

163



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LA IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

JUAN CARLOS ZARAGOZA BOCARDO

DIRECTOR DE SEMINARIO:

C. P. FRANCISCO TORRES GUILLEN

MEXICO, D. F.

1981



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



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.

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

LA IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO

EN LA AUDITORIA

I N D I C E

	<u>PAGINA</u>
INTRODUCCION	1
<u>CAPITULO I</u>	
Generalidades	
A). Información Financiera	4
B). Estados Financieros	10
C). Responsabilidades del Auditor Independiente	18
D). Responsabilidad de la Gerencia	28
<u>CAPITULO II</u>	
Auditorfa de Estados Financieros	
A). Concepto de Auditorfa	30
B). Normas de Auditorfa	33
C). Tipos de Auditorfa	45
<u>CAPITULO III</u>	
Control Interno	
A). Concepto y Objetivos	58
B). Elementos del Control Interno	65
C). Métodos para su Evaluación	75
<u>CAPITULO IV</u>	
El Auditor y el Control Interno.	
A). Responsabilidad del Auditor al Evaluar el Control Interno.	90
B). Carta de Recomendaciones al Control Interno.	92
C). La Opinión del Contador Público y el Control Interno.	100
CONCLUSIONES	103
BIBLIOGRAFIA	107

C A P I T U L O I

GENERALIDADES

- A) Información Financiera
- B) Estados Financieros
 - 1. Concepto
 - 2. Clasificación
 - 3. Características
- C) Responsabilidades del Auditor Independiente
 - 1. Social
 - 2. Profesional
 - 3. Legal
- D) Responsabilidad de la Gerencia

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

El desarrollo constante que tienen en nuestros tiempos las empresas es -- tan significativo, que con motivo de este crecimiento ha sido necesario_ implantar en la empresa una mejor eficiencia de sus controles internos -- contables y operacionales.

Uno de los objetivos de este trabajo es tratar de establecer el concepto_ del control interno y su importancia dentro de las empresas, dado que for_ ma parte integrante de las mismas como un elemento básico en su organiza_ ción y administración.

El principal objetivo de este trabajo, además de lo expuesto anteriormen_ te, es el de destacar la repercusión e importancia que tiene en el traba_ jo de auditoría del Contador Público, el estudio y evaluación del control interno, así como también la importancia de la información adicional que sobre el mismo pueda afectar el auditor en la empresa, con miras a su me_ joramiento y corrección.

Las empresas y el cuerpo humano tienen ciertas semejanzas en cuanto a las funciones de algunos de sus órganos, en donde podríamos identificar al -- control interno como el sistema nervioso de las mismas, porque es el me-- dio por el cual el cerebro (la Administración) recibe los mensajes que_ le permiten reaccionar ante los diversos estímulos.

Dada la importancia del control interno en las empresas, existen métodos_ para evaluarlo, lo cual ayuda a dictar las medidas correctivas en el caso de existir fallas en éste, existiendo dos puntos de vista: la evaluación_ que efectúan los miembros de la propia compañía y la efectuada por Audito_ ría Externa, la importancia que para cada una tiene el control interno se_ rá diferente, ya que estará determinada por los diferentes objetivos que_ persiguen.

En base a lo anterior escogí el tema de La Importancia del Control Inter- no en la Auditoría, enfocado desde el punto de vista de la Auditoría Ex- terna para desarrollar mi Seminario de Investigación Contable con el pro- pósito de despertar el interés de todas las personas que gusten profundi- zar en cualquiera de los puntos tratados en este trabajo.

Espero con el presente trabajo aunar todos mis conocimientos académicos - aplicables a este tema, así como la experiencia adquirida en mi trabajo.

A) Información Financiera

El boletín A-1 sobre la Teoría Básica de la Contabilidad, emitido por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señala que la contabilidad produce información indispensable para la administración y el desarrollo de las empresas, y por tanto se procesa y concentra para uso de la Gerencia y de las personas que trabajan en la empresa.

Por la necesidad de dar a conocer información resumida y general a la Gerencia o a terceros interesados en su desarrollo, se preparan los Estados Financieros básicos.

Por lo tanto, la razón de ser de los Estados Financieros surge de una necesidad de información, de información que los interesados en un negocio empezaron a requerir, siendo los primeros interesados la Gerencia del mismo, y posteriormente los interesados externos que en el desarrollo de las economías más evolucionadas, es el público en general. Por esto los Estados Financieros han evolucionado con el entorno económico y las características de las entidades emisoras.

De las empresas familiares o de círculo cerrado se ha pasado a las empresas institucionales, con administración profesional, en las cuales el nú-

mero de personas interesadas en tener información de la misma ha crecido enormemente, este número ilimitado da origen al " Usuario General " de los Estados Financieros.

Es evidente que la información financiera y las técnicas contables se han sofisticado y han evolucionado notablemente en los últimos años. La información financiera que solfa consistir de acuerdo con nuestra Ley General de Sociedades Mercantiles, en un balance que arrojaba utilidades, se ha convertido en un conjunto integrado de Estados Financieros y notas, para expresar cuál es la situación financiera, resultados de operación y cambios en la situación financiera de una empresa.

La información financiera que genera una empresa es muy amplia y extensa, ya que una gran parte de ella está diseñada como herramienta administrativa, sin embargo, no toda la información financiera que se genera dentro de la empresa es de utilidad para el Usuario General de los Estados Financieros, quien en términos generales requiere únicamente la información de los "Estados Financieros Básicos". Los Estados Financieros Básicos serán la parte esencial de la información financiera, la cuál, además de ser de primera necesidad para la Gerencia se presenta al Usuario General por la misma, para que éste pueda desprender sus conclusiones sobre cómo está cumpliendo la empresa con sus objetivos financieros.

Aquí se presenta, para la Administración de la empresa, el problema derivado de la responsabilidad que tiene de determinar cuál es la información esencial que debe proporcionar al Usuario General, esta información debe encontrarse en los Estados Financieros Básicos, sin embargo, el grado de detalle de los mismos debe variar según las circunstancias de cada empresa, de tal manera que la información esencial esté debidamente reflejada en ellos.

Los Estados Financieros Básicos deben cumplir con el objetivo de informar sobre la situación financiera de la empresa en cierta fecha, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el periodo contable terminado en dicha fecha.

De aquí se desprende que los Estados Financieros Básicos comprenden el Estado de Situación Financiera, de Resultados, de Variaciones en el Capital Contable, Cambios en la Situación Financiera y las notas que son parte integrante de los mismos.

Los Estados Financieros deben ser capaces de transmitir información que satisfaga al Usuario General en la empresa.

Dentro del Usuario General de la información financiera, tenemos tanto a los accionistas como a los empleados, a los acreedores, a diversos sectores del gobierno etc., que no tienen acceso a la Administración, por lo -

que la información de los Estados Financieros Básicos debe servirles para:

- 1.- Tomar decisiones de inversión y de crédito, los interesados son los que puedan aportar tanto financiamiento como capital o crédito requiera la empresa. Estos se interesarán en medir la capacidad de crecimiento, estabilidad y redituabilidad de la empresa para asegurar su inversión, la obtención de un rendimiento y la recuperación de su inversión.
- 2.- Valorar la solvencia, liquidez y capacidad para generar recursos de la empresa. Aquí tienen interés los diversos acreedores, -- principalmente los que han otorgado préstamos; así como los propietarios, quienes quieren medir el posible flujo de dinero hacia ellos, derivado de los rendimientos.
- 3.- Evaluar el origen y las características de los recursos financieros del negocio, así como el rendimiento de los mismos. -- Aquí el interés es general, ya que todos están interesados en -- saber de qué recursos financieros dispone la empresa para llevar a cabo sus fines, cómo los obtuvo, cómo los aplicó y qué -- rendimiento ha tenido y puede esperar de ellos.

Se entiende que se satisface al Usuario General de la información si los Estados Financieros son suficientes para que una persona, con adecuados conocimientos técnicos, pueda formarse un juicio entre otros sobre :

- a) El nivel de rentabilidad.
- b) La posición financiera, que incluye solvencia y liquidez.
- c) La capacidad financiera de crecimiento.
- d) El flujo de fondos.

Por medio de esta información y de otros elementos de juicio que sean necesarios, el Usuario General podrá evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma.

Ahora bien, toda información financiera debe prepararse de acuerdo a principios de contabilidad de aceptación general por la profesión y el Usuario General de dicha información.

El principio que se refiere a la información, es el de Revelación Suficiente y establece:

"La información contable presentada en los Estados Financieros debe -
contener en forma clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad" (1).

En el principio de Revelación Suficiente se encuentran implícitamente --
contenidos, no solamente los aspectos de suficiencia de la información financiera, sino también las características cuantitativas y cualitativas -
que la misma debe poseer para una adecuada revelación.

Estas características de la información financiera deben de complementarse, es decir, deben de referirse a todo aquéllo que debe ser incluido y -
que se requiere para evaluar el comportamiento de la entidad, cuidando --

que la cantidad de información no vaya en detrimento de su calidad y pueda dar lugar a que los aspectos importantes pasen inadvertidos por el - - Usuario. Por lo tanto, los Estados Financieros deben contener informa--- ción que sea relevante, lo que implica un criterio de selección y la de-- terminación de los conceptos que habrán de incluirse y la forma en que -- los mismos deberán ser presentados y clasificados. En el siguiente inci-- so, tratado en este trabajo, se verá con más detalle en cuanto a la infor-- mación, clasificación y características que deben reunir los Estados Fi-- nancieros.

(1) Boletín A5 de la Comisión de Principios de Contabilidad del Institu-- to Mexicano de Contadores Públicos.

B) Estados Financieros

1. Concepto

Existe un gran número de acepciones referentes a los Estados Financieros emitidos por diversos autores, los cuales en términos generales, encierran el mismo contenido.

Por considerarla como la más clara y completa, se menciona la que nos proporciona el Instituto Americano de Contadores Públicos.

"Los Estados Financieros se elaboran con el propósito de presentar un informe verídico de la marcha de la Administración, y se refiere a la situación que guarda la inversión en el negocio y a los resultados logrados durante el periodo que se informa. Reflejan una combinación de hechos registrados, convenciones contables y juicios personales. La corrección de los juicios depende necesariamente tanto de la competencia e integridad de las personas que elaboran los estados como del hecho de que se encuentren apegados a los principios y convenciones contables generalmente aceptados. (2)

(2) Examination of Financial Statements by Independent Public Accountants. Instituto Americano de Contadores Públicos.

De la definición antes mencionada se desprende lo siguiente :

- Que los Estados Financieros son los documentos contables que -- presentan el resultado del proceso económico de los negocios, a una fecha y por un periodo determinado.
- Que dichos estados emanan de los libros y registros de Contabilidad.
- Que su elaboración se rige por ciertos convencionalismos contables llamados "Principios de Contabilidad", los cuales son flexibles en su aplicación.

2. Clasificación

Existen diversas clases de Estados Financieros, los cuales tienen como finalidad mostrar determinadas operaciones o situaciones, según sea el tipo de informe que se requiera y pueden ser los siguientes:

- Principales o Básicos -

- I. Estado de Situación Financiera
- II. Estado de Resultados
- III. Estado de Variaciones en el Capital Contable
- IV. Estado de Cambios en la Situación Financiera

- Auxiliares o Secundarios -

- V. Estado de Costo de Producción
- VI. Estado de Situación
- VII. Estado de Realización y Liquidación

I.- ESTADO DE SITUACION FINANCIERA

Es el documento contable que muestra la situación de una entidad económica (activos, pasivos y capital contable) a una fecha determinada de acuerdo con principios de contabilidad. Se dice que es a una fecha determinada porque muestra la posición que tenía una entidad económica a esa fecha.

II.- ESTADO DE RESULTADOS

Es el que muestra el resultado de las operaciones de una entidad económica durante un periodo determinado, de acuerdo con principios de contabilidad. Se debe entender por operaciones los ingresos, costos y gastos, y como consecuencia de ello, el resultado obtenido serán las utilidades o pérdidas.

III.- ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE

Este estado muestra los cambios en la inversión de los propietarios de una entidad económica, durante el periodo.

Las partidas que usualmente se presentan son:

1.- Aumento o Disminuciones del Capital de la Empresa.

2.- Aplicación de los Resultados

a) Incrementos de Reservas de Capital

b) Honorarios a Consejeros

3.- Dividendos Decretados

4.- Otros movimientos del Superavit del Capital, por ejemplo: Revaluaciones de Activo, Resultados de años anteriores, etc.

IV.- ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA

Que indica cómo se modificaron los recursos y obligaciones de la empresa en el periodo.

Tiene por objeto presentar en forma lógica las dos fuentes de recursos ajenos y propios de una empresa en un periodo determinado, mostrando en forma adecuada los canales, a través de los cuales se obtuvieron tales recursos; así como la aplicación que se hizo de ellos.

V.- ESTADO DE COSTO DE PRODUCCION

Es el que muestra el costo de la mercancía producida y sus elementos que lo integran en un periodo determinado, de acuerdo con principios de contabilidad, éste es de gran utilidad en las industrias.

VI.- ESTADO DE SITUACION

Es el que se prepara antes de la liquidación de una entidad económica, o sea, cuando se encuentra en crisis financiera. Tiende a determinar la posible utilidad o pérdida que resultará como consecuencia de la liquidación de una entidad económica y muestra, según sea el caso, la posible utilidad para los accionistas o pérdida y a quién recaerá, sean accionistas o acreedores. En este estado se muestran -- dos tipos de valores: los de libros y los estimados de realización.

VII.- ESTADO DE REALIZACION Y LIQUIDACION

Es el que se prepara como último trabajo, resultado de la liquidación de una entidad económica. Es conveniente que se prepare periódicamente, con objeto de mostrar a los interesados el avance de la liquidación, así como también es recomendable anexar a éste un estado de resultados para mostrar la utilidad o pérdida en liquidación.

3. Características

Las características de los Estados Financieros deben ser las que corresponden a la información contable, tal como se indican en el Boletín A-1, Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera, y son :

- a) Utilidad.- Es la cualidad de adecuarse al propósito del Usuario. Estos propósitos son diferentes en detalle para cada Usuario, pero todos tienen la comunidad de interés económico en la entidad económica. Dada la imposibilidad de conocer al Usuario específico y sus necesidades particulares, se presenta información general por medio de los Estados Financieros.

Estos en su contenido informativo deben ser significativos, relevantes, veraces y comparables, además de ser oportunos.

- b) Confiabilidad.- Es la característica de la información contable por la que el Usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones, basándose en ella.

Esta confiabilidad se da cuando la información financiera está fundamentada en que el proceso de cuantificación contable es consistente, objetivo y verificable.

- c) Provisionalidad.- Significa que la información contable no representa hechos totalmente terminados, pues la información contable contiene estimaciones para determinar la información que corresponde a cada periodo contable que se derivan de la necesidad de tomar decisiones con los resultados de operación y la situación financiera con sus correspondientes cambios, incluyendo - -

eventos cuyos efectos no terminan a la fecha de los Estados Financieros, esta característica más que una cualidad deseable es una limitación a la precisión de la información.

El Licenciado en Contaduría, encargado de elaborar Estados Financieros, debe tener mucho cuidado al producir esta información, debiendo ser objetiva e imparcial a fin de no influenciar al lector a aceptar cierto punto de vista o la validez de cierta posición, respondiendo así a las características de confiabilidad y veracidad de la información financiera.

Limitaciones en el uso de los Estados Financieros

- El Usuario debe tener presente, entre otros, los siguientes conceptos :
 - Las transacciones y eventos económicos son cuantificados con reglas particulares que pueden ser aplicadas con diferentes alternativas. Los Estados Financieros los mostrarán de acuerdo con la aplicación de la alternativa seleccionada.
 - Los Estados Financieros, especialmente el Balance General, no pretenden presentar cual es el valor del negocio, sino que --

únicamente presenta el valor, para el negocio, de sus recursos y obligaciones cuantificables. Sin embargo, los Estados Financieros no cuantifican otros elementos esenciales de la empresa, tales como: los recursos humanos, el producto, la marca, el mercado, etc.

C) Responsabilidades del Auditor Independiente

El objetivo de un examen ordinario de los Estados Financieros por parte de un Auditor Independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con la que se presenta la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de una entidad, de acuerdo con principios de contabilidad.

El informe final del Auditor es el medio por el que expresa su opinión, o si las circunstancias lo requieren se abstiene de opinar. En cualquier caso, dirá si su examen ha sido hecho de acuerdo con las normas de Audito--ría, generalmente aceptadas.

De acuerdo con estas normas, se requiere que declare si en su opinión los Estados Financieros se presentan de acuerdo con principios de contabili--dad, generalmente aceptados, y si esos principios se han aplicado unifor--memente en la preparación de los Estados Financieros del periodo actual - en relación con los del periodo precedente.

Dictaminar los Estados Financieros de una empresa y hacerlos confiables - ante terceros, implica para el Auditor adquirir responsabilidades socia--les, profesionales y legales.

1. Responsabilidad Social

El Licenciado en Contaduría, como profesional siempre debe tener presente que por el puesto que ocupa en la sociedad sus iniciativas o decisiones, o la ausencia de ellas, afectarán siempre a una gran masa anónima, ante la cual es responsable. Es decir, el Licenciado en Contaduría no sólo es responsable ante quien paga sus servicios, sino ante la comunidad a la cual pertenece y debe servir con alto grado de ética profesional y de solidaridad social.

2. Responsabilidad Profesional

La actividad profesional del Licenciado en Contaduría, se encuentra reglamentada en el Código de Ética Profesional. (Uno emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y otro por la Asociación Mexicana de Contadores Públicos).

Estos códigos normarán la conducta del Licenciado en Contaduría en sus relaciones con el público en general, con su clientela, con sus compañeros de profesión, en su actividad docente y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive, o la naturaleza de la retribución que reciba por sus servicios, incluyendo aquellos casos en que actúe como empleado de alguna institución privada o del estado.

El Licenciado en Contaduría que viole estos códigos, se hará acreedor a las sanciones que le imponga la Asociación afiliada a que pertenezca, que podrán consistir en amonestación y suspensión temporal o definitiva, o denuncia a las autoridades competentes en caso de violación a las leyes que rijan al ejercicio profesional.

3. Responsabilidad Legal

Existen casos en que la responsabilidad del Licenciado en Contaduría no es solamente un problema de conciencia por haber actuado indebidamente, afectando al cliente o a terceros interesados en la emisión de su dictamen, sino que la ley fija y establece responsabilidades concretas, llegando a configurarse delitos.

La Auditoría Externa, como actividad privativa del Licenciado en Contaduría, tiene esa característica, sobre todo cuando se realiza para efectos fiscales.

Existen diversas disposiciones legales que el Licenciado en Contaduría debe observar y acatar en su ejercicio profesional.

En el Artículo 5o. Constitucional se establecen los requisitos para que un profesional ejerza su profesión, lo podemos resumir como sigue :

- Título registrado
- Cédula Profesional otorgada por la Dirección General de Profesiones (S.E.P.)
- Guardar Secreto Profesional (excepto a las autoridades cuando - así se requiera)
- Las inconformidades suscitadas por la prestación de servicios se resolverán :
 - 1.- Con las Partes
 - 2.- Con la intervención de alguna autoridad correspondiente.
- Si la resolución es a favor del cliente, el profesionista no tendrá derecho a cobrar honorarios e indemnizará al cliente por los daños y perjuicios sufridos y si es a favor del profesionista, - el cliente tendrá que pagar daños sufridos, incluyendo gastos legales.

También debe tener en cuenta lo establecido en el Código Fiscal de - la Federación.

Validez del Dictamen de Contador Público

Art. 85. Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen Contadores Públicos sobre los Estados Financieros y su relación con el -- cumplimiento de las obligaciones fiscales, se presumirán ciertos, -- salvo prueba en contrario si se reúnen los siguientes requisitos.

Registro del Contador Público

- I. Que el Contador Público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribirá para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana, que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.

Formulación del Dictamen

- II. Que el Dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Artículo. La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse del cumplimiento de esta fracción.

Suspensión o Cancelación del Registro

En caso de que el Contador Público no hubiera dado cumplimiento a -- dichas disposiciones, la Secretaría previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos del registro que se refiere la fracción anterior. Si hay reincidencia o el Contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional, y en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público en -- cuestión.

Intervención de las Autoridades

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

El Art. 9o. del Reglamento del mencionado Artículo, enuncia cómo deberán formular los dictámenes relativos a los Estados Financieros de los contribuyentes y que deberán ser de conformidad con las disposiciones fiscales y las normas de Auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesional del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado del mismo.

Las normas de Auditoría que contempla el Reglamento son las emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos (las cuales se tratarán en capítulos posteriores).

En el mismo Reglamento se señalan las sanciones que se hará acreedor el Contador Público en caso de incumplimiento a lo dispuesto en el Art. 85 del C.F.F., y son las siguientes :

Art. 13. La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al Contador Público, o le amonestará de acuerdo con lo siguiente :

I. La suspensión procederá cuando :

- a) El Contador Público acumule tres amonestaciones. En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.
- b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.
- c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en el Artículo 85 y Reglamento del Código Fiscal de la Federación. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.
- d) El Contador Público esté sujeto a proceso por presunta comisión de un delito de carácter fiscal o por delitos intencionales contra el patrimonio de las personas, por falsedad en declaraciones judiciales o en informes dados a una autoridad o por cualquier otro; también de carácter intencional que amerite pena corporal. En este caso la suspensión durará hasta la resolución definitiva de la causa.

II. La cancelación procederá cuando :

- a) Hubiere reincidencia en la violación de las disposiciones -- que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el Contador Público acumule tres suspensiones.
- b) Hubiera participado en la comisión de cualquiera de los delitos señalados en el inciso d) de la fracción anterior.

El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I inciso a) y II inciso a), se hará por cada actuación del Contador Público, independientemente del contribuyente a que se refieran.

III. La amonestación procederá cuando :

- a) Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los Arts. 8o., 9o. y 10o. de este Reglamento.
- b) Se presente extemporáneamente el dictamen.
- c) El Contador Público que no cumpla con los requerimientos que le formule la Secretaría, en cuanto a la revisión de sus papeles de trabajo elaborados con motivo de la Auditoría.

El procedimiento para la suspensión o cancelación del registro - está regulado en el Art. 14, y dice :

- I. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del Contador Público por escrito, concediéndole un plazo de 15 días a efecto de que manifieste lo que a su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.
- II. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Contador Público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

Código Civil para el Distrito Federal

Sobre la prestación de servicios profesionales, hablan los Artículos 2606 al 2615.

El Artículo que se refiere a la responsabilidad es el 2615, que a la letra dice : " El que preste sus servicios profesionales sólo es responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito ".

Código Penal para el Distrito Federal

Art. 210. Revelación de secretos sin consentimiento y perjuicio de algún empleado, cargo o puesto. Establece una multa de 5 a 50 pesos y prisión de 2 meses a 1 año.

Art. 211. Revelación o publicación de un secreto industrial punible por profesionales o técnicos dependientes. Establece una multa de 50 a 500 pesos, prisión de 1 a 5 años y suspensión de la profesión en su caso.

Art. 228. Los profesionistas y sus ayudantes serán plenamente responsables por los daños que causen en la práctica de su profesión. Establece una multa por el monto de la reparación de daños y suspensión del ejerci-

cio de su profesión de 1 mes a 2 años y definitiva en caso de reincidencia.

Art. 250. Las personas que ejercen y se atribuyen el carácter de profesionistas sin serlo, serán acreedores a una multa de 10 a 10,000 pesos y prisión de 1 mes a 5 años.

D) Responsabilidad de la Gerencia

La Gerencia tiene la responsabilidad de adoptar políticas contables sanas, de mantener un sistema de cuentas adecuado y efectivo para la salvaguarda de los activos y de establecer un sistema de Control Interno que ayude a la elaboración de Estados Financieros lo más correctos posible.

Las transacciones que deben reflejarse en las cuentas y en los Estados Financieros son cuestiones del conocimiento directo de la Gerencia, y quedan bajo su control. El conocimiento que el Auditor tiene de esas transacciones, se limita al que adquiere por medio de su examen. Por consiguiente, la exactitud de las declaraciones que se hagan por medio de los Estados Financieros son responsabilidad implícita e integral de la Gerencia.

El Auditor independiente puede hacer sugerencias en cuanto a la forma y contenido de los Estados Financieros, además, corresponde a éste implementar a dichos estados la característica de " confiabilidad ", con su opinión en el Dictamen, sin embargo, su responsabilidad se limita solamente a expresar una opinión sobre ellos, ya que los Estados Financieros siguen siendo declaraciones de la Gerencia.

C A P I T U L O I I

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

A) Concepto de Auditoría

B) Normas de Auditoría

1. Personales
2. Ejecución de Trabajo
3. Dictamen e Información

C) Tipos de Auditoría

1. Externa
2. Interna
3. Operativa
4. Operacional
5. Administrativa

A) Concepto de Auditoría

Con el propósito de dar una idea general de lo que es la Auditoría de Estados Financieros, haré referencia de algunas definiciones :

El Comité Especial del Instituto Americano de Contadores Públicos la ha definido como : "El examen de los libros de Contabilidad, comprobantes y demás registros de un Organismo Público, Institución, Corporación, Firma o Persona, o de alguna persona o personas situadas en destino de confianza, con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados comunmente en forma de una certificación".

Montgomery, en su obra "Auditing Theory and Practice" da el concepto que sigue :

Auditorfa es el examen sistemático de los libros de Contabilidad de un negocio, con el objeto de aclarar y comprobar los hechos referentes a las operaciones efectuadas y los resultados de las mismas.

El fundador de la profesión en México, Sr. Don Fernando Díez Barroso, pensaba que : "Auditorfa es la ciencia del Análisis, comprobación y valuación de las cuentas".

En el libro "Apuntes de Auditoría III", del Prof. Daniel Alvarez R., nos define la Auditoría como : "La investigación hecha por un Contador Público independiente en los libros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de una empresa, mostrados en los Estados Financieros de acuerdo con Principios de Contabilidad, generalmente aceptados.

En "Principios de Auditoría", de Arthur Holmes, la Auditoría es una disciplina intelectual basada en la Lógica (la cual se dedica a establecer -- hechos y a derivar de los mismos conclusiones falsas o verdaderas), y -- viene a ser el examen objetivo de los Estados Financieros elaborados inicialmente por la Administración, por lo tanto el Auditor tendrá como base :

Los procedimientos de Control Interno del Cliente.

El examen de los registros contables y de las operaciones, así como de la evidencia que los fundamenta para garantizar autoridad y validez.

El examen de otros documentos y registros financieros, así como de la evidencia que los fundamenta.

La evidencia que se obtenga de fuentes externas, como Bancos, Clientes, Acreedores y otros.

Los conceptos que de Auditoría he expuesto en párrafos anteriores, nos -- ofrecen una idea más o menos general acerca del significado de "Auditoría",

por lo tanto, considero que la Auditoría de Estados Financieros es la investigación hecha en los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales de acuerdo -- con Principios de Contabilidad.

B) NORMAS DE AUDITORIA

El desarrollo cada vez más creciente de la profesión, ha traído como consecuencia inmediata que las personas que han dirigido sus actividades a la práctica de la Auditoría reúnan ciertos requisitos y condiciones personales necesarias para el ejercicio de esta rama tan importante dentro de las muchas actividades que le es posible desarrollar al Contador Público. Estos requisitos y condiciones personales son conocidos dentro de la profesión como Normas de Auditoría, y son las mínimas exigidas al Contador Público en la ejecución de su trabajo; las cuales enuncio a continuación :

1. Normas personales
2. Normas relativas a la ejecución del trabajo
3. Normas relativas a la información y dictamen

Las primeras se refieren a las cualidades que el Auditor debe tener y man tener en toda su actividad profesional, siendo éstas :

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.- Se refiere a la adquisición de los conocimientos y habilidades, lo que se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos y la adquisición del Título Profesional, sin embargo, es convenien te que este profesionista que se gradúa complete su preparación

mediante un periodo razonable de experiencia bajo la dirección - de un grupo de auditores profesional experimentado, una vez alcanzada esta capacidad profesional, es necesario estar al día en los conocimientos y técnicas cambiantes de la Contaduría Pública.

- b) Cuidado y Diligencia Profesionales.- El Auditor al desempeñar - su trabajo debe aplicar su capacidad profesional, actuando con - cuidado y dedicación razonable, logrando con ésto un trabajo de máxima calidad.

Ni el Auditor, ni ningún profesionista puede considerarse infalible, pero las posibilidades de error se reducen si se emplea el cuidado y diligencia necesarios.

- c) Independencia Mental.- Se dice que hay Independencia Mental --- cuando los juicios que el Auditor formula se fundan en los elementos objetivos de trabajo que va a juzgar, es decir, en el resultado de sus pruebas.

No existiendo esta independencia cuando la operación o el juicio es influenciado por consideraciones de orden subjetivo, independientes de los elementos objetivos del caso.

Por lo tanto, el trabajo del Auditor para que sea útil necesita proyectar confianza al público en general, lográndose mediante la Capacidad Profesional e Independencia Mental; para el logro de esta exigencia del público, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la Asociación Mexicana de Contadores Públicos han adoptado un Código de Etica Profesional, en el cual se establecen reglas específicas relativas a la Independencia del Auditor.

El I.M.C.P., en su sección "El Contador Público como Auditor Externo", - la regula en los siguientes artículos :

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, Administrador o Empleado del Cliente, que tenga intervención importante en la Administración o en las cuentas del propio cliente.
- b) Sea, haya sido en el ejercicio social que 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, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe 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 dictamina o en relación al cual se le pide opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.

- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre Estados Financieros en circunstancias en las cuales su emolumento 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 ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones, permisos de trascendencia y decisiones sobre -- nombramientos de Contadores Públicos, para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
- g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

La Asociación Mexicana de Contadores Públicos también contempla a través de su Código de Etica Profesional, en qué situaciones un Contador Público no posee Independencia Mental; en los siguientes artículos :

Art. 20 Libertad para Contratar.- El Contador Público tiene libertad para aceptar o rechazar los asuntos en que se solicite su intervención, sin necesidad de expresar los motivos de su resolución, salvo en el caso de que el nombramiento sea por razones de servicio social, en los que la declinación debe ser por causa justificada. No aceptará trabajos en los que pudiera ver menoscabada su libertad de criterio o de actuación por motivos de amistad, parentesco u otros. En suma, no deberá hacerse cargo de una relación profesional sino cuando tenga libertad moral por realizarlo.

Art. 26 Formación de Clientela.- Para la formación decorosa de -- clientela, el Contador Público debe cimentar una reputación de capacidad profesional y de honradez. Debe comprender que la amistad y el parentesco son fuentes de trabajo, pero que jamás deberá abusar de la primera para que se quite trabajo a otros colegas, y, en cuan-

to a lo segundo, jamás deberá aceptar trabajos en los cuales su opinión pudiera ser sospechosa por la íntima relación que los ligue. Se considera que el parentesco hasta el tercer grado en línea colateral y en cualquiera en línea vertical, son impedimentos para la emisión de opiniones profesionales independientes.

Las relaciones políticas y de amistad deberán ser cuidadas con igual celo, procurando el profesional conservar la dignidad y el respeto propios, considerando que su opinión profesional puede ser puesta en tela de juicio por terceros.

2. Normas relativas a la Ejecución del Trabajo

Por la importancia que tienen en el desarrollo y culminación de la Auditoría de Estados Financieros, se han establecido tres normas específicas relativas al desarrollo del trabajo de Auditoría :

- a) Planeación y Supervisión.- Es recomendable que el Auditor al iniciar sus trabajos haga una adecuada planeación del trabajo que va a realizar, con la idea de prever cuáles procedimientos y técnicas de Auditoría van a emplearse, con qué extensión y oportunidad se aplicarán éstos y qué nivel de personal requiere para estar en condiciones de ofrecer un buen servicio.

Durante el desarrollo de los procedimientos de Auditoría, -- hay trabajos que no requieren la capacidad profesional del Auditor y que pueden ser desempeñados por ayudantes, pero co

mo la delegación de funciones no libera al profesionalista de su responsabilidad, es indispensable realizar una adecuada supervisión que permita orientar y dirigir a los ayudantes en la ejecución del trabajo, y cerciorarse de la efectividad en que lo realizan y de la autenticidad de los resultados -- que obtienen a través de él.

- b) Estudio y Evaluación del Control Interno.-- Cuando el Auditor efectúa el estudio del Control Interno, se refiere básicamente al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar, con base en esto efectúa una evaluación del Control Interno, donde deberá determinar las deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y repercusiones permitiéndole así establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas.

En capítulos posteriores de este trabajo, se tratará en forma más detallada al Control Interno de las empresas, señalándose aquí solamente qué es de primordial importancia efectuar este estudio y evaluación en el desarrollo de toda Auditoría para cumplir con los requisitos mínimos exigidos por la profesión.

- c) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.- Al opinar el Licenciado en Contaduría sobre la razonabilidad de las cifras de los Estados Financieros que ha de dictaminar, su opinión debe estar respaldada por elementos de juicio y certeza razonables, que le permiten obtener evidencia suficiente, -- cuando ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas, llega a la conclusión de que los hechos que se están juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados.

La evidencia comprobatoria también debe ser competente, es - decir, debe estar enfocada a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado, la reunión de estos dos elementos : Evidencia Suficiente (característica cuantitativa) y Evidencia Competente (característica cualitativa) proporcionan al Auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su - examen, sin embargo, el Auditor deberá guiarse por los riterios de importancia relativa y riesgo probable.

Se dice que una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella puede modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera y el riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la ca-

rencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

3. Normas de Dictamen e Información

El objetivo primordial de la Auditoría de Estados Financieros es culminar con la emisión de un dictamen o informe, éste al ser el producto terminado del profesional que presta sus servicios debe de apegarse a reglas mínimas que garanticen la calidad del trabajo, pues a través de éste es como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del Auditor y, en muchos casos, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance, estas reglas mínimas son las denominadas Normas de Dictamen e Información, y son las que se exponen a continuación:

- a) **Obligación de emitir un Dictamen en todo trabajo profesional:**
En todos los casos que sea contratado un Contador Público Independiente para llevar a cabo un examen de estados financieros estará obligado a rendir su Dictamen en los términos del trabajo que realizó. Esto quiere decir que aun cuando el Auditor no pueda expresar su opinión por no haber obtenido los elementos de juicio suficientes para soportar su Dictamen, debe mencionar todas las razones de importancia por las cuales se abstiene de opinar.

b) Formas de emitir un Dictamen:

- Limpio. Se da cuando el Auditor no tuvo limitación alguna en su trabajo y a la vez no encontró partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad y dichos principios no tuvieron inconsistencia en su aplicación.
- Con Salvedades. Tiene los siguientes orígenes:
 - . Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.
 - . Por desviaciones en la aplicación consistente de los principios.
 - . Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
 - . Por incertidumbres.

En todos los casos de salvedad se tendrá presente la importancia relativa y el riesgo probable respecto de los estados financieros tomados en conjunto, así como el efecto neto cuantificado de la salvedad.

- Negativo. Cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad sean de tal magnitud que hagan que los Estados Financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o los resultados de las operaciones de la empresa sujeta a dictaminar, se deberá expresar una opinión negativa, listando todas las razones que la justifiquen y su efecto neto cuantificado.

- Abstención de Opinión. En el caso de que hayan habido limitaciones al examen practicado impuestas por el cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que el Auditor no pueda formarse un juicio sobre los estados financieros en conjunto, deberá abstenerse de opinar indicando todas las -- causas que originaron su abstención.

En el Dictamen Negativo y en la Abstención de Opinión no deben hacerse comentarios sobre algunos elementos parciales de los Estados Financieros, en vista de que haría confusa y contradictoria la negación o abstención.

c) Fecha del Dictamen y Eventos Subsecuentes.

En estricta teoría la fecha del Dictamen debería de ser cuando el Auditor se retira de las oficinas del cliente una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

Sin embargo el Auditor puede tener conocimiento de Eventos Subsecuentes ocurridos después de concluido su trabajo pero antes de emitir su Dictamen, en estos casos el Auditor deberá optar por cualquiera de las alternativas siguientes:

- Usar fechas dobles, es decir haciendo mención de la fecha -- original de terminación de la auditoría y la fecha del evento subsecuente. En este caso solo se responsabiliza por los hechos ocurridos hasta la terminación de su trabajo y el -- evento subsecuente.

- Cambiar la fecha del Dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el Auditor se responsabiliza por todos los --- hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

En los casos que después de haber emitido su Dictamen el Auditor conozca de hechos que existían a la fecha de terminación de su trabajo y que de haber sido conocidos por él hubieran - afectado su Dictamen, deberá solicitar a su cliente que notifique los hechos descubiertos a las personas que utilizaron o utilizarán el Dictamen, para que suspendan su uso y esperen - la reexpedición del Dictamen.

d) Cambios contables que no afectan la consistencia.

El Auditor deberá informar, para ayudar al lector, de aquellos cambios que sin afectar la consistencia en el uso de los principios de contabilidad y de las reglas particulares de valuación y presentación, tienen efecto en la comparabilidad de -- los estados financieros por modificaciones o ajustes a las -- condiciones o circunstancias que determinan las estimaciones contables cuando dichos cambios no esten revelados en los -- estados financieros o en sus notas. Cabe hacer notar que este tipo de cambios cuando esten debidamente revelados no requieren de salvedades.

El boletín de la Comisión de Principios de Contabilidad del - -
I.M.C.P. denominado Consistencia describe los cambios contables
que no afectan la consistencia, así como las revelaciones nece-
sarias.

- e) Pronunciamiento relativo al Estado de Cambios en la Situación
financiera.

Como el Estado de Cambios en la Situación Financiera es un es-
tado básico (según se vió en el capítulo I) para interpretar -
la información financiera de una entidad, si no se presenta --
como parte de los Estados Financieros el Auditor deberá expre-
sar la salvedad correspondiente en su Dictamen.

C) TIPOS DE AUDITORIA

Existen diversas clases de Auditoría, que se diferencian de acuerdo con su objetivo, planeación y metodología, y son las siguientes :

1. Auditoría Externa
2. Auditoría Interna
3. Auditoría Operativa
4. Auditoría Operacional
5. Auditoría Administrativa

1. Auditoría Externa

Probablemente la actividad que más caracteriza al Contador Público es la Auditoría Externa. Los accionistas, inversionistas, acreedores y el fisco, requieren de información independiente sobre la confiabilidad de las cifras que aparecen en los Estados Financieros de una entidad, y este servicio lo proporcionan los Auditores Externos. Para tal fin, los Auditores externos realizan un examen de los Estados Financieros cuyo principal objetivo es rendir una opinión profesional independiente (mediante un documento llamado dictamen) sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera

y los resultados de las operaciones de una empresa de acuerdo con -- Principios de Contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y - profesional, el Auditor tiene la responsabilidad de reunir los ele-- mentos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza ra- zonable la convicción de la autenticidad de los hechos y fenómenos - que los Estados Financieros reflejan, para ésto el Auditor debe apli car los procedimientos de Auditoría que considere necesarios, de - - acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportu nidad y alcance que juzgue conveniente en cada caso.

El resultado de la aplicación de procedimientos de Auditoría debe -- plasmarlos en papeles de trabajo, los que constituyen la evidencia - de la labor realizada.

Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva del Auditor, pero la_ información contenida en ellos por ser del cliente, es de carácter - confidencial y su uso está restringido por el Secreto Profesional se_ gún los lineamientos del Código de Ética Profesional.

Dado que no es práctico revisar la totalidad de las operaciones de - una empresa, el Auditor debe aplicar sus procedimientos a base de - - pruebas selectivas, consignando en sus papeles de trabajo el método_

de selección y las partidas seleccionadas.

El Auditor debe asesorarse de expertos ingenieros, actuarios, peritos, valuadores, etc., en aquéllos aspectos fuera de su competencia, cuya información sea necesaria para la obtención de evidencia que le permita reunir elementos de juicio suficientes sobre dichos aspectos.

El examen de Estados Financieros no está orientado a descubrir fraudes u otras irregularidades similares, sin embargo, si llegara a descubrirlos deberá reportarlos, y en caso de ser significativos debe - de afectar su opinión.

La responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de fraudes existe únicamente en el caso de que el fraude debiera haber sido descubierto y no lo fue; por no haber cumplido con las normas de Auditoría.

2. Auditoría Interna

Es una actividad evaluadora dentro de una organización, se encarga de la revisión de la Contabilidad, Finanzas y otras operaciones como base de un servicio a la Gerencia, sus funciones principales son medir y evaluar la efectividad de otros controles.

El Auditor Interno tendrá una facultad ilimitada y plena libertad para revisar y evaluar políticas, procedimientos y registros; pero esta revisión y evaluación no releva de ninguna manera a otras personas dentro de la propia empresa, de las responsabilidades que les hayan sido asignadas.

La Auditoría Interna no es una función de línea en la organización; es una función de asesoría a la Dirección a nivel Staff. Por consiguiente no ejerce autoridad directa sobre otros departamentos de la empresa cuyas actividades se revisan.

Para proporcionar un mejor servicio a la Dirección (asesoría) el Auditor deberá participar en actividades tales como :

- a) Revisar y evaluar la estabilidad, eficiencia y el correcto empleo de los controles contables, financieros y de operación.
- b) Determinar el grado de acatamiento de las políticas, planes y procedimientos establecidos.
- c) Determinar el grado en que los activos de la compañía estén debidamente registrados en la Contabilidad, así como la clase de resguardo que deberán tener.
- d) Determinar la precisión y veracidad de la Contabilidad y de cualquier otra clase de registros que tenga en uso la organización.
- e) Valorar la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas.

Independencia.

La Auditoría debe tener la independencia necesaria para apreciar y - criticar constructivamente todos los aspectos relacionados con la em- presa, no deberá tener la influencia subjetiva de otras personas.

Esta independencia reviste dos aspectos principales :

- a) El Departamento de Auditoría Interna deberá depender de los_ niveles más altos de la organización, para que se pueda to-- mar en cuenta al Auditor Interno y garantizar su autoridad,- asimismo este alto rango jerárquico le brindará el apoyo de_ una acción efectiva respecto a sus observaciones y recomenda ciones.
- b) Ya que es esencial la objetividad en la función de Auditoría, los Auditores Internos no deberán desarrollar ni implantar - procedimientos, preparar registros o quedar comprometidos en ninguna otra actividad de la cual se espera que él revise y_ evalúe.

3. Auditoría Operativa

De acuerdo con el Boletín No. 1 de la Comisión de Auditoría Operacioo

nal tenemos el siguiente concepto :

Por Auditoría Operativa debe entenderse el servicio adicional -- que presta el Contador Público en su carácter de Auditor Externo, cuando en forma coordinada con el examen de Estados Financieros, examina ciertos aspectos administrativos; con el propósito de lo grar incrementar la eficiencia y eficacia operativas de su clien te a través de proponer las recomendaciones que considere nece--sarias.

Por lo tanto en el examen de Estados Financieros como en la Auditoría Operativa, es obligado a estudiar y evaluar el Control Interno.

En el examen de Estados Financieros se adopta dicho estudio en su en foque de confiabilidad sobre registros que producen la información - financiera, sobre la que se va a dictaminar; en cambio en la Auditoría Operativa se promueve eficiencia y se aumentan ingresos mediante procedimientos para rebajar costos y gastos, simplificar tareas, reducir desperdicios y tiempo oseo.

Las principales herramientas formales con las que cuenta el AuditorOperativo son :

- a) Su examen de Control Interno que a primera vista lo lleva a profundizar investigaciones en base a la importancia o riesgo probable.

- b) La información contenida en los Estados Financieros y en los papeles de trabajo, más información resultante de técnicas - analíticas comparables como son : razones financieras, análisis de variaciones, análisis de correlación referidas al - costo - utilidad - volumen operacional - etc.

4. Auditoría Operacional

En la opinión de la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el concepto de ésta es muy similar al de Auditoría Operativa, con la diferencia fundamental de que puede ser realizada por el Contador Público sin que medie una Auditoría de Estados Financieros, y la define de la siguiente manera :

Auditoría Operacional es la revisión de aquellas operaciones de la empresa con el fin de determinar su eficacia y eficiencia, involucra el análisis, estudio y síntesis de las actividades derivadas de la utilización de los elementos materiales humanos y técnicos, aplicados a una área específica de la empresa.

En Auditoría Operacional se considera una operación al conjunto de actividades orientadas hacia un fin particular como vender, producir, comprar, administrar, cobrar, etc., el estudio de estas actividades se hace también determinando si el personal que las realiza tiene capacidad para ejecutarla.

El Auditor Operacional debe estar en constante búsqueda de oportunidades para promover y aumentar la eficiencia en los controles operativos y en la realización misma de las operaciones.

Las limitaciones que puede tener el Contador Público para llevar a cabo su trabajo se debe a que el campo de la Auditoría Operacional es tan amplio que en un momento dado éste encontrará obstáculos al realizarla; puesto que no existe un patrón o metodología para llevarla a cabo, por lo cual se debe tener una actitud mental positiva, -- así como una independencia de criterio para salir adelante en este campo, además de la imperiosa necesidad que se presenta en ocasiones para asesorarse de otros profesionistas que le permitan llevar a cabo su actividad.

Un punto importante de la Auditoría Operacional es que ésta debe orientar sus objetivos a la revisión de las operaciones dentro de una organización y no de los departamentos ni de las personas, esto

indica que el Auditor al hacer su análisis operacional lo hace en -- forma horizontal o vertical, puesto que revisión de operaciones no -- tiene como objetivo juzgar a las personas.

5. Auditoría Administrativa

Para Willliam P. Leonard :

La Auditoría Administrativa se define como examen comprensivo y cons_utructivo de la estructura de una empresa, de una institución, de una sección de gobierno o cualquier parte de un organismo en cuanto a -- sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de opera-- ción y sus facilidades humanas y físicas.

El Lic. Alfonso Mejía Fernández la define :

La medición de la actuación de la Gerencia está justificada en sus - operaciones y ésta no quiere decir simplemente que todas las opera-- ciones están respaldadas completamente por documentos, sino que la - operación en su origen haya obedecido a una finalidad específica pa-- ra solucionar un problema de la Administración con relación a los - objetivos.

Para L.C. y L.A.E. 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.

De las definiciones anteriores se concluye :

Se lleva a cabo una revisión y consideración de la organización, con el fin de precisar pérdidas y deficiencias, mejores métodos, mejores formas de control, operaciones más eficientes, mejor utilización de recursos físicos y humanos, etc.

Esto es : la Auditoría Administrativa pretende ayudar y complementar a la Administración en determinadas áreas que requieren prácticas mejoradas y más económicas.

Después de explicar brevemente los diferentes tipos de Auditoría, -- quiero hacer hincapié en que toda Auditoría debe ser un servicio integral, útil y oportuno para la Administración, debiendo ser regulado por principios éticos y técnicos, con características y objetivos específicos tendientes a verificar una situación o problema, culminando cada una de ellas con un informe.

Ahora bien, el objetivo de este trabajo es resaltar la importancia - que tiene el Control Interno en la Auditoría Externa, sin embargo, - cabe mencionar lo siguiente para todo tipo de Auditoría.

Como se verá en el capítulo siguiente, el Control Interno constituye el plan coordinador de la Administración, las políticas prescritas, la organización, el personal, sus funciones y los sistemas de información, de tal manera que la Administración de la entidad pueda depender de estos elementos para lograr :

Adhesión a Políticas
Protección de Bienes
Información Veraz y
Eficiencia de Operación

Estos son los cuatro objetivos básicos del Sistema de Control Interno, los cuales deben contemplarse desde el punto de vista del principal enfoque que debe dárseles dentro de las Auditorías, como se muestra en el siguiente cuadro :

	<u>Ext.</u>	<u>Int.</u>	<u>Optva.</u>	<u>Operacional</u>	<u>Admva.</u>
Adhesión a las políticas prescritas por la Administración de la entidad	X	X	X	X	X
Protección de Bienes	X	X			
Información Financiera veraz	X	X			
Eficiencia de Operación			X	X	X

Sin que pueda considerarse que esta clasificación es inflexible, podría decirse que todo tipo de Auditoría debe enfocarse a verificar - la adhesión a las políticas prescritas, que las Auditorías Financieras deben avocarse básicamente a la protección de bienes y a la obtención de información financiera veraz y que las no numéricas deben ser perfiladas hacia el logro de eficiencia de operación.

C A P I T U L O I I I

CONTROL INTERNO

- A) Concepto y Objetivos

- B) Elementos del Control Interno
 - 1. Organización
 - 2. Procedimientos
 - 3. Personal
 - 4. Supervisión

- C) Métodos para su Evaluación
 - 1. Descriptivo
 - 2. Cuestionarios
 - 3. Gráfico

A) Concepto y Objetivos

Con la frase "Control Interno" se pretende cubrir todos los métodos, procedimientos y reglas organizacionales adoptados en el negocio para asegurar tanto como sea posible la salvaguarda de los activos, la veracidad y confiabilidad de los registros de Contabilidad, la promoción de la eficiencia operacional, así como la adherencia a las políticas de la Administración.

El Boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría -- del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, especifica :

"Como base para determinar la confianza que va a depositar en él, y para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de Auditoría que use, el Auditor debe efectuar un estudio y - evaluación adecuados del Control Interno existente en la empresa".

La expresión de la opinión del Contador Público sobre los Estados Financieros se apoya en el resultado logrado al aplicar las pruebas sobre los registros de Contabilidad y los demás procedimientos de Auditoría que se consideraron adecuados de acuerdo a las circunstancias.

Para poder definir lo que significa el Control Interno, se ha optado por citar diversas definiciones que precisan su significado :

"El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la Contabilidad, las funciones de los empleados, y los procedimientos establecidos, de tal manera que la Administración de un negocio pueda depender de estos tres elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita". (1)

"El Control Interno es una función de la Gerencia, que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización". (2)

Robert Montgomery clasifica al Control Interno en las siguientes - - tres áreas :

(1) Gómez Morfín, Joaquín. Control Interno en los negocios

(2) Holmes, Arthur. Auditoría Principios y Procedimientos

Control Administrativo. Plan de organización y todas las medidas y métodos debidamente coordinados que han sido adoptados dentro de la empresa para promover eficiencia en las operaciones y, fomentar adhesión a las políticas administrativas descritas.

Control Contable. Area relativa a la verificación de la exactitud y confianza de los datos contables, definiéndolos como - - - "aquel control que está diseñado para producir exactitud en los registros y resúmenes de las transacciones financieras realizadas".

Comprobación Interna. Lo correspondiente a los procedimientos contables, estadísticos, físicos o cualquier otro control que -- salvaguarde el activo contra desfalcos u otras irregularidades -- similares.

Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP :

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas preescritas por la Administración.

Después de analizar las definiciones transcritas, se llega a la siguiente conclusión :

El Control Interno es el conjunto de procedimientos administrativos para obtener control sobre información, activos y eficiencia, es decir, el Control Interno en su concepto más amplio no sólo - tiene como objetivo evitar o reducir fraudes, es también una salvaguarda contra desperdicios, ineficiencia y promueve la seguridad de que las políticas de operación están siendo cumplidas por el personal competente.

La vigilancia del cumplimiento de los objetivos del Control Interno es requisito indispensable para tener la certeza de que se está cumpliendo con el gran objetivo de control de la empresa, - este concepto se identifica con un control en el sentido más amplio de la Administración, sin embargo, dado el avance logrado - en este aspecto y la consecuente complejidad para juzgar el control adecuadamente, habrá que revisar en forma segregada : los controles de la organización, controles de la operación, controles del sistema de información y control interno contable.

Sin embargo cabe aclarar lo siguiente :

a) La Administración, no el Auditor, tiene la responsabilidad -

primaria en salvaguardar los activos, prevenir y detectar -- errores y fraudes. y

- b) El examen acostumbrado para emitir una opinión sobre los Estados Financieros no está en primer lugar o especialmente di señado y no puede confiarse en él para descubrir desfalcos o irregularidades similares o para detectar todas las debilidades de control contable que pudieran existir.

Objetivos

Los objetivos principales que se pretenden alcanzar con un adecuado Control Interno son :

Controles Contables

- 1) Control de Información
- 2) Control de Activos

Controles Operacionales

- 3) Control de Eficiencia
- 4) Adhesión a las Políticas Prescritas

- 1) El Control de Información.- Consiste en conseguir información periódica, veraz y oportuna, ya que los Estados Financieros que se formulan han de ser detallados en los aspectos necesarios y sucintos en -

los que así lo requieran, deben presentarse en el lugar adecuado, a las personas y en la fecha más conveniente.

- 2) Control de Activos.- Si sólo se pretendiera controlar la información bastaría un buen sistema contable, pero surge la necesidad de controlar los activos cuya salvaguarda, prevención y detección de errores y fraudes compete a la Administración. Es decir, el interés de proteger estos bienes en cuanto a sus cualidades y cantidades y que la Contabilidad refleje este control es asunto importante para la Administración.

Ejemplos de protección de activos que se logran mediante el Control Interno :

- Firmar cheques mancomunadamente
- Contar con seguros para los inventarios
- Depositar diariamente en el banco la cobranza,
- Separación de la responsabilidad por la custodia de los activos y el registro contable correspondiente, etc.

- 3) Control de Eficiencia.- La protección que brinda un buen sistema de Control Interno contra las fallas humanas es de vital importancia.

La comprobación y revisión contenidas en él reducen la posibilidad de que errores o intentos de fraude no sean detectados durante un pe

riodo prolongado, y proporcionan a la Administración mayor confianza en la veracidad de la información.

Ejemplos de Control de Eficiencia, que mejoran el Control Interno :

- Detectar desperdicios de tiempo
- Detectar desperdicios de materiales
- Adecuada segregación de funciones en forma tal que el trabajo de una persona proporcione la verificación del trabajo hecho por otra, etc.

- 4) Adhesión a las Políticas Prescritas.- Es responsabilidad de la Administración fomentar el apego a las políticas administrativas, establecidas por una empresa, para lograrlo debe proporcionar un apropiado plan de organización por escrito, en el que se describan detalladamente las políticas a seguir, en cuanto a sistemas de autorización de gastos, de inversión, etc., vigilando su adecuado cumplimiento.

B) Elementos del Control Interno

Los Elementos del Control Interno se pueden agrupar en cuatro clasificaciones :

1. Organización
2. Procedimientos
3. Personal y
4. Supervisión

1. Organización

La organización identifica y determina las actividades necesarias para lograr los objetivos, delega la autoridad a los diferentes niveles jerárquicos, con la idea de asignar responsabilidades y armonizar el trabajo de los mismos, para el mejor logro de los fines, para los cuales fue creada la empresa, esta organización la integran los siguientes elementos :

- a) Dirección. El cual es responsable de establecer y supervisar la comunicación y las políticas generales, así como de tomar las decisiones.

- b) Coordinación. La cual es responsable de adaptar las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa haciendo que estas funcionen en un todo homogéneo y armónico evitando así el entorpecimiento de las funciones.
- c) División de Labores. Una buena segregación de deberes es especialmente importante para evitar 2 posibles fallas : fraudes y errores involuntarios.

Las siguientes son 3 categorías especiales de segregación de deberes que son considerados muy importantes.

- Separación de la custodia de activos de la Contabilidad
- Separación de la autorización de transacciones del manejo de los activos relativos a dichas transacciones
- Separación de deberes dentro de la función contable

La división de labores es el hecho de separar las funciones de operación, custodia y registro, con la finalidad de ofrecer mejor calidad en los productos que se ofrecen, evitando que una misma operación -- sea manejada desde su origen hasta su registro por una misma persona.

- d) Asignación de Responsabilidades.- Es importante establecer las responsabilidades específicas en el desempeño de las ac-

tividades de cada individuo, para asegurarse que el trabajo_ será ejecutado adecuadamente.

Como parte de la delimitación de responsabilidad de los individuos, - es indispensable establecer un método para transferir la responsabi- lidad hacia funciones sucesivas, pues si la persona que ejecuta el - trabajo pierde control sobre la obtención de los resultados se puede facilitar la acción correctiva por parte de la Administración.

Por ejemplo, el control sobre el inventario especifica la firma de - recibido del auxiliar de almacén cuando la materia prima es recibida y contada por el departamento que la recibe. Conviene indicar que - la responsabilidad sea transferida al departamento de almacenaje - - cuando el material es enviado a las tiendas. Si ellos proporcionan_ el material a producción, las responsabilidades sobre el mismo será_ transferida nuevamente. Si ocurriese escasez de inventarios, sería_ posible localizar al departamento responsable de la misma.

2. Procedimientos

La existencia de un buen Control Interno no se garantiza sólo con -- una adecuada organización, necesita además que se siga la práctica - de aplicar procedimientos que ayuden a fortalecerla, y son :

- a) Planeación y Sistematización. Es importante que la empresa planee debidamente las operaciones que van a efectuarse, para lo cual es indispensable que cuente con instructivos sobre las funciones de Dirección, Coordinación, División de Labores, Sistema de Autorizaciones y Fijación de Responsabilidades.

Estos instructivos suelen asumir la fijación de responsabilidades en forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa; uniformar los procedimientos; reducir errores; abreviar el periodo de entrenamiento del personal y -- eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones -- apresuradas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala :

En el aspecto concreto de la contabilidad, la planeación y sistematización exigen al menos un catálogo de cuentas con su respectivo instructivo, o bien una gráfica del trámite contable y un manual de procedimientos aplicables a las formas, registros e informes contables.

En la actualidad una entidad que no cuenta con una eficiente planeación, es difícil que logre sus objetivos para lo cual fue formada, - por lo tanto se requiere de :

- Control Presupuestal
- Implantación de Estándares de Producción
- Implantación de un Sistema de Contabilidad por Areas de Responsabilidad, etc.

b) Registros y Formas. Un buen sistema de Control Interno debe ofrecer procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

Es decir cada entidad debe diseñar su papelería para registrar las operaciones en sus diversas etapas, procurando que sea accesible para las personas que las emplean, ésto contribuye a mejorar los procedimientos de Control Interno, como - ejemplo tenemos.

Una Póliza de Diario

Una Póliza de Ingresos

Una Póliza de Egresos

Una requisición de Material para el Almacén de --
Materias Primas

Un Recibo de Nómina para Obreros

Una Factura de Venta, etc.

c) Informes. La función de la información dentro de la entidad es un elemento indispensable para su correcto desarrollo, --

pués ésto obliga a la elaboración de Estados Financieros periódicos para que los interesados tomen decisiones, sin embargo, no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos, y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen en este aspecto un elemento muy importante del Control Interno, desde la preparación de balances mensuales hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

Las actividades de producción y distribución pueden vigilarse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos; informes de ventas de costos, análisis de variación de eficiencia y tiempo ocioso, etc. Un Control Interno de tipo más elevado, probablemente incluirá informes periódicos sobre capital de trabajo, origen y aplicación de recursos, variaciones financieras presupuestales, etc.

3. Personal

Aun cuando exista una sólida organización en la empresa, así como un sistema adecuado de procedimientos implantados, si no existe un per-

sonal capacitado, la empresa no podrá cumplir con los objetivos deseados, por carencia de personal idóneo, por tal motivo deben de practicarse estudios y evaluaciones especiales, con la finalidad de colocar a cada persona en el puesto ideal.

Los elementos del personal que intervienen en el Control Interno son :

- a) Entrenamiento. Ya sea que el personal reciba entrenamiento antes de desempeñar su puesto o reciba capacitación sobre la marcha, mientras mejores sean estos programas de entrenamiento, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio.

El mayor grado de Control Interno logrado, permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

- b) Eficiencia. Esta va en función directa al entrenamiento, -- porque si las empresas cuentan con buenos programas de entrenamiento, éstas lograrán mayor eficiencia en sus actividades desarrolladas.

El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia, -- constituye un coadyuvante del Control Interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio de tiempo y esfuerzo -- empleados por el personal, que ofrecen al Auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas - de los costos.

- c) Moralidad. Resulta indispensable que la empresa cuente con un departamento de selección de personal que fije requisitos mínimos de admisión, y también que los directivos fijen determinadas políticas tendientes a motivar a su personal, - - como :

Vacaciones Periódicas

Rotación al Personal

Permisos a Estudiantes, etc.

El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento de Control Interno, se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

- d) Retribución. La mejor manera de motivar al personal, como - compensación a sus servicios prestados, es la retribución --

justa por el pago de sus actividades desarrolladas, ya que -
ésto ayudará a que concentren mayor atención en cumplir con_
eficiencia sus actividades y no intentar lo contrario para -
desfalcar al negocio, como ejemplo podemos mencionar :

- Remuneración adecuada y justa
- Planes de pensiones por vejez
- Ahorros
- Seguro de vida
- Seguro médico
- Planes de incentivos y premios, etc.

Además, también es de vital importancia hacer partícipe al -
trabajador, escuchando sus sugerencias y motivarlo constante_
mente para que no pierda el entusiasmo en el logro de los --
objetivos de la entidad.

4. Supervisión

Una vez que ha quedado planeado e implantado un sistema de Control -
Interno, éste debe de vigilarse constantemente para que el personal_
desarrolle los procedimientos a su cargo, de acuerdo con los planes_
de la organización.

En la actualidad, debido al crecimiento constante de todos los negocios, la supervisión del Control Interno amerita un Auditor Interno_ o un Departamento de Auditoría Interna, según sea el tamaño de la -- organización, la cual es responsable de la vigilancia constante del_ cumplimiento por parte de la empresa, de los otros elementos del Con_ trol Interno enunciados anteriormente y que son organización, proce- dimientos y personal.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos, y un buen_ diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi_ automática de los diversos aspectos del Control Interno.

C) Métodos para su Evaluación

El estudio del Control Interno, que debe realizar el Contador Público como base para su posterior evaluación, incluye, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están siendo utilizados y de que están operando en la forma en que está planeado. Estas dos fases del estudio del Control Interno se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos. Generalmente, se satisface mediante entrevistas con empleados y funcionarios de la empresa, así como con el examen de manuales de procedimientos, descripciones de puesto, gráficas de flujo, etc. Con el fin de tener una certeza razonable de la adecuada comprensión de la información obtenida, es recomendable rastrear uno o varios de los diferentes tipos de operaciones que realiza la empresa, observando su flujo a través del sistema.

El propósito de las pruebas de cumplimiento, es proporcionar al Auditor seguridad razonable, de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados como estaba previsto.

Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos establecidos por la empresa, pues en base a ellos se va a determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas directas a los saldos de las cuentas de los Estados Financieros.

Las conclusiones derivadas de las pruebas de cumplimiento, junto con -- las de la observación previa de procedimientos, y el seguimiento de operaciones, constituyen la base para la evaluación del Control Interno. La - evaluación afecta directamente el alcance de las pruebas adicionales requeridas, pues las deficiencias que afectan sustancialmente los Estados - Financieros, hacen necesaria la modificación del programa de Auditoría. Por lo tanto, es de suma importancia en la evaluación del Control Interno identificar las áreas en las cuales pueden ocurrir errores sin ser detectados, averiguar las causas que originan esas situaciones y determinar -- si las deficiencias identificadas afectan significativamente los Estados_ Financieros.

Se considera que los procedimientos empleados por una organización y el - cumplimiento de éstos son satisfactorios, si las pruebas del Auditor no - revelan debilidades importantes en relación a su propósito.

El estudio y evaluación del Control Interno, deberán hacerse cada año como parte fundamental de la planeación de la Auditoría. No obstante lo an

terior, es factible variar el énfasis en algunas áreas, procurando adoptar una base rotativa.

Sin embargo, cabe aclarar que en los aspectos básicos del Control Interno donde se tiene influencia directa sobre los registros contables en que se apoyan los Estados Financieros, deben verificarse en cada examen de los mismos.

Ejemplo :

- Depósito diario de ingresos del día anterior
- Pagos mayores con cheque nominativos y firmas mancomunadas
- Las conciliaciones bancarias autorizadas y elaboradas mensualmente; "el conciliador" será ajeno al manejo de efectivo y preparación y firma de cheques, etc.

Es deseable que el examen del Control Interno se practique en una intervención previa, anticipadamente a la fecha de los Estados Financieros que se han de dictaminar. Con este procedimiento se tiene la ventaja de permitir la formulación de un programa de trabajo que ya da efecto a la influencia del Control Interno sobre la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas a realizar al fin del ejercicio.

Es indispensable dejar evidencia en los papeles de trabajo, de la evaluación del Control Interno, para :

- Cumplir con las Normas de Auditoría y
- Como explicación del porqué dio diferentes extensiones a sus pruebas de Auditoría, pues es indudable que en una acusación en contra del Contador Público por negligencia profesional, la constancia escrita del Control Interno constituiría una prueba muy importante en su favor.

Existen tres métodos para registrar el examen del Control interno en los papeles de trabajo :

1. Método Descriptivo

Por el cual se relacionan en los papeles de trabajo las diversas características del Control Interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de Contabilidad -- que intervienen en el sistema, presentando un panorama claro y conciso del sistema existente e indicando la conclusión a la que se llega respecto a la eficacia del Control Interno existente.

Al final deben detallarse los puntos débiles encontrados, así como la conclusión de la razonabilidad del Control Interno.

Este método por su naturaleza es muy útil en aquellas entidades económicas pequeñas, con operaciones no complicadas, ya que en entidades de mayor magnitud su elaboración sería muy extensa y su descripción muy difícil de interpretar.

(1) Ejemplo :

METODO DESCRIPTIVO

Compañía "X", S. A.

Control Interno de Ingresos

Hecho por _____

Fecha _____

Revisado por _____

Fecha _____

La compañía recibe sus ingresos de efectivo en la siguiente forma : por medio de cobradores en el Distrito Federal, los foráneos se reciben por correo y cuando los agentes de ventas foráneos cobran facturas, expiden un recibo y envían por correo los cheques.

La cobranza local la recibe el empleado encargado de cuentas por cobrar directamente del cobrador, a través de las relaciones de cobranza, las cuales no son firmadas por el cobrador cuando recibe las facturas y contra-recibos, ni tampoco por el encargado de cuentas por cobrar cuando le recibe el efectivo y los documentos no cobrados.

La correspondencia es abierta por el Gerente General de la compañía. La cobranza recibida es entregada al encargado de cuentas por cobrar, sin --

dejar constancia en una relación de cobros recibidos por correo, el hecho de la entrega del efectivo para su depósito.

La mayoría de los ingresos recibidos son en cheques a nombre de la Compañía.

En general, los ingresos son depositados al siguiente día hábil, excepto cuando la cobranza es por cantidad pequeña que puede dejarse para otro día.

El encargado de cuentas por cobrar prepara la relación de cobros recibidos y con base en ésta, las fichas de depósito. La misma persona se encarga de efectuar el depósito en el banco. Con base en la relación de cobros recibidos y la ficha de depósito, el Contador elabora la Póliza de Ingresos.

(1) Tomado de los apuntes de Auditoría 1
del C.P. Daniel Alvarez Ramirez

Con este ejemplo podemos resaltar los puntos débiles del Control Interno, en el área de ingresos de esta compañía.

1. No se tiene control de las facturas entregadas al cobrador ni del efectivo que recibe el empleado encargado de cuentas por cobrar, al no dejarse evidencia alguna de recibido.
2. No se tiene control de la cobranza recibida por correo, al no efectuarse relación alguna de los cobros recibidos.
3. No todos los cheques son a nombre de la compañía.
4. No todos los cheques son depositados al siguiente día hábil.
5. La misma persona que se encarga de elaborar la relación de cobranza es la que efectúa el depósito.

El Auditor encargado de la revisión de los Estados Financieros de esta compañía deberá tener mucho cuidado al juzgar la razonabilidad de las cifras que le presentan y/o de ampliar sus procedimientos de Auditoría, y en su caso, incluir alguna salvedad si así lo ameritan las situaciones en contradas.

2. Método de Cuestionarios

En que se plantean las cuestiones que usualmente constituyen los aspectos básicos del Control Interno. Estos temas se desarrollan de -- antemano en forma de lista de preguntas, pero evitando hasta donde - sea posible contestaciones de SI y NO, para que no haya dudas posteriores y sustituyendo éstas por evaluaciones con Bueno (B), Malo (M), Regular (R), y No Aplicable (N A), asentando estas iniciales en la - columna de "Evaluación" en el año en que se haga su revisión.

Este método permite clasificar el cuestionario por secciones o áreas, lo cual es de bastante utilidad práctica ya que se tienen agrupadas - en forma ordenada y sistemática las preguntas referentes a cada una - de las áreas de la empresa, pudiendo ser contestado el cuestionario - simultáneamente por varias personas. Se puede dividir en áreas tales como:

- Aspectos Generales.
- Ingresos y Egresos.
- Inversiones.
- Embarque, Facturación y Cuentas por Cobrar.
- Inventarios.
- Activo Fijo.
- Compras y Cuentas por pagar.
- Pasivo.
- Nóminas.

Ref.	Método de Cuestionarios	Eval.
	<p style="text-align: right;">Hecho por _____ Fecha _____ Revisado por _____ Fecha _____</p> <p style="text-align: center;">INVERSIONES</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Autorización de transacciones por funcionario. 2. Valores bien guardados (caja fuerte, en bancos, - etc.) 3. Acceso a caja de seguridad sólo con firmas mancomunadas. Si los valores son custodiados en compañía, el "custodiador" debió haber firmado recibo de ---- ellos y deberá obtener comprobación cada vez que -- los preste. 4. El "custodiador" debe ser ajeno a caja y Contabilidad. 5. Valores a nombre de compañía o endosados a ella. 6. Debe existir registro de valores que indique : <ol style="list-style-type: none"> a. Clase de título, número de serie y emisor. b. Número de títulos que amparan y sus importes. c. Número de cupones, vencimientos y % de inte--rés. 7. Persona ajena a "custodiador" debe hacer arqueos -- sorpresivos. 8. Persona ajena a "custodiador" y contabilidad debe - vigilar cobranza oportuna del rendimiento de valo--res. 9. Si compañía tiene valores propiedad de terceros, de be controlarlos en cuentas de orden y llevar regis--tros del punto 6. 10. Periódicamente debe revisarse valuación para crear_ reserva para baja de valores. 11. Intereses devengados deben registrarse cada mes. 	

CONCLUSION :

En conjunto, el Control Interno de esta área se considera :

3. Método Gráfico.

Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tienen en vigor en sus varios departamentos o actividades, o bien, en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

Ventajas:

a).- Muestra de una manera objetiva el control Interno, y tratándose de procedimientos largos, la preparación de varias gráficas puede ser útil para su comprensión.

Desventajas:

- 1).- Tiene limitaciones en cuanto a su descripción, lo cual puede producir omisiones de importancia.
- 2).- Su elaboración requiere de un tiempo más o menos largo.
- 3).- Las Gráficas no son elásticas, por lo que cualquier modificación implica su repetición.

METODO GRAFICO

SIMBOLOGIA

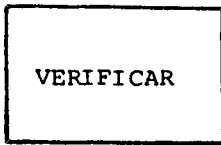
SIMBOLO

DESCRIPCION

(1)



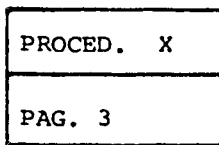
DOCUMENTO DE ORIGEN, REGISTRO, TARJETA, REPORTE, ETC.



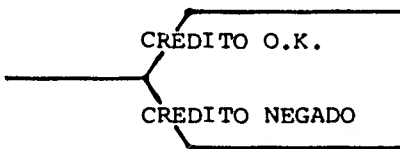
OPERACION



ARCHIVO



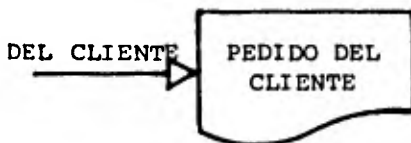
CONEXION ENTRE PROCEDIMIENTOS



DECISIONES



CONEXION EN MISMA PAGINA

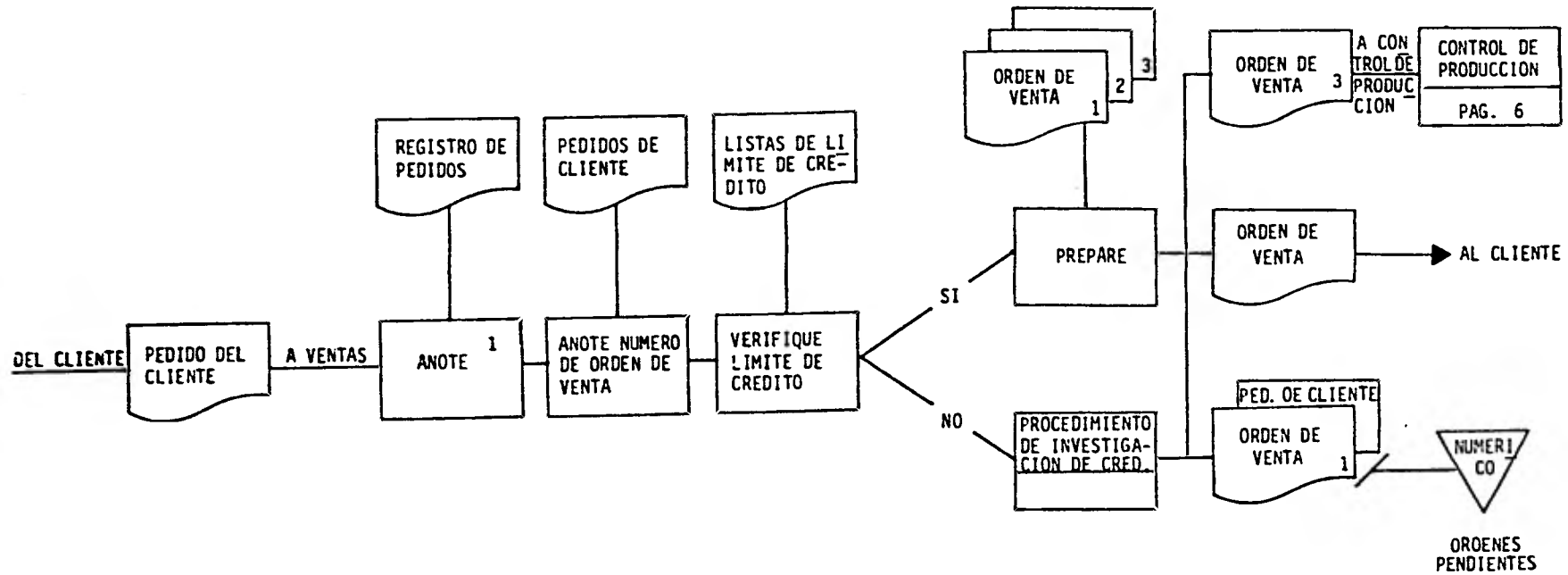


ENVIAR A/O RECIBIDO DE CLIENTES, PROVEEDORES, ETC.

METODO GRAFICO

CIA. "X", S. A.
Control Interno - Recepción de Pedidos

Hecho por _____
Fecha _____
Revisado por _____
Fecha _____



1 Anote en el Registro de Pedidos

1. Fecha de Recepción
2. Número de Pedido
3. Nombre del Cliente
4. Número de Orden de Venta

Diagrama tomado de los apuntes de Auditoría I del C.P. Daniel Alvarez Ramírez

Considero que los tres métodos para evaluar el Control Interno, descritos anteriormente, deben de apoyarse y complementarse cuando así lo requiera el rubro o área sujeta a revisión, dentro del examen de Estados Financieros.

Es decir, en el examen de Estados Financieros al evaluarse el Control Interno, el Auditor debe de avocarse desde el punto de vista personal de -- quien escribe este modesto trabajo por el de cuestionarios, por considerarlo más sencillo en cuanto al tiempo que requiere para su contestación y porque también permite identificar más rápidamente los puntos débiles de Control Interno, pero claro, siempre apoyándose por separado con memorándums, gráficas y fluxogramas, tratando siempre en todos los casos de acompañar éstos de modelos de formas utilizadas por la empresa para tener evidencia más confiable de su trabajo efectuado, y determinar puntos débiles y sólidos del Control Interno existente en la entidad sujeta a dictaminar.

C A P I T U L O I V

EL AUDITOR Y EL CONTROL INTERNO

- A) Responsabilidad del Auditor al evaluar el Control Interno

- B) Carta de Recomendaciones al Control Interno
 - 1. Lineamientos (Boletín H-10)
 - 2. Otras Recomendaciones
 - 3. Formas de Presentación

- C) La Opinión del Contador Público y el Control Interno

A) Responsabilidades del Auditor al Evaluar el Control Interno

Como se vió en el primer capítulo, la Administración de una entidad es la responsable de implantar y de implementar el sistema de Control Interno, sin embargo, lo que al Contador Público le interesa es determinar el grado de eficiencia del mismo.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos dice :

1. El Auditor independiente debe también ejercer su mejor juicio al determinar el alcance de su examen y al decidir si los intereses de los accionistas y acreedores justifican el tiempo y gastos -- comprendidos en la ampliación de cualquier renglón particular de investigación.
2. Es deber del Auditor independiente revisar el sistema de verificación interna y el control contable, para determinar el grado -- en que puede confiar en ellos, para agotar la posibilidad de -- descubrir todos los casos de deshonestidad o fraude, pues de lo contrario el Auditor independiente tendrfa que examinar en detalle todas las transacciones.

Esto traería como consecuencia un costo prohibitivo para la mayoría de las empresas, costo que rebasaría todos los límites de -- probabilidad razonable de beneficio o seguridad, e impondría a la entidad una carga excesiva.

La responsabilidad del Auditor en relación a la revisión del Control Interno se puede resumir en :

- Cumplimiento de la norma de Auditoría "estudio y evaluación del Control Interno".
- Aplicación de su juicio profesional para determinar la -- efectividad del Control Interno.
- Que en base a lo anterior planee su trabajo a efectuar y determine el alcance de su examen, con la finalidad de -- agotar las posibilidades de deshonestidad en la empresa.
- Justificación de tiempo y gastos en la ampliación de cualquier renglón particular de investigación.
- Y por último, proponer las medidas correctivas para mejorar el Control Interno.

B) Carta de Recomendaciones al Control Interno

A partir de la emisión del Boletín 28 de la Comisión de Normas y procedimientos de Auditoría, la carta de sugerencias pasó de ser un reporte opcional por el Auditor a un informe principal dentro del examen de Estados Financieros.

El Contador Público que presta un servicio de dictamen de Estados Financieros, tiene la responsabilidad profesional adicional de informar a la Administración de la entidad que contrató sus servicios, acerca de la situación que guarda el sistema de Control Interno examinado por él, con motivo de su Auditoría.

La situación que guarde el Control Interno de la empresa, y por consiguiente el contenido de los informes que presenta el Contador Público a este respecto, son en principio asuntos de interés exclusivo de las empresas correspondientes. De aquí que en el texto del dictamen del Auditor no se incluya ningún comentario sobre este aspecto.

1. Lineamientos (Boletín H-10)

Los lineamientos a seguir que recomienda la profesión, a través del Boletín H-10 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en relación a la carta de recomendaciones son :

- a) Que es responsabilidad profesional proporcionar el mejor servicio (integral) a la empresa que lo contrató, lo cual implica la formulación de este informe.

- b) Que las sugerencias o recomendaciones que presente, estén -- basadas en una seguridad razonable de :
 - Aplicación práctica y viabilidad de las proporciones
 - Que efectivamente aporten beneficios al cliente

- c) No abordar aspectos que no sean de su especialidad o que - - puedan dar la impresión de ser ajenos al encargo recibido, - sin embargo, podría apoyarse en otros especialistas si así - lo requiere el desarrollo de su trabajo.

- d) Es necesario comentar las sugerencias propuestas con los - - ejecutivos directamente afectados.

2. Otras Recomendaciones

Otro tipo de recomendaciones que pudieran hacerse en relación con el fondo y la forma de esta carta son :

- a) Aun cuando se dice que el principal enfoque del examen de -- los Estados Financieros no es el descubrimiento de fraudes, - irregularidades o malversaciones, el Auditor está obligado a profundizar un poco más su revisión cuando tenga indicios de algo problemático o excepcional, o bien, limitarse a infor-- mar sobre las irregularidades encontradas o revelar sus sos-- pechas, de tal manera que la Administración de la entidad de cida continuar o no las investigaciones al respecto.
- b) Para tal efecto, se recomienda diseñar una cédula de Audito-- ría, en la que se vayan recopilando las observaciones y al - mismo tiempo las sugerencias correspondientes, de la siguiente manera :

(1)

Cliente _____		Clave de la	
Sección de la Auditoría _____		Cédula _____	
Cédula de Observaciones y Sugerencias de Control Interno			
Descripción de la :			
Referencia y/o fuente de datos	Cantidad de excepciones	Observación	Sugerencia y en su caso, objetivo

(1) Revista Contaduría Pública (Octubre de 1980)

C.P. Víctor Paniagua Bravo

c) Ventajas de utilizar una cédula como la anterior :

- Se determina la cantidad de irregularidades que dan origen a la observación (para juzgar si se incluye en la -- carta de sugerencias).
- Se puede ir redactando sobre la marcha el informe de Control Interno, lo cual facilita bastante el trabajo.

d) La redacción debe ser clara, objetiva, precisa evitando siempre las ideas confusas, ambiguas, hirientes o tendenciosas.

e) El enfoque de la carta de observaciones debe ser necesariamente constructivo; nunca concretarse a presentar únicamente los problemas, porque la Administración de la entidad los conoce mejor que el Auditor, pues ésta continuamente los está viviendo, además de que la mera presentación de las observaciones es tediosa y peligrosa porque no aporta, y puede tener graves efectos negativos dado que resulta incómodo para una persona, que otra le señale sus defectos administrativos contables.

3. Formas de Presentación

Existen varias posibilidades para la conformación de una carta de -- recomendaciones que presente :

- a) El problema y la correspondiente sugerencia
 - b) Únicamente la recomendación
 - c) Observación, sugerencia y objetivo de la misma
 - d) Recomendación y su objetivo
-
- a) Lo más común es incluir el problema a resolver y la correspondiente sugerencia. Esto es aceptable siempre y cuando se justifique la presencia de la observación en aras de comprender la idea en conjunto.

 - b) Mostrar únicamente la sugerencia. Esta alternativa puede aplicarse en caso de que el problema sea obvio y de que de la lectura del texto correspondiente pueda deducirse de qué se está hablando.

 - c) También es normal presentar las tres secciones del tema a tratar. Se supone que debe hacerse cuando con ello se logre una cabal comprensión del problema y de la recomendación que se propone. Sin embargo, habrá que evaluar en cada caso la conveniencia de incluir en paquete tres ideas (por la cantidad de palabras y el adecuado acomodo de las mismas).

- d) Probablemente lo más constructivo y concreto sea mencionar - la sugerencia y su objetivo, al menos para efectos del usuario de informe.

Después de preparar la carta de recomendaciones, lo más aconsejable es comentar el borrador de este informe con el personal del departamento o ejecutivo afectado, ya sea la carta principal o las complementarias, y ratificarla o rectificarla con el Director, Gerente General o Contralor, según el caso. Con ello se lograría precisión, dado que el Auditor no debe esperar que el Director o el Contralor dominen aspectos de ventas, compras, etc., y se evitarían malentendidos, confusiones y fricciones.

En resumen podemos decir :

El informe sobre Control Interno, en cuanto a sus características, debe ser formal (por escrito) objetivo y oportuno.

Es un informe principal y obligatorio para el Auditor.

Su campo de acción está íntimamente ligado con la Auditoría Externa, Interna, Operativa, Operacional y Administrativa.

El texto de la carta de recomendaciones depende directamente de la calidad de su contenido, del acomodo de las ideas y -- los párrafos, y de la elegancia de la redacción.

Indudablemente constituye un elemento indirecto que ayuda - en gran parte para evaluar resultados.

C) La Opinión del Contador Público y el Control Interno

El pronunciamiento relativo al estudio y evaluación del Control Interno - (E-02) emitido por el IMCP especifica.

Al evaluar el Control Interno, el Auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecer el alcance de su trabajo, en relación a las condiciones encontradas. Si las fallas de Control Interno son graves y el Auditor no logra - suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los Estados Financieros.

Cuando el resultado del examen del Control Interno en vigor le impide - - confiar del todo en la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los Estados Financieros , y no le es factible ampliar sus procedimientos hasta un grado que le permita satisfacerse de la integridad y - veracidad de los Estados Financieros, el Auditor queda imposibilitado y - debe abstenerse de expresar opinión alguna sobre los mismos, tomados en - conjunto.

Por el contrario, el Auditor no debe consignar salvedades, sin abstenerse

de emitir su dictamen sobre los Estados Financieros, por deficiencias en el Control interno, a menos que concurren las tres circunstancias siguientes :

- a) Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases de Control Interno,
- b) Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa magnitud en los Estados que ha de dictaminar, y
- c) Que por limitaciones impuestas por sus clientes u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que, para suplir las fallas u omisiones en el Control Interno, el Auditor estime son necesarias para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

En conclusión, la influencia que la evaluación del Control Interno ejerce sobre el dictamen de acuerdo con su grado de eficiencia, puede originar una opinión :

Limpia

Con Salvedades o

Una abstención de opinión

Sin embargo, el hecho de que el Contador Público emita una opinión sin --
salvedades no implica la aprobación tácita del Control Interno, pues el -
hecho de que el control existente le sirva de base para fijar los alcan--
ces de su trabajo no quiere decir que esté de acuerdo con él, únicamente_
se adapta a ese control y debe consignar sus comentarios sobre las defi--
ciencias en la carta de comentarios y sugerencias.

C O N C L U S I O N E S

1. El objetivo general de la profesión contable es el proporcionar información financiera de las empresas para que por medio de ésta el usuario general pueda evaluar el futuro de la empresa y tomar decisiones de carácter económico sobre la misma.
2. El Auditor llamado a dictaminar los Estados Financieros de una Empresa adquiere responsabilidades de carácter social, profesional y legal pues su opinión sirve de base para imprimir confiabilidad a la información financiera que dictamina, sin embargo su responsabilidad se limita solamente a expresar una opinión, pues los estados financieros siguen siendo declaraciones de la Gerencia.
3. Las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativas a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que resulta de dicho trabajo, y que se derivan de la naturaleza profesional y de las características propias, y específicas de la actividad de Auditoría.

Es muy importante para los profesionistas encargados de dictaminar-

los estados financieros de una compañía acatar estas normas ya que - su opinión sirve de base a los distintos usuarios de la información- financiera a tomar decisiones por lo que su actuación debe ser con - un alto grado de ética profesional.

4. Es obligatorio para la profesión contable de acuerdo a las Normas de Auditoría, el efectuar un Estudio y Evaluación del Control Interno, - pues éste es la base de la naturaleza, extensión y oportunidad de -- las pruebas a aplicar en el trabajo de auditoría. Este estudio y eva luación le permite dar un informe a la Gerencia sobre las deficien-- cias encontradas para tratar de incrementar la eficiencia en las em- presas.
5. El Control Interno es el sistema mediante el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. Sin un adecuado control in terno no es posible administrar las empresas.
6. Los objetivos que persigue el control interno son:
 - a) Lograr información financiera constante, completa y oportuna
 - b) Proteger los activos de la empresa

- c) Promover la eficiencia en el desarrollo de operaciones
- d) Adhesión a las políticas prescritas por la administración de la entidad

Estos objetivos también se pretenden con la realización de los diferentes tipos de auditoría ya que éstos no sólo contribuyen a verificar y aprobar operaciones efectuadas en una empresa sino también deben avocarse a la protección de bienes, a la obtención de información financiera veraz, a la adhesión de las políticas preestablecidas y deben ser perfiladas hacia el logro de eficiencia de operación.

7. Existen tres métodos para evaluar el control interno los cuales en mi opinión deben de complementarse cuando así lo requiera algún renglón o área de los estados financieros sujetos a revisión.

Con esta evaluación el auditor podrá juzgar los puntos débiles y sólidos de control en las compañías lo cual facilitaría en gran medida su trabajo de auditoría.

8. Es obligatorio para el auditor elaborar un informe por separado de su dictamen acerca de las deficiencias encontradas en el control interno de la compañía con el propósito de ayudar a corregir las fa--

llas localizadas a través de las sugerencias que considere necesarias.

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

- | | |
|--|---|
| Normas y Procedimientos de Auditoría. | Instituto Mexicano de Contadores Públicos. |
| Auditoría I. | C.P. Israel Osorio S. |
| Control Interno en los Negocios. | C.P. Joaquín Gómez Morfín. |
| Apuntes de Auditoría III | C.P. Daniel Alvarez R. |
| Control Interno. | Instituto Mexicano de Contadores Públicos. |
| Boletines de Principios de Contabilidad | Instituto Mexicano de Contadores Públicos. |
| La Auditoría Operacional Coordinada con el Exámen de Estados Financieros. (Auditoría Operativa). | Comisión de Procedimientos Auditoría Operacional. |
| Proyecto para auscultación Boletín B-1 Objetivo de los Estados Financieros. | Instituto Mexicano de Contadores Públicos. |
| Boletín E-02 y H-10 | Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. |
| Auditoría Secuencial. | C.P. Victor Paniagua Bravo. Revista de Contaduría Pública. Julio de 1980. |
| Carta de Sugerencias. | C.P. Victor Paniagua Bravo. Revista de Contaduría Pública. Octubre de 1980. |

Código de Etica Profesional .

Instituto Mexicano de
Contadores Públicos.

Código de Etica Profesional

Asociación Mexicana de -
Contadores Públicos.

Código Fiscal de la Federación y
Reglamento del Art. 85 del mismo.

TESIS:

Revisión de Operaciones en una
Auditoría de Estados Financieros.

C.P. Rafael García Balderas.
C.P. Benito Sato Inouye.
1975.

