

249



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

Facultad de Contaduría y Administración

Función del Control Interno en la Auditoría Interna y Externa.

Seminario de Investigación Contable

Que para obtener el título de:

CONTADOR PUBLICO

presentan

DARDO BLANCO GUILLEN

JOSE ALBERTO ORTIZ VALADEZ

MIGUEL ANGEL AGUIRRE MONROY

ARTURO L. MORAN PEREZ MALDONADO

Director del Seminario:

C. P. JAIME ESPINOZA DE LOS MONTEROS

México, D. F.

FALLA DE ORIGEN

1989



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

CAPITULO

PAGINA

INTRODUCCION

I GENERALIDADES

- . Importancia del Control Interno 2
- . Concepto 5
- . Objetivos 8
- . Elementos 10

II METODOS DE ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

- . Método Descriptivo 18
- . Método de Cuestionarios 25
- . Método Gráfico 33

III AUDITORIA

- . Concepto 38
- . Normas 43
- . Clasificaciones 58

IV LA AUDITORIA INTERNA COMO SUPERVISORA DEL CONTROL INTERNO

- . Objetivos 67
- . Funciones 69
- . Alcances y Limitaciones 75
- . Organización del Departamento de Auditoría Interna 78
- . Informes 85

I N D I C E

CAPITULO		PAGINA
V	<u>LA AUDITORIA EXTERNA Y SU RELACION CON EL CONTROL INTERNO</u>	
	. Importancia	89
	. Repercusiones	93
	. Informe	97
VI	<u>COORDINACION ENTRE LA AUDITORIA IN- TERNA Y EXTERNA</u>	
	. Similitudes entre ambas	102
	. Divergencias entre ambas	107
	. Coordinación de Actividades	111
	. Ventajas de la Coordinación	113
	CONCLUSIONES	117
	BIBLIOGRAFIA	121

- INTRODUCCION -

Es indudable el auge y crecimiento de las empresas en la actualidad, así como también es de todos conocido el hecho de que una actividad sencilla puede ser controlada o atendida por una persona, pero a medida que ésta aumenta en su volumen y -- complejidad necesita de la ayuda de mayor número de personas y además de la implantación de procedimientos tendientes a controlar esta actividad.

El control interno dentro de cualquier empresa es uno de - los aspectos más importantes a considerar, por lo que requiere mayor atención de parte de la dirección, ya que en él estará - sustentado todo el funcionamiento y organización de la empresa además que actúa como factor determinante para la obtención de los objetivos.

De acuerdo a la situación de las personas que pueden evaluar el control interno, se considera que hay dos puntos de vista para hacerlo, la evaluación efectuada por la empresa y la efectuada por la auditoría externa, La importancia que para cada una tiene el control interno será diferente, ya que ésta estará determinada por los diferentes objetivos que persiguen.

En base a lo anterior se ha escogido el control interno y su función en la auditoría interna y externa como tema para desarrollar nuestra tesis profesional, el propósito es mostrar lo básico y fundamental del tema, así como el de establecer una base de interés para que el lector pueda profundizar en cualquiera de los puntos tratados en este trabajo. Se ha puesto especial interés en el empleo de un vocabulario lo más accesible, así como el más generalizado, lo cual le permitirá abordar los temas con la mayor sencillez y amplitud.

Se espera con este trabajo poder aunar nuestros conocimientos académicos y nuestra experiencia para que llegado el momento que fuera consultado pudiera aportar algo sobre el tema a las personas que a él recurrieran.

C A P I T U L O I

GENERALIDADES

- . IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO
- . CONCEPTO
- . OBJETIVOS
- . ELEMENTOS

- IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO -

El control interno dentro de cualquier tipo de empresa es el sistema que estructura y determina las funciones y tareas a realizar dentro de las actividades planteadas de antemano, con el propósito de alcanzar los objetivos de las empresas. Por lo que a los dirigentes les preocupa e interesa que sus empresas cuenten con un sistema de control interno dinámico y seguro que les permita obtener con mayor seguridad, veracidad y con la prontitud requerida, todos aquellos elementos que afectan a las actividades que realiza la empresa.

Se debe de considerar la importancia que representa el control interno para la obtención de los resultados, ya que tomando en cuenta el grado de eficiencia del control interno, se podrá tener un elemento de juicio de suma importancia para analizar y dar confianza a los resultados presentados. Resultados que generalmente son usados como elemento de juicio para toma de decisiones de terceros con respecto a la empresa.

✓ Un buen sistema de control interno además de proteger los activos del negocio, representa la ventaja de lograr un ahorro

económico, el cual se obtiene evitando actividades que originan gastos superfluos a la empresa, tales como personal en -- exceso, duplicidad de actividades, el uso desmedido de los re cursos materiales, demoras al efectuar las actividades, errores, fraudes y todos aquellos gastos innecesarios para el buen funcionamiento de la misma. Los conceptos antes mencionados se consideran desde el punto de vista interno, ya que desde el punto de vista externo un buen control interno le dará una buna imagen a la empresa ante terceros, ya sean los clientes, proveedores, instituciones bancarias, gobierno, etc., si se proporciona con prontitud la información requerida por cada una de -- ellas y de acuerdo a sus necesidades. ~

Otro aspecto importante del control interno es aquel cuando la empresa se sujeta a una auditoría de carácter externo -- siendo revisado y evaluado éste y dependiendo de su eficiencia, seguridad en los resultados obtenidos del estudio realizado dependerá que tiempo y esfuerzo es necesario para practicar la auditoría, si el control interno existente es bueno, esto redituará en un beneficio económico para la empresa.

Se ha hablado de la importancia así como de las ventajas

que se originan del tener un buen sistema de control interno, pero ¿Como y quién dice que existe un buen sistema de control interno y se está aplicando correctamente?; esto únicamente será posible mediante un estudio a fondo y una buena evaluación del mismo, lo idoneo sería el efectuado por un contador público ya sea en su carácter de auditor interno (empleado de la empresa) o como auditor externo (independiente de la empresa). La importancia que tiene el estudio y evaluación del control interno efectuado por el contador público desde cualquier punto de vista (como auditor interno o externo), es que le permitirá detectar y dirigir su atención a los aspectos y actividades de la empresa que más lo requieran y de acuerdo a su experiencia sugerir las modificaciones pertinentes.

CONCEPTO

Se mencionarán algunas definiciones, para tratar de dejar una idea clara de lo que es Control Interno.

George E. Bennett Fraud-Its Control Through Accounts, Nueva York, Appleton Contury Co. Inc. 1930.- "Un sistema de control interno puede definirse como la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la posibilidad de un fraude".

Andrew Nelson Introducción a la Intervención de Cuentas. "Por control interno se entiende la existencia en un negocio de una rutina interna caracterizada por comprobantes y una inteligente división del trabajo, ordenada y llevada de manera que ofrezca protección contra pérdidas, como consecuencia de fraudes y descuidos de los empleados".

De las definiciones expuestas, se concluye que el fin

que perseguía el control interno era el de evitar fraudes, necesariamente un adecuado control interno, hará casi imposible el fraude, sin embargo, no es el único objetivo el de la protección de los activos, sino también el de la obtención de una completa y veraz información financiera así como de la promoción de la eficacia en la operación.

Las definiciones que reúnen estos objetivos descritos anteriormente son:

La del comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores, que dice:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y seguridad de los datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las prácticas ordenadas por la gerencia".

La del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus normas y procedimientos de auditoría en su boletín número cinco dice:

"En su sentido más amplio, Control Interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término administración - se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quienes depende su conservación y crecimiento".

Esta definición nos da una idea más amplia del concepto de control Interno, sin embargo la idea primordial es la misma pues en ambas se observan los tres objetivos antes señalados, que son :

- a) Obtención de Información Financiera Correcta y Segura.
- b) Protección de Activos del Negocio.
- c) Promoción de la Eficiencia de Operación.

OBJETIVOS

De la definición del control interno que nos expone la comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín número cinco, se desprenden tres objetivos principales que a continuación --mencionaremos:

Obtención de información financiera correcta y segura.-

Para que se produzca esta información que es de suma importancia para los Directivos de cualquier empresa, ya sea para la toma de decisiones o bien para la formulación de programas de actividades futuras de la empresa de que se trate. Es indispensable que el registro contable de sus operaciones se efectúe con la mayor oportunidad y corrección posible.

Protección de activos del negocio.- El hecho de adoptar medidas tendientes a salvaguardar los recursos de una empresa contra el fraude y desperdicio, repercute como es de esperarse en un mayor desarrollo de la misma.

Promoción de la eficiencia de operación.- Esta meta se deriva del cumplimiento de los procedimientos internos establecidos en la empresa.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su libro de Formas y Procedimientos de Auditoría, se refiere en su capítulo cinco a elementos del control interno, así como también nos da una clasificación de los elementos del control in terno.

- | | |
|-------------------|---|
| I.- ORGANIZACION | 1.1.- DIRECCION |
| | 1.2.- COORDINACION |
| | 1.3.- DIVISION DE LABORES |
| | 1.4.- ASIGNACION DE RESPON
SABILIDADES |
| 2.- PROCEDIMIENTO | 2.1.- PLANEACION Y SISTEMA
TIZACION |
| | 2.2.- REGISTRO Y FORMAS |
| | 2.3.- INFORMES |
| 3.- PERSONAL | 3.1.- ENTRENAMIENTO |
| | 3.2.- EFICIENCIA |
| | 3.3.- MORALIDAD |
| | 3.4.- RETRIBUCION |
| 4.- SUPERVISION | |

La clasificación anterior nos muestra los cuatro elemen tos que constituyen el control interno, y también muestra -- los puntos en que se dividen cada uno de ellos.

De manera breve se tratará de exponer una idea de cada uno de los elementos que integran el control interno, con el fin de establecer un más claro concepto de cada uno de ellos.

I.- ORGANIZACION

Este elemento trata primeramente de establecer las bases de lo que será el esqueleto sobre el cual se sustente la empresa, dividiéndose en:

I.1.- DIRECCION.- Trata sobre la necesidad de que exista un órgano que sea el encargado de responsabilizarse de las decisiones que dentro de la empresa se toman.

I.2.- COORDINACION.- Se deben de planear y estudiar todas las actividades de tal manera, que aún estando integradas en un todo no se presente una situación repetitiva de las mismas.

I.3.- DIVISION DE LABORES.- Esta función consiste en repartir la carga de trabajo entre el personal de la empresa en forma tal que permita resguardar los registros donde finalmente quedan asentadas sus operaciones.

I.4.- ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES.- Este punto trata de establecer de manera clara, que dentro de la empresa exista delegación de autoridad y responsabilidad, así mismo también se deberá de ver que el nivel de autorización sea de acuerdo con la autoridad delegada, se busca con esto que siempre -- exista una persona con la suficiente autoridad, para que en determinado momento pueda responsabilizarse de situaciones - de importancia dentro de la empresa.

2.- PROCEDIMIENTO

Debemos estar concientes de que el sistema de control interno puede alcanzar un alto grado de perfección, pero si al momento de llevarlo a efecto no se hace con el cuidado ne cesario todo el sistema perderá la garantía que en determina do momento ofrecía. Por lo cual es necesario que los princi pios de dicho control sean aplicados de tal manera que vengan a demostrar que si son procedentes para alcanzar los fines - fijados de antemano, este elemento se divide en:

2.1.- PLANEACION Y SISTEMATIZACION.- Este punto recomienda que en las empresas existan instructivos o manuales en los cuales estan establecidas normas, procedimientos, políticas y

niveles de autoridad así como todos aquellos elementos necesarios para aclarar dudas acerca de la organización de la empresa.

2.2.- REGISTRO Y FORMAS.- Este procedimiento nos indica la importancia que tiene el crear los registros y formas adecuadas para dejar evidencia de todas las operaciones de la empresa, es recomendable que estos estén elaborados de tal manera que sea fácil su comprensión y uso, para no incurrir en errores que podrían ser perjudiciales para la empresa.

2.3.- INFORMES.- Es importante que desde un principio se elabore un plan detallado de informes, de tal manera que en forma periódica éstos sean emitidos y analizados por personas con suficiente capacidad para ser interpretados de manera correcta, es recomendable que los informes abarquen los aspectos más importantes y necesarios para obtener los mejores resultados en la toma de decisiones.

3.- PERSONAL

Este elemento del control interno está encaminado principalmente a la preparación, control y motivación de los recur-

Los humanos dentro de la empresa, por lo tanto se puede considerar uno de los principales elementos del control interno, ya que dependiendo del grado de preparación, control y motivación existente en el personal, así serán los resultados que de todos los demás elementos del control interno se obtengan, los elementos contenidos en personal son:

3.1.- ENTRENAMIENTO.- Se deberán establecer dentro de la empresa programas de entrenamiento para los empleados, logrando con esto que el empleado se encuentre en continuo mejoramiento en los diferentes aspectos de su trabajo, y consiguiendo temente aumentando la calidad del trabajo que viene finalmente a redundar en beneficios para la empresa.

3.2.- EFICIENCIA.- La eficiencia en algunos casos es inherente a la personalidad del empleado, pero en más de los casos la empresa tendrá que elaborar planes para promover la eficiencia de su personal, así como también sistemas para en determinado momento poder obtener la evaluación del elemento humano.

3.3.- MORALIDAD.- La armonía dentro de las empresas en lo que

se refiere a relaciones públicas y humanas, depende fundamentalmente de la moralidad del personal, es por eso que se considera importante la responsabilidad que la empresa tiene de fomentar una buena moral entre sus empleados, esto podría lograrlo mediante el establecimiento de un reglamento interior de trabajo en que se mencionan aspectos de esta índole.

3.4.- RETRIBUCION.- Un buen sistema de retribuciones salariales dentro de una empresa, fomentará en los empleados un mayor sentido de responsabilidad en lo que respecta a su trabajo, así como también hará que el empleado trate siempre de mejorar su trabajo esperando que sea correspondido de manera justa por parte de la empresa.

4.- SUPERVISION

Finalmente dentro de los elementos del control interno se encuentra la supervisión, es la que será encargada de verificar y evaluar a los otros tres elementos del control interno, detectando fallas, errores y carencias necesarias, - así como su comprobación posterior. La función de supervisión requiere de un trabajo sumamente delicado que generalmente es efectuado por el departamento de auditoría interna.

C A P I T U L O I I

METODOS DE ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL

INTERNO

- . METODO DESCRIPTIVO
- . METODO DE CUESTIONARIOS
- . METODO GRAFICO

En el capítulo anterior se trató el punto referente a la importancia, concepto, objetivos y elementos del control interno, tratando de dejar una idea clara de lo que éste representa para las empresas. En el capítulo que ahora nos ocupa se tratará de explicar los diferentes métodos existentes para llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno dentro de las empresas.

Se considera que es importante lo que al respecto nos dice el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín No. cinco de su libro de Normas y Procedimientos de Auditoría, que expone lo siguiente acerca del control interno.

"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 de la empresa".

Lo anterior nos demuestra la importancia que tiene el estudio y la evaluación del control interno, por lo tanto debemos deducir la utilidad que tienen los métodos de estudio y evaluación como elementos necesarios en el desempeño de una revisión hecha por un auditor. Ahora, procederemos a explicar cada uno de los diferentes métodos existentes para efectuar dicha revisión.

METODO DESCRIPTIVO

Este método consiste en hacer una descripción detallada de las diferentes actividades que se efectúan dentro de una empresa, esta descripción se hará en forma de memorándums, en donde se detallarán todas las actividades efectuadas en las diferentes áreas y secciones de la empresa, de tal manera que al ser consultados nos den un panorama analítico y detallado de las actividades que se llevan a cabo en determinadas áreas o secciones, así como de las personas que en ellas intervienen.

Es conveniente hacer mención de la necesidad de que en el momento de hacer la descripción se empleen palabras y términos que sean fáciles de entender posteriormente, ya que

si al momento de elaborar la descripción no tomamos en cuenta este punto, podríamos complicar la explicación a raíz de que no se puso la atención debida a este respecto, y tal vez fuera necesario volver a repetir la información.

Este método de evaluación del control interno, podrá aplicarse posteriormente a aquellas actividades del departamento o sección que han sido observadas detalladamente por el auditor, también se recomienda que durante la elaboración del memorándum se subrayen los puntos débiles del control interno, para hacerlos resaltar al momento de ser leída la información, será también de gran importancia anotar las observaciones que el auditor crea pertinentes acerca del punto revisado, estando de esta manera mejor integrada la descripción.

Estos memorándums deberán de pasar a formar parte del archivo de la auditoría al finalizar ésta, para que en el momento que se tenga alguna duda puedan ser consultados.

A continuación se mencionarán algunas de las ventajas y desventajas del método descriptivo:

VENTAJAS

- . Se pueden describir de manera detallada las actividades que componen una sección o departamento.
- . Permite al auditor emplear su criterio así como sus propias palabras al elaborar el memorándum.
- . Permite cubrir de manera amplia y segura la información de las actividades realizadas en la empresa.

DESVENTAJAS

- . Se pueden desvirtuar las descripciones si no se usan palabras congruentes y de fácil entendimiento.
- . Por su naturaleza detallada se requiere un amplio conocimiento de actividades y funciones de la empresa, no siendo posible muchas veces que esta situación se presente en el desarrollo de la auditoría.

A continuación se presente un breve ejemplo de este método con el fin de dejar una idea más clara de lo antes expuesto.

M E M O R A N D U M

COMPANIA OMEGA S.A.

ACTIVIDAD DESCRITA Recibo de MercanciaFECHA 10 / 5 / 75REVISION HECHA POR J. AHUMADA.

El departamento de recibo de mercancía tiene el siguiente personal para llevar a cabo esta actividad:

UN JEFE DE RECIBO

UNA RECEPCIONISTA

CINCO AYUDANTES

UN EMPLEADO DE LIMPIEZA

UN EMPLEADO DE MARCADOR DE PRECIOS

El departamento de recibo de mercancía labora un horario de 9 a.m. a 18 p.m. El departamento se encuentra situado en la parte inferior de la empresa, lugar de fácil acceso al proveedor.

La función del departamento de recibo de mercancía es la de: Controlar las entradas de todas las compras de la empresa, no importando si son mercancías para la venta o para el uso propio de la empresa, con esto se trata de que todo lo que entre a la empresa sea debidamente controlado y registrado, - el departamento tendrá también funciones auxiliares a la de - recibir la mercancía, estas funciones serán las de acomodar, contar, pesar y medir la mercancía que se introduce a la ---

empresa, también se encargará de etiquetar la mercancía y distribuirla a las bodegas correspondientes. Ahora lo que respecta a manejo de papeles se encargará de entregar al proveedor una copia de su factura firmada de recibido de conformidad, así como también deberá de pasar la factura original junto con la copia del pedido al departamento de revisión de facturas para que este les de el trámite necesario para su pago.

Las actividades antes mencionadas se desarrollan de la siguiente manera:

El proveedor al traer la mercancía de determinado pedido hecho por nosotros, deberá de acompañar su envío con original y copia de la factura, así como deberá enviar una copia del pedido elaborado por nosotros, antes de que la mercancía sea entregada se le mostrará a la recepcionista los documentos antes mencionados con el fin de que se verifique en el archivo que ahí se tiene, de que el pedido no ha sido cancelado o modificado, posterior a esto se checa que el precio de costo de las facturas sea igual al costo que indica el pedido, y

si todo se encuentra correcto se da la orden de que la mercancía sea entregada, es recibida por los ayudantes del departamento, mismos que la verifican de una manera superficial, al terminar de "verificarla" se entrega al proveedor una copia de su factura firmada de que la misma se recibió de conformidad, luego la mercancía se pasa al interior del departamento de recibo para que al momento de que se encuentre una persona desocupada, etiquete el pedido recibido para que posteriormente sea enviada a la bodega correspondiente.

Ahora, en lo que se refiere al aspecto de manejo de -- papeles se observó que posteriormente a que la recepcionista dá la orden de recibir la mercancía, ésta formula una relación con las facturas y pedidos de la mercancía recibida, relaciones que pasa cada tercer día al departamento de revisión de facturas para que se les siga el trámite necesario, dando de esta manera por terminada la actividad del departamento de recibo de mercancía.

OBSERVACIONES

Aparte de los puntos antes subrayados en la descripción

como puntos débiles del control interno, se observó que la función del jefe del departamento como tal es mínima, ya - que casi nunca se encuentra en su lugar, y todas las decisiones correspondientes a su cargo como jefe son tomadas por los empleados, se observó también, que había mercancía recibida con anterioridad de 15 días a la fecha de esta revisión y aún no había sido transferida a su bodega, también se encontró que en el momento de ser revisada la mercancía recibida, esta revisión no se efectúa con el cuidado requerido, también se observó que no es buena política de funcionamiento la de que el empleado del departamento conozca los costos de la mercancía, costos que vienen indicados en la factura y pedido, el procedimiento que se sigue para el envío de las facturas y pedidos al departamento de revisión de facturas no es correcto, ya que el envío debería ser diario.

REVISION HECHA POR
Jaime Ahumada.

METODO DE CUESTIONARIOS

El método de cuestionarios como elemento de evaluación del control interno es en la actualidad uno de los métodos más usados tanto por los auditores internos, como por los - externos. Esta preferencia se debe fundamentalmente a la facilidad de su aplicación y entendimiento, ya que de una manera rápida y eficaz se pueden obtener informes sobre las actividades y puntos revisados.

Este método de evaluación consiste en la presentación de una serie de preguntas colocadas en forma de lista, preguntas que pueden ser de carácter general o encaminadas a una área determinada, esta lista de preguntas tienen como finalidad que sean contestadas por el mismo auditor antes de iniciar su revisión o pueden ser contestadas por empleados o funcionarios de la empresa, en lo personal nos abocamos por la primera opción, ya que si son contestadas por funcionarios o empleados de la empresa, se tendrá que verificar posteriormente que las respuestas sean veraces, esto se evita cuando el auditor - en el momento de efectuar su revisión vaya contestando el cues

tionario, y así de esta manera tendrá la certeza de que las respuestas son correctas.

Normalmente el tipo de preguntas que deben de contener los cuestionarios, serán aquellas que en base a conocimientos académicos, experiencia profesional y necesidades de la empresa, deberán de mostrarnos la eficacia del control interno en la empresa.

La presentación de los cuestionarios normalmente es en forma de lista, o sea, que las preguntas incluidas en el cuestionario deberán ser acomodadas atendiendo a un orden lógico de acuerdo al enfoque y penetración que se les desea dar, esto es, que si se elabora un cuestionario de una función específica, se deberá empezar por la actividad más simple hasta la más compleja.

Existen diferentes tipos y formas de cuestionarios, algunos presentan de un lado las preguntas y del otro lado únicamente se requiere que se contesten poniendo una "x" en cualquiera de las columnas asignadas para respuestas, columnas --

que tendrán respuestas breves, tales como "si" , "no" o "np", de que la pregunta no procede, dejando también un pequeño espacio para hacer observaciones que en determinado caso fueran necesarias, existe otra clase de cuestionarios donde se solicita que después de la pregunta se haga una breve descripción de la actividad de la cual se está preguntando, este método viene a ser una combinación con el método descriptivo.

En algunos despachos de auditoría externa así como también en algunas empresas, existen formas de cuestionarios que pueden en determinado momento haciendo pequeñas modificaciones aplicarse a áreas que por sus actividades sean muy similares, logrando con esto establecer puntos de comparación. Es recomendable hacer la mención de que los cuestionarios deben ser únicamente una base que sirva al auditor para poder facilitar su revisión, pero de ninguna manera vendrán a limitarla, ya que ésta quedará determinada por el criterio del auditor.

Todas las preguntas contenidas en un cuestionario de auditoría deberán ser contestadas y posteriormente verificadas por el auditor y pasarán a formar parte de los legajos de pa

peles de trabajo de la auditoría, quedando de esta manera como evidencia de la revisión efectuada y también como punto - de comparación para próximas auditorías.

VENTAJAS

- . Permite al auditor tener presente puntos importantes que pudieran no ser recordados al efectuar la revisión.
- . El cuestionario permite ahorrar tiempo al auditor en su revisión, tanto por la manera en que se presentan las preguntas, así como por sus contestaciones breves.
- . Su costo es reducido.
- . Evita que se pierda tiempo en la revisión de aspectos que no tengan importancia para los resultados.

DESVENTAJAS

- . Pueden en determinado momento limitar la iniciativa del auditor.
- . Si las preguntas no están elaboradas de una manera sencilla y clara, pueden ser mal interpretadas.
- . En determinadas ocasiones las preguntas pueden ser muy generales y sin profundidad, ocasionando que se efectúe una mala evaluación.

A continuación se presenta un cuestionario con el fin de hacer más gráfica la idea que de ellos se expuso:

COMPANIA OMEGA, S.A.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

HECHA POR J. Hernández

APLICADO POR J. Ortiz

FECHA 5 de Oct. de 75

REVISADO POR J. Ahumada

PREGUNTAS	SI	NO	NP	OBSERVACIONES
-----------	----	----	----	---------------

CAJA

¿ Todo ingreso o egreso esta debidamente amparado por documentos? X

¿Existe en la caja un registro de firmas de las personas que giran cheques en la compañía? X

PREGUNTAS	SI NO NP	OBSERVACIONES
¿ El fondo fijo de la caja cubre las necesidades de la compañía?	X	En determinadas ocasiones es necesario aumentarlo para pagar a proveedores.
¿ La caja fuerte permanece cerrada cuando no se utiliza?	X	
<u>BANCOS</u>		
¿ Se están elaborando las conciliaciones cada mes?	X	
¿ Existe en el banco un registro de firmas de las personas que giran cheques en la compañía?	X	

 PREGUNTAS

SI NO NP

OBSERVACIONES

CUENTAS POR COBRAR

¿ Todas las cuentas por cobrar están siendo recuperadas en los plazos establecidos?

X

¿ Se tiene una reserva para cuentas malas?

X

La reserva fue creada apenas el mes pasado.

DEUDORES DIVERSOS

¿ Están garantizados los préstamos por documentos, o algún otro valor?

X

¿ La Gerencia determina las políticas de los préstamos?

X

¿ Se les presta a los empleados eventuales?

X

Unicamente con autorización de la Gerencia.

PREGUNTAS	SI	NO	NP	OBSERVACIONES
-----------	----	----	----	---------------

INVENTARIOS

¿ Se lleva el sistema de inventarios perpetuos? X

¿ Las entradas y salidas de almacén están amparadas por vales? X

FUENTE DE INFORMACION USADA PARA CONTESTAR EL CUESTIONARIO :

Jefes de Departamento.

METODO GRAFICO

Este método consiste en presentar en forma gráfica las diferentes etapas o pasos que sigue a través de los departamentos una operación, una vez elaboradas las gráficas deberán ser objeto de estudio y revisión, para poder detectar -- posibles fallas o excesos del control interno, a la vez de -- que también serán comprobadas, esto podría decirse que es -- " como caminar sobre la operación ", esto es, que se tratará de seguir la operación en las diferentes etapas en las que -- incurrir, esto puede hacerse con operaciones que apenas comienzan, así como con operaciones ya realizadas y de esta manera comprobar que siguieron todo el procedimiento captado en la -- gráfica de flujo.

El método gráfico es recomendable generalmente para empresas de operaciones muy complejas y detalladas, también es recomendable que este método de evaluación se complemente con algunos de los métodos antes descritos, obteniendo de esta manera una mayor claridad al efectuar la revisión. A continuación se mencionan algunos de los puntos que deben de tomarse en --

cuenta al elaborar las gráficas para la evaluación del control interno:

- 1.- Las gráficas de flujo deberán prepararse en papel especial ya que son susceptibles de modificacio nes.
- 2.- Si se usan determinados símbolos en la elaboración de las gráficas, se deberán listar en un índice con el objeto de que sirva como auxiliar en la interpre tación de las gráficas.
- 3.- Las gráficas de flujo deberán elaborarse a lápiz pa ra que de esta manera se faciliten las modificacio nes que pudieran surgir en revisiones posteriores.
- 4.- Las gráficas de flujo deben contener copias de los principales documentos que en ellas se describen.
- 5.- Cuando sea necesario, las notas aclaratorias deben de incluirse al pie de las gráficas.

VENTAJAS

- . Permite ver de manera clara y detallada todas las fun ciones y operaciones de un departamento.
- . Evita tener que hacer detalladas y complicadas descrip

ciones de las actividades revisadas.

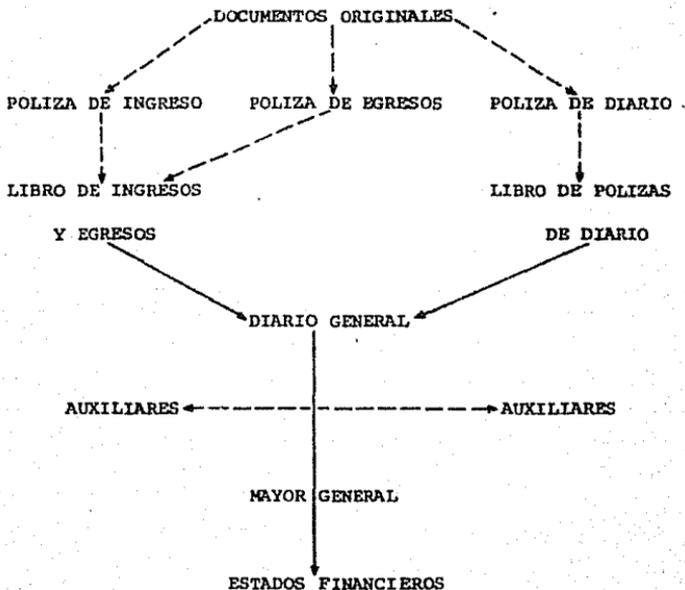
- . Simplifica las operaciones pudiendo apreciar mejor la revisión efectuada.

DESVENTAJAS

- . Se emplea más tiempo, ya que es necesario primero co
nocer todas las operaciones de manera clara y detalla
da, a fin de elaborar una buena gráfica.
- . Su costo es elevado debido al material utilizado.
- . Necesita ser complementado con explicaciones que le -
den mayor objetividad.

Para ilustrar mejor este método, ver gráfica en la si-
guiente hoja:

COMPañA COMERCIAL "X" S.A.
 DIAGRAMA DE REGISTRO DE OPERACIONES



PASES DIARIOS -----

PASES CONCENTRADOS _____

GRAFICA TOMADA DE LA TESIS:
 "Estudio del Control Interno, su Evaluación y Efectos".
 Autor. Eduardo Domínguez.
 U.N.A.M. 1970.

C A P I T U L O I I I

A U D I T O R I A

- . CONCEPTO
- . NORMAS
- . CLASIFICACIONES

CONCEPTO DE AUDITORIA

Acudiremos a las definiciones de Auditoría Interna y Externa con el propósito de establecer y dejar perfectamente claro el concepto de auditoría en sus dos acepciones.

AUDITORIA EXTERNA

Roy A. Lindberg, en su libro "Auditoría Operacional, Edición 1975, nos expone la siguiente definición:

"Auditoría es la revisión exploratoria y crítica, realizada por un contador público independiente, de los controles subyacentes y los registros de contabilidad de una empresa, cuya conclusión es un dictámen acerca de la corrección de los estados financieros de la empresa".

Ernest C. Davies, en su libro "Auditoría". Edición 1965, la define de la siguiente forma:

Auditoría es el examen de los libros y cuentas de una empresa que permite al auditor formular y presentar los estados -

financieros en forma tal que:

El balance refleje la verdadera situación financiera - del negocio a la fecha del cierre del ejercicio que se revisa sa.

El Estado de Pérdidas y Ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa".

Mancera Hermanos, en su "Terminología del Contador", Edición 1966, la define como:

"Auditoría es el examen de los libros de contabilidad, registros, documentación y comprobación correspondiente de una persona, de un fideicomisario, de una sociedad, de una - corporación, de una institución, de una empresa, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera, llevado a cabo con el objeto de de terminar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de de informar y dictaminar acerca de ellas".

Si se estudia con cuidado y detenimiento cada una de las

definiciones anteriores y aquellas que podamos encontrar, observaremos que la mayoría coinciden en que la auditoría externa se trata de un examen a los registros contables o cualquier otro tipo de registro y/o dato que permita emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros auditados.

AUDITORIA INTERNA

Roy A. Lindberg en su libro "Auditoría Operacional", Edición 1975, nos expone la siguiente definición"

"Auditoría Interna, es una actividad de evaluación que se desarrolla en forma independiente dentro de una organización, a fin de revisar la contabilidad, las finanzas y otras operaciones, como base de servicio protector y constructivo para la gerencia. Es un instrumento de control que funciona por medio de la medición y evaluación de la eficiencia de otras clases de control. Versa principalmente sobre asuntos de contabilidad y financieros, pero también sirve para tratar asuntos de índole operativa".

Howard F. Stettler en su libro "Principios de Auditoría", la define así:

"Auditoría Interna es una actividad independiente para apreciación dentro de una organización, que critica la contabilidad, finanzas y otras operaciones como base de servicios a la administración. Es un control administrativo el cual -- funciona ponderando y evaluando la eficiencia de otros controles".

El Instituto Americano de Auditores Internos, la define de la forma siguiente:

"Auditoría Interna es una actividad independiente dentro de una empresa, establecida para dar seguridad a la gerencia acerca de si sus políticas y sus procedimientos son adecuados; y si existe adhesión a ellos para proveer a la administración de apreciaciones sistemáticas y objetivos de operación y para verificar la exactitud de los registros e informes financieros".

Así como se hizo con las definiciones de auditoría externa, lo haremos con las de auditoría interna y observaremos -

que en las de ésta coinciden en que se trata de una actividad independiente dentro de una empresa con el propósito de proporcionar seguridad a la gerencia acerca de la adecuación de sus políticas contables, financieras, operativas y administrativas. La actividad independiente se refiere a la libertad de acción que deberá de tener para el buen desarrollo de su trabajo, o sea, no debe de estar supeditada al nivel de los departamentos examinados por ella. Este aspecto de organización será tratado con mayor amplitud dentro del capítulo IV.

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Como en todas las actividades de la vida es necesario establecer normas que guien la conducta de los individuos a traves de todos sus actos en cada uno de los aspectos en que se desarrollen, la auditoría como actividad profesional que es, no podía sustraerse a este tópico y cuenta para su desempeño con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que la comisión de normas y procedimientos de auditoría nos señala en su boletín No. tres, donde nos dice. "La existencia y la naturaleza de las normas de auditoría reconoce como fuentes los siguientes hechos:

- 1.- El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- 2.- El que la auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales".

El Instituto Americano de Contadores conjuntamente con la Comisión de Bolsa de Valores del gobierno de Estados Unidos nos dan la siguiente definición:

"Las normas de auditoría deben considerarse como los principios subyacentes de la auditoría que controlan la naturaleza y extensión de la evidencia que va a obtenerse mediante los procedimientos de auditoría".

La Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría en su boletín No. tres, las define así:

"Las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas".

CLASIFICACION

La Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría en su boletín No. tres, nos da la siguiente clasificación:

"1.- Normas Personales.

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- b) Cuidado y diligencias profesionales.
- c) Independencia mental.

- 2.- Normas relativas a la ejecución del trabajo.
 - a) Planeación y supervisión.
 - b) Estudio y evaluación del control interno.
 - c) Obtención y evidencia suficiente y competente.
- 3.- Normas relativas a la información y dictamen.
 - a) Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
 - b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 - d) Suficiencia de las declaraciones informativas.
 - e) Salvedades.
 - f) Abstencción de opinión".

NORMAS PERSONALES

Son aquellas que se refieren a los requisitos y calidades que el auditor debe reunir en su persona, dentro del deber

rrollo de su actividad profesional.

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

Esta norma pide al auditor que cuente con una instrucción académica que lo coloque en posición de prestar sus servicios con la complacencia de sus clientes, ésto lo logra con la obtención del título de contador público, cumpliendo así con el entrenamiento técnico. La capacidad profesional se alcanza a través del ejercicio práctico de la profesión como auditor al transcurso del tiempo, sin descuidar el estudio y toda aquella información que traiga cambios a sus conocimientos técnicos.

b) Cuidado y diligencias profesionales.

Esta norma pide al auditor la suficiente atención y esmero de la que sea capaz, así como de la prontitud y actividad que pueda brindar en el desempeño de su actividad profesional, reduciendo las posibilidades de equivocación.

c) Independencia mental.

Esta norma pide al auditor que su criterio no se vea influenciado por otros elementos de juicio que no sean los obtenidos a través del resultado de su actividad profesional, para esto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha emitido un código de ética profesional, en el que se enuncian disposiciones en las cuales se considera que no existe independencia mental por parte del auditor.

Las disposiciones a que se refiere el código de ética con respecto a la independencia mental del contador público en su carácter de auditor y por las cuales se considera que no existe independencia ni imparcialidad al emitir su opinión sobre los estados financieros son las siguientes:

"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 inter

vención 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.
- c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.
- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le

encomendó o de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emulamento dependa del éxito de cualquier transacción, con las excepciones que se señalan en el artículo 3.23.

e) Sea agente de bolsa de valores en ejercicio.

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

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

Son aquellas que están íntimamente relacionadas con las que marca el cuidado y diligencia profesionales, ya que establecen los requisitos fundamentales necesarios para cumplir con dicha norma.

a) Planeación y Supervisión.

Esta norma pide al auditor la fijación de un objetivo, decidiendo anticipadamente lo que se va hacer, cómo se va ha cer, en qué momento y quien lo hará, los procedimientos de au ditoría aplicables, la extensión de los mismos y considerar - aquellos aspectos necesarios para un mejor desarrollo en el - desempeño de su actividad profesional. Al emplear el auditor ayudantes, existe un delegado de funciones, más no así la de legación de responsabilidad, por lo que es necesario que exis ta control y vigilancia de parte del auditor al trabajo desa rrollado por los ayudantes, esto se logra con la supervisión.

b) Estudio y Evaluación del Control Interno.

Esta norma pide del auditor un estudio y una evaluación que le servirá de base para planear y realizar la auditoría - en forma conveniente. Esta información le permitirá al audi tor no correr el riesgo de invertir tiempo valioso en el desa rrollo de su actividad profesional. Sólo cuando se comprenden completamente las características del sistema de control inter no, se está capacitando para decidir sobre los procedimientos

de auditoría por utilizar, así como la extensión que se les dará.

c) Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.

Esta norma pide al auditor que se allegue todos los elementos de juicio que considere necesarios, para estar plenamente convencido del resultado de su trabajo y exista en él - la confianza de que en su examen se incluye todos aquellos hechos de importancia y fueron aplicados los procedimientos necesarios en cada caso, además deberá tener presente los criterios de importancia relativa y de riesgo probable.

NORMAS DE DICTAMEN E INFORMACION.

Son aquellas que se refieren a los requisitos que debe contener la información. Esta información la proporciona - el auditor a través de su dictamen o informe, en los cuales pone el resultado y observaciones obtenidas en el desarrollo de su actividad profesional.

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

Esta norma pide se aclare la índole de la relación con los estados financieros que tiene el contador público en -- cualquiera de los servicios que puede prestar, así como también la responsabilidad asumida sobre ellos, con el propósito de dejar suficientemente clara la posición del contador - público con respecto a los mismos.

b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.

Esta norma pide que el auditor tenga la evidencia que -

los estados financieros examinados fueron formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados; los principios de contabilidad son los preceptos que sirven de base para encaminar acciones, unificar criterios y normas en la contabilización y preparación de estados financieros.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría nos indica - en su boletín No. tres:

"La observancia de los principios de contabilidad:

- 1.- Es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los estados pueden prestar.
- 2.- Hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre las descripciones, agrupaciones y cifras que forman parte de los estados financieros.
- 3.- Hace posible la comparación entre estados financieros de diversas empresas".

c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

Esta norma pide que la aplicación de los principios de

contabilidad se hagan sobre bases uniformes con el período anterior, con el propósito de que la información e interpretación de los estados financieros pueda ser comparada.

En ocasiones es necesario para la obtención de mejores resultados, hacer cambios en la aplicación de los principios de contabilidad, es necesario dada la importancia que esto representa que el auditor lo exprese, dando a conocer los efectos que tuvo dicho cambio, y su opinión respecto a la conveniencia y adecuación del mismo.

d) Suficiencia de las declaraciones informativas.

Esta norma pide que todas las declaraciones informativas que se proporcionen sean completas, así como todos los elementos que las integren, el auditor está obligado a verificar que la información sea suficiente y en caso contrario debe hacer una declaración expresa.

e) Salvedades.

Esta norma pide al auditor, si considera que no cuenta

con los suficientes elementos de juicio por las deficiencias encontradas bien ya sea en su examen o en los resultados de la auditoría y son de importancia tal que modifiquen a los estados financieros, el auditor lo deberá expresar con toda claridad y fundamentar el motivo que lo condujo a dicha salvedad.

f) Abstención de opinión.

Esta norma pide al auditor que cuando encuentre impedimentos de expresar una opinión sobre los estados financieros, motivados porque las salvedades sean de tal magnitud e importancia, estará obligado a declararlo expresamente que no se encuentra en la posibilidad de dar una opinión profesional, y expresar los motivos y razones por las cuales se vió motivado a tomar esta determinación.

Dentro de las normas de auditoría que nos señala la Comisión de Normas y Procedimientos en su boletín No. tres, algunas por su naturaleza y carácter no pueden ser llevadas a cabo por el contador público en su carácter de auditor in-

terno, las cuales son las siguientes:

En las normas personales se encuentran:

a) La independencia mental.

En las normas relativas a la ejecución del trabajo no se encuentra alguna que no pudiera cumplir.

En las normas de dictámen e información se encuentran:

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

b) Salvedades.

c) Abstención de opinión.

a) La independencia mental.

El auditor interno no puede cumplir con esta norma dada su naturaleza dependiente que presenta dentro de la organización de la empresa en la cual presta sus servicios, el boletín No. tres de normas y procedimientos de auditoría nos dice: "Las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del auditor se vea amenazada o -

se vea comprometida corresponde a los reglamentos de ética profesional", estos conceptos ya fueron expuestos anteriormente, concretamente a los que mencionan la relación de trabajo como ejecutivo o con ingerencia a los estados financieros.

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

Dado que el auditor interno su examen lo practica con el propósito de proporcionar a la gerencia seguridad en este caso de sus políticas contables y financieras, y puesto que ya existe dentro de la empresa una asignación de responsabilidades y una asignación de funciones, las relaciones y responsabilidades ya están determinadas con anterioridad.

b y c) Salvedades y Abstención de opinión.

Dado que el auditor interno no emite un dictámen, estas normas están completamente fuera de su campo.

CLASIFICACIONES DE LA AUDITORIA

Como en todo trabajo que se desarrolla existen diversas clasificaciones del mismo, las cuales estarán determinadas por la naturaleza, necesidades, aplicaciones y diversos factores que lo caracterizan, la auditoría no puede sustraerse de este aspecto de la vida cotidiana, por lo cual se le clasifica atendiendo a los factores que determinan su naturaleza, bien sea en factores generales o particulares según el criterio - seguido para ello. A continuación se mencionan algunas clasificaciones de diversos autores.

Ernest C. Davies en su libro "Auditoría", Edición 1965, da la siguiente clasificación:

- 1.- Auditorías de caja.
- 2.- Auditorías de balance.
- 3.- Auditorías detalladas.
- 4.- Auditorías continuas.
- 5.- Investigaciones".

Roy A. Lindberg en su libro "Auditoría Operacional" Edi

ción 1965, da la siguiente clasificación.

- "1.- Auditoría de certificación o financiera.
- 2.- Auditoría Interna.
- 3.- Auditoría de operaciones".

Los apuntes del primer curso de auditoría, desarrollados de acuerdo con el programa oficial de la E.S.C.A. del I.N.P., recopilados en el curso del maestro Henoc Regalado Hernández, C.P., 1970, da la siguiente clasificación:

- "1.- Atendiendo a las personas que la practican.
 - a) Auditoría interna.
 - b) Auditoría externa.
- 2.- Atendiendo a la periodicidad con que se practica.
 - a) Auditoría continua o constante.
 - b) Auditoría esporádica.
- 3.- Atendiendo a su objeto.
 - a) Auditoría de balance.
 - b) Auditoría detallada o de movimiento.
 - c) Auditoría especial".

Si se estudian las clasificaciones anteriores observaremos que algunos conceptos son mencionados dentro de las otras clasificaciones y dado que la última clasificación expuesta abarca casi en su totalidad a las anteriores, se explicarán los conceptos de ésta, también se explicarán al final los conceptos que no aparecen en esta clasificación, como son, las investigaciones y la auditoría de operaciones, de las clasificaciones de Davies y Lindberg respectivamente.

ATENDIENDO A LAS PERSONAS QUE LA PRACTICAN.

a) Auditoría Interna.

Es aquella que se practica por el personal que depende directamente de la empresa, pudiendo ser contador público o no, esto se logra con un departamento de auditoría interna, si se tiene establecido; cuando no se tiene, la dirección encomienda dicha labor al personal que a su criterio esté capacitado para desempeñar esta función.

b) Auditoría Externa.

Es aquella que se practica por un contador público independiente, por lo que puede emitir su opinión en forma totalmente desinteresada y sin influencias de alguna índole, sino únicamente expresando el resultado de su examen practicado - y evaluado por su juicio personal, cumpliendo con las normas que le marcan su actividad como profesional que es.

ATENDIENDO A LA PERIODICIDAD CON QUE SE PRACTICA.

a) Auditoría Continua o Constante.

Es aquella que se practica mediante exámenes periódicos y detallados con el propósito de que al finalizar el ejercicio dejar revisadas todas las operaciones.

b) Auditoría Esporádica.

Es aquella que se practica ocasionalmente, bien puede ser detallada o a base de pruebas selectivas, por lo general se emplea para examinar aspectos especiales de la contabilidad.

ATENDIENDO A SU OBJETO.

a) Auditoría de Balance.

Es aquella que se practica examinando los registros de contabilidad con el propósito de determinar si son correctos o no los saldos presentados y si éste presenta la situación financiera de la empresa. A esta auditoría se le conoce también como auditoría de estados financieros.

b) Auditoría Detallada o de movimiento.

Es aquella que se practica examinando la contabilidad en una forma completa, buscando con esto que la revisión practicada deje satisfecho al auditor de la exactitud de las operaciones realizadas. Este tipo de auditoría se practica cuando se desea investigar la posibilidad de un fraude, o cuando la empresa cuenta con un mal sistema de control interno.

c) Auditorías Especiales.

Es aquella que se practica con el propósito específico

de examinar una cuenta o a un grupo de éstas. El examen se puede realizar ya sea a base de pruebas selectivas o en forma detallada. Este tipo de auditoría se le conoce con el nombre de la cuenta que se examina; auditoría de caja, de cuentas por cobrar, etc.

Los conceptos que no fueron incluidos como ya se mencionó y no fueron explicados, de las investigaciones, Davies nos dice en su libro "Auditoría" Ed. 1965:

"Desde el punto de vista contable, una investigación es un examen de los libros y registros con un propósito especial para:

- 1.- Financiamiento.
- 2.- Estados para el gobierno y otra autoridad
- 3.- Estados referentes a reorganizaciones, sindicaturas, etc.
- 4.- Cuentas de transacciones específicas en caso de disputa, como:
 - a) Infringimiento de patentes.

- b) Contratos.
- c) Sucesiones y fideicomisos.
- d) Liquidación de sociedades.
- e) Reclamaciones de seguros.

En la investigación se suele seguir el procedimiento general de la auditoría, pero el auditor varía su programa y lo adapta a cada caso particular".

De la auditoría de operaciones, Lindberg nos da la siguiente definición:

"La auditoría de operaciones es una técnica para evaluar sistemática y regularmente la efectividad de una función o una unidad con referencia a normas corporativas e industriales, utilizando personal no especializado en el área de estudio con el objeto de asegurar a la administración que sus objetivos se cumplen y determinar que condiciones pueden mejorar".

De la auditoría Operacional y Administrativa, la revista Contaduría Pública de abril 1976, en el artículo "El Futuro de

la Función de Auditoría Interna", del C.P. Fernando Velázquez Gutiérrez, nos dice:

"Es el examen de los controles de la organización, de operación, de los sistemas de información, de los controles internos contables y de las características circundantes y particulares de una empresa o area, con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia de la operación".

C A P I T U L O I V

LA AUDITORIA INTERNA COMO SUPERVISORA DEL CONTROL INTERNO

- . OBJETIVOS
- . FUNCIONES
- . ALCANCES Y LIMITACIONES
- . ORGANIZACION DEL DEPARTAMENTO
DE AUDITORIA INTERNA
- . INFORMES

OBJETIVOS

No podemos concebir la idea de una empresa por pequeña que sea sin la existencia de auditoría interna, pues al hablar de ésta, necesariamente estaremos visualizando el Control Interno.

La Auditoría Interna, viene a formar parte del Control Interno, y aún formando parte de éste es la encargada de llevar a cabo su estudio, evaluación y modificaciones.

Las empresas necesitan de la implantación de sistemas de Control Interno que les permitan un mayor conocimiento de las operaciones, pero los dirigentes se encuentran ante el problema de un gran volumen de operaciones; ante esto se deben tomar medidas que faciliten ese trabajo y esto se logra mediante la reclutación de personal capacitado, delegando algunas funciones, proveerse de información constructiva que les permita un mayor beneficio económico y un mejoramiento a sus sistemas de Control Interno.

Podemos resumir que los objetivos primordiales que persigue la Auditoría Interna son los siguientes:

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.- Mediante éste se podrá garantizar la buena marcha del negocio (en cuanto a protección de los activos), además de dictar medidas correctivas ante posibles anomalías o desviaciones en lo que a políticas de control interno se refiere.

PROMOCION DE LA EFICIENCIA ADMINISTRATIVA.- Este Objetivo presume la existencia de una eficiente división y asignación de funciones, además de políticas acordes a los objetivos de la empresa, solo de esta manera se podrá promover dicha eficiencia.

PRESENTACION DE INFORMACION A LA GERENCIA.- El fin del trabajo que realiza el departamento de Auditoría Interna se resume en una información adecuada para la toma de decisiones, por lo que esa información deberá ser completa, confiable y oportuna.

FUNCIONES

Howard F. Stettler en su libro "Principios de Auditoría", nos dice:

"La Auditoría Interna es una actividad independiente para apreciación dentro de una organización, para la crítica de la contabilidad, finanzas y otras operaciones, como base de servicios a la administración. Es un control administrativo que funciona ponderando y evaluando la eficiencia de otros -- controles".

De la definición expuesta podemos determinar que la Auditoría Interna comprende lo siguiente:

- 1.- Que es una actividad independiente.
- 2.- Critica las operaciones de la organización.
- 3.- Es un control administrativo que funciona verificando los otros controles.

1.- Que es una actividad independiente..- Esto significa que el departamento de Auditoría Interna deberá tener ciertas facultades

des para revisar la contabilidad, operación o departamento de la empresa que juzgue necesario para el buen desempeño de su trabajo y además para brindar información previamente requerida por la dirección.

2.- Critica las operaciones de la Organización.- La Auditoría Interna se enfoca a las operaciones de la empresa, así podemos decir que la Auditoría Interna debe conocer todo el engranaje de la empresa para así estar en condiciones de emitir -- una crítica acerca de las posibles irregularidades, sean de registro, de aplicación, de leyes, de consistencia, etc., además de que debe vigilar el correcto funcionamiento del control interno y sugerir las correcciones que garanticen un eficiente control administrativo.

3.- Es un control administrativo que funciona verificando los otros controles.- Porque es el que considera a la Auditoría Interna como supervisora del Control Interno. Esta supervisión se efectúa mediante la vigilancia de las políticas previamente establecidas y a través de comprobaciones, análisis,

investigaciones e interpretaciones personales, que darán la pauta a una corrección o mejora al sistema de control Interno establecido.

La Auditoría Interna tiene las funciones de vigilar lo siguiente:

- a).- Consistencia en los procedimientos de las operaciones registradas.
- b).- Que se cumplan las políticas de la empresa.
- c).- Que la información proporcionada así como los estados financieros y reportes sean veraces.
- d).- Que todos los bienes de la empresa se encuentren debidamente asegurados e invertidos.
- e).- Que el control interno satisfaga su finalidad.
- f).- La evaluación de la calidad, capacidad, eficiencia e integridad del personal y de los funcionarios.

a).- Consistencia en los procedimientos de las operaciones registradas.-- El verificar que los procedimientos adoptados por la empresa sean llevados en forma constante de un ejercicio a

otro, proporciona veracidad a la información contable, además de comparabilidad de los resultados de un ejercicio a otro.

b).- Que se cumplan las políticas de la empresa.- Debido a que toda organización tiene objetivos por conseguir, y que esos objetivos persiguen beneficios tanto para la empresa como para las personas que laboran en ella, la empresa debe -- dictar políticas a seguir para la obtención de los mismos, el órgano que debe vigilar que esas políticas se cumplan es precisamente el departamento de Auditoría Interna.

c).- Que la información proporcionada, así como los estados financieros y reportes, sean veraces.- La información que se presenta a la dirección generalmente es usada para la toma de decisiones, lo cual significa que la dirección debe allegarse de informes ciertos para esto el departamento de Auditoría Interna debe vigilar la veracidad de esos informes.

d).- Que todos los bienes de la empresa se encuentren debida-

mente asegurados e invertidos.- La protección de los activos es sumamente importante para la buena marcha de la empresa, - pues los fraudes, desfalcos, malos manejos o robos, merman a la misma en cuanto a su capacidad de pago y medios de trabajo. Por ello la Auditoría Interna debe vigilar que todos los activos esten debidamente protegidos e invertidos para lograr su máxima productividad.

e).- Que el control interno satisfaga su finalidad.- La sola implantación de un sistema de control interno no es suficien te, pues necesita que se lleve a cabo el estudio de éste en forma periódica y constante con el fin de prevenir a la empre sa de problemas que se puedan originar en los sistemas conta bles y administrativos.

f).- La evaluación de la calidad, capacidad, eficiencia e in tegridad de personal y de los funcionarios.- El personal es el encargado de llevar a cabo todas y cada una de las políti cas que la empresa dicte, el departamento de Auditoría Interna debe evaluar al personal de la empresa para así garantizar que

las políticas de la misma sean llevadas a cabo por personas responsables que reúnan los requisitos para el desempeño de su trabajo.

Al analizar las anteriores funciones de Auditoría Interna, deducimos que es el departamento que tiene todos los elementos para asesorar a la dirección, tanto en aspectos de tipo contable como administrativo.

ALCANCE Y LIMITACIONES

Cuando mencionamos que la Auditoría Interna es una actividad independiente, quisimos dar una idea de que al igual - que la Auditoría Externa, el auditor debe tener independencia mental, es decir, su opinión debe ser imparcial y objetiva buscando unicamente el beneficio de las personas que van a utilizar el resultado de sus servicios. Además debe tener independencia de acción, lo que quiere decir que los Auditores Internos tendrán libre acceso a las oficinas y depósitos de la empresa así como a los registros, comprobantes, contratos, documentos, actas de asambleas etc., además de requerir cooperación de cualquier funcionario de la empresa, esto significa que está facultado para solicitar información y vigilar las actividades del personal con objeto de examinar y evaluar la efectividad de su desempeño, pero no lo está para ejercer una autoridad sobre ellos.

La labor de Auditoría Interna será vigilar que las políticas de la empresa se cumplan, de tal forma que pueda llevar

a cabo sus programas de trabajo con la regularidad establecida, sin que ello dependa de la disponibilidad o voluntad de cualquier funcionario o empleado de la empresa, por ejemplo en caso de que el auditor interno desee realizar un arqueo sorpresivo a la persona encargada del fondo de caja, pueda efectuarlo sin que esté condicionada su labor a que ese empleado tenga o no tiempo en ese momento y manifieste el deseo de que se efectúe ese arqueo al día siguiente, lógicamente el programa de trabajo debe estar elaborado de tal forma que no entorpezcan las labores que se realizan en la empresa.

Una limitación más es la de que los auditores internos no participen en la realización del trabajo ni en los actos que generalmente revisan y evalúan, pues al revisar esos actos el auditor interno actúa como juez, y su opinión se vería influenciada y en la mayoría de las ocasiones no reportarían las anomalías encontradas, si no aplica su criterio con independencia mental.

El auditor interno debe tener discreción en el trabajo

que desarrolla debido a que la empresa confía datos e información que por su naturaleza no deben divulgarse, deposita esa confianza en el auditor interno y solo él y las personas que la empresa designe deben conocer esos datos.

ORGANIZACION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA

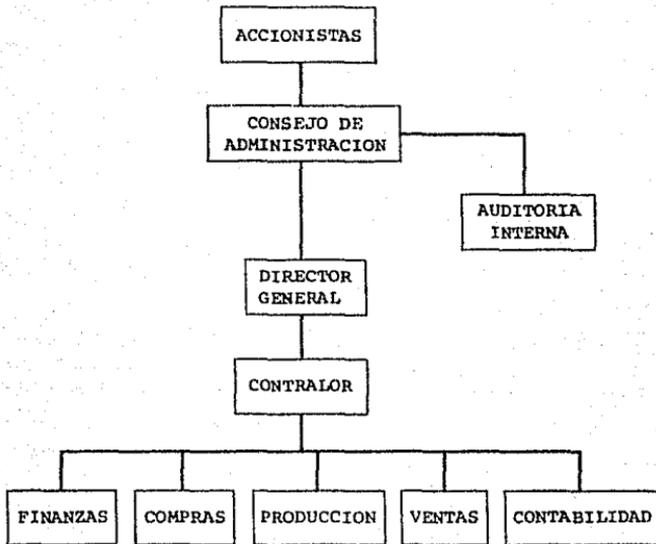
Para poder efectuar la organización del departamento de auditoría interna, se deberá tomar en cuenta una serie de características que en definitiva darán forma al departamento, algunos puntos que se deben tomar en cuenta son por ejemplo: el giro de la empresa, importancia de la misma, volumen de - operaciones, cantidad de personal, tipo de trabajo a realizar, etc., estas características de la empresa nos darán la pauta a seguir, pues como es lógico la organización en una empresa pequeña no puede ser igual que en una grande.

Otros factores que se deberán considerar y que son de mucha importancia en la organización de un departamento de auditoría interna son:

- 1.- Ubicación dentro del organigrama
- 2.- Elementos
- 3.- Programas de trabajo.

1.- Ubicación dentro del organigrama. - Dada la importancia que tiene el departamento de auditoría interna dentro de la organización y atendiendo a las funciones que desempeña, - ya que es una actividad independiente, conviene que ésta dependa directamente del consejo de administración; además de que es el departamento que informa directamente a la dirección y que esa información en ocasiones reporta omisiones o errores de funcionarios con alta jerarquía en la empresa, que en determinado momento pudiera comprometer al auditor al grado de costarle el trabajo, en caso de que dependiera de un superior que no estuviera de acuerdo con dicha información.

Existen muchas opiniones que consideran al departamento de auditoría interna como dependiendo de contraloría pero como ya dijimos, se podría desvirtuar esa información de acuerdo a la voluntad del contralor, por ello es el auditor interno el que debe informar directamente al consejo de administración, de esta manera el departamento de auditoría interna quedaría ubicado en el organigrama de la empresa en la forma siguiente:



Con el anterior organigrama se trata de dejar establecido que el auditor interno como responsable del departamento de auditoría interna, deberá de estar ubicado dentro de la organización siempre en los niveles más altos, logrando con esto que a su trabajo dentro de la organización se le dé la importancia que tiene para que el objeto de su creación no se desvirtúe.

2.- Elementos.— Se tratará de dejar establecidos los ele

mentos con que debe contar el departamento de auditoría interna, así podemos enumerar los siguientes:

- a) Asignación de funciones
- b) Políticas establecidas
- c) Personal
- d) Supervisión

a).- Asignación de funciones.- Al tratar lo relativo a la asignación de funciones debe quedar claro de que debe existir una persona con alto nivel jerárquico en la que recaerá la responsabilidad del buen funcionamiento del departamento de auditoría interna.

Debe existir una clara designación de las funciones a realizar por cada uno de los que laboran en este departamento buscando evitar una duplicidad de funciones o dudas en lo que respecta a qué persona debe hacer tal o cual cosa, lo que sí debe buscarse, es que el trabajo de un empleado sea supervisado por otro, logrando con esto evitar errores que posteriormente

te fueran de difícil localización y que muchas veces consiguen modificar los resultados del trabajo del departamento.

b).- Políticas establecidas. - Es recomendable que el departamento de Auditoría Interna cuente con información acerca de las políticas a seguir, de acuerdo a las funciones que el departamento tiene, esto presupone que debe existir una planeación en el trabajo de auditoría y que debe estar acorde a las exigencias o necesidades de la dirección.

c).- Personal. - Otro aspecto muy importante es el personal que va a ocupar los puestos del departamento de Auditoría Interna. Y más importante, es la selección de la persona que debe ocupar el puesto de Auditor Interno.

Considerando que todas las cualidades o atributos de alguien constituyen su personalidad, será deseable que los del Auditor Interno se encuentren balanceados y como importancia suma se recomienda tomar en cuenta los siguientes:

- . Preparación académica de carácter contable.
- . Experiencia en el campo contable y en auditoría.
- . Conocimientos en las operaciones, políticas y objetivos de la empresa.
- . Una amplia cultura general.
- . Práctica y conocimientos en relaciones humanas.
- . Ética profesional, discreción y moralidad.
- . Agilidad y habilidad mentales.
- . Conocimientos amplios en el campo administrativo.
- . Presentación Personal.

En el personal de menor jerarquía, los requisitos requeridos serán menores, pero es conveniente capacitarlo debido a que su trabajo exige también conocimientos en la materia, esta capacitación puede llevarse a cabo por medio de manuales que especifiquen la actividad a desarrollar, información acerca de las políticas de la empresa, etc.

Es muy importante también la implantación de un sistema de incentivos al personal, a fin de obtener su máximo rendi-

miento.

d) Supervisión.- Para el logro de los resultados esperados siempre deberá haber supervisión, que no es otra cosa -- que la vigilancia de que el trabajo se esté llevando a cabo en la forma deseada o en caso contrario dictar medidas tendientes a corregir anomalías.

3.- Programas de Trabajo.- El último factor de mucha importancia para la organización del departamento de Auditoría Interna son los programas de trabajo que constituyen la guía del mismo, podríamos decir que son un estándar que nos indica los procedimientos de auditoría a emplearse, la extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría y, los papeles de trabajo a elaborar.

Es muy importante la elaboración del programa de trabajo, debido a que un buen programa permitirá que se lleve a cabo - con mayor eficiencia las funciones destinadas al departamento.

INFORMES

El resultado que emana de todo el trabajo desarrollado por el departamento de Auditoría Interna está contenido en el informe.

El informe debe presentarse de manera clara sin utilizar terminología que podría dificultar su lectura y comprensión, - debe evitarse frases vagas que no den una idea clara de los hechos, debe presentarse en su oportunidad, de lo contrario - los aspectos que en él se mencionan podrían haber sido corregidos, olvidados o el daño que cause la extemporaneidad, incorregible.

Los informes pueden ser:

1.- Escritos. - Es el más usual, tiene la ventaja de que los resultados de la auditoría queden archivados para cualquier aclaración posterior, pueden distribuirse copias a los departamentos que se interesen de su lectura, las observacio-

nes quedan por escrito lo cual facilita su recordatorio.

2.- Verbales.- Es usual cuando se tenga urgencia de comunicar una anomalía que requiera su pronta solución, ya sea al Consejo de Administración o para algún jefe de departamento.

Es recomendable que el informe que se presenta en forma escrita se complemente con información verbal de esta manera queda más claro su contenido, ésto evitaría aclaraciones posteriores que generalmente ocasionan pérdida de tiempo.

Los informes se clasifican en :

a).- Periódicos.- Son generalmente los que se proporcionan de acuerdo a un calendario de revisiones.

b).- Especiales.- Son los que se proporcionan a solicitud del Consejo de Administración o jefes de departamento con el objeto de tener información complementaria acerca de una situación que interese a esas personas.

El informe debe contener:

1.- Introducción.- En la que se detallará brevemente el trabajo desarrollado indicando que se trata de un informe periódico o de un informe especial.

2.- Comentarios y Sugerencias.- En el que se detallarán las observaciones encontradas y la forma de corregirlas.

3.- Conclusiones.- Que será el resumen de dichas observaciones y que servirán de recordatorio a la dirección.

C A P I T U L O V

LA AUDITORIA EXTERNA Y SU RELACION CON EL CONTROL INTERNO

- . IMPORTANCIA
- . REPERCUSIONES
- . INFORME

IMPORTANCIA

El estudio y evaluación del control interno constituye un elemento valiosísimo para el Contador Público en la práctica de una auditoría externa, ya que le permite formarse - una idea sobre el grado de efectividad que ese control suministra en la ejecución de las operaciones rutinarias de la - empresa auditada a fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que deba dar a los procedimientos de auditoría que va a aplicar en el desarrollo de su trabajo.

A este respecto la comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín número cinco nos dice:

" que sus miembros no deben emitir dictámenes sobre estados financieros, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas sin haber cumplido plenamente con aquella que la obliga a examinar el control interno, en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los registros financieros".

Para determinar el grado de control interno es necesario que el auditor tenga una base que le permita juzgarlo, esta base está representada por las preguntas contenidas en los cuestionarios de control interno utilizados para la evaluación del mismo ya que en su elaboración estarán reflejados sus conocimientos y experiencia.

En base a lo anterior podemos deducir que la evaluación del control interno es más bien un juicio, una expresión mental, un criterio que se forma el Contador Público, mediante la acumulación de pequeños juicios parciales resultantes de las diferentes etapas de su evaluación.

Ahora bien, el estudio y evaluación del control interno como base de una auditoría no solamente produce ventajas para el Contador Público que lo examina, tales como ahorro de tiempo y esfuerzo, sino que redunda en beneficio del cliente respecto a honorarios, y en oportunidad de los informes requeridos.

Podemos resumir las ventajas que obtiene el auditor como consecuencia de su estudio y evaluación del control interno de la siguiente forma:

1).- Obtiene: el grado de confiabilidad de los registros contables, grado de protección de los activos, grado de cumplimiento de las políticas implantadas en la empresa.

2).- Detecta las áreas y actividades de la empresa a la que deba prestarles mayor atención.

3).- Determinar la naturaleza de los procedimientos de auditoría a aplicar, con el conocimiento del sistema de organización de la empresa, la naturaleza y secuencia de sus operaciones así como la forma de contabilizarlas, obtiene la pauta respecto a que combinación de pruebas y técnicas necesita en cada caso para fundamentar su opinión.

4).- Determinar la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría en base al control interno existente pues con esto se reduce el volumen de trabajo por parte de auditor externo, y proporciona con mayor oportunidad la -

información al cliente.

5).- Determinar la extensión de los procedimientos de auditoría. Dada la naturaleza repetitiva de las operaciones el auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra de las mismas, para ello necesita estar respaldado con un -- buen sistema de control interno que permita reducir las irregularidades y equivocaciones. A lo que se deriva que a mayor grado de control menor trabajo de detalle y viceversa.

6).- Simplifica el desarrollo del trabajo de auditoría en base de los cinco puntos anteriores.

Por último es conveniente que el estudio y evaluación - del control interno se haga por escrito, ya que de esta forma puede ser un valioso auxiliar en las auditorías subsecuentes, y sirve como prueba de que el Contador cumplió con la norma que lo obliga examinar el control interno. Los métodos para registrarlos los indicamos al tratar el capítulo número dos de este trabajo.

REPERCUSIONES

El resultado del estudio y evaluación del control interno, necesariamente repercutirá en forma positiva o negativa sobre la auditoría externa, dicha repercusión se ve reflejada primordialmente en los siguientes aspectos:

- 1.- Repercusión sobre los procedimientos de auditoría
- 2.- Repercusión sobre el dictamen

I.- SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

La repercusión del control interno sobre los procedimientos de auditoría tiene dos fases que son:

- A.- A mayor control interno en una Empresa se tendrá como resultado:
 - a) Posibilidad de error mínimo en el Registro de las Operaciones contables.
 - b) El auditor dará un menor alcance a las pruebas de auditoría.
 - c) Ahorro de tiempo y esfuerzo por parte del auditor externo.

B.- Cuando exista un menor e inadecuado control interno por consiguiente habrá:

- a) Mayor posibilidad de error en el registro de las operaciones contables.
- b) Se tendrá que dar mayor alcance a las pruebas y procedimientos de auditoría.
- c) El auditor tendrá que emplear mayor tiempo y esfuerzo en el desarrollo de su trabajo.

2.- SOBRE EL DICTAMEN

Cuando el control interno es inadecuado repercute sobre el dictamen, ya que sus fallas pueden ocasionar una abstención de opinión o una opinión negativa.

Respecto a esta situación la Comisión de Procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín número cinco nos dice:

" Cuando el resultado del examen del control interno en vigor le impide confiar del todo en la propiedad de los méto-

dos 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 contador público queda imposibilitado, y debe abstenerse de expresar opinión alguna sobre los mismos, tomados en conjunto.

Por el contrario el contador público no debe oponer salvedades ni abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencias en el control interno, a menos que concurran las tres siguientes circunstancias:

a) Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del 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 los deseos de su cliente 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".

Cuando esto sucede el contador debe hacer constar su im posibilidad de emitir una opinión profesional, mediante la e laboración de un documento final al cual se le denomina abs- tención de opinión expresando claramente las razones por las cuales no esta en condición de hacerlo.

INFORME

La información relativa al resultado del estudio y evaluación del control interno efectuado por el contador público en su calidad de auditor externo se encuentra contenida en la carta de recomendaciones, que también recibe entre otros nombres el de carta de sugerencias.

El contenido de la carta de recomendaciones se enfoca principalmente a los aspectos de control contable y financiero de la empresa, no obstante el contador público como consecuencia de sus análisis efectuados durante el desarrollo de su auditoría, tendrá la posibilidad de conocer diversas anomalías de tipo administrativo o legal sobre las cuales pueden resultar útiles sus observaciones, siempre y cuando esten encaminadas a un fin constructivo de servicio para la empresa, por lo que es necesario que dichas observaciones se acompañen de sus correspondientes sugerencias para solucionar el problema detectado, que pueden consistir desde la adopción de una medida concreta hasta la recomendación de efectuar un estudio profundo de la deficiencia observada.

La comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín número veintiocho, nos indica los principales aspectos sobre los que se puede basar el auditor para la redacción de su informe:

- a) Señalamiento de situaciones que denoten vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y otros riesgos.
- b) Recomendaciones sobre el mejoramiento de los sistemas de registro de información.
- c) Sugestiones tendientes a incrementar la eficiencia administrativa, principalmente en lo que se refiere a métodos y procedimientos relacionados con el control de sus operaciones en su aspecto financiero.
- d) Observaciones sobre situaciones que indiquen falta de cumplimiento o cumplimiento inadecuado de obligaciones tributarias.
- e) En la medida que hayan llegado a la atención del Contador Público, observaciones y recomendaciones sobre desperdicios de recursos y de tiempo.
- f) Situaciones de carácter legal que en su opinión deban ser objeto de estudio por parte de un abogado."

Cuando las deficiencias son menores generalmente sólo se comentan con los empleados y en los papeles de trabajo - se anota el resultado de estas discusiones; ya que por razones prácticas no es aconsejable que este tipo de observaciones se notifique por separado.

El Contador Público debe procurar en la redacción de la carta de sugerencias ser lo más conciso posible, expresar sus ideas en forma clara y sencilla y cuando sea necesario fundamentarlas haciendo las correspondientes citas a leyes y disposiciones legales.

Frecuentemente el cliente del Contador Público relaciona el contenido de una carta de sugerencias con la calidad del trabajo desarrollado en la auditoría, por lo que es conveniente que en su preparación se pongan el mismo cuidado y diligencia que se ponen en el resto del trabajo.

Las cartas de sugerencia representan un medio del que se puede valer el Contador Público para incrementar su imagen -- ante el cliente, para que este le encomiende futuras audito-

rías o trabajos relacionados con la profesión.

La presentación de este informe debe ser por escrito, aun que la relativa importancia de algunas observaciones justifique su comunicación a los funcionarios de la empresa en forma verbal. Cabe mencionar también la importancia que representa el entregarlo oportunamente, ya que si se presenta extemporáneamente, se puede correr el riesgo de que su contenido no sea tan valioso para el cliente o en el peor de los casos anularle todo valor, porque haya cambiado la situación, por haberse -- agravado el problema, o porque ya no haya posibilidades de corregirse o prevenirse la falla.

C A P I T U L O V I

COORDINACION ENTRE LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA

- . SIMILITUDES ENTRE AMBAS
- . DIVERGENCIAS ENTRE AMBAS
- . COORDINACION DE ACTIVIDADES
- . VENTAJAS DE LA COORDINACION

SIMILITUDES ENTRE AMBAS

Actualmente en las empresas en determinado momento se presenta la situación de que no obstante, de que se cuente con los servicios de un departamento de auditoría interna, también es necesario contar con los servicios de un contador público independiente que desarrolle la actividad de auditor externo, esta necesidad de requerir de los servicios de un contador público independiente, está originada principalmente por dos razones:

- 1.- Es conveniente que la revisión efectuada a la empresa - sea hecha por una persona que sea independiente de ésta, logrando con esto una revisión más imparcial de la que pudiera hacer un empleado de la empresa.
- 2.- Esta segunda razón por la cuál se requieren los servicios del contador público independiente es originada por disposiciones legales establecidas por las Leyes Mexicanas.

La necesidad de que en determinado momento las empresas se vean obligadas a requerir de estas dos personas, ori-

gina que tanto el auditor interno como el externo, deben de tratar de coordinar sus actividades lo más que se pueda, tratando de evitar que exista una duplicidad en el trabajo así como también un gasto innecesario de tiempo, evitando con esto mayores problemas a la empresa.

A este respecto el maestro Joaquín Gómez Morfín, nos menciona en su libro "El Control Interno en los Negocios", edición 1954, la importancia y la ventaja que representa la coordinación de ambas auditorías, ya que nos dice lo siguiente:

"El contador público por la índole de su labor, no puede llegar hasta los detalles más mínimos, por otra parte es prácticamente imposible que conozca a fondo todos los negocios en donde lleva a cabo sus trabajos de revisión, en cambio, el auditor interno, al estar compenetrado de todos los pormenores de la empresa donde presta sus servicios, se encuentra mejor capacitado para realizar una verificación más acuciosa y eficaz del funcionamiento del sistema del control interno. No obstante lo anterior, no quiere decir que la auditoría interna sustituya a la auditoría externa, todo lo --

contrario, el trabajo llevado a cabo por los auditores internos suplementa y complementa la labor de los contadores públicos, quienes una vez cerciorados de la efectividad de los trabajos efectuados por la auditoría interna, pueden dedicar su energía y experiencia a un examen más acucioso de los estados financieros y de los problemas relacionados con ellos, a fin de estar en condiciones de emitir su dictamen".

A continuación se mencionan las similitudes más frecuentes que existen entre la auditoría interna y externa.

1).- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El estudio y evaluación del control interno, será una de las actividades que se presentan como característica en las dos auditorías, interna y externa, ya que para el contador independiente (auditor externo) servirá para poder otorgar un determinado grado de confianza a los informes que esté revisando, así mismo este estudio servirá para que determine la oportunidad y alcance de sus pruebas.

Para el auditor interno vendrá a ser la base primordial de su trabajo, ya que dependiendo de los resultados que de este estudio obtenga, podrá determinar si los sistemas de control implantados cumplen los objetivos para los cuales fueron creados, y de igual manera que el auditor externo podrá determinar el grado de confianza de los informes financieros de la empresa.

2).- PROGRAMAS DE TRABAJO

Dentro de este punto encontramos también otra de las similitudes entre la auditoría interna y la auditoría externa, ya que tanto para el auditor interno como para el externo es de suma importancia que se elabore un programa de trabajo como primer punto al iniciar la auditoría, porque además de cumplir con la norma de auditoría referente a la planeación del trabajo, se podrá tener un plan de acción a seguir dentro del desarrollo del mismo evitando con esto que en determinado momento exista una anarquía dentro del desarrollo del trabajo.

3).- PAPELES DE TRABAJO

El anterior punto trae como consecuencia otra similitud de gran importancia, siendo esta la elaboración de papeles de trabajo. Los papeles de trabajo, tanto en el caso del auditor interno, como en el del externo, se originan al ir desarrollando los programas de trabajo, estos papeles vienen a ser la evidencia del trabajo realizado por el auditor, logran do con esto cumplir con las normas de evidencia suficiente y competente, y aparte de cumplir con dicha norma servirán al auditor, llamese interno o externo, como base para poder elaborar su informe puesto que los papeles de trabajo serán la fuente de información de la cuál saquen sus conclusiones así como la opinión a emitir.

DIVERGENCIAS ENTRE AMBAS

Así como existen similitudes entre la auditoría externa y la auditoría interna, mismas que dejamos establecidas al desarrollar el punto anterior, existen también divergencias entre ambas, las cuales enumeramos a continuación:

1).- OBJETIVOS

El objetivo fundamental en la auditoría externa es el de examinar los estados financieros de una empresa a una fecha determinada y sus resultados de operación con el fin de emitir un dictamen sobre la razonabilidad de los mismos.

Mientras que el objetivo primordial de la auditoría interna es la vigilancia del control interno dentro de la empresa, además de procurar que se cumplan las políticas administrativas establecidas.

2).- RESPONSABILIDAD

En la auditoría externa la responsabilidad del auditor

no se limita a la persona o empresa que lo contrató, sino que trasciende a terceras personas, ya que su dictamen en muchas ocasiones es utilizado para fines fiscales, obtención de créditos bancarios, emisión de obligaciones, etc.

En cambio en la auditoría interna el auditor interno restringe su responsabilidad al ámbito de la empresa ante uno o más altos funcionarios de la misma, proporcionándoles la seguridad de que los diferentes mecanismos de control previamente establecidos están trabajando de acuerdo a lo planeado

3).- INDEPENDENCIA

En la auditoría externa el auditor debe tener el más alto grado de independencia mental, a fin de que su trabajo sea de utilidad para las terceras personas que depositan su confianza en él.

Esta situación la encontramos fundamentada en el reglamento de ética profesional del Instituto Mexicano de Conta

dores Públicos, regla 2.01' que dice:

"El Contador Público que actúe en forma independiente, acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial, ya sea en su carácter de auditor externo al examinar las cuentas y emitir su opinión respecto a los estados financieros o bien cuando actúe como consultor de empresas".

En cambio en la auditoría interna, el auditor no goza de una independencia total ya que su programa de trabajo debe estar aprobado por la Dirección de la empresa sin embargo debe actuar en forma imparcial dentro de la misma por estar considerado como supervisor de las funciones de ejecución.

4).- DESARROLLO DEL TRABAJO

En la auditoría externa son más importantes los resultados que la mayoría de las operaciones que conducen a esos resultados, por lo que el auditor empieza a trabajar con el -- resultado final y su exámen se basa en pruebas selectivas y

aumenta su revisión en aspectos donde cree que no existe la suficiente claridad. Y su trabajo lo realiza en un período corto.

En la auditoría interna, el auditor empieza su trabajo con los procedimientos y operaciones, con la convicción de que los procedimientos son adecuados, y están aplicándose convenientemente, por lo que sus resultados finales serán correctos. Su trabajo lo desarrolla en forma permanente.

COORDINACION DE ACTIVIDADES

Dado la importancia que tienen los objetivos que persiguen tanto la auditoría interna como la auditoría externa, es necesario que en la empresa que se requiera los servicios de ambas auditorías, éstas deben de trabajar en forma coordinada con la finalidad de reducir al mínimo cualquier posible duplicidad de trabajo. Dicha coordinación existirá en:

- 1.- Evaluación del control interno
- 2.- Programas de Trabajo.
- 3.- Papeles de Trabajo.

1.- EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.- Este es uno de los puntos que requieren de la coordinación de ambas auditorías, pues en principio éste da la medida y confiabilidad a las respectivas revisiones efectuadas en las dos auditorías, además de poder emitir una opinión más favorable como resultado de la vigilancia que se tenga del control interno.

La revisión que efectúa la Auditoría Interna es constante, por ello es tan importante que el diseño del método de estudio y evaluación del control interno, sea realizado por los representantes de ambas auditorías, pues al efectuar su revisión, el auditor externo, podrá auxiliarse con los papeles de trabajo hechos por el auditor interno.

2.-PROGRAMAS DE TRABAJO.- La formulación e implantación de los programas de trabajo exige de la coordinación de ambas auditorías, ya que el auditor externo podrá aportar al interno opiniones tendientes a corregir deficiencias en su programa; mismo que le dará la pauta para la formulación del propio.

3.-PAPELES DE TRABAJO.- En la elaboración de los papeles de trabajo es conveniente que también se efectúe un intercambio de ideas entre el Auditor Externo y el Interno, pues llegado el momento los de este constituyen una valiosa fuente de información para la elaboración de los de aquel.

VENTAJAS DE LA COORDINACION

Las ventajas que se pueden obtener como consecuencia de una adecuada coordinación entre la Auditoría Interna y Externa serán aquellas que beneficien a la administración, en lo financiero con la obtención de estados financieros más apropiados y oportunos; en lo administrativo con una afinación del sistema de control interno; y por último en lo económico con una reducción en los costos. Estas ventajas se reflejan de la siguiente forma:

- 1.- Permite una mayor oportunidad en la administración de la empresa.
- 2.- Evita la duplicidad de labores.
- 3.- Representa un ahorro en tiempo y costo.

1.- La mayor oportunidad en la administración se logra mediante una mejor información a los accionistas y administradores de la empresa, para la toma de decisiones sobre bases más seguras y oportunas. La información será el resultado de los -

datos obtenidos y revisados y en cuyo examen y planeación - han intervenido ambas auditorías, así como las sugerencias de adopción de reformas o adiciones a los sistemas que se - consideren débiles o defectuosos.

2.- Se evita la duplicidad de labores, ya que el auditor ex terno da gran importancia a los métodos y resultados obteni dos por la auditoría interna, dado la extensión de su traba jo y el tiempo que dispone para realizarlo. La auditoría in terna pone en contacto al auditor externo con las situaciones características y especiales existentes en la empresa, median te informes escritos y orales, en los cuales se hace mención a los aspectos técnicos, problemas especiales, deficiencias de la organización, etc., además el auditor externo deberá de efectuar una revisión sobre la labor desarrollada por la audi toría interna, así como poner a prueba la calidad de los re- sultados de esa labor, para aprovechar toda aquella informa - ción que pudiera necesitar el efectuar su revisión, lo cual le permite dedicar su tiempo a aspectos que requieren su atención en mayor grado y oportunidad y le evitará gran número de traba

jos detallados.

3.- El ahorro en tiempo y en costo es la consecuencia de la coordinación de los conocimientos especializados del auditor interno con los del externo lo que les permitirá ejecutar su trabajo en menos tiempo y con un costo reducido.

CONCLUSIONES

CONCLUSIONES

- 1.- El control interno dentro de las empresas, es el sistema por el cual se llevan a la práctica todos aquellos - mecanismos y políticas creados con la finalidad de obtener los objetivos deseados.
- 2.- Es importante determinar el método con que se va a evaluar el control interno, considerando para éllo las características de la empresa de tal forma que se obtenga mayor claridad y objetividad del mismo como resultado de dicha evaluación.
- 3.- Dado el incremento económico y operacional de las empresas en la actualidad, la auditoría no debe circunscribirse únicamente a los estados financieros, sino que también es importante que se cubran áreas tales como la administración y el campo operacional de la empresa.
- 4.- Toda empresa que se precie de ser funcional y moderna de

be considerar la necesidad de implantar un departamento de auditoría interna.

- 5.- La auditoría interna lleva a cabo el estudio y evaluación del control interno y promueve el mejoramiento constante de la eficiencia administrativa, así como que la presentación de la información a la gerencia sea adecuada.
- 6.- Se debe dar a la auditoría interna la jerarquía necesaria para que pueda desarrollar todas sus funciones, de tal manera que pueda cumplir satisfactoriamente con sus objetivos previamente fijados.
- 7.- En la auditoría externa el control interno será la base para determinar la extensión, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría por aplicar, ya que de su estudio se podrá tener una imagen primaria de la situación que guarda la empresa.
- 8.- Como servicio adicional de la auditoría externa se tiene

la carta de sugerencias, que es el medio que el auditor utiliza para hacer llegar a la empresa sus puntos de vista sobre el control interno, procedimientos y sistemas de contabilidad y normas de administración. Asimismo podrá sugerir la forma de mejorarlos.

- 9.- Se debe buscar la coordinación entre las dos auditorías con la finalidad de evitar duplicidad de actividades, -- costos elevados en la auditoría y tiempo excesivo que se emplearía en su desarrollo.
- 10.- Nunca una auditoría desplazará a la otra, ya que las dos serán complementarias.

BIBLIOGRAFIA

- | | |
|---|--|
| EL CONTROL INTERNO EN LOS NEGOCIOS. | Joaquin Gómez Morfin. Edición 1954. |
| NORMAS Y PROCEDIMIENTOS - DE AUDITORIA. | Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Séptima edición. 1972. |
| MANUAL DE AUDITORIA INTERNA. | Charles A. Bacon. |
| MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO. | Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
Segunda edición. 1973. |
| TERMINOLOGIA DEL CONTADOR. | Mancera Hermanos.
Edición 1966. |
| AUDITORIA. | Ernest C. Davies. 1965. |
| AUDITORIA OPERACIONAL. | Roy A. Lindberg. 1975. |
| PRINCIPIOS DE AUDITORIA. | Howard F. Stettler.
Tercera edición. |
| CODIGO DE ETICA PROFESIONAL. | Instituto Mexicano de Contadores Públicos. 1968. |

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO
SU EVALUACION Y EFECTOS

Eduardo Domínguez B.
UNAM. 1970.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL
CONTROL INTERNO.

Guillermo Brizio Rodríguez.
UNAM. 1973.

LA CARTA DE SUGERENCIAS,
COMO UN SERVICIO QUE EL
CLIENTE ESPERA DEL CONTA-
DOR PUBLICO.

Roberto Vázquez Sosa.
UNAM. 1973.

LA AUDITORIA INTERNA Y SU
RELACION CON LA AUDITORIA
EXTERNA.

María de Lourdes Gan Ponce de
León.
UNAM. 1971.

AUDITORIA INTERNA.

Sergio Díaz Vega y Horacio Ar-
guello y Azuete.
UNAM. 1974.

LA AUDITORIA INTERNA COMO
INSTRUMENTO DE VIGILANCIA
DEL CONTROL INTERNO.

Humberto Romero Sánchez.
UNAM. 1971.

APUNTES DE AUDITORIA III.

UNAM. F. C. A. 1974.

APUNTES DE CLASE AUDITO-
RIA I.

Maestro Arturo Ramírez Mayer.

APUNTES PRIMER CURSO DE
AUDITORIA.

Tomo II ESCA. I.P.N.
C.P. Henoc Regalado Hernández.