

136 2 ejempl.

# UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION



## LA AUDITORIA INTERNA BASES Y SU RELACION CON LA AUDITORIA EXTERNA

### SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A

MARIO SANCHEZ SANCHEZ

DIRECTOR DEL SEMINARIO: C. P. JAIME QUINTERO REYES  
MEXICO, D. F. 1981



Universidad Nacional  
Autónoma de México



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

LA AUDITORIA INTERNA  
BASES Y SU RELACION CON  
LA AUDITORIA EXTERNA

I N D I C E

INTRODUCCION

- 1. AUDITORIA
  - 1.1 Concepto
  - 1.2 Tipos de Auditorías
  
- 2. NORMAS, TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
  - 2.1 Normas generalmente aceptadas
  - 2.2 Técnicas y Procedimientos
  
- 3. CONTROL INTERNO
  - 3.1 Objetivos
  - 3.2 Elementos
  - 3.3 Tipos Básicos y Medidas
  
- 4. AUDITORIA INTERNA
  - 4.1 Concepto
  - 4.2 Ubicación de la Auditoría Interna en una empresa
  - 4.3 Técnicas y Procedimientos que adopta el auditor interno
  
- 5. COMPARACION DE LA AUDITORIA INTERNA CON LA EXTERNA
  - 5.1 Diferencias
  - 5.2 Coordinación

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

## INTRODUCCION

La Auditoría es un auxiliar en el sano desarrollo de toda Empresa, la forma en que se desenvuelve va dejando esclarecer todos y cada uno de los problemas que pueden dejar al ente sin control, fallas que van en su perjuicio.

La Auditoría ha ofrecido durante mucho tiempo grandes ventajas a la Administración desde un punto de vista crítico-constructivo, encaminado al mejoramiento de todos los aspectos del negocio.

Se han concentrado las mayorías en ver a la Auditoría desde el ángulo de la Auditoría Financiera o de Estados Financieros ya que es la más común. Sin embargo, existen otras derivaciones de la Auditoría que también son de suma importancia para el logro de mejores resultados en el ente económico.

Estas derivaciones a que hacemos referencia son la Auditoría Administrativa y la Auditoría Operativa entre otras, que son elementos de la Gerencia importantes para la toma de decisiones.

La Auditoría de Estados Financieros puede revisar a la Administración y a las operaciones de la Empresa, pero creemos que se necesita que sea una persona o un Departamento que esté en constante y continuo contacto con todas las operaciones y problemas de

la Empresa para así poderlos resolver de la manera más objetiva.

Basados en el párrafo anterior, tenemos que existe alguien ya que tenga las mencionadas características, y es el Auditor Interno o el Departamento de Auditoría Interna.

Por lo tanto, en el siguiente trabajo enfocamos a la Auditoría Interna con mayor importancia, dando una serie de bases a respetar, comparándola con la Auditoría Externa (o Financiera), así como revisando las diferencias que la hacen aparte de las demás.

Esperando haber logrado los objetivos básicos de este trabajo de investigación, lo presento a la consideración del H. Jurado y de los interesados.

## 1. AUDITORIA

En los últimos tiempos la auditoría ha ido tomando gran importancia debido principalmente a la influencia de dos factores:

El primero es la desaparición de empresas familiares en las que no existía la necesidad de informar a terceros, ni la de vigilar las operaciones de las mismas.

El segundo es la industrialización y la mayor complejidad de las estructuras empresariales, lo cual trae como consecuencia que las empresas tengan que allegarse grandes capitales de diferentes fuentes o inversionistas. Estos últimos requerirán de información y de que se ejerza una vigilancia y control adecuados a las operaciones de la empresa.

Esta función de vigilancia es la que se definirá a continuación bajo el nombre de auditoría que, como se sabe, su significado etimológico es el de "oír" o "escuchar" aunque por las razones antes expuestas ha evolucionado hasta dejar muy atrás su significado original, como se verá más adelante.

### 1.1 CONCEPTO

Montgomery define que "la auditoría es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras de una empresa y los resultados de éstas para

Informar sobre las mismas."

Fernando Diez Barroso dice que "es el análisis, comprobación e interpretación de las cuentas".

Andrés Montero estima que "la auditoría es el examen metódico y ordenado de la contabilidad de una empresa mediante la comprobación de las operaciones registradas y la investigación de todos aquellos hechos que pudieran tener relación con los mismos a fin de determinar su corrección".

Ahora bien, tomando en consideración las múltiples definiciones que existen y en particular las antes mencionadas, se dice que la auditoría en su sentido más amplio es un examen, un análisis o una investigación hecha para comprobar la veracidad de las operaciones de una entidad económica, llevada a cabo en una forma sistemática y metódica, a través de técnicas especiales que se combinarán en la forma más adecuada, con el fin de determinar la corrección de dichas operaciones e informar sobre ellas.

## 1.2 TIPOS DE AUDITORIA

Una vez definida la auditoría en forma general, a continuación se presenta una clasificación de la misma, tomando en consideración factores tales como su finalidad, período que abarca, persona que la realiza y fecha en que se aplican los procedimientos de auditoría

- 1) Atendiendo a su finalidad:
  - a) Auditoría de balance, también llamada de Estados Financieros
  - b) Auditoría detallada
  - c) Auditoría especial
  
- 2) Atendiendo al periodo que abarca:
  - a) Auditoría continua o permanente
  - b) Auditoría esporádica o eventual
  - c) Auditoría periódica
  
- 3) Atendiendo a la persona que la realiza:
  - a) Auditoría interna
  - b) Auditoría externa
  
- 4) Atendiendo a la fecha en que se aplican los procedimientos de verificación:
  - a) Auditoría preliminar
  - b) Auditoría final
  
- 1) Atendiendo a su finalidad.

La finalidad concreta del trabajo de auditorías es determinada por la administración de la empresa, en función de sus necesidades y constituye en sí el objetivo para el cual son contratados los servicios del auditor. El auditor a su vez, basado en un estudio preliminar, en su experiencia y criterio, determi -



nará el enfoque, alcance y procedimientos a utilizar en la realización de la auditoría.

Desde este punto de vista, encontraremos los siguientes tipos de auditoría:

- a) Auditoría de balance, también conocida como auditoría de estados financieros. Es aquella que se realiza básicamente mediante pruebas selectivas y trata de determinar exclusivamente la corrección de las cifras contenidas en los Estados Financieros.

Las pruebas selectivas son una forma de no abarcar el cien por ciento de lo que se revisa, es decir, que se revisarán las operaciones en el por ciento previamente determinado por el auditor. Basado en el control interno y la significación de la cifra por analizar.

- b) Auditoría detallada. Es aquella que se lleva a cabo mediante la revisión de todos y cada uno de los movimientos operados dentro de la contabilidad de una empresa en un ejercicio, a fin de establecer su corrección o incorrección de las operaciones registradas.

Este tipo de auditoría es más detallado que el de balance o Estados Financieros ya que analiza cada uno de los movimientos contables; para algunos autores este tipo de auditoría ha caído en desuso al ser más costosa por requerir de mayor tiempo para su realización; sin embargo, es útil en determi -

nados casos, por ejemplo, cuando derivado del estudio del control interno o después de la aplicación de una serie de pruebas selectivas, se determinen discrepancias de importancia en las cuentas que se analizan. En estos casos se recurrirá al análisis detallado y exhaustivo de los registros contables y documentos inherentes para determinar las causas de las anomalías.

- C) Auditoría especial. Esta auditoría se aplica a una cuenta concreta o a un grupo de éstas en particular, es decir, únicamente a aquellas sobre las cuales existe un interés especial y puede practicarse a base de pruebas selectivas o en forma detallada.

Algunos autores la denominan con el nombre específico de la cuenta que se revisa, ejemplo: Auditoría de inventarios, auditoría de ventas, etc.

- 2) Atendiendo al período que abarca.

Por la frecuencia o periodicidad con que se lleva a cabo una auditoría en el tiempo, se dice que existen los siguientes tipos:

- a) Auditoría continua o permanente. Como su nombre lo indica, tiene por característica la continuidad y permanencia en la empresa. Es continua por la constancia con que se lleva a cabo y puede efectuarse tanto antes como después de registradas las operaciones en los libros. Su continuidad se de

be normalmente a que en las empresas en donde se tiene establecida esta clase de auditoría se cuenta con una persona, contador público de preferencia, que realiza la función de auditor interno y que puede revisar las operaciones antes y/o después de su registro en libros.

b) Auditoría esporádica o eventual. Este tipo de auditoría no tiene fecha fija, o sea, que se efectúa en forma ocasional dependiente del libre albedrío de los dirigentes de la empresa, por tanto no existe un período definido.

c) Auditoría periódica. Al contrario de la anterior, ésta se delimita perfectamente en períodos de tiempo previamente definidos los cuales generalmente son de tres, seis o doce meses.

3) Atendiendo a la persona que la realiza.

Esta clasificación de la auditoría se atiene a quien elabora dicho trabajo, es decir, si se trata de una persona dependiente o independiente de la empresa o entidad a la que va a efectuarse la revisión. De esta manera existen las dos clases que a continuación se citan:

a) Auditoría externa. Es hecha por un contador público independiente, quien en forma profesional, liberal y sin influencias de ninguna especie, dictaminará sobre la razonabilidad de la situación financiera de la empresa, presentada en los Estados Financieros.

b) Auditorfa Interna. Es aquélla que toma a su cargo una persona dependiente de la empresa, con el fin de llevar a cabo controles y evaluaciones que servirán principalmente a su administración.

4) Atendiendo a la fecha en que se aplican los procedimientos de verificación.

En la realización de una auditorfa de tipo externo y por razones de orden práctico, ya sea para la empresa o para quienes efectúan la auditorfa, la fecha en que tradicionalmente se aplican los procedimientos ha sido dividida en etapas.

a) Auditorfa preliminar. Consiste en un adelanto en el trabajo de auditorfa con el fin de dar mayor oportunidad a los informes que se presentan o bien por existir alguna razón que represente una ventaja para la empresa o para el auditor.

Un ejemplo serfa la toma física de inventarios en días no laborables, a efecto de no interrumpir la operación normal de la empresa.

b) Auditorfa final. Consiste en conectar los saldos de la auditorfa preliminar con los del cierre del ejercicio, verificando aquellas partidas que hubieran tenido variaciones importantes entre la auditorfa preliminar y el cierre del ejercicio.

Siguiendo el mismo ejemplo de la definición anterior, el trabajo de la auditoría final sería el de conectar el saldo del inventario final levantado en la auditoría preliminar con el cierre del ejercicio.

Ahora bien, existen dos tipos de auditoría que por la importancia que representan para las empresas, a continuación se tratarán ampliamente; se trata de la auditoría operacional y la auditoría administrativa, las cuales pueden ser consideradas por su finalidad como auditorías especiales.

#### AUDITORIA OPERACIONAL

La auditoría operacional cobra fuerza y se extiende su utilización, ya que responde a nuevas necesidades de las administraciones modernas, tales como las que resultan de la delegación de funciones hacia amplias áreas de operación - primero hacia la gerencia intermedia y luego subdividida hacia el personal de operación de niveles progresivamente inferiores -. Además a los administradores de las empresas no les es ya suficiente el que les indiquen si las operaciones son adecuadas o no, sino también el cómo optimizarlas.

A continuación se citan algunas definiciones de auditoría operacional:

Walter B. Meigs define que "la auditoría de operaciones se refiere a la evaluación de los controles administrativos sobre actividades diferentes a aquéllas incluídas en las auditorías contables y financieras".

El contador público Jorge Lozano Nieva dice que la auditoría operacional "... es aquella que tiene la función de revisar el cumplimiento de los procedimientos existentes en la empresa, procurando aumentarlos y actualizarlos cada vez más, de acuerdo con las necesidades de la empresa y siempre por el conducto del departamento de Sistemas y Procedimientos o similar, que se encarque de dicho estudio y elaboración, para dejar al auditor únicamente la revisión de su existencia y cumplimiento".

Joseph W. Dodwell, en su definición expresa que "la auditoría operacional consiste en la revisión y evaluación de dos elementos principales: 1.- Política empresarial y 2.- Controles administrativos.

#### 1.- Política empresarial.

Determinación de la existencia, idoneidad y comprensión de políticas, y la importancia de sus directrices como elementos de control en las principales áreas funcionales.

Indicación de los efectos de la ausencia de políticas, o recomendaciones para la adopción o modificación de las directrices formalizadas.

#### 2.- Controles administrativos.

La determinación de la existencia e idoneidad de los controles administrativos y operaciones, como tales y como base para los objetivos de utilidad de la gerencia; el grado de cumplimiento en las principales áreas funcionales y la coor-

dinación de los controles operacionales con las políticas directivas generales.

Avalúo de los efectos de la ausencia de controles administrativos u operacionales en las áreas significativas y las recomendaciones para la adopción o modificación de dichos controles".

#### AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Según el licenciado José Antonio Fernández Arena. "la auditoría administrativa es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base a -- los niveles jerárquicos de la empresa en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la institución".

A su vez, el contador público Fernando Velázquez Gutiérrez considera que "es el examen de los controles de la organización, - de operación, de los sistemas de información, de los controles internos contables y de las características circundantes y particulares de una empresa o área, con el propósito de lograr incrementar la eficiencia de la operación".

Por otra parte, Arthur E. Witte en su estudio titulado "Auditoría Administrativa; la Situación Actual del Arte", indica que - la revisión del control administrativo es una auditoría administrativa y que su propósito es identificar las prácticas o -- políticas administrativas que requieren mejoras. Sin entrar - en detalles diremos que en este mismo estudio se mencionan -- como principales áreas administrativas sujetas a revisión, las siguientes:

- 1) Información general, objetivos y políticas.
- 2) Organización y personal
- 3) Administración financiera
- 4) Mercadotecnia
- 5) Sistemas y procedimientos

De las definiciones anteriores se concluye que existe una diferencia básica entre estos dos tipos de auditoría, la cual consiste en que mientras la auditoría operacional sólo evalúa las operaciones basándose en las políticas y procedimientos previamente establecidos por la administración, la auditoría administrativa no sólo ejerce la práctica de evaluar las operaciones, políticas y procedimientos, sino que puede y debe modificarlos en favor de las empresas, para su mejor desarrollo.

No obstante lo anterior, algunos autores no diferencian entre la auditoría operacional y la administrativa, sino que para ellos es una misma, ya que para cambiar las políticas y los procedimientos es necesario hacer una evaluación de los mismos, es decir, que la auditoría operacional es un medio para lograr una auditoría administrativa.

Por último se dirá que estos tipos de auditoría pueden ser realizadas tanto por auditores internos, como externos, aunque se considera más conveniente que sea el auditor interno quien lleve a cabo ese trabajo, por ser la persona que está en contacto continuo con las operaciones de la empresa.

La intervención del auditor externo en este campo, es muchas veces en el sentido de establecer, después de un estudio, las bases so-



bre las cuales el auditor interno llevará a cabo la auditoría ope  
racional.

## 2. NORMAS, TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

### 2.1 Normas de Auditorfa Generalmente Aceptadas

La vida cotidiana está regida por una serie de factores que influyen en el comportamiento de los seres humanos, tales como: la ética, las normas, las costumbres y los círculos sociales. Estos factores tienden a controlar la naturaleza humana para conducirla y guiarla en provecho de todos.

De la misma manera, la vida profesional está regida por normas éticas generales y específicas que deben ser observadas por los miembros de cada una de las profesiones existentes.

Por su parte, el contador público como auditor debe observar las normas o requisitos fundamentales relativos a su persona y al trabajo que desarrolla y que garantizan la calidad profesional de su actividad.

En efecto, las normas de auditorfa generalmente aceptadas son medidas de calidad que se refieren a la ejecución del trabajo de auditorfa y a los objetivos que han de alcanzarse con la aplicación de los procedimientos elegidos.

Las normas de auditorfa pueden clasificarse en tres grupos, según el siguiente cuadro:

#### NORMAS DE AUDITORIA

##### NORMAS PERSONALES

- . Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- . Cuidado y diligencia profesionales

- . Independencia Mental

RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO

- . Planeación y Supervisión
- . Estudio y Evaluación del Control Interno
- . Obtención de Evidencia Suficiente y Competente

RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN

- . Identificación de los Estados Financieros
- . Aplicación de los principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- . Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- . Suficiencia de las Declaraciones Informativas
- . Salvedades
- . Negación de Opinión

NORMAS PERSONALES

Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.- Un examen encaminado a la emisión de una opinión, debe ser realizado por un auditor independiente, ya que es la persona con la capacidad adecuada en la práctica contable y en procedimientos de auditoría.

La obtención de esa capacidad empieza con la educación formal del auditor y se amplía con la experiencia adquirida posteriormente, - es decir, el auditor independiente debe poseer un entrenamiento técnico adecuado que deberá complementar con un grado conveniente de experiencia en el campo de la auditoría.

Cuidado y Diligencia Profesionales.- Esta norma se refiere al cuidado, meticulosidad y dedicación con que debe desempeñar su trabajo un auditor independiente.

Es importante destacar que esta norma impone la observancia de todas las demás normas y procedimientos de auditoría por parte de todos los miembros de la organización de un auditor externo, lo cual implica a su vez, la correcta supervisión del trabajo ejecutado y de los criterios empleados por aquellos que intervienen en el examen.

Independencia Mental.- La independencia mental es, de las normas personales, la más importante porque de nada serviría un trabajo efectuado por personas con el entrenamiento técnico adecuado, la capacidad profesional que les ha dado el ejercicio de su profesión, el cuidado, diligencia y meticulosidad en el desarrollo del trabajo y en su persona, si en el momento de reunir todos los elementos de juicio, su criterio se ve afectado por elementos subjetivos defraudando así la confianza pública otorgada a la objetividad e independencia que deben caracterizar la opinión de un contador público independiente.

El auditor debe ser intelectualmente honesto y ser reconocido por terceras personas como independiente, es decir, debe estar libre de cualquier obligación o de tener algún interés en la empresa, su administración o sus dueños, de manera que se conserve la confianza pública en su criterio y opiniones.

Al respecto, el Código de Ética Profesional, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que es el reglamento que sirve como guía de acción a sus miembros se refiere a la independencia mental

en diversos artículos, como sigue:

"Artículo 2.04.- El contador público no deberá aceptar - tareas en las que se requiera su independencia, si ésta - se encuentra limitada.

Artículo 2.21.- Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador - público:

- a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea - recta sin limitación de grado, colateral dentro del - cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o - socio principal de la empresa o de algún director, ad - ministrador o empleado del cliente, que tenga interven - ción importante en la administración del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que se dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga - tratos verbales o escritos encaminados a ser: director miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, sub - sidiaria o que esté vinculada económica o administrati - vamente, cualquiera que sea la forma como se le desig - ne y se le retribuyan sus servicios. En el caso del -- comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.

- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda -- tener alguna ingerencia o vinculación económica en la -- empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre los estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
- e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
- f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga in - gerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de - exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y de - cisiones sobre nombramientos de contadores públicos para - prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años con - secutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción - que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su in -- dependencia.

Artículo 2.22.- El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras."

#### NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO

Anteriormente se hizo referencia a las normas que el auditor debe cumplir como mínimo en relación a su persona, sin embargo, la realización de un trabajo profesional requiere además de normas que se refieran a la forma de ejecutar ese trabajo. Estas normas constituyen la especificación particular, a nivel mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia contenida en las normas personales, y son las siguientes:

Planeación y Supervisión.- En un sentido amplio, planear significa proyectar a futuro, decidir antes de ejecutar un trabajo. En el campo de la auditoría, consiste en definir las técnicas, procedimientos o elementos de investigación que se utilizarán en la realización del trabajo cuyo objetivo es determinar la razonabilidad de los estados financieros.

En efecto, la planeación de la auditoría consiste en decidir:

- a) Las técnicas y procedimientos de auditoría que van a emplearse.
- b) La extensión que debe darse a los procedimientos de auditoría.

- c) La oportunidad con que deben aplicarse y
- d) la forma en que van a registrarse los resultados obtenidos.

La supervisión tiene como principal objetivo la constante vigilancia, por parte del auditor responsable de la opinión final, del trabajo realizado por los auxiliares, es decir, que las pruebas se hayan efectuado de acuerdo con lo planeado y que el resultado de las mismas sea satisfactorio.

Estudio y Evaluación del Control Interno. Es necesario realizar un estudio previo del control interno existente dentro de la empresa para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos que se aplicaron, ya que a mayor grado de eficiencia en el control interno, menor será el alcance de las pruebas a realizar y viceversa.

Obtención de evidencia suficiente y competente.- A través de las técnicas y procedimientos elegidos así como de la extensión con que fueron aplicados, el auditor debe obtener la información que compruebe los hechos y cifras de los estados financieros y que le proporcione los elementos de juicio para fundamentar su opinión. Estos elementos denominados evidencia comprobatoria deben ser ciertos y objetivos y darán al auditor la certeza razonable sobre las cifras de los estados financieros. Dicha evidencia comprobatoria debe ser suficiente y competente.

#### NORMAS DE DICTAMEN E INFORMACION

El resultado final del trabajo de auditoría es el dictámen o informe, que contiene la opinión y los resultados del trabajo realizado. Es, en muchos casos, la única parte de dicho trabajo que queda al alcance del cliente y del público en general.



El dictamen o informe del auditor que acreditará u objetará las -  
declaraciones contenidas en los estados financieros y que servirá  
para la toma de decisiones a las personas interesadas en la situaci  
ción financiera de la empresa y los resultados de operación de la  
misma.

Su elaboración está regida por las siguientes normas:

Identificación de los Estados Financieros.- O aclaración de la -  
relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida  
respecto de ellos. En todos los casos en que el nombre de un conta  
dor público quede asociado con algunos estados financieros, de-  
be expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su rela-  
ción con dichos estados financieros.

Si se ha realizado algún exámen de ellos, el auditor debe manifes-  
tar de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance  
y el grado de responsabilidad que en consecuencia asumen.

Aplicación de los principios de contabilidad generalmente acepta-  
dos.- Para que los estados financieros sean considerados correctos  
es decir que presentan razonablemente la situación financiera y --  
los resultados de la empresa, deben haber sido formulados conforme  
a principios de contabilidad generalmente aceptados, de lo cual -  
debe cerciorarse el auditor y así declararlo en su dictámen.

Consistencia en la Aplicación de los Principios de Contabilidad - Generalmente Aceptados.- Los principios de contabilidad deben ser aplicados en forma consistente para que la situación financiera de una empresa pueda ser comparada en diferentes épocas.

Por la importancia que tiene dicha situación, el auditor debe declarar expresa y explícitamente, si los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente con respecto a períodos anteriores.

Suficiencia de las Declaraciones Informativas.- Los estados financieros sólo son útiles para que los lectores puedan llegar a conclusiones y a tomar decisiones adecuadas, cuando la información que presentan es completa.

Por lo anterior, a menos que en su dictamen el auditor haga una declaración en contrario, se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente suficientes.

Salvedades.- Son las excepciones parciales a las afirmaciones básicas del dictamen. Se debe hacer salvedades, cuando la excepción afecta de manera importante una parte de los estados financieros, pero sin que modifique en forma definitiva la situación financiera que reflejan.

Siempre que el auditor se considere obligado a hacer salvedades a algunas de las afirmaciones genéricas de su dictamen, lo deberá expresar de manera clara e inequívoca, manifestando explícitamente a cual de las afirmaciones se refiere, así como indicar los mo

tivos, la trascendencia e importancia de ellas dentro del panorama general que reflejan los estados financieros.

Negación de opinión.- Cuando las excepciones a las afirmaciones genéricas del dictamen sean de tal magnitud e importancia que impidan al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, estará obligado a declarar expresamente que no está en condiciones de emitir una opinión profesional, y a expresar las razones por las cuales no puede hacerlo. Así mismo, después de esta declaración, puede hacer los comentarios que considere pertinentes acerca de las demás partidas parciales de los estados financieros.

## 2.2 Técnicas y Procedimientos de Auditoría.

Las técnicas de auditoría son los métodos, prácticas de investigación y prueba que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para fundamentar su opinión.

Dichas técnicas pueden clasificarse atendiendo a los elementos o fuentes de comprobación a que se aplican, entendiendo que tales elementos o fuentes de comprobación pueden ser internos o externos en relación a la contabilidad que se revisa.

Clasificación de las Técnicas de Auditoría por elementos a que se aplican:

### TECNICAS DE AUDITORIA APLICABLES A ELEMENTOS INTERNOS.

- . Estudio general.
- . Análisis
- . Verificación y cálculo

- . Investigación
- . Examen de comprobantes

#### TECNICAS DE AUDITORIA APLICABLES A ELEMENTOS EXTERNOS

- . Confirmación
- . Inspección
- . Observación
- . Certificados y declaraciones
- . Información Pública

Estudio General.- Es la etapa preliminar necesaria para un conocimiento integral de las características de la empresa que se examina, sus políticas, sistemas y principales problemas que afectarán la realización de la auditoría. Esto significa conocer:

- . Características generales de la empresa
- . Control Interno
- . Políticas contables
- . Sistemas y procedimientos de registro e información
- . Características generales de operación
- . Organización Administrativa
- . Análisis previo de los Estados Financieros

Análisis.- Consiste en la descomposición, clasificación y agrupación de los movimientos y saldos que componen una cuenta o --partida. Atendiendo a la naturaleza de las cuentas y rubros de los Estados Financieros, el análisis puede ser:

- . Análisis de saldos
- . Análisis de movimientos

Puede ser realizado por personal de la empresa y el auditor deberá verificarlo totalmente o mediante pruebas selectivas.

Verificación y Cálculo.- Consiste en la verificación aritmética - de las operaciones registradas contablemente, tales como:

- . Verificación de sumas en relaciones de clientes, inventarios, acreedores, etc.
- . Cálculo de depreciaciones y amortizaciones
- . Cálculo de intereses, impuestos y participaciones
- . Verificación de cédulas de auditoría

Investigación.- Es la obtención de información, a través de los - datos suministrados directamente por empleados y funcionarios de la empresa.

Examen de Comprobantes.- Es la revisión de documentos originales- comprobatorios o representativos de las operaciones realizadas pa - ra determinar la legitimidad y adecuada interpretación contable -- de dichas operaciones. Además debe cerciorarse que dichos compro - bantes reúnan los siguientes requisitos generales:

- . A nombre de la empresa
- . Fecha igual o cercana a su registro
- . Concepto
- . Requisitos legales y fiscales

Confirmación.- Consiste en la comprobación de la autenticidad de las operaciones a través de la información proporcionada por per-

sonas ajenas a la empresa, pero que tienen relación con las operaciones de la misma.

La confirmación se solicita generalmente por escrito y puede ser directa o indirecta.

Es directa cuando indica los datos a verificar por el confirmante e indirecta cuando se le pide que proporcione los datos de su contabilidad.

En tal virtud, existen tres tipos de confirmaciones:

**Positiva:** Es una confirmación directa en la que se envían los saldos y se pide que contesten, ya sea que estén de acuerdo o no con dichos saldos. Preferentemente se usa para cuentas de activo.

**Negativa:** También es directa, pues se envían los saldos y se pide contestación sólo en caso de inconformidad con los saldos enviados. Normalmente se usa también para cuentas de activo.

**Ciega o en blanco:** Es la confirmación indirecta en la que no se dan datos y se piden los saldos y/o movimientos del confirmante.- Esta se utiliza normalmente para pasivos.

**Inspección.**- Es la comprobación mediante el examen físico, de la autenticidad de los bienes o documentos que amparan los activos u obligaciones que se presentan en los estados financieros. Ejemplo: arqueo de caja, presencia de la toma física de inventario.

**Observación.**- Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los -

relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose -- cuenta personalmente de la forma como se llevan a cabo las operaciones de la empresa.

Certificados o declaraciones.- Cuando la importancia del resultado de la investigación lo amerite, se solicitará que las declaraciones sean proporcionadas por escrito y firmadas por las personas que participan en ellas, generalmente se trata de instituciones de crédito, la gerencia, abogados o asesores. Se considera una técnica útil aunque está limitada por el hecho de que las personas que proporcionan la información intervienen en forma directa o indirecta en la realización de las operaciones o en la formulación de los estados financieros.

Información pública.- Es la técnica que utiliza el auditor para obtener datos a través de medios masivos de comunicación, como periódicos y revistas especializadas.

Procedimientos de auditoría.

El auditor al efectuar cada etapa de su examen, pone en práctica en forma combinada las técnicas de auditoría, las cuales aplica en forma simultánea o sucesiva a fin de obtener la información y evidencia que fundamenten su opinión.

El conjunto de técnicas que forman el examen de una partida o de un conjunto de hechos o circunstancias, se denomina procedimiento de auditoría.

Ahora bien, debido a la naturaleza repetitiva y a la numerosa can

tividad de operaciones similares que realiza una empresa, la auditoría aplica el método estadístico de pruebas selectivas para derivar del examen de una muestra, una opinión general sobre la partida global de dichas operaciones que se caracterizan por su multiplicidad y similitud.

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida global, se denomina extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

La extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría y su determinación depende de diversos factores, tales como:

- Naturaleza y magnitud de las operaciones de la empresa.
- Grado de eficacia del control interno
- Número de partidas que forman la partida global o universo.

Por lo anterior, la única persona que puede determinar el alcance o extensión de los procedimientos es el auditor mismo, quien definirá el momento en que los resultados de los procedimientos de auditoría le dan la suficiente certeza para fundar una opinión.

Además, el auditor deberá determinar la época u oportunidad en que los procedimientos de auditoría deberán aplicarse, tomando en cuenta que algunos de ellos son de mayor utilidad si se aplican antes o después de la fecha de cierre de ejercicio.



### 3. CONTROL INTERNO

#### 3.1 Objetivos

Durante el transcurso del tiempo las empresas han tendido a crecer y evolucionar; consecuentemente se observa un aumento y diversidad en sus operaciones contables y administrativas.- Este hecho ha originado que el control que sobre las operaciones deben ejercer los directivos de las empresas se ha dificultado; por lo tanto se hace necesaria la utilización de una serie de instrumentos que los auxilien en el control para la mejor marcha del negocio.

Uno de estos instrumentos y actualmente el de mayor importancia es el control interno, a través del cual se establecen -- las responsabilidades de cada uno de los miembros encargados de la administración.

También es conocido el hecho de que cualquier decisión importante dentro de un ente económico nace de la información que reciben y analizan las personas encargadas de tomarlas, información que deberá ser adecuada, veraz y oportuna para que -- dichas decisiones puedan ser exitosas. Para que la información reúna estas características debe existir un control interno adecuado.

Siendo tal su importancia, hacemos a continuación algunos comentarios sobre el control interno.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define que "el Control Interno comprende el plan de organización de todos los métodos y medidas adoptadas en un negocio para la salvaguarda de sus bienes, verificar la exactitud y seguridad de los datos de contabilidad, desarrollar la eficacia de las operaciones y fomentar la adhesión a la política administrativa presente".

Esta definición señala que la finalidad principal del control interno consiste en la implantación de los planes, métodos y medidas que debe adoptar una empresa para lograr los objetivos de protección, confiabilidad en los datos, verificación, eficiencia y eficacia.

Victor Z. Brinsk define que "el Control Interno se refiere a los métodos y prácticas de cualquier clase por medio de los cuales se coordinan y operan los registros y comprobantes de contabilidad y los procedimientos que afectan su uso, de manera que la administración de un negocio obtiene de la función contable la utilidad máxima para su objeto de información, protección y control".

A su vez, Walter B. Meigs establece que "un sistema de control interno consiste en todas las medidas empleadas por una empresa con la finalidad de:

- 1) Proteger sus recursos contra pérdida, fraude o ineficiencia.
- 2) Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables y de operación.
- 3) Apoyar y medir el cumplimiento de la empresa; y
- 4) Juzgar la eficiencia de operación en todas las divisiones de la compañía".

Como puede observarse, estas definiciones son coincidentes al determinar el objeto y la finalidad del control interno. Es decir, todos señalan como meta del control interno, la creación de planes, métodos, medidas y prácticas que permitan el logro de los objetivos del propio control interno.

Al respecto, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala que los objetivos del control interno pueden resumirse en tres grupos:

- a) Los relativos a la información.
- b) Los relacionados con la protección, y
- c) Los relacionados con la eficiencia.

- a) En términos generales, la información consiste en enterar o instruir acerca de algo a quienes están interesados en ello, pero tratándose de empresas u organizaciones, es necesario que dicha información reúna requisitos de veracidad, confiabilidad y oportunidad, para que sea de utilidad en la toma de decisiones.

En efecto, toda información, para que sea verdaderamente útil, deberá reunir los tres requisitos a la vez, es decir, deberá ser veraz y confiable en función de las fuentes de donde fué extraída y de quienes prepararon la información, y a su vez, muy importante será que sea oportunamente presentada a efecto de que pueda fundamentar la toma de decisiones.

- b) La protección consiste en salvaguardar, abrigar, defender o precaver los activos, derechos y propiedades de la empresa por medio de métodos que permitan que se vigilen las actividades y rutinas relacionadas con estas propiedades para que se haga buen uso de ellas con lo cual se logrará un beneficio directo a la empresa y un desarrollo rápido y sano de la misma.

Además de proteger contra posibles manejos fraudulentos, deberán preverse los siniestros o situaciones similares que pudieran

ocurrir, a través de la contratación de los seguros adecuados a las necesidades del negocio y tomando las medidas de seguridad que protejan los quebrantos futuros que pudieran perjudicar su crecimiento.

- c) La eficiencia que para algunos pudiera no ser tan objetiva como la información y la protección, es un punto de vital importancia ya que es el objetivo que completa un sistema. Estos tres objetivos no son nada el uno sin el otro para los fines del control interno.

En efecto, la información y la protección garantizan el buen funcionamiento y la organización del ente económico, lo cual debe complementarse con los métodos que dirijan, encausen y, en su caso, modifiquen los procedimientos adoptados, todo ello con el objeto de promover la mayor productividad posible y el logro de los objetivos de la empresa.

Para complementar lo expuesto en párrafos anteriores, a continuación se enuncian las finalidades que se persiguen, entre otras, con el uso del control interno desde el punto de vista administrativo, dentro de un departamento de contabilidad.

- 1) Establecimiento de normas y manuales de operación.

- 2) Grados de confianza que se puede depositar en los registros contables y en los estados financieros.
- 3) Prevención de errores, fraudes y desperdicios a través del registro correcto de las operaciones y la vigilancia que se haga del mismo.
- 4) Obtención de medidas preventivas para la salvaguarda de los bienes de la empresa en situaciones normales o anormales que pudieran presentarse.
- 5) Que el control interno que se ejerza sea lo suficientemente elástico para poder en un momento dado cambiar sus sistemas o ajustarlos.

Acerca de la forma en que ha de implementarse, se dice que siendo el control interno un sistema que consiste en la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, éste deberá organizarse de tal manera que el trabajo de un empleado, - llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente compruebe continuamente el trabajo de otros empleados, de manera que pueda determinar posibles fraudes, faltas en el cumplimiento de los procedimientos establecidos a su alejamiento de los objetivos de la empresa, etc. Es un sistema basado en la retroalimentación y autocontrol de operaciones, permitiendo la verificación y evitando la duplicidad de labores.

### 3.2 Elementos.

Los elementos del control interno son los conceptos básicos que lo forman y le dan origen; por lo tanto, es importante su completo entendimiento y la comprensión de su finalidad al elaborar el propio control interno, ya que la eliminación o ausencia de cualquiera de ellos, disminuiría su calidad y eficiencia.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos clasifica en cuatro grandes grupos a los elementos principales que forman el control interno en las empresas, como sigue:

- a) Organización
  - 1) Dirección
  - 2) Coordinación
  - 3) División de labores.
  
- b) Procedimientos
  - 1) Planeación y sistematización
  - 2) Registros y formas \*
  - 3) Informes
  
- c) Personal
  - 1) Entrenamiento
  - 2) Eficiencia
  - 3) Moralidad
  - 4) Retribución

d) Supervisión

- a) La organización es la base fundamental sobre la cual descansa el éxito o fracaso del control interno, debido a que de no existir una adecuada distribución de funciones dentro del ente económico, éste no lograría la eficacia deseada.

Dentro de una empresa, se considera que la organización es la estructura y el ordenamiento lógico de sus partes componentes, de tal forma que cada una cumpla los fines para los cuales fueron creadas.

A su vez, la dirección, tal como la define el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es uno de los elementos de control interno en que interviene la organización e indica que es la que asume la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

Al respecto cabe mencionar que el problema principal que existe en muchas organizaciones es el de no seleccionar al personal idóneo para la dirección y conducción de la empresa, es decir, al personal debidamente capacitado e instruido técnica y administrativamente y que reúna importantes características personales, como son: educación, aptitudes, experiencia, dinamismo, capacidad de dirección, etc.



El segundo elemento dentro del grupo de la organización es la coordinación, de la cual se dice que "es la que adapta las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico, que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad".

Por lo tanto la coordinación en sí, es un ordenamiento metódico de los esfuerzos individuales, para aprovecharlos en la forma más útil posible dentro de la organización y encaminarlos al logro de los objetivos del ente económico.

Un tercer elemento de la organización, es la división de labores a través del cual "se define claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro".

Es decir, este concepto establece una separación determinante entre las funciones de operar, cuidar y registrar. La división de labores tiene como finalidad la distribución del trabajo en forma equitativa a diferentes niveles, pero tomando ciertas medidas de seguridad, siendo ahí, donde aparece el control interno al promover que el trabajo se realice en forma separada y coordinada y que a la vez el trabajo de algunos sea revisado por otros sin que se llegue a la duplicidad de funciones.

Al respecto se citan a continuación algunas consideraciones emitidas por el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos que indican:

"Que ningún departamento ( o persona ) puede tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación".

Además se indica que:

"El departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o custodia, sino concretarse al registro de los datos verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa".

Para complementar el concepto de organización, se dirá que existen varios tipos, los cuales se dividen y definen, según Roy B. Kester, como sigue:

"1) Lineal.- En este tipo de organización, la facultad de dirigir se concentra en una sola persona dentro de la empresa.

2) Lineal Mixta.- En este tipo de organización se nombran - asesores o consultores en cada especialidad, los cuales - ayudan al director a la coordinación de la empresa, pero solo actúan como parte consultiva sin la facultad de -- llevar planes a la práctica.

3) Funcional.- Este tipo de organización es en el cual hay - delegación de funciones y un especialista es el encarga - do de la preparación y ejecución de planes''

De los tipos anteriormente señalados, se considera que el ter - cero es más adecuado ya que el primero y el segundo tienden a - que la solución sea tomada por una sola persona. Esto da como resultado un bajo rendimiento, por prevalecer un solo criterio, en cambio el tercer tipo ofrece el máximo de rendimiento, ya -- que la solución de los problemas estará a cargo de un especia - lista en las áreas respectivas.

b) En las empresas no sólo basta una adecuada organización, aún cuando constituye la estructura del sistema así como su com - posición integral; sino que también es necesario implementar la a través de procedimientos bien implantados, vigilados y - estructurados de tal manera que se conviertan en ahorros en - el tiempo, dinero y esfuerzo invertidos.

Dentro del concepto de procedimientos, se agrupan los elementos que a continuación se analizan:

Planeación y sistematización.- Se refiere a la previsión del futuro, así como la forma y las condiciones bajo las cuales se realizará el trabajo para lograr los objetivos.

Es aquí cuando se hace indispensable la utilización de manuales de procedimientos, que son documentos en que quedan plasmados los criterios adoptados con respecto a las funciones de dirección y coordinación, división de labores, sistemas de autorización y fijación de responsabilidades. Con ello se asegura el cumplimiento por parte de los miembros de la empresa, de las políticas de ésta para alcanzar sus objetivos.

Además, no sólo se deben conocer de antemano las actividades a realizar, sino que también la forma ordenada y lógica en que se llevarán a cabo, para evitar esfuerzos innecesarios y el consecuente aumento en los costos. A esta forma ordenada y lógica de estructurar una serie de actividades similares o contrarias es lo que entendemos por sistematización.

El segundo elemento agrupado dentro de los procedimientos, es el de los registros y formas, el cual se refiere a la constancia que debe existir de las operaciones realizadas por la empresa, lo que se logra con el adecuado registro de los activos,

pasivos, productos y gastos efectuados por la empresa, Concretamente, cuando se diseñan las formas apropiadas de los registros, apegándose claro está a las necesidades de la empresa. - Es decir, que deben reunir las características de ser apropiadas y ser lo suficientemente sencillas, tener presentes los -- usos posibles que se les pueda dar, ser por ejemplo, de diferentes colores, hacer las copias necesarias, etc.

Para concluir con este grupo, se tienen los informes, que son - la culminación del trabajo efectuado, sintetizado y elaborado - en forma ordenada y coordinada para que las personas con la capacidad suficiente, juzguen en forma adecuada los procedimientos - que se siguen dentro de la empresa y así puedan tomar las decisiones necesarias para corregir las deficiencias detectadas, como resultado del estudio de dichos informes.

Respecto al tercer grupo de elementos del control interno, o - sea el personal, es el más importante, ya que el éxito del -- sistema u organización esta basado en su correcto control. Si se considera que toda actividad va a ser realizada por el elemento humano, el hecho de no controlarlo significaría la absoluta falta de control posible de este elemento. Al respecto se cita un párrafo del boletín número cinco de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano -- de Contadores Públicos, A.C., que dice:

"Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el - sistema de control interno no puede cumplir sus-

objetivos si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo".

A continuación se citan elementos componentes del personal que conforman el correcto funcionamiento:

Entrenamiento.- Es la capacitación o preparación que recibe el elemento humano que le dará la aptitud necesaria para realizar el esfuerzo mental o físico para el mejor desempeño de su labor.

Se dice que consta de dos partes que son: el adiestramiento y la capacitación, los cuales son una medida adecuada para que los recursos humanos desempeñen mejor sus funciones. Para puntualizar la importancia que tiene este aspecto, tanto para una empresa en particular, como para la economía nacional, a continuación se cita la fracción XV del artículo 32 de la Ley Federal del Trabajo:

"Los Patrones tienen la obligación de organizar permanente o periódicamente cursos o enseñanza de capacitación profesional o de adiestramiento para sus trabajadores, de conformidad con los planes y programas que, de común acuerdo elaboren con los sindicatos o trabajadores, informando de ellos a la Secretaría de Trabajo y Previsión Social o a las autoridades de trabajo y Previsión Social de los Estados, Territorios y Distrito Federal. Estos podrán implantarse en cada empresa o para varias, en uno o varios establecimientos o departamentos o secciones de los mismos, por personal o profesores técnicos especialmente contratados, o por alguna otra modalidad. Las Autoridades de trabajo vigilarán la ejecución de los cursos o enseñanzas".

Eficiencia.- Las actividades e interés que se desarrollan para -- alentar a las personas en el cumplimiento de sus labores, será un factor que ayude para que dichas personas luchen también por los objetivos de la empresa, convirtiéndose por lo tanto, en un auxiliar del control interno. En efecto, los métodos que se utilicen para alentar y medir la eficiencia, ofrecen al auditor la posibilidad de medir las cifras respectivamente de los costos, comparativamente.

Por lo tanto, se define a la eficiencia como la capacidad, destreza, habilidad, pericia y eficacia para realizar las labores, la cual lógicamente se logrará a través de la debida capacitación, - entrenamiento y selección del personal.

La moralidad.- Se refiere al comportamiento del personal y que depende de sus antecedentes, por lo tanto esta característica debe - ser detectada en el momento de su selección y admisión y constantemente vigilada por los directivos de la empresa.

Al respecto se reconoce que las vacaciones y un sistema de rela-- ción de personal, son medidas de observación obligatoria, hasta - donde las posibilidades de la empresa lo permitan. También se di ce que las fianzas de fidelidad que protegen al negocio contra ma nejos indebidos son un elemento de control interno importante.

La Retribución.- Por todos es sabido que entre mejor remunerada - esté una persona, mayor será su rendimiento y concentración en el trabajo, porque de esa manera se evitará que el personal padezca de problemas económicos que lo distraigan de sus labores, de esta forma, el personal difícilmente pensará en desfalcar o dañar a la

empresa. Por lo anterior, se considera como un elemento importante del control interno.

Pasando al último grupo, o sea, el de la Supervisión, diremos que es un auxiliar importante del control interno, pues garantiza el mutuo respecto entre todos los miembros que integran una organización y consiste en la vigilancia continua y adecuada de la organización y sus procedimientos. Haciendo referencia a lo que el Instituto de Contadores Públicos indica en su boletín número cinco, que dice:

"En los negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de control: -- Organización, Procedimientos y Personal. Así la función del control interno, es a su vez un elemento muy importante del mismo control interno".

### 3.3 TIPOS BASICOS Y MEDIDAS

Dentro de una organización, pueden existir diversos tipos de control interno. A continuación se citan los que pueden considerarse como los más importantes:

- a) Estructura contable
- b) Medidas de control interno aplicadas a la contabilidad
- c) División de labores y responsabilidades



- d) El control presupuestal.
  - e) La auditoría interna.
- a) La estructura contable, por su naturaleza de registrar en forma ordenada y sistemática, en términos monetarios, las operaciones realizadas por un ente económico, atendiendo a principios de contabilidad generalmente aceptados y atendiendo a la teoría de la partida doble, es por sí mismo, como sistema de registro, un sistema de control interno.
- b) Las medidas de control interno especiales dentro de la contabilidad son un autocontrol y verificación de la contabilidad por sí misma.

Dichas medidas son muchas y de variadas índoles, de las cuales, para efectos de este trabajo, sólo se citarán algunos ejemplos:

#### Caja y Bancos.

Es conveniente que la persona encargada de la caja sea la única responsable de la misma, esté debidamente afianzada y que no tenga acceso a los registros de contabilidad. Se recomienda que se establezca un fondo fijo de caja que facilite el control de los ingresos -- diarios, los cuales se controlan a través de formas prenumeradas -- que se totalizan diariamente y cuyo importe se deposita íntegra e -- invariablemente al día hábil siguiente al de su recepción. La fecha de depósito debe ser revisada por una persona responsable que -- se cerciore de que su importe coincide con el total de fondos a depositar.

Es necesario verificar que todos los egresos se respalden por docu-

mentación comprobatoria y que sean autorizados por funcionarios res  
ponsables.

Debe establecerse un importe máximo para cada pago individual con -  
objeto de que las erogaciones que excedan ese tope se hagan con che  
que. Así mismo, es necesario que se practiquen arqueos de los fon-  
dos por una persona independiente a las operaciones de la caja y --  
que los cheques que se hagan para reembolsar el fondo se hagan a --  
nombre del cajero. Estas medidas tenderán a proporcionar la segura  
custodia y guarda del efectivo y la oportuna información de su movi-  
miento al departamento de contabilidad.

Bancos.- El control interno para este concepto se reduce a la pro--  
tección del movimiento de los fondos depositados en las institucio-  
nes de crédito, para lo cual es conveniente que tanto la cuenta ban-  
caria como las personas autorizadas para firmar cheques estén desig-  
nadas por la dirección de la empresa; que se prohíba la firma de --  
cheques en blanco o al portador; que se inutilicen los cheques can-  
celados; que se fije la política de firmas mancomunadas para la ex-  
pedición de cheques; que se elaboren conciliaciones periódicas por-  
una persona independiente a la encargada de efectuar los depósitos-  
y expedición de cheques, investigando las partidas pendientes.

Inversiones en valores.

Las medidas de control interno en relación con los valores son las-  
mismas que se recomiendan para cualquier valor de fácil realización,  
como la caja

Debe tenerse una segura custodia de los mismos o encomendarla a instituciones que merezcan confianza. Las personas que tengan acceso a dichos valores deben estar afianzados de preferencia y deben operar a base de firmas mancomunadas. Todos los movimientos que se realicen deben ser reportados oportunamente al departamento de contabilidad, el cual deberá llevar un registro detallado y descriptivo de los valores.

La compra, custodia, venta, modificación o cambio en las inversiones debe estar a cargo de funcionarios responsables, recomendándose que los movimientos más importantes sean autorizados en las actas de las juntas de directivos.

Cuentas y documentos por cobrar.

La primera y más importante norma de control aplicable a este grupo es la que señala que los empleados encargados de llevar los registros correspondientes, no tengan acceso a los documentos o valores que amparen las cuentas por cobrar.

Periódicamente deben elaborarse relaciones de clientes, documentos y cuentas por cobrar, de preferencia cada mes y mostrarse en ellas un análisis por antigüedad de saldos. Estas relaciones son de utilidad para la dirección de la empresa, para vigilar la cobranza, las bonificaciones, etc. Cualquier crédito especial debe ser autorizado por funcionario responsable y de ser posible, deben enviarse periódicamente estados de cuenta a los clientes y deudores.

### Inventarios.

El control interno relacionado con los inventarios abarca todos los movimientos de compras, ventas, conservación y manejo de las mercancías, dentro y fuera de la empresa.

Debe cuidarse que las personas encargadas de la custodia de las mercancías, no tengan funciones relacionadas con compras, producción o ventas y que las mercancías estén debidamente almacenadas en lugares apropiados; que la custodia está a cargo de una sola persona, - que la mercancía que entra al almacén se reporte de inmediato a contabilidad, mediante notas de recepción o concentración de éstas y - que todas las salidas estén debidamente amparadas por requisiciones debidamente autorizadas, que controlen los inventarios mediante el sistema de inventarios perpétuos, que se hagan recuentos físicos periódicos, comparando los resultados con los registros e investigando las diferencias.

### Activo Fijo.

Los movimientos de activo fijo, altas o bajas, deben ser autorizadas por los funcionarios responsables de su cuidado. En general, - su control es similar al de cualquier activo, pero presenta características especiales, derivadas principalmente de su importancia y - del poco movimiento que por su naturaleza tienen estos bienes. Es recomendable que se manejen a través de controles o tarjetas por cada unidad de activo fijo y que éstas sean identificables con números o claves, lo cual facilitará su localización.

### Cargos Diferidos.

A este tipo de partidas, son aplicables las mismas normas, precauciones, rutinas, reglas y en general, procedimientos de control interno que se aplican a los gastos, es decir, deben estar respaldados por comprobantes apropiados y estar sujetos a la autorización adecuada. Su aplicación a resultados debe ser determinada y aprobada por funcionarios competentes.

Respecto de los pagos anticipados, deben manejarse auxiliares que muestren los conceptos erogados y la forma y época en que deben ser aplicados a resultados. Se recomienda que la forma en que estos gastos deben cargarse a resultados, debe determinarse precisadamente en el momento de registrar las operaciones en cuentas de Activo Diferido.

### Cuentas y Documentos por Pagar.

Las medidas de control interno relacionadas con el pasivo, deben tener como principal objetivo el registro exacto de los mismos, así como su pago oportuno, en consecuencia abarcan un control estricto sobre las compras, contratos, impuestos y todas las operaciones de las cuales puedan resultar obligaciones a cargo de la compañía, proporcionando los medios para que el departamento de contabilidad conozca de estas operaciones, de manera sistemática y oportuna para su oportuno registro. Los Registros deberán hacerse con el detalle que cada operación requiera y conviene que los auxiliares estén diseñados de tal forma que permitan conocer sus vencimientos y condiciones de pago.

### Cuentas de Resultado.

Es de primordial importancia que el auditor compruebe y evalúe la eficiencia del control interno relacionado con las operaciones de la empresa, antes de decidir, no solo el alcance, sino los procedimientos y la oportunidad con que habrán de aplicarse, en la auditoría de las cuentas de resultados, ya que los saldos de estas cuentas representan la acumulación de un sin número de operaciones registradas durante un ejercicio, siendo este campo, donde el auditor al practicar una auditoría de estados financieros, ve más impedido para hacer una revisión completa y detallada.

En el caso de algunas cuentas de activo y de pasivo, cabe la posibilidad de que el auditor verifique el saldo en su totalidad, pero pretender comprobar totalmente el saldo de una cuenta de resultados, representaría un trabajo excesivo y desproporcionado.

Muchas de las cuentas de resultados están íntimamente relacionadas con las de balance y por lo tanto el control interno establecido para dichas cuentas de balance, deberá tener su efecto en las de resultados, por ejemplo, el adecuado control interno en las cuentas de almacén se reflejará en una buena determinación del costo de venta.

De la misma manera, el control interno que se establezca para los desembolsos en efectivo se reflejará de una manera importante en la corrección de las cuentas de gastos, etc.

Ventas o Ingresos.

El control interno de estas cuentas está íntimamente ligado con las rutinas señaladas para los movimientos que afectan al almacén, la caja y las cuentas por cobrar. En cuanto a las ventas mismas, el control interno deberá tender principalmente a precisar que las ventas realizadas se registren oportunamente, afectando el período en que se efectuaron. Ya se indicó al hablar del control interno de los inventarios, que toda salida de mercancía debe ser reportada de inmediato al departamento de contabilidad ya que dichas salidas representan ventas y por lo tanto cuentas por cobrar que deben contabilizarse oportunamente.

El efecto inmediato de una venta es un ingreso a caja o bien la - - aceptación de un crédito, respecto de lo cual, el control interno - también deberá procurar su exacto y oportuno registro, así por ejemplo se tiene que en el caso de ventas de mostrador deberán existir - controles a base de notas de venta por duplicado, de máquinas registradoras, de departamentos separados para la venta, el cobro y la - - entrega de mercancía.

- c) El control presupuestal. Es una medida de control interno importante, ya que ayuda a:
- 1) Elaborar programas de operaciones futuras.
  - 2) Control por medio de estándares de costos y gastos.
  - 3) Aumentar la eficiencia de operación, reduciendo desperdicios.
  - 4) Medida de control y comparación.
- d) División de labores y responsabilidades. Consiste en la distribu--

ción lógica y adecuada de las labores y responsabilidades con el --  
fin de que no exista duplicidad de labores, así como que el trabajo  
efectuado por unos empleados, se vaya complementando, verificando y  
comprobando por otros.

e) La auditoría interna. Es el departamento que ayuda a la gerencia -  
en la vigilancia, cumplimiento, verificación y comprobación de la -  
exactitud del control interno, es decir, que es un departamento de-  
dicado exclusivamente a la vigilancia de las medidas de control in-  
terno adoptadas y a la observancia de sus elementos.

Por ser la auditoría interna uno de los temas principales de este -  
trabajo, se dedica a ella el próximo capítulo.



#### 4. AUDITORIA INTERNA

##### 4.1 CONCEPTO

Para que exista una buena administración y aumento progresivo de la productividad, es necesario tener control sobre los procesos, operaciones y registros que sirven como fuentes de información para la toma de decisiones.

El control interno es el principal elemento que auxilia a la administración para la consecución de todos y cada uno de sus objetivos.

La realización y eficacia en los procedimientos es otra herramienta para el logro de las metas del ente económico.

Estos tipos de controles y vigilancia antiguamente las podía realizar el propio dueño de la empresa, dadas las características y tamaño de la misma, pero a medida que la dimensión fue aumentando y la estructura del ente se hizo más compleja, la vigilancia también se dificultó por los altos volúmenes de operaciones diarias. Por lo tanto, fue necesario crear un departamento especializado, siendo éste el de Auditoría Interna.

La Auditoría Interna es el órgano encargado de implementar y mejorar lo establecido por la administración con respecto a los controles y procedimientos que se tienen para la marcha del ente económico. O sea, que va a ser la supervisora de los controles, procedimientos y políticas de una organización, suministrando la información requerida.

Para ampliar todos los aspectos relacionados con la Auditoría Interna, a continuación se transcriben las concepciones que al respecto tienen varios autores:

- Walter B. Meigs define a la Auditoría Interna como "una actividad de evaluación independiente en una organización destinada a la revisión de operaciones contables financieras y de otro tipo, con la finalidad de prestar servicios a la administración".
- Casas Alatríste expresa que "es la que desempeña un técnico en contabilidad y auditoría dependiente del negocio, para vigilar la corrección de las cuentas, registros, documentos y procedimientos contables y el control interno; puede comprender también una completa revisión del aspecto financiero y operativo del negocio".
- Mary E. Murphy indica: "La Auditoría Interna es aquella porción del sistema del control interno cubierto por el personal contable y que está destinada a efectuar un estudio de las operaciones por medio de exámenes regulares u ocasionales. Su objetivo es asegurar la exactitud de la información contable y prevenir o descubrir fraudes o irregularidades".
- El Instituto de Auditores Internos define a la Auditoría Interna como sigue: "...es una actividad independiente de evaluación de una organización, mediante la revisión de su contabilidad, finanzas y otras operaciones que sirven de base a la administración de la empresa. Es un control gerencial cuyas funciones son las -

de medición y evaluación de la efectividad de otros controles."

-Para Charles A. 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."

Por lo tanto se ve que la finalidad básica de la Auditoría Interna es prestar un servicio de asistencia desde un punto de vista constructivo a la administración, así como vigilar planes, políticas y procedimientos generales, además de que los resultados de los planes se ejecuten en la práctica.

Tiene por objeto también:

- . Que la estructura orgánica como la división de funciones sean adecuadas y eficaces.
- . Que los bienes patrimoniales estén debidamente protegidos.
- . Que sean realmente registradas las operaciones diarias.
- . Que haya protección debida contra robos, fraudes, despilfarros pérdidas, etc.
- . Que haya medios internos de comunicación y su uso sea adecuado.

Todo lo anterior lo analizará el auditor interno y lo plasmará en un informe, con la objetividad y absoluta independencia de criterio que su jerarquía exige, y así, realizar el objetivo para el que fué creado.

#### 4.2 UBICACION DE LA AUDITORIA INTERNA EN UNA EMPRESA

El lugar que ocupe el Departamento de Auditoría Interna en la organización es un aspecto de mucha importancia, porque basado en el sitio que se le otorgue será la libertad de opinión y criterio que tendrá el Departamento.

La independencia y capacidad de criterio del auditor interno tiene su base en el profesionalismo de éste, pero sin embargo, necesita el apoyo de un lugar específico en el organigrama funcional que le dé la libertad suficiente para poder desarrollar su trabajo con objetividad.

Los autores con respecto a este tema, tienen varias opiniones. Algunos indican que este Departamento debe estar en línea, bajo la vigilancia de finanzas, otros más que debe situarse supervisado por la Contraloría.

Tomando por ejemplo que el Departamento de Auditoría Interna dependiera de Contraloría, se utilizaría como una herramienta para estudiar y resolver problemas de su propio departamento, convirtiéndolo en algo de carácter limitado y estrecho y no cumpliría con la función para la que se creó.

Basándose en que la Auditoría Interna se define como una actividad independiente y se dijo que su desarrollo es tanto en las áreas contable, financiera y administrativa, además que no debe estar comprometida en el proceso que revise, nos da como resultado avocarnos hacia los autores que indican que ésta debe informar a la Gerencia y carecer de autoridad para emitir órdenes a otros departamentos, quedando por lo tanto a nivel "staff".

A este nivel, o sea, al no estar situada dentro del organismo funcional en línea, se encuentra en plena libertad de dirigir su actuación y no tener presiones de los ejecutivos que se le asignen como jefes. Con respecto a departamentos subordinados, no se comprometerá en el proceso emitiendo órdenes, dando por resultado una falta de objetividad en su revisión.

Resumiendo, se aprecia que el lugar "no en línea" del Departamento lo llevará a realizar un trabajo de la calidad suficiente para tomarlo como fuentes de información que en realidad ayuden a la gerencia, para normar sus decisiones en favor de la empresa, acrecentándola en todos sus renglones dando la mayor productividad, finalidad de todo ente económico.

Un aspecto de posición personal dentro de la empresa del auditor es el de las relaciones humanas, teniendo en cuenta que este tipo de relación se da a cualquier nivel y en cualquier lugar.

Por lo tanto es importante el manejo adecuado de este factor para el desarrollo de las funciones del auditor.

La Auditoría es una actividad típica que depende mucho del comportamiento que refleja el encargado de ella, basándose en si su actitud es positiva o negativa será la respuesta que reciba del auditado, ayudando en el primer caso a la consecución de sus objetivos y en el segundo a la obstaculización de los mismos.

Las personas son entes que buscan el reconocimiento, ya sea económico, moral o social, y a la vez, reacios a la aceptación de sus ---

errores. Basándonos en esta hipótesis, vemos que la actuación -- del auditor debe ser sumamente cuidadosa no haciéndoles notar sus errores en forma agresiva.

Por ejemplo, si al momento de revisarle su trabajo se localiza - una anomalía de una persona, no se le debe aclarar directamente, sino en forma tal que él mismo al analizar el problema con el auditor descubra el error y tenga oportunidad de arreglarlo, esto - le dará una imagen del auditor positiva, que se verá reflejada en una mayor colaboración.

En cambio, si el auditor le hace ver su error en forma directa y en presencia de sus colaboradores, el resentimiento por este hecho será inmediato, por que se le estará juzgando, no como un -- error normal, sino como incapacidad de la persona y dándolo a -- conocer. Esto dará como resultado una constante competencia --- entre uno y otro, que irá deteriorando las relaciones así como el objetivo y fluidez del trabajo, en perjuicio al fin de todo de - la misma empresa.

Concluyendo, el auditor interno debe tener una capacidad técnica y social, para el desarrollo de su trabajo, porque éstas serán - las bases generales que le darán el éxito deseado, realizarán su imagen y colaborará en forma eficaz para la consecución de los - objetivos de la empresa.

#### 4.3 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS QUE ADOPTA EL AUDITOR INTERNO

Podemos decir que las técnicas anteriormente mencionadas (Cap. 2)

son aplicables a cualquier tipo de auditoría, no siendo la excepción la Auditoría Interna, la cual al igual que las demás, puede hacer la combinación de dichas técnicas lo más adecuadamente posible.

Podemos agregar otras técnicas propias de esta rama, como son:

- Diagrama de Flujo de las Operaciones
- Cuestionario Administrativo y/o de Control Operacional.
- Análisis de los Estados Financieros

El diagrama de flujo de operaciones consiste en presentar por medio de gráficas la secuela y la afluencia de las operaciones así como el camino que sigue la documentación. Para ésto, en el Primer Simposium Nacional Sobre Auditoría Interna celebrado en el año de 1973, se dieron las siguientes reglas para hacer flujos de operaciones:

1º Es conveniente que la forma en que se detalle el flujo, se haga indicando los departamentos o el personal que interviene en el mismo; éstos últimos deben ir separados por columnas verticales y mostrar la división de funciones que existen en la empresa, lo cual ayuda a evaluar y a conocer el flujo de las operaciones anteriores (en caso de que hayan cambiado), de talladas en la misma cédula.

2º Es recomendable el uso de símbolos claros que muestren específicamente el trámite que ha seguido una operación, con el objeto de evitar que las gráficas contengan explicaciones que ocuparían demasiado espacio al detallarlos.

3.º Es necesario que los símbolos utilizados en los documentos contengan sus iniciales, por ejemplo: "F" factura, "P" pedido, "OC" orden de compra, "NE" nota de entrada, y así sucesivamente; es igualmente necesario que al calce de las gráficas se detalle la clave utilizada para cada documento, señalar con un "0" cuando es éste original y con números sus copias.

4.º Las gráficas deben mostrar un orden lógico, señalando -- claramente la continuidad de cada trámite y en especial cuando el documento o la información salga de los departamentos de la empresa.

5.º No se debe tratar de cubrir una operación demasiado amplia en una sola gráfica o diagrama.

6.º Cualquier gráfica que se haga, debe ser autosuficiente y debe contener (por lo tanto) el flujo de la operación completa."

#### VENTAJAS:

- a) Se obtiene información más fácil de estudiar.
- b) Se obtiene suficiente evidencia de las operaciones.
- c) Sirve de base para la superación.
- d) Se logran conclusiones y comentarios sobre las operaciones.
- e) Se evita la automatización del personal encargado de la auditoría.
- f) Se permite hacer comparaciones entre los procedimientos actuales y los que se proponen.



La desventaja principal que se encuentra al utilizar este tipo de diagramas consiste en que si el auditor no cuenta con cierta habilidad y conocimientos para formular gráficas, se empleará más - - tiempo del debido en su formulación y éstas pueden resultar confusas.

Los Cuestionarios Administrativos o de Control Operacional, con-- sisten en las preguntas que pretendan cubrir los puntos fundamen-- tales para el estudio y pueden ser de dos tipos:

- 1.- Cuestionario de Control Interno
- 2.- Cuestionario sobre Campos de Operación

Estos cuestionarios tenderán a conocer los puntos de los antece-- dentes y generalidades de acción de la empresa, tanto de su con-- trol interno como el del flujo de sus operaciones y en si de cada una de estas operaciones.

Para ver la diferencia entre el cuestionario aplicado por una au-- ditoría de estados financieros con el cuestionario administrativo o de auditoría interna (transcrito de un artículo aparecido en -- "Casos de Estudio de Control Interno" del IACP):

"Para la revisión y evaluación del costo de adquisición de una compañía, se ha sugerido las siguientes preguntas relaciona-- das con el control interno:

- 1.- ¿Está la función de compras completamente separada de las-- otras funciones, particularmente de las contables, así como de aquellas de embarque y recepción?

2.- ¿Se preparan requisiciones de compra?

3.- ¿Se numeran previamente las órdenes de compra?

En cambio el cuestionario utilizado en la auditoría de operaciones contendría las siguientes preguntas:

1.- ¿Cuáles son las responsabilidades del jefe del Departamento de compras?

2.- Qué tipo de reportes se preparan en este Departamento?

3.- ¿Cómo se determinan las cantidades que se van a comprar?

4.- ¿Cómo se hacen las decisiones con respecto a la elección de los abastecimientos?

El objetivo del análisis de los estados financieros, es la obtención de suficientes elementos de juicio para apoyar las opiniones que se hayan formado con respecto a los detalles de la situación financiera y de la productividad de la empresa. Esta técnica es conveniente porque le da al auditor interno una medida para ir conociendo su éxito o su fracaso y cómo lo está logrando.

A la vez se conocen dos técnicas para la interpretación de las operaciones por medio del análisis y son:

1.- Análisis de las cifras, que consisten en descomponer todo en sus partes.

2.- Comparación de las mismas. Estudio simultáneo de dos o más -

cifras para determinar su punto de igualdad o desigualdad.

Los propósitos al aplicar estas técnicas son los de:

- I Conocer el progreso, retroceso o estancamiento de las operaciones.
- II Lograr elementos para la toma de decisiones.
- III Determinar las tendencias de los departamentos o secciones - problemas.

## 5. COMPARACION ENTRE AUDITORIA EXTERNA E INTERNA

La Auditoría Interna y la Externa son en común confundidas, ya que ambas están basadas en normas, técnicas y procedimientos básicos, sin embargo, las dos tienen diferencias, así como aspectos comunes.

Para esclarecer las limitaciones entre una y otra, a continuación daremos una serie de comparaciones y diferencias que les dan su propia finalidad.

### 5.1 DIFERENCIAS

La primera situación característica, como lo hemos expresado antes, es la persona que realiza la auditoría. La interna se lleva a cabo por personal dependiente de la Empresa y la Externa tendrá que efectuarla una persona independiente.

En tanto la Auditoría interna tiene la responsabilidad de emitir un informe basado en el examen de los procedimientos y controles existentes en la compañía, valuándolos con responsabilidad y criterio, para obtener información veraz y oportuna para la toma de decisiones de la Gerencia, el auditor externo se halla interesado en emitir un dictamen hacia terceros, de la solidez de los criterios y registros aplicados para la formulación de estados financieros que indiquen la situación real financiera del ente.

De las anteriores afirmaciones extraemos que el auditor externo deberá emitir un dictamen que tendrá el carácter de público y servirá como una base real para los terceros interesados en

el ente económico. En cambio el Auditor Interno debe informar -- directamente a niveles ejecutivos para la toma de decisiones.

Mientras que el contador público independiente generalmente actúa para los propietarios, acreedores, autoridades fiscales y público en general, el Auditor Interno actúa únicamente para la Administración y le sirve como uno de sus principales medios de control.

La Auditoría Externa normalmente no tiene la responsabilidad de - informar acerca de las deficiencias administrativas y el modo de - corregirlas, en cambio para la Interna puede ser una de sus prin - cipales metas. Aunque la Auditoría Externa informe sobre estas -- deficiencias, su finalidad es satisfacerse a si misma de la sufi - ciencia del control interno.

El tipo de trabajo es otra diferencia, ya que mientras el Auditor- Externo verifica los estados que muestran la situación financiera de la empresa a una fecha, así como sus resultados de operación, - limitándolo en un periodo, el Interno se preocupa por las variaciones existentes en las operaciones que se efectúan constantemente y no por un periodo limitado y que se apeguen a políticas, presupuesto, etc.

El objetivo de uno y otro varían respecto a los sistemas de control a los cuales dirigen su atención. En cuanto al externo se ocupa - de los controles financieros preponderantemente y a la vez s con - vierte en un especialista en estos aspectos. El Interno tiene que realizar su investigación hacia las áreas contables, administrativas y financiera, o sea, a observar la unidad total del ente.

Con relación a la forma en que efectúa su revisión, mientras que el Auditor Externo verifica en forma normalmente selectiva para apoyar su opinión acerca de la situación financiera y realizando este estudio en forma periódica, el Auditor Interno tiene que hacerlo en forma constante y avocarse a diferentes áreas, como son la Administrativa, la Operacional, la Financiera, etc.

## 5.2 COORDINACION

Tomando en consideración que el trabajo que realizan la Auditoría Interna y la Externa tiene su base en los registros contables e información financiera, para que ambas obtengan los elementos necesarios y puedan emitir una opinión al respecto, es indudable que la Auditoría Interna constituye un elemento de apoyo para la Auditoría Externa.

Basándonos en el punto anterior, veremos algunos aspectos en los que la Auditoría Interna sirve de apoyo a la Externa:

- a) Evaluación del control interno de algunas áreas que le permitirán al Auditor Externo detectar los problemas en una forma más rápida.
- b) Informes de trabajos realizados por el auditor interno.
- c) Información directa que se la proporcione sobre aspectos técnicos por el conocimiento que tiene el auditor interno acerca de la empresa.
- d) Papeles de trabajo

Todo se basa en que tienen cosas afines en su desarrollo, las -  
cuales son entre otras:

- a) Evidencia para emitir una opinión
- b) Se elaboran en base a registros y documentos contables
- c) Se utilizan las mismas técnicas de Auditoría
- d) Se hacen constar en papeles de trabajo, los resultados  
y métodos empleados
- e) Se requiere criterio y preparación técnica
- f) Se debe tener independencia mental, para emitir un juicio  
imparcial

Por lo tanto, vemos que la Auditoría Interna y la Auditoría Externa  
deben coordinarse para el logro de sus metas. Sin embargo, existen  
algunos lineamientos que deben tomarse en consideración siendo --  
estos:

- a) por el conocimiento especializado que el Auditor Interno --  
tiene del negocio, el Auditor Externo revisará los informes  
que el primero haya emitido.
- b) Al determinar el alcance de una revisión, el Auditor Externo  
debe considerar la parte cubierta por el Auditor Interno y -  
el grado de efectividad, eficiencia de esta.
- c) Cuando se trata de negociaciones esparcidas por medio de --  
Sucursales o Factorías, el Auditor Externo se apoya en el -  
trabajo del Auditor Interno, respecto a las plazas que haya  
visitado durante el año, examinando en todo caso los pape-  
les de trabajo preparados y los informes emitidos.

d) Para el desarrollo y las actividades anteriores, deben ser considerados los siguientes puntos:

1. Cada grupo de auditoría debe considerar su identidad propia, es decir, en ningún momento deberán sentir dependencia el uno del otro, por lo que es conveniente que se mezclen con el desarrollo de su trabajo.
2. El contador público independiente debe estar conciente que él va a emitir una opinión sobre la situación financiera del negocio a terceros; por consecuencia deberá efectuar pruebas -- para cerciorarse de la efectividad del Departamento de Auditoría Interna y medir el grado de confianza que se depositará en él.
3. Deberán quedar bien establecidas las áreas que el Auditor -- Externo tomará como aceptables del Departamento de Auditoría Interna y de las que él personalmente se hará cargo. Tomando todas las consideraciones dadas con anterioridad se verán los siguientes ejemplos:
  - a) ARQUEOS DE CAJA.- En las empresas que operan con varias - cajas y sucursales y cuya gran parte de las ventas es al contado por el grado de importancia que represente este - renglón, se acostumbra elaborar arqueos de cajas a determinada fecha de la cual solicitará el auditor externo el programa de arqueos con la cual podrá determinar a qué - cajas y sucursales formulará arqueos según lo considere conveniente.



b) TOMA DE INVENTARIOS.- En una empresa cuyo volumen de existencia e importancia de este renglón, en un estado financiero; en -- igual forma que para los arqueos el auditor externo coordinará con base en el programa de auditoría interna el alcance de sus pruebas solicitando en todo caso el auditor interno que proporciona el resultado de su trabajo para completar sus papeles -- propios.

c) CIRCULARIZACION DE CUENTAS POR COBRAR Y POR PAGAR.- Regularmente en compañías que operan con gran cantidad de clientes y proveedores el departamento de auditoría interna formula solicitudes de confirmación de saldos, lo cual debe ser aprovechado al máximo por el auditor externo y de acuerdo con una evaluación de resultados obtenidos y con base en su experiencia, -- tomar en cuenta este trabajo desarrollado por el auditor interno.

Así mismo, este aspecto es aplicable para cuentas de pasivo por préstamos como el caso de instituciones de crédito.

d) CONCILIACIONES BANCARIAS.- Entre las funciones del auditor interno, en algunas compañías, está la de verificar los resultados de cuentas mensuales de los bancos, cosa que puede ser aprovechada por el auditor externo mediante la aplicación de algunas pruebas adicionales.

A continuación se redacta un cuadro sinóptico de la comparación de la auditoría interna a externa:

	AUDITORIA INDEPENDIENTE	AUDITORIA INTERNA
Objetivo Principal	Evaluar la integridad de la información contable.	Medir y evaluar la efectividad de los controles.
Requiere criterio:	Si	Si
Mide con referencia a normas:	Si	Principalmente
Medidas empleadas:	Principios contables - generalmente aceptados sobre todo.	Políticas y metas de la compañía; tecnología de control sobre todo.
Basada en resultados observados más que en la opinión:	Mucho	Con frecuencia
Independencia:	Si; la independencia en la auditoría es esencial.	Parcial; suele resultar en recomendaciones y a menudo el auditor se encuentra con su propio trabajo en sus evaluaciones.
Dictamen para agencias externas y la administración	Si	No

Servicio protector y constructivo, evaluación de controles:	Mucho	Principalmente
Versa sobre:	Los activos físico y financiero, principalmente.	La mayoría de los niveles y las operaciones de un negocio.
Define problemas y - oportunidades de mejoramiento:	No	Entre otras cosas
Busca posibilidades, - las prueba, escoje la mejor solución:	No	A menudo
Interviene en la resolución de problemas:	No; no es parte de la responsabilidad.	Si; cuando se requiere.
Tamaño de la organización:	Se desempeña en las compañías de todas las magnitudes, salvo en las más pequeñas.	Escasa en compañías con menos de 500 empleados.
Tiempo requerido:	Generalmente poco; - la auditoría anual de CP en la mayoría de las situaciones - no toma mucho tiempo.	Bastante tiempo; se requiere más tiempo - que para el procedimiento de la AE cuando se cuenta con la solución de problemas.
Se desempeña con -- regularidad:	Si	No siempre

Periodicidad:	Por lo menos anual - mente.	Según programas esta - blecidos.
Conocimientos requ <u>e</u> ridos:	Normas profesionales establecidas por los estados y las organi zaciones profesiona les reguladoras.	Las especialidades en auditorfa son compara bles con las CP. Con tribuir a la solución de problemas requiere una amplia experiencia.
Perturba el trabajo:	Considerablemente; la necesidad de los audi tores deben ser satis fechas rápidamente.	Bastante; sobre todo - cuando se aconsejan -- cambios.
Evaluación de funcio nes no lineales (Pro yectos únicos sin -- normas)	Rara vez	Si
Comprueba la efecti - vidad de los controles:	Comenta sobre todo la efectividad de los - controles internos.	Se concentra en la eva luación de controles.
Evalúa directamente - al personal:	Nunca	Si, cuando la investi gación y solución de = problemas se conside ran como parte de la - función.
Desarrollo de la com - pañía:	No; la finalidad queda limitada al desempeño de la auditorfa para - dar un dictamen sobre los estados financie - ros.	Si; cuando la investi gación y solución de problemas se conside ren como parte de la función.

CONCLUSIONES

1. Al aumentar el tamaño y la estructura de los entes económicos, tuvieron que incrementarse y diversificarse sus fuentes de financiamiento, naciendo una responsabilidad hacia terceros a -- los cuales habfa que informarles la situación de la empresa. - Así se creó una rama de la profesión contable que es la auditorfa.
2. La auditorfa empezó a encargarse del exámen, análisis e investigación sistemática y metódica de la corrección del registro de cada una de las operaciones, a través de una serie de técnicas propias.
3. La auditorfa se clasifica atendiendo a diversos aspectos tales como : finalidad, quién la realiza, perfodo de tiempo en que - se aplican los procedimientos, los objetivos y a la combina- - ción de los anteriores.
4. Para que la auditorfa cumpla con sus objetivos existen facto-- res que le dan parámetros para un mejor análisis; estos facto-- res son los que se dan en llamar normas, técnicas y procedi- - mientos de auditorfa.
5. Las normas de auditorfa generalmente aceptadas son principios- y medidas de calidad que se refieren a la ejecución, a los ob- jetivos y procedimientos elegidos. Clasificándose por lo tanto

en; normas personales, relativas a la ejecución del trabajo y -  
relativas a la información y dictamen.

6. Las técnicas son los métodos, prácticas de investigación y pruebas necesarias para la evaluación y valuación de las operaciones. Los procedimientos son la combinación de dos o más técnicas.
7. El incremento de operaciones contables y administrativas dificultó el control que los ejecutivos tienen que ejercer sobre las operaciones, creando un instrumento que los auxiliara, siendo éste el control interno.
8. El control interno tiene como finalidad implantar planes, métodos y medidas con el objeto de salvaguardar y proteger los activos, crear información confiable, verificar y aumentar la eficiencia de operaciones e incrementar la adhesión a las políticas prescritas por la dirección.
9. Los objetivos del control interno se resumen en tres :
  - . Los relativos a la información.
  - . Los relacionados con la protección y,
  - . Los relacionados con la eficiencia.
10. El control interno está integrado por elementos que son básicos - que lo forman y le dan origen, la ausencia de cualquiera de e - -

llos disminuirá su calidad. Estos elementos son: organización, procedimientos, personal y supervisión.

11. Existen diferentes tipos de control interno, los cuales son : estructura contable, medidas de control interno aplicadas a la contabilidad, división de labores y responsabilidad, el control presupuestal, la auditoría interna.
12. El avance y progreso de las ciencias administrativas dió por resultado un aumento de sistemas de operativos, procesos y registros que incrementó a su vez las medidas de control interno teniendo que crear un tipo básico que se encargara de la vigilancia y mejoramiento de estas medidas. Así nació la auditoría interna.
13. La auditoría interna, por lo tanto va a ser la encargada de supervisar los controles, procedimientos y políticas de una organización, para que de éstos emane la información precisa y adecuada, así como objetiva para la toma de decisiones.
14. Para que la auditoría interna logre los objetivos para lo que fué creada, deberá tener una ubicación dentro del organigrama funcional de la empresa, que no la haga partcipe de los movimientos y así salvaguardar su independencia y objetividad. Por lo cual, el nivel staff (no en línea) sería el más adecuado.
15. La auditoría interna durante su desarrollo además de aplicar -

las normas, técnicas y procedimientos generales a toda la auditoría, aplica otras desarrolladas por ella misma de acuerdo a sus necesidades, entre éstas tenemos:

- . Diagrama de flujo de las operaciones.
- . Cuestionario administrativo y/o de control operacional.
- . Análisis de los estados financieros.

16. Como se ha visto, la auditoría interna y la externa utilizan -- las mismas técnicas y procedimientos básicos: por lo tanto, en un momento dado, pueden coordinarse en beneficio de la empresa. Pero también tienen sus diferencias basadas principalmente en -- la finalidad de cada una.

17. Las diferencias están dadas principalmente por los siguientes -- puntos: quién la realiza, el tipo de informe o dictamen que de ellas emanan, a quién tienen la obligación de dirigir su opi- -- nión, la finalidad, los sistemas de control a los cuales diri-- gen su atención y el alcance.

18. La coordinación que entre ellas existe es por los siguientes a- -- poyos que se pueden ofrecer y son: evaluación del control inter- -- no, informes de trabajos, información directa, papeles de traba- -- jo.

Todo basado en aspectos afines como son: obtener evidencia para emitir su opinión, sus análisis se elaboran en base a registros



y documentos contables, los resultados y métodos constan en papeles de trabajo, se requiere criterio y preparación técnica, así como independencia mental.

19. Para poder llevar a cabo la coordinación, se debe tener en -- consideración los siguientes aspectos:

- . Considerar su propia identidad.
- . Tener en cuenta sus responsabilidades.
- . Establecer sus áreas.

20. Por lo tanto, en un ente económico la importancia que reviste la coordinación entre la auditoría interna y externa, es de gran relevancia, ya que los objetivos de dicho ente serán alcanzados en una forma más efectiva y más eficiente, con una -- disminución en los costos y aumento en la productividad, así como una visión más clara del mismo para la toma de decisio-- nes.

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- Un enfoque moderno aplicado a la Auditoría de estados financieros:  
Gabriel LLeffes Cattán  
I.M.C.P. México, D.F. 1974
- 2.- Programas de Auditoría  
C.P. Fco. Javier Sánchez Alarcón  
Ediciones Contables y Administrativas Méx. D.F. 1973
- 3.- Planeación de la Auditoría  
C.P. Héctor Sánchez Sánchez  
Estudio No. 9 monográfico  
Ediciones Contables y Administrativas Méx. D.F. 1975
- 4.- Manual de Auditoría Interna  
Charles A. Bacon  
Editorial Hispano-Americana (UTEHA) México, D.F. 1973
- 5.- Auditoría de operaciones  
Roy A. Lindberg  
Editorial Técnica, S.A. México, D.F. 1975
- 6.- Memoria del 1er. Simposium Nacional sobre Auditoría Interna  
Instituto de Auditores Internos de México A.C.  
Sin Editorial
- 7.- Procedimientos de Auditoría  
Charles Lawrence  
Herrero Hermanos Sucesores, S.A. México, D.F. 1977
- 8.- Introducción a la Auditoría Interna  
C.P. Salvador Obieta  
C.P. José Luis Castillo  
Editorial IEE, S.A. México 1977
- 9.- La Auditoría Administrativa  
C.P. y L.A.E. José Antonio Fdez. Arena  
Editorial Diana México 1975
- 10.- Contaduría Pública  
Revista del IMCP., A.C.  
Editorial la misma, Abril 1976.
- 11.- Comentarios sobre objetivos, importancia y desarrollo de la  
Auditoría Interna y coordinación con la Auditoría Externa  
C.P. Jesús A. Gardea Duarte  
México, D.F. 1978  
IPN-ESCA Tesis Inedita