

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA EN SU
RELACION Y COORDINACION

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :
ANGEL AVILA LOZANO

PROFESOR DEL SEMINARIO:
C.P. ANGEL QUIROZ GONZALEZ.

México, D.F.

FALLA DE ORIGEN

1990



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

INTRODUCCION

CAPITULO PRIMERO:

CONTROL INTERNO

C O N T E N I D O		PAGINA
a)	Definición	4
b)	Objetivos e importancia	9
c)	Elementos de Control Interno	10
d)	Evaluación del Control Interno	16
e)	Puntos de coincidencia y puntos exclusivos	23

CAPITULO SEGUNDO:

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

a)	Normas de auditoría generalmente aceptadas	28
b)	Técnica de auditoría	45
c)	Procedimientos de auditoría	50
d)	Obligaciones y responsabilidades de auditoría	52

CAPITULO TERCERO:

AUDITORIA INTERNA

a)	Definición	59
b)	Obligaciones y cualidades	61
c)	Planeación	65
d)	Programación	68
e)	Papeles de trabajo	72
f)	Informe	78

CAPITULO CUARTO:

AUDITORIA EXTERNA

C O N T E N I D O	PAGINA
a) Definición	85
b) Independencia mental	89
c) Planeación	94
d) Programación	97
e) Papeles de trabajo	99
f) Finalidad de la auditoría	100
g) Dictamen	105

CAPITULO QUINTO:

DIFERENCIAS PRINCIPALES DE LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA

a) Relación del control interno de la auditoría interna	109
b) Relaciones de la auditoría interna con la auditoría externa	112
c) Coordinación de actividades	116
d) Principios de coordinación	118
e) Requisitos para la coordinación	120
f) Ventajas de la coordinación	122
g) Coordinación de la auditoría interna con la auditoría externa	125
CONCLUSIONES	135
BIBLIOGRAFIA	140

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

Vivir en la segunda mitad del siglo XX es una gran privilegio y al mismo tiempo una gran responsabilidad. Estas palabras describen con bastante exactitud las características principales de la vida actual, pues si bien hoy en día se puede disfrutar de una gran cantidad de elementos que hacen más interesantes y placenteros la existencia, también cierto es que más comprometidos estamos a contribuir a propiciar con bienestar, lo cual implica la necesidad de incrementar en todo lo posible el alto sentido ético profesional que se concretan en la eficiencia, efectividad y economía siendo ágiles, oportuno y veraces en el desarrollo de la auditoría, aprovechamiento óptimo de todos los recursos, entre los cuales debe considerarse de manera -- principal el tiempo, costo, eficiencia y efectividad de las audito-- rías realizadas en los últimos años.

Las empresas han crecido a grandes pasos y los procedimientos de control de auditoría se hacen menos seguros, entonces eso fue que me hizo escoger el tema.

"LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA EN SU RELACION Y COORDINACION"

Tema que llama la atención no solo al que sigue el camino de la investigación, sino por sus enormes resonancias prácticas.

El objeto que me propongo en este trabajo es el de tratar de explicar el Control Interno, la razón de ser de las normas de auditorías su explicación, significado, trascendencia de la misma. Así como de dejar planteado en forma general lo que es la Auditoría del Contador Público en forma independiente, asimismo desde el punto de vista de la Auditoría Interna. Por último hago mención de las diferencias -- principales de la Auditoría Interna y Externa.

CAPITULO PRIMERO**CONTROL INTERNO**

- a) Definición
- b) Objetivos e importancia
- c) Elementos del Control Interno
- d) Evaluación del Control Interno
- e) Puntos de coincidencia y puntos exclusivos

A. DEFINICION.

La realidad nos muestra, que aunque la idea que se tiene de este término es sumamente amplio, hoy en día pocos autores en nuestro medio han podido emitir una definición concreta del Control Interno, esto se debe primordialmente a que el término proviene de las palabras de origen inglés "Internacional Control" e "Internal Check" nacidas en Estados Unidos, por este motivo creemos que es conveniente citar a una serie de definiciones que han emitido nuestros autores, para así poder tener una base de comparación entre ambas definiciones.

Empezaremos en este orden, para Robert H. Montgomery "El Control Interno implica que los libros y metas de contabilidad, así como la organización general de un negocio, estén de tal manera establecidos que ninguna de las cuentas o procedimientos se encuentren bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, así como por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del efectuado por otros, y que debe hacerse una auditoría de los detalles del negocio".

Según George E. Bennett, "El Control Interno es la Coordinación de los Sistemas de Contabilidad y procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado, llevando a cabo sus labores, delineadas en forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otros empleados hasta determinado punto que puede involucrar la posibilidad de fraude.

Por otra parte Víctor H. Stemph nos expone "El Sistema Interno de Comprobación y Control puede exponerse como la distribución apropiada de las funciones del personal, de tal manera que el trabajo de cada empleado pueda coordinarse y comprobarse independiente del trabajo de otros empleados".

Y para terminar con las definiciones americanas, tenemos lo que nos dice el Instituto Americano de Contadores Públicos (noviembre 1948) "El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de los activos, la obtención de informaciones financieras correcta y segura la promoción de eficiencia de operación, y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección".

La parte que corresponde al medio nacional, empezaremos por lo que nos dice al respecto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos esta comisión relaciona el control interno con el término administración, con ésto abarca las funciones de dirección, financiamientos, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa, tanto como sus relaciones públicas y privadas; así como la vigilancia de su patrimonio.

Si tomamos en cuenta que estas funciones se constituyen en un sistema o conjugación de procedimientos delineados para la consecución de objetivos.

Por otra parte el boletín nos dice que el Control Interno comprende el plan organizacional y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información correcta y segura, la promoción de eficiencia de operaciones y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

Eugenio Sixto Velasco señala al Control Interno como "El Conjunto de medidas tomadas en la planeación e integración de un organismo social, para cerciorarse que se haga uso adecuado de las autoridades delegadas, y que se opere de acuerdo con los planes trazados hasta donde sea posible evitando el desperdicio, los errores, los fraudes y la ineficiencia es decir promoviendo mayor productividad".

Y por último para el más conocido de los autores mexicanos en este aspecto Joaquín Gómez Morfín en su libro "El Control Interno en los negocios nos expone que "El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión o la política administrativa prescrita".

Una vez expuesto las definiciones anteriores tanto americanas como nacionales, estamos en condiciones de analizar y hacer nuestra propia versión en cuanto al Control Interno.

En forma general vemos que todos los autores señalan como elemento esencial al sistema contable que se deba emplear, así como la distribución de labores en los empleados, sus obligaciones, la sistematización de los procedimientos y la fijación de los objetivos dentro de los que sobresale por su importancia los elementos necesarios como son la comprobación la información y la eficiencia.

Ahora bien creó estar en posibilidad de emitir mi propia definición que sería "El Control Interno es la sistematización del ejercicio contable convenientemente establecido en una empresa, basado en la coordinación y comprobación de la información propia y necesaria, en el desarrollo de cada labor específica con el propósito de cumplir con determinados objetivos que son la eficiencia y la productividad".

Explicando la anterior definición, podríamos decir que las labores que se desempeñan en una empresa no se deben hacer en forma independiente, si no que debe seguir una secuencia debidamente coordinada con el objeto de no caer en la duplicidad de trabajo o interferencia de labores que podrían traer como consecuencia trabajos innecesarios que pueden dificultar el flujo de información, por lo anterior es de suponer que cuando se establece una adecuada coordinación, un empleado está en condiciones de poder comprobar el trabajo de otro, tomando en cuenta de que él recibe la información para realizar su propio trabajo, de aquí se deriva que dependiendo de la información recibida se determina si una labor se realizó correctamente conforme a lo que se ha establecido como objetivos que invariable-

mente son la eficiencia y la productividad.

Para recalcar con lo antes expuesto con cada uno de los anteriores autores se dice que los principales objetivos del control interno son los siguientes:

1. Protección de los activos de la empresa.
2. Obtención de información correcta y confiable, así como los mé todos de comprobación de la misma.
3. Promoción en la eficiencia de operaciones.
4. Adhesión a las políticas establecidas por la dirección de las empresas.

B. OBJETIVO E IMPORTANCIA.

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 menciono:

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 mayor oportunidad y corrección posible.

Protección de Activos del Negocio.

El hecho de adaptar 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.

C. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su libro de normas 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 interno.

- | | |
|-------------------|-------------------------------------|
| 1. Organización | 1.1 Dirección |
| | 1.2 Coordinación |
| | 1.3 División de labores |
| | 1.4 Asignación de responsabilidades |
| 2. Procedimientos | 2.1 Planeación y sistematización |
| | 2.2 Registros y formas |
| | 2.3 Informes |
| 3. Personal | 3.1 Entrenamiento |
| | 3.2 Eficiencia |
| | 3.3 Moralidad |
| | 3.4 Retribución |
| 4. Supervisión | |

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

De manera breve tratar 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.

1. Organización.

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

- 1.1 Dirección.- Trata sobre la necesidad de que exista un órgano que sea el encargado de responsabilizarse de las decisiones -- que dentro de la empresa toman.
- 1.2 Coordinación.- Se debe 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.
- 1.3 División 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 queden asentadas sus operaciones.
- 1.4 Asignación de responsabilidades.- Este punto trata de establecer de manera clara, que dentro de la empresa exista delegación de autoridad; asimismo, también se deberá de ver que el nivel de autorización esté 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 conscientes 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 necesario, todo el sistema perderá la garantía que en determinado momento ofrecía. Por ello es necesario que los principios de dicho control sean aplicados de tal manera que vengan a demostrar que si son procedentes para alcanzar los fines de antemano, este elemento se divide en:

2.1 Planeación y sistematización. - Este punto recomienda que las empresas existan instructivos o manuales, en los cuales están establecidas normas, procedimientos, políticas y niveles de autoridad, así como todos aquellos necesarios para aclarar dudas 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 sean 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 desde un principio que 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 recursos 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.

3.1 Entrenamiento. - Se deberán establecer en 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; consiguientemente se aumenta 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 frecuentemente la empresa tendrá que elaborar planes para promover la eficiencia de su personal, así como también, el sistema 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 esto 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 Retribución.- Un buen sistema de retribución salarial 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 adecuada por parte de la empresa.
- 4.- Supervisión.

Finalmente, dentro de los elementos del control interno se encuentra la supervisión, es la que será encargada de verificar y evaluar a 4-

los otros tres elementos del control interno, detectando fallas, -- errores y carencia 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.

D. EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Para empezar con este renglón haremos mención a lo que dice el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. "La verdadera evaluación del Control Interno es la etapa modular del trabajo de auditoría ya que con base en la misma se diseñará el programa de trabajo relativo, - por lo que este deberá ser efectuada por un miembro experimentado -- del equipo de auditoría.

La evaluación del Control Interno se logrará mediante:

1. La identificación específica de aquellos objetivos de control del ciclo que se logran satisfactoriamente y de aquellas técnicas de control en las que el auditor pueda aparentemente confiar al fijar el alcance de las pruebas sustantivas tentativas.
2. La identificación específica de los objetivos de control del ciclo que no se logran, o se logran parcialmente, describiendo los riesgos de logro incompletos o nulo.

El proceso de evaluación empieza al juzgar el auditor si para cada objetivo aplicable, las técnicas expresadas dan:

- a) Certeza razonable de que se logra el objetivo.
- b) Certeza razonable de que se logra parcialmente, o
- c) No dan seguridad de que se logran

La conclusión de que se logra un objetivo de control interno signifii

ca que, a juicio del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable de que pueden prevenirse o descubrirse los errores o irregularidades importantes mediante las técnicas de control expresadas.

Asimismo de que no se logra un objetivo, o solo se logra parcialmente, nos indica que tal certeza razonable no existe habiendo errores o irregularidades que no se descubrirían y corregirían mediante la ejecución rutinaria de las técnicas manifestadas. El grado en que se logrará un objetivo en particular, depende de las respuestas a la serie de preguntas básicas realizadas por el auditor para llevar a cabo una adecuada evolución.

"La evaluación del control interno es más que nada la impresión mental de cada una de las actividades del negocio provocan en el auditor". Es de recordarse sin embargo, que el examen del Control Interno y las conclusiones relativas se hagan constar en papeles de trabajo.

La evaluación del control interno es un elemento subjetivo y el grado de eficiencia la determinará el buen criterio y la capacidad profesional del Contador Público.

Con la evaluación del control interno el Contador está en posibilidades de programar debidamente su auditoría, que será por medio de la evaluación con la que determine el alcance de sus pruebas, basada en fallas o deficiencias así como en la propiedad del control interno, en cada área examinada y también podrá elegir los procedimientos de auditoría que juzgue conveniente y necesario.

El asesoramiento que deba y pueda obtener la auditoría externa de -

La auditoría interna en cuanto al estudio de el control interno es de gran utilidad para ambos, pero en el caso de que en una empresa a la que se está auditando tenga el departamento de auditoría interna, el Contador Público independiente debe determinar el alcance de las actividades realizadas por el Auditor Interno, observarlos y re-visarlos, del grado de confianza que deposite en ellos, establecer alcance de su propia revisión ya que como es sabido el trabajo de Auditoría Interna es responsabilidad de la empresa. No así del Auditor Externo, pues su responsabilidad se encuentra establecida en el dictamen en el párrafo del alcance "de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, etc.", lo cual incluye revisión del sistema de Control Interno, al emitir un dictamen sin salvedades de hecho se está manifestando que se realizó un apropiado estudio y evaluación del Control Interno.

El Control Interno es por una parte, para la empresa base del buen funcionamiento y consecuentemente del éxito empresarial que se refleja en los estados de resultados en el renglón de las utilidades, y para nosotros los contadores debe ser motivo de preocupación el poder elegir los métodos y procedimientos necesarios para el buen desarrollo de cada una de las empresas.

Se puede decir que el inicio de toda Auditoría comienza con el estudio del Sistema de Control Interno que impera de una empresa y esto se hace para satisfacer las necesidades que a continuación se mencionan.

- a) Para poder tomar una decisión relativa a la cantidad de trabajo de examen detallado que tendrá que realizarse.
- b) Establecer un criterio para poder cerciorarnos de la debilidad o fuerza del sistema.
- c) Tomando como base el criterio y la experiencia podremos juzgar lo adecuado del sistema y tener un elemento más para poder emitir una opinión relativa a lo razonable de la presentación de los estados financieros.

La técnica actual para la realización del estudio del Control Interno nos ofrece tres métodos que son:

1. Método Descriptivo
2. Método de Cuestionario
3. Método Gráfico

1. Método Descriptivo.- Consiste en detallar las características del Control Interno, como resultado del estudio realizado, que a juicio del auditor conviene hacer sobresalir y por lo mismo, en donde más tiene que profundizar, la descripción se hace en forma objetiva siguiendo el curso normal de las operaciones.

Con la ventaja que en el transcurso de la entrevista nos enteramos paso a paso del flujo de las operaciones y los procedimientos que se siguen, pero presenta la desventaja de que el entre

vistado puede dejar pasar detalles que a la postre puedan ser de importancia en el análisis del auditor, aunque esto último también dependa en gran parte de la habilidad del auditor para recabar el máximo de información sin dejar de pasar por alto al gún detalle importante.

2. Método de Cuestionario.- Este método consiste en plantear un -- listado de preguntas, elaboradas de tal forma que las contestaciones tanto afirmativas vayan proporcionando al auditor la opor tunidad de enterarse de los procedimientos que siguen y así pue da darse cuenta en que Áreas se desarrolla el Control Interno con eficiencia y en cuales existen fallas.

Esta serie de preguntas necesariamente tienen que ir dirigidas a las personas encargadas y enteradas del desarrollo específico de cada actividad, por lo tanto podría suponerse que debe estar dirigido a las funciones especializadas o bien resolverlos en forma conjunta con el Auditor Interno de la empresa, de quienes se presume un conocimiento amplio de las funciones operativas.

La elaboración de este tipo de cuestionarios se basa en la deduc ción es decir, partir de preguntas generales para llegar posteriormente a las preguntas particulares, lo hay de elección, de contestación afirmativa o negativa, o en blanco, en los cuales se puede ir asentando los pasos del control como de los procedi mientos.

Las ventajas que presenta este método son: permitir recomendar mejoras a los procedimientos ya existentes, por que facilitará la evaluación del sistema debido a su amplitud de pregunta, por otra parte se economiza tiempo, puesto que solo hay que reconstruir el programa de Control Interno, al estar elaborando de antemano las preguntas se omite la posibilidad de no incluir aspectos importantes para el auditor, que después de su complementación será bastante más amplio, pero los inconvenientes de este tipo de cuestionario son principalmente el presentar por si, - preguntas específicas pudiendo limitar el alcance de la información requerida por el auditor, por lo tanto en base a su criterio tendrá que ampliar la investigación del Control Interno a ampliar sus pruebas, puesto que existen preguntas que sugieren indebidamente las respuestas se deben ampliar las pruebas u observaciones para corregir errores ó equivocaciones.

3. Método Gráfico.- Este método consiste en representar toda la -- operación examinada en forma objetiva por medio de un diagrama de flujo, es decir, representar la forma en que se encuentra organizada la operación desde su inicio hasta su término.

La principal ventaja de este método es la objetividad que significa el recorrer visualmente las gráficas para poder percatarse del proceso operativo, sin necesidad de leer un cuestionario a la persona consultada, ya que dichas gráficas se realizan a la par de la entrevista con el funcionario encargado de la operación, aunque posteriormente son complementadas y redondeadas,

este método presenta el gran inconveniente, la gráfica no presenta ciertos detalles complementarios de la operación que no son susceptibles de la mencionada representación por medio del diagrama.

Como nos podemos dar cuenta los métodos antes mencionados son el elemento esencial de información en cuanto a la forma de -- operar de las empresas, el que estos métodos den el resultado requerido depende en gran parte del debido uso de ellos, así como de los conocimientos y habilidad que tenga el Contador Público, para la recabación de información que él considere importante y necesaria para el desarrollo de su profesión.

B) PUNTOS DE COINSIDENCIA Y PUNTOS EXCLUSIVOS

El establecimiento de un sistema de control interno está subordinado a los elementos particulares de cada empresa, entre los cuales destacan: personal, local, capacidad económica de la misma y costeabilidad del propio sistema.

Evidentemente uno de los puntos más importantes en la implantación de un sistema de control interno, es el personal. En este sentido, hay que considerar que ningún procedimiento es eficaz, si en el mismo interviene personal sin la capacidad necesaria o que desvirtúen las políticas y procedimientos en provecho propio. Se ha expuesto en párrafos anteriores que el personal tiene que ser seleccionado a tal grado que corresponda a las necesidades de la empresa, pues es incuestionable que de la actuación que desarrolle aquél, depende rá de la eficacia y solidez del control interno.

Para que el control interno opere eficazmente, la organización debe prever una división departamental por funciones, de tal manera que exista entre los departamentos, independencia en su funcionamiento.

Esta independencia es uno de los requisitos del control interno y tiende a que los departamentos de operación, los departamentos con funciones de registro y los departamentos con funciones de custodia, estén totalmente independizados uno del otro, a fin de que el control de las operaciones quede dividido; no hay que olvidar, sin embargo, que esa independencia de ningún modo deberá romper la coor--

dinación entre las funciones que desarrollen los departamentos citados; por el contrario, servirá de ayuda para definir las actividades y precisar las responsabilidades con respecto a esas mismas actividades.

Considerando que el control interno es un preventivo contra robos, fraudes, etc., es conveniente hacer resaltar el hecho de que su implantación, así como el mantenimiento del mismo deberá estar en relación con el riesgo probable que se corra, pues en ocasiones puede ser superior el gasto que origine el sistema al beneficio que se pretenda obtener de él.

En ciertos casos, es necesario prescindir de algunos elementos del control interno, con objeto de que los procedimientos que la empresa mantenga para administrarla, sean económicamente posibles y se encuentren además, en concordancia con el aspecto operativo de la misma. En otros casos, mediante la obtención de fianzas de compañías que se responsabilizan por el manejo de los empleados, en una solu-ción, a la que generalmente se llega, con objeto de evitar el costo de un sistema de control interno; sin embargo, es pertinente acla-rar que por sí solas, son insuficientes para preservar a los nego-cios en contra de manejos indebidos, por lo que es importante reforzarlos con algunas medidas adecuadas de control interno.

El hecho de implantar un sistema de control interno no elimina com-pletamente la posibilidad de fraudes o errores, pero sí las reduce, siendo factible en la mayoría de los casos, descubrir las irregulari-

dades que pudieran estarse cometiendo.

Tal como se ha tratado, el control interno en este capítulo, podrá pensarse que sólo puede existir en empresas de cierta magnitud pero eso no sucede así, ya que existe también en negocios de escasos recursos que en su forma más rudimentaria radica en el propio dueño del negocio. No obstante, es importante señalar que la efectividad de un sistema de control interno, no está en relación directa del número de personas que intervengan en el mismo; lo que varía de una empresa de escasos recursos a una grande, es la magnitud del procedimiento, pero no la calidad, ya que las funciones existen independientemente del número de personas que las ejecutan.

Puntos exclusivos.- Debido a los múltiples problemas que presenta toda organización empresarial la Administración de cada empresa no es de ninguna manera tarea fácil, por lo que únicamente se deben tomar en cuenta los conocimientos de la persona ó personas que intervienen en la administración, sino que debe contarse con una habilidad que sea aplicable, en el manejo de las inversiones y de todos los demás factores que intervienen, pero que estos tengan una óptima rentabilidad.

Por otra parte la eficiencia que emane de una buena administración es consecuencia principal del ejercicio de los controles establecidos para la realización de las operaciones, sin dejar de tomar en cuenta que para el efecto se han implantado políticas basadas en estudios administrativos previos, y que esas políticas sean respetada-

das y actualizadas conforme se van haciendo necesarias, debe ser -- preocupación del administrador buscar siempre la mejor forma de que las operaciones se efectúen cada día mejor.

Para la Auditoría Externa uno de los aspectos que tiene mayor importancia, es precisamente el conocimiento profundo de las políticas establecidas y en consecuencia los controles que sirven para hacer respetar dichas políticas.

El Control Interno, como se describe en esas políticas y controles empresariales sirven como punto de partida para que el auditor pueda realizar más fácilmente un trabajo de calidad, ya que con el estudio y evaluación del control interno podrá determinar la dirección y profundidad que deba tener su labor.

Muchos autores se han preocupado por analizar desde diversos puntos de vista de la auditoría, al Control Interno, ahora bien, los problemas de control se encuentran en todos los aspectos de la organización, aunque el objetivo, en este caso, es la atención a la contabilidad como instrumento de control administrativo un sistema de contabilidad que no este apoyado en un control interno eficaz, es, hasta cierto punto inútil, puesto que no es posible confiar en los datos que arrojen los informes y estados financieros; por lo que, se puede concluir que la seguridad de las informaciones que proporciona la contabilidad depende en gran parte de su buen sistema de control interno que tenga establecido.

De lo que se desprende que el control interno nos da la pauta a seguir en nuestras pruebas de revisión, tanto en la extensión, en su oportunidad como en su calidad de la misma.

CAPITULO SEGUNDO**NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

- a). Normas de auditoría generalmente aceptadas
- b) Técnicas de auditoría
- c) Procedimiento de auditoría
- d) Obligaciones y responsabilidad de auditoría

A. NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

1. NORMAS DE AUDITORIA

La exactitud y la certeza no son compatibles en el campo de la contabilidad; los estados financieros nunca son exactos, no por naturaleza pueden serlo, ya que son obtenidos de registros históricos y cuantificados por unidades monetarias de base variable, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente -- aceptados. Por lo tanto, al hacerla el Contador Público en su carácter de auditor externo, esta se basará en pruebas selectivas de los registros de contabilidad.

La extensión y los límites de la comprobación tienen que fijarse en el justo medio, el cual se logrará de acuerdo a la calidad en la selección de dichas pruebas.

Los miembros del Instituto Mexicano de Contadores, en su asamblea de 1948 aprobaron una resolución en la que se indicó con toda claridad que cuando se usara la frase "NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS" en la opinión de un contador público independiente, se consideraría que se refería a las normas establecidas por el comité.

Para comprender mejor el estudio de las normas de auditoria empezaremos por definir que es norma.

NORMA.

Regla, tipo o ejemplar de lo que debe ser,

El Instituto Mexicano de Contadores define a las normas de auditoría de la manera siguiente:

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

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las normas de auditoría de la siguiente manera:

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

Así pues, de acuerdo a las afirmaciones anteriores, las normas de auditoría se dividen en tres grupos que son:

- a) Personales
- b) De trabajo
- c) Información

A. LAS NORMAS PERSONALES:

Son aquellas que se refieren a la personalidad del auditor, subdividiéndose en tres grupos.

1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional
2. Independencia mental
3. Cuidado y diligencia profesional

1.1 Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.- Consiste en la aptitud que debe tener el Contador Público al emitir su opinión sobre los estados financieros de la empresa auditada, para lo cual es necesario que cumpla con las dos condiciones siguientes:

ENTRENAMIENTO TECNICO.- Es la constancia de haber realizado los estudios que requieren esta profesión, y de haber cumplido con los requisitos que marca la ley de profesionales.

CAPACIDAD PROFESIONAL.- Independientemente de lo capaz que sea una persona en otra disciplina, incluyendo los negocios y las finanzas, no puede cumplir con las normas de auditoría.

Para obtener la capacidad profesional, es indispensable la -- práctica, ya que compaginada con los estudios y la obtención del título le da la real valía a la profesión.

La obtención de la capacidad empieza con la educación normal del auditor y se amplía con un entrenamiento adecuado para llenar los requisitos de una profesión, se debe lograr su experiencia profesional mediante una supervisión conveniente y una revisión de su trabajo por parte de un supervisor más experimentado, ya que se debe hacer frente a la responsabilidad vinculada

con los diversos grados y funciones de su trabajo.

Debe reconocerse que el entrenamiento de una profesión incluye un entrenamiento constante de los nuevos avances que ocurren tanto en los negocios como en su profesión, debe estudiar, entender y aplicar los nuevos reglamentos sobre principios de contabilidad y procedimientos de auditoría, a medida que los adoptan los organismos autorizados dentro de la profesión contable. En el curso de su práctica diaria, se encuentra con criterios de la persona (Gerencia), que van desde el verdadero juicio -- objetivo hasta el extremo ocasional de falsedad deliberada y al Contador Público se le contrata por su entrenamiento, experiencia, habilidad y criterio independiente para que suministre su opinión la cual debe dar una seguridad razonable de los estados financieros.

INDEPENDENCIA MENTAL.- Esta norma requiere que el auditor sea independiente, es decir no debe estar predispuesto al cliente que audita, ya que de lo contrario no se tendría la imparcialidad necesaria para confiar en el resultado de sus averiguaciones, sin embargo, la independencia es la imparcialidad de juicio que reconoce la obligación de ser honesto no sólo para con la gerencia y los propietarios del negocio sino también - con los acreedores y con todos aquellos que de algún modo confían en el informe del auditor.

A través del código de ética profesional, la profesión ha establecido preceptos para protegerla contra la pérdida de independencia. Por otra parte dada la importancia que tiene el estudio y evaluación del control interno, lo estudiamos más a fondo - en el capítulo anterior.

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL.- Esta norma, así como la anterior son muy comunes, tanto en la profesión de Contador Público como en las demás profesiones. La capacidad y aptitudes profesionales adquirida durante el estudio y la práctica profesional deben aplicarse a todos los trabajos que realicen éstas. Aunque el profesionista puede ser considerado infalible, es cierto que asume una gran responsabilidad moral y legal; el incumplimiento de esta norma, impedirá la finalidad del Contador Público al emitir y que es la de dar confianza a terceros con respecto a la razonabilidad de los estados financieros de un ente económico, ya que ante el público se está presentando como poseedor de un grado de destreza en el desarrollo de la profesión.

Esta tercera norma general requiere que el Contador Público -- como auditor independiente desempeñe su trabajo con el cuidado debido ya que dicho cuidado impone la responsabilidad sobre cada una de las personas que componen la organización de un auditor independiente de apoyarse en las normas en el terreno del trabajo y en su informe.

B. EJECUCION DE TRABAJO,

Esta norma se refiere a las Bases que el auditor debe tomar en cuenta para la elaboración de su trabajo y esta norma se divide en:

1. Planeación y Supervisión
2. Estudio y Evaluación del Control Interno
3. Obtención de Evidencia Suficiente y Competente

1.1 Planeación y Supervisión.- Para alcanzar el fin de la auditoría, que consiste en formular una opinión a la razonabilidad de los estados financieros, ésta deberá planearse adecuadamente, es decir formular un plan de trabajo de auditoría en el cual se fijarán los procedimientos que van emplear, la extensión que va a dar la oportunidad en que se debe hacer las pruebas; ejemplo: La toma física de los inventarios a fin de año, arqueos por sorpresa, circularización de saldos a clientes y proveedores, etc.

Dejando constancia del trabajo realizado, este debe realizarse de manera cuidadosa y de acuerdo a las circunstancias en que se va a trabajar, ya que las circunstancias varían en cada uno de los trabajos, por lo cual es importante la planeación de la auditoría.

Supervisión.- También debemos tomar en cuenta la adecuada utilización de ayudantes y la distribución apropiada de labores

entre ellos, Así el auditor queda libre de labores que no necesitan forzosamente de su criterio y capacidad, y podría estudiar con mayor meticulosidad las decisiones de verdadera importancia. Sin embargo, esta delegación de funciones de los ayudantes, no libera al auditor de la responsabilidad personal e indeclinable que tiene en todo el trabajo, de ahí la importancia de que dicha delegación vaya acompañada de una constante supervisión que le permita al auditor cerciorarse de la efectividad y autenticidad con la que realiza el trabajo encomendado.

- 2.1 Estudio y Evaluación del Control Interno.- Definición Control Interno comprende el plan de organización, todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio, para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contable, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la adhesión a las políticas ordenadas por la gerencia.

El Control Interno.- Comprende el plan de organización todos los métodos coordinados y las medidas adoptadas en el negocio con el fin:

1. Proteger activos
2. Promover la eficiencia de las operaciones
3. Obtener información financiera correcta
4. Adhesión a las políticas

Ahora bien, el Control Interno repercute en los procedimientos de auditoría ya que mayor control interno existe menor posibilidad de error, dando como resultado mayor confianza al auditor sobre corrección de los estados financieros examinados, dándole menor alcance a las pruebas de auditoría ya que mayor control interno, mayor confianza.

En cambio menor Control Interno sucede lo contrario pues se tiene que aplicar un número mayor de pruebas de auditoría con un mayor alcance para obtener mejores resultados.

Para cumplir con esta norma, es necesario el examen de aquella parte del sistema general del Control Interno sobre el cual se apoyan los métodos y registros de donde emana la información financiera de la cual se va a dar una petición.

En resumen diremos que de acuerdo al estudio y evaluación del Control Interno, se desprenderán la naturaleza de las pruebas que van a realizarse, la extensión que se les dará a los procedimientos de auditoría y la oportunidad con la que se realizarán, para así obtener los mejores resultados posibles.

- 3.1 Obtención de evidencia suficiente y competente.- El objeto de esta norma consiste en la obtención de material de prueba con el cual se obtienen las bases necesarias para poder establecer la opinión acerca de los estados financieros analizados.

La cual se obtiene a través del trabajo del auditor independiente en la recapitación de datos principalmente, de lo contable, y de alguna otra información que los corrobore,

La fuente de dichos datos son los libros de registro originales, el mayor general, los auxiliares, los manuales de contabilidad relativos y los registros informales y de memorando, datos como las hojas de trabajo que respaldan la distribución de los costos y gastos, cálculos y la conciliación, constituyen evidencia que apoyan los estados financieros, pero estos datos pueden considerarse suficientes por si mismos, es necesario revisar material comprobatorio como cheques, facturas, controles y actas de consejo confirmaciones y otras confirmaciones escritas por personas capacitadas, informaciones que el auditor obtenga por medio de su investigación, inspección y examen físico así como otra información descubierta o disponible para el auditor que le permita llegar a la conclusión por medio de un razonamiento lógico. Cuando la evidencia puede obtenerse de fuentes independientes o sea fuera de la empresa, ésta proporciona una confianza mayor para los propósitos de una auditoría independiente que cuando se tienen únicamente dentro de la empresa, así mismo cuando los datos contables y los estados financieros se preparan en personal directo que el auditor independiente obtiene a través del examen físico, la conservación, el cálculo y la inspección son más persuasivas que la información que se obtiene en forma directa. La evidencia comprobatoria debe reunir dos requisitos es decir, DEBE SER SUFICIENTE Y COMPETENTE.

SUFICIENTE.- Consiste en que los procedimientos de auditoría que se apliquen deben ser las necesarias para que el contador público como auditor al emitir su opinión. Lo haga con ese grado de seguridad -- que se llama, certeza moral.

La cantidad y la calidad de material de prueba que se requieren para apoyar una opinión con cuestiones que el auditor debe determinar en el de su juicio profesional, después de un cuidadoso estudio de las circunstancias,

Al llegar a esa decisión debe tener en cuenta la naturaleza de la -- partida que examina, la importancia de errores o irregularidades posibles, el grado de riesgo que entra. Siempre que el auditor quede con duda, con respecto a una observación debe abstenerse de formular una opinión hasta obtener material suficiente de prueba adecuada para eliminar la duda, o bien para expresar una opinión con salvedad o abstenerse de opinar.

No es suficiente que el auditor exprese una opinión, basada solamente en que no hubo nada que llamara la atención, que lo lleva a dudar de las observaciones hechas en los estados financieros que examinó; el auditor debe ser concienzudo, o sea, que debe hacer las cosas con mucha atención y detenimiento, en cuanto a la búsqueda del material de prueba y objetivos de su valuación.

COMPETENTE.- Al decir competente nos referimos a aquellos hechos, - circunstancias o criterios, que realmente tiene importancia en rela

ción con lo examinado,

Por esta razón el auditor en su trabajo debe guiarse por dos criterios "IMPORTANCIA RELATIVA" y "RIESGO PROBABLE" se dice que una partida tiene "IMPORTANCIA RELATIVA" cuando un cambio en ella, en su presentación en su evaluación en su descripción o en cualquiera de sus elementos pudiera modificar la información de un lector informado sobre los estados financieros. El auditor también debe considerar el evaluar su evidencia comprobatoria, el riesgo que puede presentar la carencia o deficiencia de información.

El auditor tiene la obligación de justificar la opinión que expresa en las situaciones en las que los procedimientos puedan practicarse ampliamente y se tenga un pleno convencimiento de su revisión así tenemos que:

La confirmación de cuentas por cobrar requieren comunicación directa con los deudores; el auditor determina el procedimiento y el tiempo para solicitar esas confirmaciones.

Cuando las cantidades del inventario se determinan solamente por medio de un recuento físico y todos los recuentos se hacen en una fecha, generalmente es necesario que el auditor este presente en la fecha del recuento y que por medio de la efectividad de los métodos para la toma de inventarios.

Las medidas de seguridad que pueden usarse con respecto a las declaraciones del cliente, con respecto a los inventarios en relación a los requisitos correspondientes.

Si el auditor independiente no ha podido aplicar los procedimientos de auditoría ampliamente, pero no obstante se ha satisfecho al respecto por medio de otros procedimientos de auditoría, es improbable que la mención de este hecho en el dictamen de auditoría, tenga ninguna significación para el lector, además existe la posibilidad de que esta mención sea mal interpretada por el lector en el sentido de que se trate de una salvedad a la opinión del auditor.

Por consiguiente, el auditor independiente no ha podido confirmar -- cuentas por cobrar u observar la toma física de los inventarios practicados por el cliente solo por que fue impractico o imposible, pero se satisfaga respecto a la cuenta por pagar o inventarios por medio de otros procedimientos de auditoría, no necesita hacer ninguna mención en su dictamen, pero cuando no logra satisfacerse por otros medios de la aplicación de otros procedimientos de auditoría, el auditor indicará claramente en el párrafo del alcance las limitaciones a su trabajo.

Por último tenemos las normas que se refieren al:

DICTAMEN E INFORMACION.- Estas normas tratan de reglamentar o mejor dicho de crear una forma uniforme para que la información pueda entenderse por las personas que así lo soliciten, y esten sujetas a -- las siguientes normas.

- a) Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- b) Aplicación de los principios de la contabilidad generalmente aceptados.
- c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- d) Suficiencia de las declaraciones afirmativas
- e) Salvedades
- f) Abstención de opinión
- g) Opinión negativa

A ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION

El Contador Público puede prestar otra clase de servicios como auditor interno, como contador, como gerente, etc., por lo que es necesario aclarar la posición del Contador Público cuando dictamine los estados financieros, al igual que la responsabilidad que tienen entre ellos y en su caso el alcance del examen realizado.

El Contador Público deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar

una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

El auditor, al opinar sobre estados financieros, de una empresa debe observar que:

1. Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad, dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes; la información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por tanto, en caso de expresiones a lo anterior, el Contador Público debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros de la empresa.

APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE LA CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.- El objetivo de la aplicación de dichos principios es en, - - primer lugar dar confianza sobre la forma como se han calculado las cifras, el término "PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD" como se usa en las normas de información esta ideado para incluir no solo los princi-

pios y prácticas de contabilidad, sino también los métodos para su aplicación.

Al decir que los estados financieros se presentan de acuerdo con los principios de contabilidad, generalmente aceptados, requieren saber definir si los principios empleados en los estados, son de aceptación general, y estar familiarizados con los principios alternos comprendiendo que un principio de contabilidad puede tener un uso limitado y sin embargo, ser de aceptación general.

Esta norma de información supone que el auditor está al tanto de -- cambios y evoluciones de los principios de contabilidad, de los cuales serán publicados por las comisiones facultadas.

CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

Por naturaleza, los estados financieros deben ser consistentes, con el ejercicio anterior, ya que si no se lleva a cabo dicha consistencia traería como consecuencia la dificultad en las comparaciones.

Las normas de información podrán indicar que nuestra obligación es aclarar cuando no existe consistencia; sin embargo, debido a que no es suficientemente conocida la naturaleza de los estados financieros, y tomando en cuenta la necesidad de aclarar si la información es o no suficiente, se ha preferido incluir dentro del dictamen en el párrafo de la opinión la observación de que los principios de -- contabilidad generalmente aceptados,

han sido aplicados en forma consistente con los del ejercicio anterior. En caso de que haya habido cambios que impliquen violación a esta consistencia, debe aclararse expresamente la naturaleza de dichos cambios.

SUFICIENCIA EN LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS.- La claridad de la presentación de los estados financieros, independientemente de su relación con los principios de contabilidad generalmente aceptados depende de las informaciones relacionadas con asuntos importantes. Estas cuestiones tienen que ver la forma, arreglo y contenido de los estados financieros, con sus metas anexas, la terminología empleada, etc.

La carencia de alguno de los elementos que forman los estados financieros deberá juzgarse a través de los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

SALVEDADES.- Las salvedades son las excepciones parciales a las afirmaciones que hace el auditor en su dictamen. Las limitaciones y calificaciones que hagamos a nuestra opinión debemos colocarlas en el lugar que precisamente sea adecuado, con toda claridad necesaria del caso y en forma inequívoca. Las salvedades siguen precisamente el principio de la excepción, cuando informamos, por excepción, es cuando mayor claridad requieren los datos que proporcionamos.

En ocasiones, será conveniente no eliminar la salvedad, sino redactar la opinión o el trabajo efectuado en función de lo que debería

haber sido normal y hacer resaltar nuestras observaciones mediante las salvedades correspondientes.

ABSTENCION DE OPINION.- En este caso, el contador público no tiene los elementos para juzgar una cifra importante de los estados financieros. Aquí no dice que esté correcta o incorrecta, simplemente, dice que se abstiene de opinar por que no tiene los elementos de juicio suficiente para dar este tipo de opinión; primero debe platicar con el funcionario responsable y exponerle la situación haciéndole una proposición por escrito en donde se haga constar que se detecta dicha situación.

Esto sucede cuando no se ha obtenido suficiente evidencia adecuada para formarse una opinión sobre lo razonable de la presentación de los estados financieros en conjunto; el auditor independiente debe de aclarar en su informe que está imposibilitado para expresar su opinión sobre estos estados.

OPINION NEGATIVA.- Se da el caso en el que el auditor, habiendo realizado el análisis financiero, encuentra serias anomalías en la información, tendrá entonces que presentar opinión negativa por estar de acuerdo con las cifras presentadas en los estados financieros.

B. TÉCNICAS DE AUDITORIA,

Comenzaremos por definir lo que es una técnica, Técnica son los métodos prácticos de investigación y prueba, que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para emitir su opinión.

El Contador Público al asumir el papel de auditor deberá seleccionar las técnicas ordenadas a cada una de las empresas, ya que como sabemos estos presentan una serie de problemas diferentes que van de acuerdo a su organización y giro.

Estas técnicas se dividen de la siguiente manera:

ESTUDIO GENERAL.- Es la apreciación que el auditor hace de la fisonomía y características de la empresa; sus estados financieros y de todas aquellas partes que puedan considerarse importantes, significativas a que requieran atención especial.

Esto se basa en la experiencia y juicio que tiene el auditor en su profesión.

En un gran número de ocasiones la aplicación de estas técnicas es el antecedente de todo trabajo posterior.

En nuestra opinión y resumiendo, el auditor parte de lo general a particular ya que esto le da una visión panorámica de la empresa y nos lleva a las técnicas siguientes:

1, ANALISIS DE SALDOS

a] Análisis

2, ANALISIS DE MOVIMIENTO

b] Inspección

c] Confirmación

d] Investigación

e] Declaraciones certificaciones

f] Observación

g] Cálculo

a) ANALISIS, - Consiste en la clasificación y agrupación de los -- distintos elementos que forman una cuenta o partida determinada de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas dentro de los estados financieros.

1.a) ANALISIS DE SALDOS, - Este análisis se basa en el estudio de la integración o importe neto de una cuenta representada en el Balance como pueden ser clientes, proveedores, acreedores, etc.

2.a) ANALISIS DE MOVIMIENTO, - En este análisis vamos a investigar cada una de las partidas que constituyen la cuenta ya sea deudora o acreedora,

1. ANÁLISIS DE SALDOS

a) Análisis

2. ANÁLISIS DE MOVIMIENTO

b) Inspección

c) Confirmación

d) Investigación

e) Declaraciones certificaciones

f) Observación

g) Cálculo

a) ANÁLISIS.- Consiste en la clasificación y agrupación de los -- distintos elementos que forman una cuenta o partida determinada de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas dentro de los estados financieros.

1.a) ANÁLISIS DE SALDOS.- Este análisis se basa en el estudio de la integración o importe neto de una cuenta representada en el Balance como pueden ser clientes, proveedores, acreedores, etc.

2.a) ANÁLISIS DE MOVIMIENTO.- En este análisis vamos a investigar cada una de las partidas que constituyen la cuenta ya sea deudora o acreedora,

En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación conforme a conceptos homogéneos y significativos,

- b) INSPECCION, - Se puede definir como el examen físico de bienes materiales o documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo de una operación presentada en los estados financieros,

Ejemplos: Arqueo de inversiones de valores o títulos de crédito.

- c) CONFIRMACION, - Consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc., mediante el recurso de la palabra escrita emitida por una persona enterada y autorizada de la empresa, con la que se tienen relaciones comerciales.

Las técnicas de confirmación pueden ser aplicadas de diferente manera y son:

- 1) POSITIVA, - Cuando en la solicitud se pide si se está conforme con el dato requerido, o se está en desacuerdo.
- 2) NEGATIVA, - Cuando se le pide que conteste únicamente si no está conforme con el dato requerido,
- 3) CIEGA O EN BLANCO, - En este caso o tipo de confirmación no se proporcionan datos y se pide información de saldos y movimientos.

- d) INVESTIGACIONES, - Consiste en obtener la información por medio de personas perteneciente al negocio de que se trate ya sean funcionarios o empleados; este recurso de auditoría puede ser formal o informal según la manera como se realice.
- e) DECLARACIONES O CERTIFICACIONES, - Cuando la importancia de los datos lo amerite, el resultado de las investigaciones realizadas por el auditor, se realizarán por escrito en forma de memorándums o resúmenes de las investigaciones firmados por las personas que participaron en ellas, o en forma de documentos, o cartas dirigidas por dichas personas al auditor.
- f) OBSERVACIONES, - Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma, de como las operaciones se realizan, dándole cuenta personalmente, de modo abierto o discreto, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.
- g) CALCULO, - El auditor puede cerciorarse de la incorrección numérica mediante comprobación por medio de las operaciones aritméticas que se requieran.

Así un plan satisfactorio para el examen de alguna cuenta en especial del balance de un organismo, resultará por muchas razones inadecuada o impráctico para otras.

Por lo tanto, las reglas o procedimientos deberán formularse para cada trabajo, de acuerdo con el control interno existente, práctica generalmente aceptada en la actualidad y de acuerdo también con la experiencia a través de la práctica ganada por medio de ideas de otras y muy especialmente por experiencias propias al ir ejerciendo la profesión de una manera independiente.

Para completar todo lo dicho anteriormente, debe agregarse la distinción más general que hace el comité de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, entre normas y procedimientos de auditoría, y es que éstos últimos se relacionan con "reglas de actuación" y las primeras significan "la calidad de la observación de tales reglas y los objetivos a alcanzar con el empleo de los propios procedimientos".

E. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Al hablar de los procedimientos de auditoría, se pretende señalar una serie de procedimientos para cada renglón en particular de los estados financieros, sino trata de dar una idea general de lo que se debe entender por "PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA" y la utilización de los mismos en la práctica.

Por "PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA" se entiende:

Es el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros examinados, y mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a su examen.

- I. Los métodos seguidos para obtener la comprobación y fiscalización de las cuentas. No hay que olvidar que los procedimientos de auditoría deben sujetarse a las normas de auditoría, como se indicó al definir las normas de auditoría.

Si se hiciera un listado de todos los procedimientos de auditoría, se llegaría a la conclusión de que se pueden establecer una infinita variedad de métodos que los procedimientos de auditoría se pueden concretar a reglas uniformes podría generarse que, si la efectividad de la administración y control interno fueran -- uniformes en todas las negociaciones, la auditoría se reduciría a unos procedimientos comparativamente simples y estadísticos, pero en la práctica esto no es posible y se ha abandonado la -- idea de formular reglas uniformes que llegaran hasta el detalle de los procedimientos.

Por lo tanto, las reglas o procedimientos deberán formularse para cada trabajo, de acuerdo con el control interno existente, práctica generalmente aceptada en la actualidad y de acuerdo también con la experiencia a través de la práctica ganada por medio de ideas de otras y muy especialmente por experiencias propias al ir ejerciendo la profesión de una manera independiente.

Para completar todo lo dicho anteriormente, debe agregarse la distinción más general que hace el comité de procedimientos de auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, entre normas y procedimientos de auditoría, y es que estos últimos se relacionan con "reglas de actuación" y las primeras significan "la calidad de la observación de tales reglas y los objetivos a alcanzar con el empleo de los propios procedimientos".

j. OBLIGACIONES Y RESPONSABILIDADES,

Las obligaciones que contrae el contador público en el ejercicio de su profesión las podemos dividir en dos:

- 1) Obligaciones Contractuales
- 2) Obligaciones Extracontractuales

- 1) Las obligaciones contractuales se originan al celebrar el contrato de servicios profesionales con su cliente, las cuales quedan reguladas en una forma bastante clara en el "Código Civil" para el Distrito y Territorios Federales.

Las principales obligaciones que contrae el Contador Público, desde el punto de vista de su profesión, son:

- a) Cumplir con el contrato celebrado con un cliente, debiendo realizar el servicio contratado en la forma y términos pactados.
- b) Realizar su trabajo contratado de acuerdo con normas de su profesión. Por esta norma debe entenderse como las normas de auditoría generalmente aceptadas; normas generales, normas de trabajo y normas de información, a las cuales me referí anteriormente con más detenimiento.
- c) Por último, realizar su trabajo con buena fe, lo anterior lo debemos interpretar diciendo que el Contador Público debe informar de todos los hechos importantes que conozca

en el desarrollo de su trabajo y no tratar de disimular datos falsos que aparezcan en los estados financieros, cu yas cifras ha examinado.

El incumplimiento de las obligaciones anteriormente señaladas, pueden dar lugar a graves daños y perjuicios al cliente, a terceros interesados directamente y al público en general, como resultado del juicio erróneo que se pudieran formar acerca de la opinión de los estados financieros emitidos por el Contador Público de acuerdo con su examen.

- 2) Obligaciones extracontractuales, el ejercicio de la Contaduría Pública consiste, además de lo anterior, en informar a terceros. De esta manera, resulta que las opiniones emitidas por el Contador Público trascienden al ámbito formado por las relaciones meramente contractuales y se generan obligaciones hacia terceras personas, fundamentalmente en la confianza que a dichas personas merecen las actividades de este profesionista y las conclusiones a que llegue al término de su trabajo.

Además de las obligaciones que la Ley fija y que debe observar el Contador Público al celebrar un contrato de prestación de servicios y de las que se pueden derivar de éste, como asociado del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., o del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, tiene la ineludible obligación de ajustar su conducta a las normas dictadas por el "Código de Ética Profesional".

Este Código norma la conducta del Contador Público en sus relaciones con el público en general, con la clientela y con sus compañeros de profesión; siéndole aplicable, cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la retribución que recibe por sus servicios.

A este respecto sólo mencionaremos dos de las reglas del mismo, que se consideran muy importantes observar.

La primera de ellas es la que se relaciona con el público en general, señalando que: "El Contador Público", será considerado culpable de un acto que desacredite, a la profesión, si al expresar su opinión respecto a los estados financieros que haya examinado o al presentar cualquier otra información profesional.

- a) Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestar para que los estados o sus informes no desorienten o induzcan a conclusiones erróneas;
- b) Disimula o no informa sobre cualquier dato falso importante que aparezca en los estados financieros y del cual tenga conocimiento;

- c) Incurra en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente;
- d) No obtiene suficiente información para justificar la opinión que sustente;
- e) No informa con respecto a cualquier desviación grave de los principios contables generalmente reconocidos o acerca de cualquier omisión importante en los procedimientos de auditoría generalmente aceptadas y aplicables en las circunstancias del caso concreto.

En suma, los informes, documentos que presente el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error.

La segunda regla es la que se relacione con la clientela, que es el "Secreto Profesional".

El Contador Público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, o al menos que lo autorice él o los interesados o sea requerido para ello por auditoría competente.

En estos casos deberá salvaguardar su responsabilidad en forma en que no deje lugar a duda. Sin embargo, podrá consultar o cambiar impresiones entre los asociados del Colegio en cuestiones de criterio o de doctrina, sin identificar a las personas o negocio de que se trate.

RESPONSABILIDADES.- Normalmente, el Contador Público realiza su trabajo de modo tal que todas sus obligaciones son cumplidas y su responsabilidad por lo tanto queda salvaguardada. Sin embargo, es posible que esto no suceda así y en ocasiones su trabajo se realice con negligencia apartándose de las normas de su profesión y aún más, llegando a cometer un acto delictuoso en perjuicio de su cliente o de terceras personas. En tales circunstancias, su responsabilidad para con el cliente y para con el público en general, se aparta ya del ámbito moral de la profesión y cae bajo la sanción de las leyes. En seguida enumero las principales responsabilidades en que, a mi juicio puede incurrir el Contador Público por el incumplimiento de las obligaciones contractuales y extracontractuales.

1. Responsabilidad contractual consiste en la reparación de los daños y la indemnización de los perjuicios, conforme a los casos establecidos en el Código Civil,
2. Responsabilidad extracontractual
 - a) El pago de daños y perjuicios, como obligación que nace de los actos ilícitos que no son delitos.

b) Responsabilidad por causa de delito;

1. Fraude
2. Revelación de secretos

c) Responsabilidad fiscal;

1. Falsedad en la declaración de ingresos
2. Infracción a las leyes fiscales
3. Responsabilidad en relación con auditoría Fiscal Federal

CAPITULO TERCERO

AUDITORIA INTERNA

- a) Definición
- b) Obligaciones y Cualidades
- c) Planeación
- d) Programación
- e) Papeles de trabajo
- f) Informe

A) DEFINICION.

Dentro de una empresa, el auditor interno desempeña un papel muy importante ya que es el encargado de vigilar el proceso contable y de determinar si los sistemas establecidos son correctos o ameritan alguna modificación para su buen funcionamiento.

Es por lo que las empresas se han visto en la necesidad de tener un Auditor Interno que trabaje dentro de la propia empresa.

Así vemos como la Auditoría Interna se incrementa a partir de 1940, época en que los servicios de los Auditores Internos son muy solicitados por empresas privadas y públicas, un aspecto importante que muestra el reconocimiento y responsabilidad de la Auditoría Interna es la creación del Instituto de Auditores Internos de Nueva York en 1941, organización profesional de reconocido prestigio que se dedica al estudio y la difusión de la materia entre los Contadores Públicos.

Un ejemplo de lo anterior, es la definición de Auditoría Interna formulada por el Instituto como sigue:

La Auditoría Interna es una actividad independiente de evaluación, dentro de una organización, para la revisión de las operaciones contable, financiera y otras, como base para prestar un servicio a la dirección.

Es un control direccional, que funciona por medio de la medición y evaluación de la efectividad de otros controles.

Para que la Auditoría Interna tenga éxito, debe estar a cargo de un Contador Público como Auditor con mucha responsabilidad, además, de conocimientos teóricos y prácticos bien cimentados de la contabilidad, así mismo debe estar familiarizado con la finalidad que persigue la Auditoría Interna.

B. OBLIGACIONES Y CUALIDADES

EVOLUCION DE LA AUDITORIA INTERNA

La función de Auditoría Interna ha ido incorporando paulatinamente nuevos recursos y metodología para ampliar el beneficio y ámbito de su servicio, constituyéndose en un importante apoyo para los más -- altos niveles jerárquicos en las organizaciones vanguardistas.

Esta función de auditoría tiene diversos enfoques, que ha experimentado su evolución y orientando sus servicios como:

1. Enfoque de apaga-fuegos.- Consiste en que se reduce a una serie de actividades de carácter operativo no programadas, destinadas a subsidiar la labor propia de terceras personas en las áreas contable, como sobrecarga de trabajo.
2. Enfoque Financiero.- Operaciones que repercuten en la información contable y financiera con la finalidad de verificar, evaluarlas y elaborar un informe que contenga comentarios, conclusiones y recomendaciones.
3. Enfoque Operacional.- Su objetivo examinar las áreas de operación y evaluar los métodos de control, medios de operar y la mejor utilización de los recursos humanos y materiales, con ideas de lograr disminución en costos e incrementos en productividad.
4. Enfoque de Calidad.- Se desarrolla a través del examen y la evaluación de todas las operaciones y actividades desempeñadas en una organización, verificando el cumplimiento de los diversos requerimientos de calidad establecidos, reportando las áreas las desviaciones observadas y las recomendaciones pertinentes.

La principal obligación del Auditor Interno consiste en desarrollar una auditoría dentro de la organización a la cual presta sus servicios puede ser de -- carácter contable o administrativa. Ahora bien, para que la labor del audi--

tor sea fructífera, deberá contar con las facultades necesarias para intervenir en la contabilidad o en cualquier otro departamento de la empresa conforme a las instrucciones recibidas de la Gerencia o Contraloría.

Obligaciones más comunes del Auditor Interno

- a) Actividades relacionadas con el cumplimiento a las normas y procedimientos establecidos, ya sean éstos de índole contable, administrativo legal.
- b) Información constante y oportuna de datos.
Dentro de las funciones del Auditor Interno, tendrá la obligación de proporcionar a la gerencia los datos que obtenga. En su cometido, en forma clara, expedita y en su debida oportunidad.
- c) Entrenamiento al personal de la empresa.
Como el auditor está en contacto con los sistemas de trabajo, se encuentra capacitado para auxiliar al Departamento de Personal en el entrenamiento de los empleados.
- d) Otras obligaciones.
Algunas veces se llama al Auditor Interno para resolver cuestiones de criterio como son:
Interpretación al Contrato Colectivo de Trabajo, Reglamentos de Labores Instructivos, en otras palabras funge como consultor técnico en diversos asuntos.

Cualidades del Auditor Interno.

El enfoque de calidad en la función de Auditoría Interna requiere para su activación de la existencia de diversos sistemas, programas y herramientas administrativas, que permitan un adecuado y constante monitoreo de los niveles de calidad obtenidos durante el diseño, elaboración y uso de los productos propios de una organización.

Principales requerimientos administrativos deseados:

- 1.- Programa de calidad global.-La implementación de un programa de calidad que eduque y capacite a la estructura organizacional de un negocio, creando un lenguaje común.
- 2.- Estándares de Calidad.-Los estándares se implementan todos a través de políticas, prácticas, manuales, instructivos, programas de mejoras y demás instrumentos empleados en la fijación de estándares.
- 3.- Sistema de evaluación de Cumplimiento.-Es necesario mantener en funcionamiento un sistema de evaluación de cumplimientos, basado en indicadores de calidad por área y departamento, a fin de sectorizar los logros.
- 4.- Sistema de Costos de Calidad.-Se requiere operar un sistema para la determinación de los costos consecuentes de una mala calidad, tanto reales como potenciales, a fin de apreciar el impacto económico de las desviaciones observadas contra los estándares establecidos.
- 5.- Sistema de Diagnóstico de Causas.-El enfoque de calidad el establecimiento de un sistema de análisis de desviaciones, que permitan diagnosticar sus causas probables validando la adecuabilidad de sus recursos humanos y materiales, de los métodos y procedimientos empleados.
- 6.- Sistema de Evaluación de Desempeño.-La evaluación de desempeño de personal, el cual considero, dentro de sus variables de medición, el apego a los estándares de calidad, y productividad establecidos.
- 7.- Sistema de Comunicación Abierto.-Los requerimientos de calidad entre los diversos clientes y proveedores internos y externos de un negocio hace indispensable la eliminación de todo tipo de comunicación triangulada.
- 8.- Capacidad Técnica y Profesional.-El auditor interno debe manifestar una probada capacidad técnica y profesional, actualizándose y capacitándose permanentemente.

Preparación técnica.

O sea el conocimiento académico de la técnica contable y de auditoría.

Experiencia.

Debe conocer a fondo las situaciones que se presentan y ésto es posible mediante la práctica que se adquiere dentro de la empresa.

Atributos Morales de la Personalidad.

Podemos asegurar que los atributos morales constituyen el patrimonio más valioso en la vida del individuo. Por lo tanto, los atributos morales que debe poseer un Auditor Interno son:

HONRADEZ Y LEALTAD

Constituyen las principales cualidades, pues proporciona la confianza necesaria al personal con quien trata.

TACTO

Procurar decir lo más adecuado en cada ocasión, para evitar todo lo que sea susceptible de ofender o molestar.

SIMPATIA PERSONAL

Es tener don de gentes, trato amable con el personal de la empresa, sin llegar al exceso de la familiaridad, pues ésto restá respeto y seriedad.

C. PLANEACION

La planeación constituye una de las normas de auditoría generalmente aceptadas, lo cual quiere decir que la planeación es un requisito indispensable que todo auditor debe cumplir para garantizar que su trabajo es satisfactorio. En la planeación se estudian las características y peculiaridades propias de cada empresa, con el fin de adaptar los procedimientos de auditoría al caso específico de que se trate.

Análisis previo de la Unidad Organizacional a Auditar

La prevención, como principal motivo de la cultura de calidad, nos señala la necesidad de efectuar un concienzudo análisis previo de la unidad organizacional a auditar, recopilando y examinando información sobre su situación pasada, presente, así como la esperada, basada en revisiones anteriores en diversos reportes de actuación (Contable, Financieras, Operativos y Administrativos), así como en los proyectos de mejora implementados o en vías de desarrollo.

Finalmente es conveniente capturar los distintos requerimientos e inquietudes planteadas por cada uno de los clientes usuarios del productos "Informe de Auditoría" a fin de establecer objetivos específicos de revisión de valor agregado para la organización.

Aviso de Inicio de Auditoría.- El elemento "Sorpresa" en la iniciación de una auditoría carece de valor bajo el enfoque de calidad, por lo que se estima conveniente dar aviso al responsable de la unidad organizacional a auditar (Empresa, Area o Departamento) sobre el inicio de la revisión con suficiente antelación a fin de que el personal bajo su Dirección, presupuesto dentro de sus actividades diarias, el tiempo necesario para atender a los auditores. Cabe mencionar, que durante el tiempo destinado a la revisión y bajo el enfoque examinado, los auditores se transforman en clientes y el personal auditado en proveedores.

Reunión de Inicio de Auditoría.-Es donde los auditores asignados -- proporcionan al responsable de la unidad a auditar, el programa de trabajo aprobado y listado de los requerimientos de información a -- solicitar, donde se señala la documentación necesaria, el período -- que la misma deberá cubrir, así como la fecha de entrega esperada. Por su parte los auditores deberán ser informados sobre el espacio físico que se le tiene asignado, así como las facilidades con las -- que contarán durante su revisión.

Presentación con el Personal.-Es importante que los auditores asignados a la revisión sean presentados, sin embargo, con la totalidad del personal que labora en la empresa auditada para consultar, así sea el más modesto de los trabajadores, puede proporcionar valiosa información para el bienestar de la organización. Asimismo, la calidad es responsabilidad de todos.

Exámen y evaluación de la Unidad Organizacional.-Se realiza de todas las operaciones y actividades desempeñadas en una Unidad determinada, desarrollandose a través de:

- 1.- Revisión de los diagramas de proceso a diversos productos.
- 2.- Revisión de la matriz, cliente, producto de la Unidad.
- 3.- Observación de las actividades y operaciones.
- 4.- Examen físico de bienes materiales y documentación solicitada.
- 5.- Obtención y validación de información, datos y comentarios -- proporcionados por el personal.
- 6.- Verificación de los diversos requerimientos de calidad establecidos.
- 7.- Desviaciones observadas y enlistamiento de áreas detectadas.
- 8.- Evaluación de cumplimiento, seccionada al mínimo nivel organizacional, confrontando las acciones y hechos observados -- con los estándares de calidad establecidos.
- 9.- Presentación y discusión de las diversas desviaciones con -- los responsables directos de las operaciones.
- 10.- Determinación de los costos consecuenciales de las desviaciones observadas, clasificandola como reales.

- 11.- Diagnóstico de las posibles causas asociadas con las desviaciones observadas.
- 12.- Sugerencias constructivas, en acciones de carácter preventivo.

Para lograr una buena planeación de la auditoría interna es necesario obtener una serie de datos que nos pueden ser de mucha utilidad y que la misma empresa nos los proporciona y son los siguientes:

- 1.- Revisar los papeles de trabajo e informe de auditorías anteriores.
- 2.- Estudiar y evaluar el control interno.
- 3.- Conocer a través de los funcionarios responsables de las áreas a revisar y por medio de entrevistas, los aspectos que ellos consideren más importantes o que necesiten una revisión especial, con el propósito de que la auditoría tenga una mayor aceptación en la empresa.
- 4.- Inspeccionar las instalaciones, oficinas, archivo general, caja y lugares importantes dentro de la empresa.
- 5.- Observar como se efectúan las distintas operaciones y hacer una breve descripción de su uso.
- 6.- Revisar políticas, procedimientos manuales e instructivos de operación para ver su funcionalidad.
- 7.- Inspeccionar contratos especiales y documentación importante. Otro punto importante en la planeación de la auditoría interna es la coordinación de la auditoría interna con la auditoría externa, para ponerse de acuerdo sobre los puntos que requieren una revisión especial o el aumento de pruebas en virtud de las deficiencias encontradas en auditorías anteriores.

D. PROGRAMACION

Tiene como objeto formular un plan debidamente ordenado del trabajo que se va a realizar.

Generalmente son de aplicación general pero los que elabora el departamento de Auditoría Interna deberán ser de aplicación particular -- como resultado de los sistemas, métodos de contabilidad, usados en las empresas.

La aprobación de la programación de trabajo, la debe de autorizar el responsable de la función de Auditoría Interna elaborado por los auditores asignados a la revisión, fijándose fecha límite para el inicio y terminación de cada actividad, considerando estándares de trabajo y proceso, los objetivos específicos previamente definidos, así como la capacidad de respuesta esperada de los proveedores de información.

El Programa de Calidad y la Función de Auditoría Interna

Un programa de calidad global, pretende concientizar a toda una organización sobre la importancia de la calidad de sus acciones y servicios, proporcionando las herramientas necesarias para la elaboración de estrategias y planes de acción que permitan facilitar el cambio, así como indicadores para evaluar su avance.

Consecuentemente, la Auditoría Interna al igual que cualquier otra función administrativa u operacional, requiere ser sometida a un pro

ceso de adecuación orientado a la calidad total, de acuerdo a las siguientes etapas:

1. Asimilación del modelo de calidad y de los principales conceptos
2. Definición de los productos y la misión propia de la función
3. Identificación de los clientes (externo e internamente)
4. Identificar las necesidades de los clientes
5. Análisis de los procesos existentes para la elaboración de los productos.
6. Negociación de especificaciones de los productos con los clientes.
7. Establecimiento, desarrollo e implantación de proyectos de mejora (al proceso y al producto).
8. Establecimiento de sistemas de control para mantener las mejoras
9. Establecimiento de sistemas de medición de la satisfacción de los clientes.
10. Establecimiento, desarrollo e implementación de nuevos proyectos de mejora.

Las principales finalidades de esta programación de trabajo las podemos enumerar de la siguiente manera:

1. Guiar al Auditor en el desarrollo de sus labores en forma ordenada, sin perder tiempo en investigar el trabajo a desarrollar.
2. Dar la seguridad de que no se olvidó nada de lo planeado.
3. Facilidad al entrenamiento de los nuevos auditores que empiecen a prestar sus servicios.

El contenido de esta programación de trabajo la podemos resumir en los siguientes puntos:

1. Indicar claramente la finalidad que se persigue
2. Tomando en cuenta las características de cada empresa y experiencias anteriores o propias, determinar los puntos necesarios a desempeñar, indicando el mínimo a desarrollar y no al máximo, de lo contrario cortaría la iniciativa de la persona que lo desarrolla.
3. Precisar los procedimientos de Auditoría Interna, que se han de aplicar, la extensión de la revisión o del período de tiempo - que se debe seleccionar.

Sólo agregaremos a lo dicho anteriormente que toda programación de trabajo como los manuales, pueden estar sujetos a modificaciones o ampliarse para obtener resultados satisfactorios.

La culminación del trabajo desarrollado por el Auditor Interno; serán las recomendaciones que presente en su informe, por lo que tendrá un especial cuidado en formularlas. Estas deben reunir - los requisitos propios de redacción y sobre todo, se debe formular con claridad las medidas que se deben tomar, para corregir el hecho que se está reportando como incorrecto.

Así como se ha establecido que la culminación del trabajo del Auditor se ve reflejada en el "Informe de Auditoría Interna", también se puede aceptar que este trabajo desarrollado por Auditoría Interna, se vería innecesario o nulificado si las recomenu

daciones elaboradas por él, no fueran llevadas a cabo por las personas responsables de hacerlo; pero si el departamento de Auditoría Interna cuenta con el apoyo suficiente del funcionario de mayor jerarquía en la empresa y si el Departamento de Auditoría Interna ha sabido ganarse el prestigio necesario por su actividad dentro de ésta, en el desempeño de su trabajo seguramente verá el fruto de su trabajo en la contestación positiva a su informe de auditoría y en el cumplimiento inmediato posterior de dichas recomendaciones.

La contestación al Reporte de Auditoría Interna, deberá contener:
La razón de la existencia del hecho reportado por el Auditor.

E. PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son la evidencia del trabajo desarrollado, ya que es la prueba documental que respalda la opinión del Auditor Interno, estos se deben de elaborar completos, claros y con la información suficiente,

Existen varias deficiones respecto a papeles de trabajo de los cuales se mencionan los siguientes:

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

Reciben el nombre de papeles de trabajo, el conjunto de cédulas y documentos donde se registran los datos e informaciones obtenidas por el Auditor Interno en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en muchos casos, la descripción de las mismas pruebas.

Arthur W. Holmes en su libro "Auditoría, Principios y Procedimientos" dice:

Son aquellos en los que recopila el Auditor Interno sus datos, análisis, cálculos, notas, relaciones y registros pertenecientes a la Auditoría que se presenta al cliente.

Como se puede apreciar los conceptos citados no difieren en su esencia y se entiende que el Auditor Interno debe conservar invariablemente una Historia de las evidencias, los análisis,

comprobaciones, verificaciones, etc. que sirven de soporte material a un informe de Auditoría valiéndose de los papeles de trabajo.

El Auditor Interno es el responsable de la veracidad y exactitud de los papeles de trabajo elaborados por él, así como de los informes que lleven su firma.

FINALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

1. Dejar constancia escrita de haber cumplido con todos los puntos del programa.
2. Mostrar el alcance y detalle del trabajo desarrollado.
3. Registrar los antecedentes y otros datos en apoyo de los resultados, conclusiones y recomendaciones del informe.
4. Mostrar los pormenores de las infracciones legales y reglamentarias, así como todas las observaciones que tuviera el Auditor.
5. Contener la justificación si el Auditor Interno hubiese podido cumplir con algún punto del programa.
6. Ofrecer el detalle si el Auditor Interno hubiese aplicado algún procedimiento o realizado otra labor especial de importancia, no requerida expresamente en el programa.

REQUISITOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

1. Veracidad, exactitud y claridad en los datos presentados, a -- fin de que resulten intelegibles y útiles para cualquier persona autorizada a tener acceso a los mismos.
2. Los papeles de trabajo de arqueo de caja y de valores en general, se deben elaborar con tinta y no deben de contener borraduras, tachaduras, ni otro tipo de alteraciones.
3. Al elaborar otros papeles de trabajo se utilizará lápiz negro, debido a su facilidad y limpieza con que se borra su escritura, en caso necesario, y se escribe nuevamente encima de la -- parte borrada.
4. Cuando los papeles de trabajo sean preparados por otra persona y revisados por el Auditor Interno, el Auditor preferirá tachar en vez de borrar así inutilizará la frase o cifra deseada y -- que permitirá conocer lo escrito originalmente.
5. La uniformidad de los papeles de trabajo es muy significativa, por lo que solo deben usar los rayados especiales y los formularios establecidos por el Departamento de Auditoría Interna.
6. Para las observaciones o notas de carácter general se utilizará papeles de rayas horizontales únicamente. Los borradores del informe habrán de prepararse a triple espacio, con finalidad de hacer adiciones, sustituciones, interrelaciones y cualquier modificación que tuviera que hacer el Auditor en los borradores de sus informes.

7. El Auditor Interno tratará de que en sus papeles de trabajo -- queden constancia de los cálculos que efectuó especialmente si estos tuvieran importancia significativa. Si los cálculos fueran mensuales, las operaciones aritméticas se efectuarán en el anverso o reverso del papel de trabajo correspondiente.

Si fuera mecánica la cinta de la máquina calculadora o sumadora quedará adherida al papel de trabajo respectivo, ya fuera - en el anverso o reverso.

8. No se debe escribir al reverso de ningún papel de trabajo, ex cepto en el caso de los cálculos, según se menciona en el inci so anterior.

Cuando se va a preparar un papel de trabajo debe pensarse en la mejor forma de hacerlo, procurando la mayor claridad posible. Se pueden hacer cédulas sumarias que comprende un mayor grupo de cuentas o funciones y cédulas de análisis o subanálisis en las que se analizan cada uno de los renglones o secciones presentadas en los sumarios.

Los datos principales que debe contener una cédula de auditoría son los siguientes:

Encabezado de la cédula cuyo objeto sea la identificación y descripción de la cédula y contiene los siguientes datos:

Nombre de la empresa, nombre del área a que se refieren, concepto de trabajo efectuado, índice, la fecha de la Auditoría, las fechas de iniciación y terminación del trabajo y las ini-

ciales de quien elabora la cédula y quien la revisó.

Cuerpo de la cédula.

Es la parte esencial de la misma ya que contiene el análisis de la cuenta o departamento, la descripción del trabajo y las conclusiones.

Pie de la cédula.

En la parte inferior de la cédula se describe de donde se toma la fuente de datos, y esto se indica por medio de "Marcas de Auditoría", con estas marcas se facilita la revisión de los papeles de trabajo ya que previamente se uniforman y se les da a cada una un significado.

Una vez terminado el trabajo de Auditoría, los papeles de trabajo se clasificarán en legajos.

1. Un legajo de archivo corriente que contiene los papeles de trabajo preparados en el curso de la última Auditoría.
2. Legajo de circularización, contendrá las copias de la solicitud de confirmaciones recibidas de nuestros deudores y acreedores.
3. Legajo de archivo permanente que comprende la información general sobre la Historia del negocio y de los cambios habidos en el desarrollo de sus operaciones mostrados por medio de datos y cifras comparativas.

Como se puede observar se ha tratado de hacer notar la importancia de la preparación cuidadosa de los papeles de trabajo. Ya que estos deben de ajustarse a ciertas normas de calidad debido a la importancia que los papeles representan para el Auditor ya que es la prueba del trabajo realizado,

F. INFORME

Una vez concluidas las actividades de elaboración, revisión, discusión distribución del informe de Auditoría entre los diversos clientes funcionarios de la empresa, los auditores asignados proceden a obtener las indicaciones de calidad de sus propias actividades a fin de ser examinados y capturados por el responsable de la función de Auditoría Interna en el sistema de evaluación de desempeño de los involucrados.

Como un complemento a lo antes expuesto, a continuación se muestra el índice típico de un informe de Auditoría Interma, bajo el enfoque de calidad;

1. Resumen ejecutivo
2. Objetivos (Generales y Especiales)
3. Alcance de la Auditoría
4. Evaluación de cumplimiento
5. Resultados
6. Costos de Calidad
7. Diagnóstico de Causas
8. Recomendaciones
9. Anexos

El informe que rinde el Contador Público como Auditor Interno es la comunicación por la cual se dan a conocer los resultados obtenidos de las conclusiones del examen realizado, como la culminación de cada una de las revisiones llevadas a cabo, con el objeto principal de informar a la administración de la empresa respecto a los resultados de los trabajos efectuados.

Existen varias clases de informes que están elaborados según las necesidades de la empresa. Los informes pueden ser diferentes entre sí, según las características que contengan:

- a) Nivel al que se reporta
- b) Materia reportada
- c) Frecuencia del reporte
- d) Necesidad de información requerida en cuanto a detalle

El Auditor se da a conocer al emitir su informe. Si los datos, lenguaje a conclusiones en él contenidas, no son el resultado final de un trabajo cuidadoso y de una inteligencia operación, y además no son presentadas las personas que reciban el informe, su trabajo -- será desacreditado ante la vista de la administración de la empresa.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

Los informes del Auditor Interno son revisados por varios niveles de la administración de la empresa; por ello deben ser presentados de tal forma, que las personas cuyo trabajo, está siendo revisado, no puedan desacreditar el informe ni el trabajo del Auditor Interno por fallas en su presentación.

El informe deberá ser un documento que, por su claridad en el orden y en el lenguaje empleado, hable por sí solo al ser leído; y - que permita, por su exactitud, el acceso a las fuentes de información mencionadas en el cuerpo del mismo,

Al ser elaborado el informe se debe usar un lenguaje a la altura de la administración de la empresa; oraciones y párrafos cortos, títulos adecuados.

Para así asegurar la aceptación del informe, Primero se debe presentar los principales hechos, en forma detallada de estos hechos, informando acerca de la evidencia y hechos encontrados.

Así el lector del informe puede leer solamente el resumen del informe, no, necesitará enterarse de todos los detalles y confundiría el principal mensaje; de tal forma que si él quiere una mayor información, buscará en el mismo informe el detalle del resumen.

La habilidad para reportar oralmente, es tan importante como la habilidad para reportar por escrito,

La finalidad del informe consiste en informar acerca de la situación en la cual se encuentra la empresa, para lograr la coordinación de esfuerzos y tener bases sólidas sobre las cuales administrar la empresa.

Requisitos de informe para alcanzar su finalidad:

- a) Oportunidad
- b) Exactitud
- c) Utilidad
- d) Imparcialidad
- e) Veracidad
- f) Claridad

El informe será distribuido a todos los funcionarios de máximo nivel, cuyas responsabilidades fueren afectadas en la revisión y principalmente cuando se solicite su actuación correctiva dentro de las recomendaciones.

El funcionario de quien depende el Auditor Interno siempre será incluido en la distribución del informe de Auditoría Interna que aparecerá en una de las primeras hojas, de tal forma que todos los demás funcionarios tengan el conocimiento de quines además de ellos, están siendo informados del trabajo desarrollado del Auditor Interno. A continuación, se solicitará al funcionario responsable del departamento revisado, la contestación del informe de Auditoría Interna, dirigido a la gerencia de la empresa con copia al departamento de Auditoría Interna.

La contestación, se deberá formular en un plazo mayor al acordado -- por la empresa, el funcionario responsable mencionará las medidas tomadas para llevar a cabo las recomendaciones del auditor, o las razones por las cuales no se aceptan las recomendaciones del Auditor.

Antes de elaborar el informe definitivo, el Auditor Interno, hará un informe previo, que será presentado al funcionario responsable del departamento revisado, para así con esto demostrar al funcionario responsable que la labor del Auditor Interno es completamente honesta y prueba de ello es que se le someta el informe de Auditoría a su consideración. Es importante mencionar que los hechos presentados en el informe están respaldados con evidencia suficiente y competente, plasmado en papeles de trabajo del Auditor Interno, y estas pueden o no incluirse en el informe de Auditoría.

Las conclusiones y las recomendaciones se discuten para asegurarse de que hay un entendimiento completo del razonamiento y objetivos del Auditor. De tal forma que en los informes se debe incluir una explicación concisa de la extensión de la Auditoría y describir la condición del trabajo realizado tan clara y brevemente como sea posible.

Cuando no se logre conseguir alguna o algunas recomendaciones del informe previo, esto servirá al Auditor para intensificar sus materiales de prueba y respaldar el hecho encontrado, como la importancia de su recomendación; consiguiendo así la aceptación no encontrada al principio.

La forma y fecha en que fueron o serán corregidos los hechos encontrados por el Auditor, así como las medidas a tomar para prevenir o evitar que en futuras ocasiones se presente el mismo caso.

CAPITULO CUARTO**AUDITORIA EXTERNA**

- a) Definición
- b) Independencia Mental
- c) Planeación
- d) Programación
- e) Papeles de Trabajo
- f) Finalidad de la Auditoría
- g) Dictamen

A. DEFINICION

Nuevamente tendremos que empezar por la definición.

Primeramente citaremos la definición de Artur W. Holmes y que expone: Auditoría Externa, o de estados financieros, "Es el examen crítico y sistemático de: (1) La Dirección Interna; (2) Estado, Expedientes y operaciones contables preparadas anticipadamente por la gerencia y; (3) los documentos y expedientes financieros jurídicos de una empresa comercial".

Con la definición anterior y la siguiente se tiene un concepto más amplio de lo que es Auditoría Externa.

Según los C.C.P.P. Hermanos Mancera, mencionan:

"Auditoría, es el examen de los libros de contabilidad, registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa, de un Fideicomisario, de una Sociedad, de una Corporación, de una Institución, Asociación, Oficina Pública, Copropiedad, Negocio Especial -- Cualquiera, y llevarlo a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas, y de informar y dictaminar acerca de ellos".

Se dan estas dos definiciones anteriormente citadas, por que con éstas se tienen una idea clara de lo que es la Auditoría Externa.

El profesor Rogelio Casas Alatraste en sus apuntes sobre Teoría y procedimientos de Auditoría define así: "La Auditoría de Estados Financieros, es el examen o revisión, a base de pruebas selectivas, -

de los Estados Financieros, tendientes a determinar si se presentan razonablemente, la situación financiera de los resultados de las -- operaciones de la unidad económica a que se refiere".

NOTA: Digo en conclusión que la Auditoría Externa, consiste en el exámen y análisis de las cifras de los Estados Financieros con el objeto de rendir una opinión respecto a la razonabilidad de los mismos.

N e c e s i d a d :

Por la relación económica política y social, que tienen las empresas entre sí y por los múltiples intereses que existen, se creó la necesidad de la intervención de un Auditor Externo que opinara sobre la razonabilidad de los Estados Financieros que preparaban cada una de las empresas.

Podemos suponer que, el origen de la intervención profesional del -- Contador Público, debió ser por los múltiples intereses de los negocios en asegurarse de la veracidad y corrección de los Estados Financieros que cada Empresa preparaba; esto no pasó por alto y ahora toda empresa que tenga cierta cantidad de ingresos acumulables en un ejercicio, tiene la obligación jurídica y moral de que sus Estados Financieros sean dictaminados por un Contador Público independiente.

O b j e t i v o s :

Dentro de los objetivos de la Auditoría de Estados Financieros, el más palpable y de resultado inmediato, es el de proporcionar al pro

pio Auditor los suficientes elementos de juicio, para poder fundamentar en forma por demás profesional y objetiva su opinión sobre los Estados Financieros, sujetos a su análisis, estudio y revisión. Posteriormente, el objetivo primordial, es el de agregar confianza a dichos Estados Financieros, mediante el dictamen que emita y que no es otra cosa que la expresión escrita en la que resume el trabajo efectuado y su opinión acerca de la razonabilidad de las cifras en ellas presentadas.

D i f e r e n c i a s :

Una vez establecidas y definidas las características esenciales de cada una de estas dos importantes ramas de la Auditoría estamos en condiciones de establecer y determinar las siguientes diferencias:

- 1) Como ya ha quedado asentado en anteriores párrafos, la Auditoría Interna es efectuada por personal propio de la empresa y por lo consiguiente en cuanto a las normas de Auditoría y específicamente las que se refieren a las normas personales, la independencia mental queda completamente restringida y no puede emitir una opinión que sea de aceptación general.
- 2) El enfoque de sus exámenes es un tanto diferente, porque el Auditor Externo se dedica a comprobar que estados muestran la situación financiera de determinada empresa, a una fecha determinada, y los resultados por un periodo, sean correctos, en tanto, el Auditor Interno, profundiza y le interesa más detectar, si hay o no, un adecuado sistema de contabilidad que proporcione información más segura y correcta y que ésta sea continua y no sólo

a una fecha determinada.

- 3) La Auditoría Externa es llevada a cabo por un Contador Público independiente que no tiene ninguna presión del tipo que la tienen el Auditor Interno y además el Contador Público independiente acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

B. INDEPENDENCIA MENTAL

De acuerdo con la definición de Auditoría Externa, ésta debe practicarse por una persona extraña al negocio que se audita. Un Contador Público ofrece a quien lo solicite, sus conocimientos, su habilidad y su experiencia, pero es sin embargo que el valor de su trabajo descansa sobre todo en su carácter de independencia. Esta cualidad es lo que rinde la gran utilidad de sus servicios, ya que se supone que al emitir su juicio lo ha hecho libremente, sin ningún interés que pudiera influenciarlo, La independencia del Contador Pública es básica ya que ella misma le dá crédito a los Estados Financieros que él presenta y es lógico suponer que si no fuera totalmente independiente de la administración su opinión no tendría el mismo valor. Es necesario recordar que su dictamen no solo es útil para aquellos que se encuentran dentro del negocio, sino que será útil para el público en general y que éste descansa en la opinión que el Contador Público presente.

Desde luego que la independencia del Contador Público debe establecerse:

- a) Al aceptar su trabajo no debe tener un interés financiero en la empresa que va a examinar.
- b) Debe observar la regla de que los honorarios que va a percibir por su trabajo no lo deberán influir durante el curso del mismo.
- c) No debe tener relación familiar con el Contador Público o los Directores de la empresa; no debe haber servido con anterioridad al cliente como directivo o ejecutivo, lo cual no impedirá que

en algunas ocasiones el Contador Público dé su opinión sobre los problemas contables que el cliente le plantee, no sólo durante el curso de su trabajo sino en el lapso entre una auditoría y otra.

Debido a lo expresado anteriormente, si el Contador Público presupone que existen circunstancias que pueden influir en su opinión profesional, debe evitar su actuación como Auditor y de continuar si lo hubiere aceptado con objeto de no reducir su independencia mental e influyan dichas circunstancias, sobre el juicio objetivo del mismo, permitiendo además que en la mente pública surjan dudas acerca de la actuación de dicho profesional; en consecuencia, debe por todos los medios mantener y defender su independencia en bien de su propia clientela y de la profesión misma.

Existen reglamentos de ética profesional emanados de las distintas organizaciones que agrupan a los Contadores Públicos, que señalan las circunstancias particulares en que se considera que la independencia mental del profesional se ve afectada, o que la confianza pública en dicha independencia resulta comprometida, por lo tanto, debe sujetarse a las decisiones que con carácter general den esas organizaciones e instituciones públicas que gobiernan su actividad profesional.

Pero si es por primera vez que el Auditor es llamado para hacer la Auditoría de un negocio que no conoce, la planeación previa requerirá estudios amplios y tal vez profundos de los principales y más importantes problemas, sus procedimientos administrativos y contables, sus políticas de financiamiento, ventas, producción, cobranzas, control interno, etc.

En ambos casos, este conocimiento razonablemente completo del negocio y sus problemas en conjunto, ya sea por revisiones anteriores o por investigación actual, servirá de base al Auditor para determinar su plan de trabajo que estará representado por lo que se llama el "Programa de Trabajo".

La planeación ya definida de la Auditoría se condensa habitualmente en el programa de trabajo que incluye la indicación más o menos detallada del trabajo a desarrollar, su alcance y su oportunidad.

El programa contendrá, pues, sólo indicaciones generales en relación a las principales pruebas a realizar cuando se elabore para uso de supervisores o Auditores con la experiencia necesaria para aplicarlos, o bien, detallará en forma analítica los procedimientos aplicables, lo cual en el caso de tener ayudantes servirá como instructivo.

Algunas firmas de contadores públicos, preparan programas de trabajo, únicamente para los trabajos importantes. Sin embargo, es conveniente se formulen por escrito, ya sea en una forma general o detallada, para todo tipo de trabajo. Esto acarrea múltiples ventajas, tales

como: (1)

- a) Que no quede sujeto sólo a la memoria de quienes realizaron las primeras labores de investigación, el estudio y evaluación del Control Interno, la repercusión que todos estos conocimientos debe tener en la realización del trabajo.
 - b) La seguridad que proporciona al Auditor, al ayudarle a no omitir procedimientos importantes o la revisión de algún aspecto trascendental, o bien a no dar una extensión inadecuada a su trabajo, evitándose los consiguientes peligros de pérdida de tiempo o de omisiones irreparables. Esta ventaja será más evidente cuando se trabaje con ayudantes.
 - c) Permite hacer una adecuada distribución de labores entre los ayudantes, considerando su experiencia y capacidad y la importancia o complejidad de la cuenta o aspecto que se le asigna.
 - d) Ayuda al encargado de la Auditoría en la explicación a sus ayudantes de los procedimientos que deberán aplicarse, su extensión, sus objetivos, etc.
 - e) Proporciona mayor agilidad y seguridad en la supervisión, ya que facilita ver rápidamente si todos los puntos a cubrir fueron debidamente cumplidos y las cédulas en que se desarrollaron. Permite, además, saber en cualquier momento quién realizó el tra
-

bajo tanto para los efectos de su revisión, cuanto para cualquier aclaración o fijación de responsabilidades.

- f) Sirve para saber el trabajo que se ha realizado y el que queda por hacer y el tiempo estimado para terminar la Auditoría. Asimismo, permite controlar, eficazmente el tiempo real de revisión comparándolo con lo estimado.

En resumen, el Programa de Trabajo es un medio que permite superar las técnicas de trabajo y obtener ahorros de tiempo, evitando dupli- cación de labores, ordenándolos adecuadamente y controlando todas las fases de la Auditoría.

Es de recomendarse que este Programa de Trabajo se prepare al termi- nar la Auditoría, con la ventaja de tener reciente en la mente las - deficiencias en la ejecución del trabajo, las fallas en los princi- pios y procedimientos seguidos por el cliente, la necesidad de vigi- lar las transacciones sin terminar, etc.

C. PLANEACION

Planear el trabajo de auditoría será decidir previamente cuales son los procedimientos más convenientes que han de emplearse y qué extensión se les dará a las pruebas, la oportunidad para su aplicación, qué papeles de trabajo se emplearán para registrar los resultados, qué personal intervendrá en el trabajo de Auditoría Externa, así como la calidad profesional del mismo.

Así como la planeación implica el trabajo a desarrollar lógicamente que debe conocerse el tiempo a emplear para el desarrollo del trabajo, sin embargo, se debe considerar que lo planeado inicialmente está sujeto a modificaciones de acuerdo al desarrollo del propio trabajo.

Es normal que en auditoría se tome muy en cuenta la importancia relativa a los conceptos que integran los estados financieros, de así se tiene una base para la extensión de las pruebas a realizar.

Se debe tener en cuenta si el trabajo es inicial o bien anteriormente ya se ha realizado otro.

Invariablemente la planeación en auditoría debe ser elaborada por una persona suficientemente competente y de preferencia que conozca la empresa en donde ha de realizarse el trabajo.

A continuación se señalan aspectos que el auditor debe tomar en cuenta al efectuar el análisis general para la planeación.

- 1.- La naturaleza de las operaciones de la empresa, de sus activos, el grado de riesgo de que dichos activos sean utilizados en forma incorrecta y desde luego el volumen de las transacciones que se efectúan.
- 2.- El medio ambiente que rodea a la empresa, la reputación de la administración, la calidad y rotación del personal con el cual trabaja, y en general la empresa se aparte de los procedimientos de control interno establecidos.
- 3.- Que los procedimientos de control interno establecidos hayan sido comunicados claramente a todo el personal encargado de ponerlos en práctica de una manera formal.
- 4.- El conocimiento adquirido en relación con el sistema de control interno contable de la empresa cuando se ha efectuado con anterioridad la auditoría de los estados financieros, así como el riesgo potencial de que las deficiencias importantes observadas en el sistema de control interno se pueden volver a presentar.
- 5.- La existencia de centros de proceso de transacciones en diferentes localidades.
- 6.- El alcance y calidad de la función de auditoría interna.
- 7.- Además se deben comentar con la administración los siguientes aspectos:
 - a) La responsabilidad que la propia administración ha asumido respecto al establecimiento de técnicas de control interno adecuadas y al mantenimiento de las mismas.
 - b) Las debilidades consideradas como importantes por la administración, incluyendo las acciones correctivas.
 - c) La descripción de cualquier irregularidad que pueda haber involucrada a la administración o a empleados que tengan un papel importante en el sistema de control interno.
 - d) Los cambios importantes ocurridos recientemente en el sistema de control interno.

A través de la investigación se sabe que el trabajo de Auditoría

puede planearse no solamente bajo el buen juicio y experiencia del Contador Público, sino que también pueden auxiliarse de otras técnicas o métodos para la planeación de su trabajo, debido al desarrollo comercial, industrial, económico y financiero de las empresas se encuentra ante la complejidad del creciente volumen de las operaciones de las empresas, se efectúa la aplicación de nuestra estadística, la utilización, de programas de trabajo generalizados de auditoría, con la finalidad de dar aplicación positiva a los procedimientos de auditoría.

El Contador Público, para planear en forma más adecuada el trabajo a desarrollar se auxilia de otras técnicas o métodos y estas pueden ser:

- a) Análisis Financieros
- b) Estudio y evaluación del Control Interno
- c) Análisis de las Características Específicas de la Empresa
- d) Lugar donde se va a Realizar el Trabajo
- e) Visitas Preliminares con el Cliente

D. PROGRAMACION

"En el sentido estricto, el programa de trabajo es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de Auditoría que han de emplearse, la extensión que se le ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar". En ocasiones se agregan a esto algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de Auditoría sobre características o peculiaridades que debe conocer.

Los programas de trabajo tienen por objeto formular un plan debidamente ordenado del trabajo que se va a realizar.

Para asegurar los mejores resultados en cualquier trabajo, es necesario hacer una planeación adecuada y racional del mismo. Esta planeación habrá de ser tan amplia como se requiere, en vista del conocimiento que el Auditor tenga de la empresa, cuyas cuentas va a revisar.

Este programa se formula generalmente en la oficina del Auditor antes de principiar.

Si el Auditor tiene ya un conocimiento del negocio por Auditores anteriores, la planeación se reducirá a la revisión de las circunstancias actuales y aplicará los procedimientos de Auditoría que juzgue necesarios para el caso.

Al primer grupo de papeles de trabajo se le conoce con el nombre de archivo permanente y al segundo como papeles de trabajo relativos a la verificación, conservándose en forma separada.

El arreglo final de los papeles de trabajo debe ser accesible a su localización rápida, ya que se utilizarán no sólo durante el desarrollo del trabajo y la preparación del informe, sino quizá se utilice para ampliar datos o para servir como elemento de prueba en los tribunales.

Para que el contenido de los papeles de trabajo se considere completo, es preciso que reuna en forma concisa todos los datos necesarios para probar que el auditor externo durante su trabajo, ha seguido las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, y que el dictamen y el informe han sido formu- lados debidamente.

Los Papeles de Trabajo con propiedad exclusiva del auditor externo, pues le pueden servir de prueba fehaciente, en cualquier momento de la opinión contenida en el dictamen o en el informe.

Como los datos contenidos en los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial, su propietario debe conservarlos en su poder observando sigilo profesional.

E. PAPELES DE TRABAJO

Los datos e información que obtiene el auditor durante el desarrollo de su trabajo, así como los resultados de las pruebas realizadas y en ocasiones la descripción de ellos, se anotan en un conjunto de cédulas y documentos que reciben el nombre genérico de papeles de trabajo.

Estos papeles de trabajo representan la fuente inmediata del dictamen o informe del auditor; es el único elemento de enlace que existe entre los registros contables, las evidencias físicas documentales examinadas por el auditor y su informe; en caso necesario, prueba fehaciente de que el dictamen o informe del auditor fue basado debidamente y normalmente guía y ayuda para programar la siguiente auditoría.

Desde el punto de vista de la información que contienen, los papeles de trabajo pueden clasificarse en:

1. Papeles de trabajo en los que se recaban datos necesarios y de carácter general en relación con las cuentas que se examinan, pero indispensables para realizar dicho examen, y de utilidad no sólo para éste, sino también para futuras intervenciones.
2. Papeles de trabajo que contienen exclusivamente datos relacionados con las cuentas que se examinan.

F. FINALIDAD DE LA AUDITORIA

Como ya se ha repetido, anteriormente se tenfa como única finalidad de la auditoría, el descubrimiento de errores y fraudes, lo cual, - debido al notable desenvolvimiento económico que han experimentado las empresas, ha quedado relegado a segundo término, en vista también del carácter que reviste actualmente el auditor que es el de un profesional debidamente preparado tanto para juzgar la posición financiera de las empresas como para intervenir en la dirección y control de las mismas.

En virtud de su preparación y de sus cualidades personales, actualmente se considera al contador público como una necesidad para el desenvolvimiento de los negocios modernos; este punto de vista no existía en años anteriores, pero el esfuerzo constante de los fundadores de nuestra profesión así como el creciente desarrollo económico, ha dado origen a tal consideración. Debido a lo expuesto, la finalidad de la auditoría ha cambiado notablemente desde esos tiempos en que el auditor era considerado como un detective para descubrir robos o fraudes; en la actualidad, las causas que originan la intervención de los Contadores Públicos son variados y se encuentran constantemente en evolución; no obstante ello y sin pretender hacer una enumeración exhaustiva de las actividades en que interviene el Contador Público, a continuación y con objeto de dar solo una idea general respecto de los fines que se persiguen con los servicios del citado profesional en carácter de auditor externo, me permito mencionar lo siguiente:

1. Revisar las operaciones de los negocios para determinar:
 - a) La situación financiera
 - b) La propiedad de la utilidad obtenida y, en su caso, los motivos de los resultados insuficientes.
 - c) Si se han observado fielmente las obligaciones fiscales
 - d) La eficacia con que funcionan los procedimientos de control y organización establecidos, y si son susceptibles de mejorarse.
 - e) Los errores o fraudes que se hayan cumplido o las posibilidades de que puedan cometerse, etc.

2. Dictaminar sobre los estados financieros de los negocios para:
 - a) Obtención de crédito
 - b) Inversiones en perspectivas
 - c) Modificación al capital
 - d) Información de los acreedores, particularmente en los casos de liquidación o fusión de los negocios.
 - e) Su inscripción en la bolsa de valores, etc.

Evidentemente, la finalidad de las funciones de los Contadores Públicos no pueden señalarse limitativamente si se tiene en cuenta que sus servicios van acorde con las exigencias que demanda el progreso humano, en consecuencia la utilidad de sus trabajos y la profesionalidad con que los mismos se han aplicado, ha sido la causa determinante de que, actualmente y en el futuro, se demande en mayor grado las intervenciones de dichos profesionales.

G. DICTAMEN

Es conveniente recordar que deberá aclararse con el cliente las condiciones pactadas para la realización de la auditoría, así como que el informe será el reflejo fiel de la clase de trabajo, que se requirió del profesional, es conveniente además, definir a quien deberá ser entregado, las fechas de presentación de ese documento y además cuantas copias se requerirán del mismo. Tomando en cuenta los puntos anteriores, el profesional que ha llevado a cabo el trabajo, estará en posibilidad de emitir su opinión en atención al alcance y resultados de su auditoría.

A través del informe de auditoría el cliente y público juzgan la capacidad del Auditor Externo siendo por tanto, el trabajo que más delicadeza requiere pues constituye el enlace entre esas personas y el propio Auditor Externo, en consecuencia, debe aplicar toda la habilidad y capacidad profesional en la elaboración de su trabajo.

Al concluir el trabajo de revisión de las cifras de los estados financieros de una empresa, el Contador Público asume una responsabilidad directa e indirecta con su cliente, que podrá ser la propia empresa, o terceras personas interesadas, además también con el público en general.

Esta responsabilidad se concreta a que el Contador Público exprese su opinión acerca de si los estados que ha estado examinando presentan o no, razonablemente, la posición financiera de la empresa.

La opinión del Contador Público al concluir el trabajo de auditoría de acuerdo a las conclusiones que llegó, respecto a la posición financiera, lo expresa por escrito en un documento llamado dictamen.

Este dictamen podría redactarse, de acuerdo a las características -- personales de cada auditor, y con el fin de unificar, hasta donde sea posible esa expresión, la profesión ha adoptado una forma de redacción, que resume claramente en: 1) Identificación de los estados financieros a que se refiere el dictamen 2) trabajo desarrollado en su revisión, 3) Opinión Profesional.

De acuerdo a lo anterior el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín No. 21, define lo que es el dictamen, y la forma más usual del dictamen.

Define al dictamen, como el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcances y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

La forma más usual del dictamen sobre estados financieros en modelo estandar es:

"He examinado el balance general de la Cfa. X, S.A., Al... y los estados de resultados y de utilidades acumulados que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y de los -

demás procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.

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

Este es un modelo estandar de dictamen limpio, y es, cuando el trabajo se efectuó sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas.

El dictamen lo forman los párrafos:

1. Párrafo del alcance, que identifica claramente los estados financieros a que se refiere, y señala el alcance del trabajo desarrollado.
2. Párrafo de la opinión, se expresa la opinión respecto de los estados financieros.

De acuerdo al modelo del dictamen anteriormente citado se hace un comentario del significado de cada frase contenida.

D I C T A M E N

He examinado el balance general de la Cfa X, S.A., al y los estados de resultados que le son relativos por el año que terminó en esa fecha.....

..... Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas...

..... Y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría.

..... Que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X, S.A. al _____ y el resultado de sus operaciones del año que termino en esa fecha...

C O M E N T A R I O S

Identificación de los estados financieros y de la compañía la -- que se refieren.

Alcance del trabajo desarrollado atendiendo a los requisitos mínimos de calidad, marcadas por la profesión.

Es completo de lo anterior para informar más claramente al público - que no conoce de normas de auditoría.

El auditor puede y debe poner en práctica su criterio personal.

Juicio personal que implica una duda razonable. No se habla de exactitud porque los mismos estados financieros incluyen estimaciones. Además el trabajo de auditoría es selectivo.

..... De conformidad con prin
cipios de contabilidad general
mente aceptados.

Los estados financieros deben ser elaborados de acuerdo a los prin
cipios de contabilidad, que de-
ben de estar reconocidos como --
de aceptación general por parte
de la profesión.

.... Que fueron aplicados sobre
bases consistentes con las del
año anterior.

La importancia de la consisten--
cia es la comparación de los es
tados financieros de un año en
relación con el inmediato ante-
rior.

El formato de dictamen que emite el Contador Público debe ser de la siguiente forma:

1. MEMBRETE.- Por ser responsabilidad del auditor su opinión, el único documento que debe llevar membrete es precisamente el -- dictamen.
2. A QUIEN SE DIRIGE.- El dictamen debe dirigirse a quien contrató los servicios del Contador Público.
3. ANALISIS DE LAS AFIRMACIONES DEL DICTAMEN.- Consiste en analizar claramente los dos párrafos del dictamen, el párrafo del alcance y el de la opinión.
4. QUIEN FIRMA EL DICTAMEN.- Todo dictamen debe ser suscrito por el auditor que tiene a su cargo la auditoría en su carácter de per
sona física, ya que, de acuerdo con nuestras leyes y códigos de ética, quien firma un dictamen es responsable del mismo ante --

terceros, en forma individual.

5. FECHA DEL DICTAMEN.- El dictamen debe de llevar como fecha el último día de trabajo en las oficinas de la empresa, ya que la revisión de transacciones y eventos subsecuentes a la fecha de los estados financieros, se extiende hasta la fecha de terminación del trabajo en las oficinas del cliente.

Por lo tanto, las opiniones, informes y documentos que presente el Contador Público deberán contener la expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir al error.

CAPITULO QUINTO**DIFERENCIAS PRINCIPALES DE LA AUDITORIA
INTERNA Y EXTERNA**

- a) Relación del Control Interno con la Auditoría
Interna
- b) Relaciones de la Auditoría Interna con la Auditoría
Externa
- c) Coordinación de Actividades
- d) Principios de Coordinación
- e) Requisitos para la Coordinación
- f) Ventajas de la Coordinación
- g) Coordinación de la Auditoría Interna con la Audi-
toría Externa

A. RELACION DEL CONTROL INTERNO CON LA AUDITORIA INTERNA

La definición que expuse acerca del Control Interno; pone de relieve que es el sistema sobre el cual descansa la organización de la empresa.

La Auditoría Interna en cambio, tiene como uno de los objetivos primordiales, la revisión sistemática del Control Interno, siendo por tanto, la técnica que se ocupa de medir la eficiencia con que opera dicho sistema, así como el de mejorarlo continuamente.

Es bien sabido que la jerarquía del Control Interno es superior a la de la auditoría interna, ya que aquel puede existir sin necesidad de ésta última; sin embargo, la observancia constante, así como las mejoras necesarias a dicho control, están encomendadas fundamentalmente a la auditoría interna, por lo que la correcta operación del control interno depende de la existencia de la auditoría interna; este hecho; es lo que relaciona básicamente los aspectos a que me estoy refiriendo.

Al respecto, es conveniente hacer incapié en que el Control Interno puede operar eficientemente si es vigilado por el Contador, Contralor u otra persona suficientemente capacitada, aunque considero que esa vigilancia no sería totalmente efectiva al ser desarrollada por un personal que también tiene una actividad ejecutiva dentro de la empresa. En el caso de que esa persona estuviera específicamente -- asignada a esa supervisión, bien podría considerársele como un auditor interno no obstante que careciera de dicho nombramiento.

La eficacia del Control Interno esta relacionada con los sistemas, procedimientos y prácticas internas de la compañía; y es en relación con ello, que la auditoría interna cumple su más amplia función, -- pues esta última, sostiene la correcta operación de ese sistema.

La auditoría interna es uno de los medios más importantes para lograr y mantener el Control Interno; en consecuencia, un departamento de auditoría que no este bien organizado, será completamente improductivo o ineficaz o de resultados muy limitados.

El Control Interno no puede considerarse completo sin el establecimiento de un departamento de auditoría interna, ya que esta última comprueba, mantiene y propone las mejoras necesarias al sistema establecido; por tanto, puede considerarse con dos funciones:

La primera, para mantener la operación adecuada del sistema de comprobación interna; y la segunda, para establecer un control sobre determinadas operaciones que por razones de orden práctico son desarrolladas exclusivamente por un empleado o departamento sobre los cuales -- no existe un control automático, como es el caso de las funciones -- desarrolladas por el contador, contralor, tesorero, etc., en las cuales, el sistema de comprobación interna es deficiente al no establecer división de labores en dichas actividades.

Es en estos casos, en que las funciones del auditor interno proporciona el control necesario, al determinar, en representación de la Dirección y dentro de los límites de su técnica, que los deberes de los

jefes ejecutivos se han cumplido en forma satisfactoria y de acuerdo con las políticas de la dirección.

Al principio de este capítulo expuse que el control interno es el -- sistema sobre el cual descansa la organización de la empresa, en cam bio, la auditoría interna, debido a la actividad que desarrolla pres ta a la administración una ayuda tal, que le permite conocer tanto el grado en que la política de la empresa se ha seguido como la pro piedad y veracidad de las operaciones practicadas, existiendo por -- tanto, una íntima relación entre el control interno y la auditoría interna.

B. RELACIONES DE LA AUDITORIA INTERNA CON LA AUDITORIA EXTERNA

El Auditor Externo deberá efectuar para determinar la extensión y oportunidad que se va a dar a los procedimientos de auditoría que usa, un estudio y evaluación del control interno existente en la empresa, para estar en aptitud de establecer el grado de confianza que en el mismo pueda depositar, esa evaluación a que me refiero, incluye la operación del departamento de Auditoría Interna.

La Auditoría Interna puede considerarse como el control que la administración implanta, para medir y vigilar la efectividad de los demás controles establecidos; es por decirlo así, el auxiliar con que cuenta la administración para valuar el cumplimiento de sus disposiciones y lograr eficiencia posible en el registro de las operaciones, de modo tal que las cuentas de la compañía sean merecedoras de toda confianza.

La Auditoría Externa, a diferencia de la auditoría Interna es la -- que se está llevando a cabo en el momento mismo en que están ocurriendo los hechos lo cual le da las características de una herramienta muy importante que las personas encargadas de la toma de decisiones.

La Auditoría Externa se lleva a cabo después de transcurrido los hechos. La auditoría Interna se lleva a cabo por un funcionario depen

diente y la Auditoría Externa por un profesional independiente.

La administración determina el papel que desempeña la función de auditoría interna dentro de una entidad y su objetivo básico difiere del que realizó el auditor externo quien es nombrado para emitir -- opinión en forma independiente sobre la información financiera. Sin embargo, algunos de los medios que utilizan para alcanzar sus objetivos respectivos con frecuencia son similares, y de este modo, --- gran parte del trabajo del auditor interno puede resultar de utilidad para el profesional independiente al determinar la naturaleza, - oportunidad y alcance de sus procedimientos.

El Auditor Externo deberá, como parte de su auditoría, evaluar la - función de auditoría interna en todos aquellos aspectos que considere importantes para determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de cumplimiento y sustantivos.

Una función de auditoría interna adecuada y eficaz justificará con frecuencia una reducción de los trabajos ejecutados por el auditor externo, pero no puede eliminarlos. Por quedar plazmados en pepe-- les de trabajo.

Una función de auditoría interna es parte de la entidad, e independientemente del grado de su autonomía y objetividad, no puede satisfacer el criterio básico de independencia que es esencial cuando el auditor externa su opinión sobre la información financiera.

El informe del auditor externo es responsabilidad exclusiva de él y dicha responsabilidad no se ve aminorada por ningún uso que haga -- del trabajo del auditor interno. De este modo, los criterios relativos a la auditoría de la información financiera deben ser los del auditor externo.

Como se observa, aún siendo diferentes en ciertos aspectos los objetivos de las dos clasificaciones citadas, no puede negarse la semejanza de los procedimientos empleados por una y otra, entre las cuales destaca la vigilancia del control interno; pues ello constituye la base sobre la que descansa el trabajo que con cualquiera de ellos se ejecuta. Es pues indispensable, que la labor del auditor interno es en muchos aspectos paralela a la del auditor externo, por lo cual, las relaciones entre los mismos en lugar de excluirse se completa y constituye en todo lo que beneficia particularmente a la empresa.

Debido a lo anterior, es necesario coordinar las relaciones existentes entre el auditor interno y en el externo, no solamente para prevenir duplicaciones de labores, inútiles y costosos, sino para aprovechar hasta el máximo los esfuerzos de ambos que persiguen, entre otros fines la verificación contable de las transacciones que ejecuta la empresa.

Cuando se han desarrollado directamente los trabajos del auditor interno y externo, ambos se complementa, uno no substituye al otro, ni tampoco una sola persona debe cubrir ambos puestos, los dos pueden suministrar una seguridad máxima en relación con la eficiencia y propiedad de los estados financieros.

Debido al trabajo mismo de la auditoría interna, esta efectúa una revisión más amplia y completa de la que es posible para el auditor externo, es estando también en una posición mejor de juzgar algunos asuntos técnicos de la compañía, por la intervención continua en sus operaciones, aún cuando no pueda desaprobar los métodos implantados para el manejo de determinadas transacciones. El Contador Público de bido a su independencia y a los conocimientos adquiridos en el ejercicio de su profesión, y basado en el examen de los estados financieros, tiene oportunidad y responsabilidad de dar a conocer su desacuerdo mediante su informe u opinión. De aquí que una buena parte -- del trabajo, puede realizarla el auditor interno, bajo la supervisión del externo, con objeto de que este último pueda satisfacer los requisitos que le impone la auditoría de estados financieros.

Aún cuando esas clasificaciones tienen un fin común pero desde diver sos puntos de vista, como ya lo hice notar anteriormente están de -- tal manera relacionadas entre sí, que la coordinación y cooperación entre ellas no sólo es posible sino necesaria.

El auditor externo puede emitir un dictamen con fines de créditos, y en México puede emitir un dictamen para fines fiscales previa autorización de las autorida- des gubernamentales respectivas.

C. COORDINACION DE ACTIVIDADES

El crecimiento de las empresas, así como el aumento de empleados y volumen de operaciones, requirieron sistemas de control interno más complejos y difíciles de seguir por un auditor externo; la administración fue necesitando mayor número de datos para llevar a cabo sus funciones, perdiendo además contacto directo con todo el personal -- y en consecuencia, control en las operaciones. Debido a esa situa -- ción, los administradores vieron la necesidad de emplear a personas con la preparación técnica necesaria para que, separada o conjunta -- mente con el auditor, llevaran a cabo la vigilancia y mejoría del control interno y de la contabilidad en general; en caso contrario se requería al auditor externo en mayor grado, pues en lugar de in -- tervenir el Contador Público en auditorías para efectos de dictaminar los estados financieros de la empresa tendría que recurrirse a él pa -- ra cubrir otros trabajos que debieran ser desempeñados por la audito -- ría interna. De aquí nació la idea de coordinar las labores de esas personas, con objeto de realizar una labor conjunta en la forma más económica posible y de modo tal que las necesidades de la empresa - quedaran satisfechas.

El término auditoría coordinada, se usa para designar las revisiones apoyadas en un programa de trabajo que han planeado y formulado en estrecha cooperación el auditor externo y el interno, que sirven de base tanto para dictaminar los estados financieros, como para cubrir otras necesidades administrativas.

La auditoría coordinada comprende tres etapas, la primera, se relaciona con el trabajo que durante el año lleva a cabo el auditor interno para llenar los requerimientos que le señala el programa coordinado de auditoría; la segunda, comprende la revisión del auditor externo sobre el trabajo señalado en la primera fase y, la tercera se refiere a los trabajos que en colaboración realizan la auditoría interna y el auditor externo durante el período de revisión para la dictaminación de estados financieros.

D. PRINCIPIOS DE COORDINACION

El primer principio básico de coordinación es la confianza que el Contador Público debe tener en el trabajo e informes del personal de auditoría interna, pues es conveniente recordar que aún contando con la ayuda del auditor interno, no por ello el auditor externo queda relevado de la responsabilidad de efectuar su trabajo con tanta minu ciosidad como sea necesario, para que pueda conservar una actitud de completa independencia. En estas condiciones el auditor externo -- no debe aceptar el trabajo del auditor interno que en la medida y con el alcance que le parezcan dignos de confianza, tomados en consi deración, entre otros aspectos, el grado de independencia que el pro pio auditor interno haya podido a su vez mantener dentro de la emp sa. Al respecto, en ciertos casos el auditor interno tiene encomen das funciones que en la práctica resultan incompatibles con su traba jo de auditor, como es el caso de que firme cheques, custodie valores o quede bajo su control directo alguna otra función de la empresa.

El auditor externo debe conocer el programa de trabajo y el alcance de las pruebas efectuadas por el auditor interno, ya que de encontrar las satisfactorias, podrá planear en forma más adecuada los procedi mientos de auditoría que se propone aplicar.

La coordinación entre el auditor interno y externo no deberá llevarse hasta el punto de que se pierda la identidad entre ellos.

El trabajo de auditoría no puede dividirse completamente por anticipado, si así fuera, este programa podría facilitar el registro de -- operaciones indebidas y a las cuales no abarcaría nunca, la revisión de auditoría externa. La razón más importante es que esta excepción limitaría la libertad del Contador Público para asegurarse que el -- control interno está operando debidamente.

E. REQUISITOS PARA LA COORDINACION

La Dirección incondicionalmente debe permitir que el auditor interno pueda proporcionar cualquier información que juzgue de importancia para el auditor externo.

El auditor interno se compromete a llevar a cabo un programa de auditoría que cubra como mínimo, todos los procedimientos que el auditor externo considere esenciales, informándole de los resultados que obtenga.

El auditor interno deberá conocer ampliamente la política y procedimientos prescritos para la compañía, con objeto de que esté en aptitud de vigilar las desviaciones que sufran.

El auditor interno deberá observar la mayor independencia posible para estar en posibilidad de reportar a la administración cualquier deficiencia que descubra, sin temor a sufrir represalias de jefes de departamento y otras personas de la empresa.

El auditor interno vigilará si las obligaciones distribuidas entre los miembros de su departamento, aseguran una supervisión suficiente y razonable para evitar o descubrir fraudes y desfalcos.

Cuando el auditor externo observa que el personal de auditoría interna está sobrecargado de obligaciones o que está trabajando en labo--

res ajenas a la función de auditoría, reducirá su confianza en la actividad por ellos realizada.

Entre otros requisitos podemos incluir:

Preparación de los programas a realizar e intercambio de aquellos papeles de trabajo que el auditor externo considere pueden ser proporcionados al auditor interno.

F. VENTAJAS DE LA COORDINACION

Las ventajas más importantes de la coordinación de la auditoría interna como ayuda para la auditoría externa pueden ser las siguientes:

1. Sirve de punto de contacto para el estudio y valuación de los métodos de control de la empresa en forma más fácil y rápida.
2. Permite reducir el trabajo destinado al determinar el grado de confianza que se pueda depositar en el control interno. Esto es en base a la seguridad que se tenga de la auditoría interna sobre el buen funcionamiento de los controles implantados a través de su revisión permanente.
3. Ayuda por medio de sus informes periódicos a conocer los puntos débiles del control, los efectos que se producen por los cambios en forma de operar de la empresa y otros detalles del sistema. Las deficiencias y los cambios que señale permite enfocar la atención a esos aspectos.
4. Facilita el conocimiento de aspectos técnicos y otras características del negocio por experiencia que se adquiere derivados de la naturaleza propia de su trabajo.
5. Permite dedicar más tiempo al examen de aspectos esenciales de los estados financieros y problemas importantes que se presentan, al poder disminuir las pruebas sobre operaciones ordinarias y de transacciones apoyadas en la revisión detallada que realiza.

6. Facilita y permite reducir el trabajo en el examen de cuentas importantes de los estados financieros tales como caja y bancos, clientes y documentos por cobrar, inventarios, activo fijo costo de producción, etc.

Mediante un programa efectivo de auditoría interna, durante el ejercicio y una apropiada coordinación del trabajo de ambas auditorías sobre esos aspectos en las intervenciones internas y de fin del ejercicio que hace el auditor externo.

7. En empresas que cuentan con sucursales de distribución y fabricación en zonas distintas a la matriz, el trabajo realizado por la auditoría interna sobre esas sucursales sirve de complemento y de información, lo que permite reducir el trabajo y tiempo -- destinado en la visita por el auditor externo.
8. Sirve como el mejor medio de las relaciones con el departamento de contabilidad durante el ejercicio. Cuando el auditor externo requiere análisis y relaciones de ciertas cuentas o partidas de los estados financieros para facilitar el examen, el auditor interno por sus conocimientos de auditoría ayuda a investigar y ver que los requerido se elabore correctamente y con toda oportunidad ser utilizado en el desarrollo de la auditoría externa.
9. En algunos casos el auditor externo puede dar instrucciones al auditor interno para preparar bajo su supervisión y revisión códulas y análisis de ciertas áreas.

La ayuda de la auditoría interna es evidente en muchos aspectos, sin embargo su existencia no implica que el auditor externo elimine cualquier prueba sobre actividades que esta función realiza.

G. COORDINACION DE LA AUDITORIA INTERNA CON LA AUDITORIA EXTERNA

En este aspecto no es posible hacer una enumeración o lista de las formas que puede revestir la coordinación entre el auditor interno y externo.

La manera de lograr la coordinación más efectiva, es observando las funciones que desarrollan tanto el auditor interno como el auditor externo y tratar de aprovechar las informaciones que resulten con motivo de esas funciones, evitando así, trabajos o duplicaciones inútiles.

A manera tentativa me permito citar algunos aspectos que reviste esa coordinación, sin pretender desde luego, que las diversas formas de lograr la misma, queden necesariamente comprendidos en los grupos -- que a continuación cito:

1. Coordinación mediante informaciones previas
2. Coordinación mediante la preparación de papeles de trabajo
3. Coordinación mediante la intervección de los elementos de auditoría interna en trabajos desarrollados conjuntamente con el auditor externo o bajo de supervisión de este último.
4. Coordinación mediante asistencia técnica del auditor externo

En la primera forma quedan comprendidas las informaciones que el auditor interno proporciona al auditor externo, sobre diversos aspectos relacionados con su trabajo y con la empresa misma.

Debido a la identificación que existe entre el auditor interno y los procesos operativos de la empresa, nadie mejor que él se encuentra capacitado para medir la eficiencia con que se desarrollan sus operaciones.

Esta por tanto, en aptitud de dar una información suficiente y competente al auditor externo con objeto de que norme su criterio, respecto de la situación que guarda la empresa y esté en posibilidad de formular oportunamente su programa de trabajo, enfocando su atención a los puntos señalados por el auditor interno y que juzgue débiles o defectuosos. Las informaciones que este último proporciona, como ejemplo podemos citar los siguientes:

1. Apertura o clausura de sucursales, plantas, bodegas, etc.
2. Deficiencias o fallas en el control interno
3. Aumento o disminuciones de capital, emisión de obligaciones
4. Desviaciones en los procedimientos contables, etc.

La segunda forma de coordinación, es la que se realiza mediante la preparación de papeles de trabajo relacionados con las revisiones que el auditor externo encomienda a la auditoría interna, a quien señala tanto las cuentas a examinar como el alcance que debe darse a esas revisiones. En estos trabajos el auditor interno debe mencionar en las cédulas respectivas, los procedimientos de verificación que aplicó así como la evidencia comprobatoria de las partidas por él examinadas.

Con base en esos papeles el auditor externo efectúa las pruebas que considera necesarias para cerciorarse, tanto de la efectividad del

trabajo del auditor interno como de la autenticidad de los hechos registrados en la contabilidad, cubriendo de este modo, los procedimientos exigidos para el examen de estados financieros. Puede darse cuenta además, de la objetividad e independencia con que el auditor interno realiza su trabajo.

Generalmente los trabajos que puede cubrir el auditor interno mediante esta forma de coordinación, abarcan aquellas cuentas que presentan un movimiento considerable durante el ejercicio y que por su naturaleza el auditor externo, le interesa conocer con cierta amplitud y seguridad el origen de sus movimientos.

Así tenemos trabajos relacionados con:

- a. Examen de altas y bajas en las cuentas de activo fijo y los movimientos correlativos en las reservas para depreciación.
- b. Examen de las partidas más representativas del movimiento de cuentas tales como: reservas complementarias de activo, cargos diferidos y algunas cuentas de resultados que registran operaciones eventuales ó extraordinarias.
- c. Examen o análisis de las fluctuaciones más importantes en las cuentas de gastos de venta y administración.

El tercer aspecto de coordinación, es el que se lleva a efecto mediante una labor conjunta por parte de los dos auditores o bien dependiendo el auditor interno directamente del externo.

En el primer caso, el auditor interno debe realizar su labor de acuerdo con los programas de trabajo previamente revisados y aceptados - por el auditor externo.

En el segundo caso, observará cuidadosamente los procedimientos señalados concretamente por el auditor externo, pudiendo aplicar algunos otros que él considere convenientes ya en el desarrollo mismo del -- trabajo.

Mediante este método pueden cubrirse los aspectos siguientes:

Control Interno, arcos, inventarios, sucursales o agencias, cuentas por cobrar, nóminas, etc.

Control Interno.- Uno de los factores principales que interviene en el examen del control interno, es el tiempo y costo que presupone -- su evaluación por lo que, el auditor externo, delega parte de su -- examen en el auditor interno quien dará toda la información requerida del trabajo por él ejecutado, con objeto de que el auditor externo pueda juzgar la bondad del sistema establecido. Como limitación a este tipo de coordinación, el auditor externo no deberá dar a conocer por anticipado la fase que ha de desarrollar el auditor interno, como objeto de evitar que se cubran las deficiencias que pudieran existir. De cualquier manera el auditor externo debe aceptar el trabajo del auditor interno, con las reservas del caso y llevar a cabo una verificación adicional para cerciorarse inclusive del trabajo desarrollado por este último.

ARQUEOS.- La cooperación que presta el auditor interno al auditor ex terno en la práctica de arqueos, pueden ser también de gran utilidad principalmente en empresas de cierta magnitud en las que se tienen establecidos diversos fondos para cumplir con las necesidades de la misma; en estos casos, debido a la cantidad de elementos que requeriría el Contador Público para efectuar el recuento simultáneo de esos valores, normalmente cubre los que considera de más importancia y se auxilia de la auditorfa interna para cubrir los restantes; con este procedimiento, es posible prevenir traspasos de fondos y otros valores, entre las personas encargadas de su manejo.

Mediante esta forma de coordinación, el auditor externo también solicita la colaboración de los elementos de auditorfa interna para que, bajo su dirección y en el arqueo mismo, lleven a cabo algunos trabajos relacionados con preparación de cédulas en que se hagan constar comprobantes de egresos, verificaciones aritméticas, identificación de firmas, confrontes, etc.

INVENTARIOS.- La coordinación en relación con los inventarios de la empresa, es una de las labores en que el auditor externo recibe una ayuda eficaz. En efecto, el auditor interno por los trabajos continuos que lleva a cabo en esos aspectos, se familiariza con la identificación de materiales, localizaciones y problemas especiales relacionados con su control y empleo, siendo por ello que al elaborar el trabajo en forma conjunta, el resultado del mismo reviste gran objetividad y alcance. Por otra partem el auditor externo no está en posibilidad de intervenir directamente, por el costo y tiempo que ello representa, en la verificación de existencias en los almacenes de la -

empresa designadas en diversas ciudades, por lo que en estos casos la ayuda del auditor interno es de positiva utilidad al cubrir mayores áreas de verificación con sus intervenciones.

La planeación de estos trabajos debe hacerse inteligentemente, con objeto de que el auditor externo en auditorías subsecuentes, incluya en sus visitas aquellos almacenes que tuvieron la intervención del auditor interno.

Mediante este procedimiento y el examen de los papeles de trabajo preparados por el auditor interno, se da perfecta cuenta de la labor -- desarrollada por éste último, cubriendo además, los requisitos de auditoría exigidos, en lo que respecta a valuación de inventarios.

SUCURSALES O AGENCIAS.- Los aspectos de tiempo y costo que referí en el párrafo anterior, son también aplicables a las revisiones que el auditor externo tiene que llevar a cabo en las sucursales o agencias de la empresa.

Generalmente en estos casos, el auditor externo cubre parte de esas dependencias dejando al interno la revisión de las restantes. Estas revisiones son practicadas de acuerdo con un programa de trabajo elaborado conjuntamente por el auditor externo y el interno, de tal manera que una vez efectuada la visita, pueda el auditor externo vigilar si se cumplieron los procedimientos por él señalados, así como observar el resultado que arrojó la aplicación de los mismos. La -- coordinación en estos trabajos, termina con la inclusión en el informe o carta de sugerencias del auditor externo, de recomendaciones --

o deficiencias encontradas, con objeto de que se dé atención preferente a su adopción o corrección, respectivamente.

Al igual que en el caso de los almacenes esparcidos en varias ciudades, en el de las sucursales o agencias cubiertas por el auditor interno, deben también ser visitadas por el externo en revisiones futuras, con el fin de vigilar las operaciones de la empresa en todas sus dependencias. En esas visitas se cerciora además de los controles establecidos en cada una de ellas, de si son observados y de si se encuentran acordes con sus necesidades.

Con las visitas selectivas, que lleva a cabo el auditor externo en las distintas dependencias de la compañía, cumple razonablemente con los procedimientos que la dictaminación de estados financieros requiere.

CUENTAS POR COBRAR. - Otro de los aspectos importantes de la auditoría conjunta es la verificación de cuentas por cobrar. Algunos autores opinan, sobre el particular que el auditor externo no debe aceptar la coordinación en estos trabajos. En mi opinión, considero que el auditor externo al coordinar sus trabajos con los del interno en la verificación de cuentas por cobrar, lejos de lesionar de algún modo el resultado de los procedimientos aplicados, amplía el alcance de esa verificación. Es bien sabido que el auditor externo no debe aceptar los trabajos del auditor interno como supletorios de los que él mismo hubiera empleado; por el contrario, aparte de las pruebas realizadas directamente por este profesional, debe estudiar las lle-

vadas a cabo por el auditor interno, que en la generalidad de los casos son totales, con objeto de normar su criterio respecto del resultado de las mismas y de la situación general de este importante aspecto, las cuentas personales.

Debido a los problemas de caracter práctico que reviste la verificación de dichas cuentas, la coordinación en este aspecto puede considerarse necesario por el alcance que requiere este trabajo.

Si bien es cierto que el alcance que esta determinado en razón directa del control interno existente en la empresa, también lo es el hecho que una mayor verificación le dará al auditor externo una apreciación más razonable; y consecuentemente, mayor seguridad en los estados financieros de la empresa. No obstante la yuda, que recibe el auditor interno el auditor externo necesita conocer si las bases o procedimientos empleados para llevar a cabo este trabajo son similares a los que él mismo hubiera empleado. Necesita saber, además, si se ha dado especial atención a la confirmación de cuentas atrasadas y si en el envío de solicitudes y la recepción de las contestaciones se emplearon procedimientos apropiados. Si el auditor juzga que los procedimientos aplicados no fueron enteramente satisfactorios, el resultado de los trabajos del auditor interno los considerará con deficiencias; por el contrario, si se observan procedimientos adecuados, la ayuda puede considerarse valiosa, lo cual se traduce en una reducción en el costo de los servicios del auditor externo al limitar sus trabajos y pruebas a las que éste último considere estrictamente necesarios.

NOMINAS.. Existen algunos otros trabajos en los cuales pueden emplearse los servicios tanto del auditor interno como del auditor ex ter no; uno de estos trabajos es el de la verificación del pago de las nóminas de empleados de la compañía, que tiende fundamentalmente a comprobar la veracidad de los egresos por este concepto, la ayuda que presta el auditor interno en esta función, es la de observar el control interno, intervenir físicamente en el pago de los sueldos, solicitando la identificación del personal como miembros activos de la empresa, cotejando sueldos, autorizaciones de alta, etc. Con la cooperación del auditor interno en este aspecto, el auditor externo lleva a cabo algunas otras pruebas no cubiertas por el auditor interno, complementando los trabajos.

Respecto de la cuarta forma de coordinación que he mencionado; la cooperación que presta el auditor externo al interno, en su carácter de profesional independiente, tenemos los siguientes:

- a. Revisión y crítica de los programas de trabajo de auditoría interna.
- b. Inclusión en los informes del auditor externo de recomendaciones o deficiencias observadas por el auditor interno en sus revisiones, previo estudio que el auditor externo haga de ellas.
- c. Asistencia técnica en algunos problemas especiales mediante opi nio nes, sugerencias y aplicación de procedimientos.

- d. Informe y carta de sugerencias tendientes a corregir fallas de control interno; informaciones verbales en relación con el resultado de algunas de sus revisiones etc. En párrafos anteriores, ya hice notar algunas ventajas que se consiguen con la coordinación, pero de un modo indirecto se logra una más: la superación constante del personal de auditoría interna, por la presencia de profesionales independientes, que observan inteligentemente la eficacia con que aquellos desarrollan su función.

CONCLUSIONES

1. La vigilancia del Control Interno y su adaptación constante las necesidades de la empresa, es lo que relacionan básicamente la auditoría interna y externa.
2. El control interno es factor determinante en la extensión de -- las pruebas de auditoría externa.
3. El trabajo de auditoría debe de reunir requisitos mínimos que garanticen la calidad del trabajo que realiza un Contador Público, donde el profesional debe de apegarse a las normas de auditoría generalmente captadas que los han creado, recomendado y aceptado por la profesión organizada.
4. El profesional debe determinar la extensión o alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría. Los papeles de trabajo son propiedad del auditor que servirá para fundamentar su -- opinión y para aclarar futuras informaciones generando en todo momento el secreto profesional.
5. La función primordial de la auditoría interna, es supervisar en forma continua la efectividad del control interno establecido, así como la adaptación de los nuevos controles que se originen en el transcurso de las operaciones.

6. Los requisitos que el auditor interno debe observar en la realización de su trabajo, en lo que se refiere a calidad y cualidades son semejantes a las normas que rigen la actuación de los Contadores Públicos independientes.

7. Para que el auditor interno pueda realizar su trabajo y servir mejor a la administración debe reunir los siguientes requisitos:
 - a) Depender de un funcionario con suficiente autoridad sobre todos los niveles administrativos (consejo de administración o administrador único, Contralor ó Gerente General)

 - b) Tener independencia de criterio para desarrollar su trabajo.

 - c) No realizar funciones de dirección, de mando ó de ejecución de operaciones del negocio para poder opinar en forma imparcial.

8. El objetivo principal de la auditoría externa es dar su opinión a través del dictamen sobre la situación que presentan los estados financieros de la empresa auditada, válida solamente cuando se han observado en su trabajo las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El campo de acción de la auditoría externa son los estudios financieros.

La independencia mental de la auditoría externa por ser un profesional independiente, administrativa y económicamente, posee la independencia necesaria para la dictaminación de estados financieros ante la empresa, terceros y público en general.

9. Los papeles de trabajo del auditor interno y externo pertenecen a la empresa a la cual presta sus servicios y éstos los conserva en su poder, archivándolos cuidadosamente, ya que los datos contenidos en ellos son de naturaleza confidencial.
10. Las diferencias fundamentales entre la auditoría interna y externa se encuentra en los objetivos, en la responsabilidad y en la independencia.
 - a) La auditoría interna efectúa sus trabajos con personal propio de la empresa y no puede emitir una opinión que sea de aceptación general.
 - b) La auditoría externa la realiza un Contador Público independiente y además acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial, que las auditorías realizadas se concretan en eficiencias efectividades y economía siendo ágiles oportuna y veraces. De acuerdo al alto sentido ético profesional.

11. La práctica de auditoría coordinada beneficia a la administración, al Contador Público y al público en general, tanto por lo que se refiere al alcance y costo que presupone al examen de estados financieros, como a la calidad y oportunidad que un trabajo de esta naturaleza requiera.
12. El Contador Público salva guardar su responsabilidad para poder efectuar la auditoría coordinada.
 - a) Determinar el grado de confianza en que aceptará el trabajo del auditor interno, en atención a la responsabilidad e independencia que mantenga este último en la empresa y a la calidad del trabajo por él desarrollada.
 - b) No acepta el trabajo del auditor interno como supletorio del que debiera llevar a cabo el Contador Público sino en la medida que él estime conveniente, realizado, además, las pruebas necesarias que le permitan su opinión objetiva y profesional.
13. Las ventajas que obtiene la auditoría interna y externa con la práctica de la auditoría coordinada se resume así.

AUDITORIA INTERNA

- a) Adaptación rápida de sus recomendaciones
- b) Supervisión en programas de trabajo y aplicación de procedimientos.
- c) Superación del personal de auditoría interna.

AUDITORIA EXTERNA

- a) El auditor externo reduce el alcance de sus pruebas, por la mayor confianza que proporciona al control interno de la empresa.
 - b) El auditor externo revisa algunos procedimientos aplicados por el auditor interno, en lugar de ser aplicados nuevamente.
 - c) Se puede dedicar más tiempo al examen cuidadoso de partidas más importantes de los estados financieros.
14. Un programa de auditoría coordinada requiere un estudio cuidadoso de la planeación de la auditoría entre el auditor interno y externo. Esta circunstancia le permitira al auditor externo conocer con cierta periodicidad el resultado de los trabajos así como corregir las deficiencias encontradas y afinar los procedimientos aplicados.

El auditor externo acepta el trabajo del auditor interno con - las reservas del caso y llevar a cabo una verificación adicional con los objetivos:

- a) Satisfacer los procedimientos que le marca el examen de estados financieros.
- b) Cerciorarse de la calidad de trabajo ejecutado por el auditor interno.

BIBLIOGRAFIA

1. NORMAS DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
2. AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS
Arthur W. Holmes C.P.A.
2a. Edición en español, reimpresión 1975
U T H S A
- 3: PRINCIPIOS DE AUDITORIAS
Walter B. Meigs
7 impresión, mayo de 1977.
Editorial Diana México
4. AUDITORIA PRACTICA
Luis Rufz de Velasco y Alejandro Prieto
5 edición- reimpresión 1971
Editorial Banca y Comercio, S.A.
5. APUNTES DE AUDITORIA III
C.P. Daniel Alvarez Ramirez
Facultad de Contaduría y Administración
U.N.A.M.
6. MANUAL DE AUDITORIA INTERNA
Chavez A. Bacon
2a. edición en español 1973

7. AUDITORIA INTERNA
Jorge Lozano Lfeya
2a. reimpresión 1972
Edición Contable y Administrativa, S.A.
8. PLANEACION DE LA AUDITORIA EXTERNA E INTERNA
C.P. Héctor Sánchez S.
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.;
9. LA AUDITORIA INTERNA ANTE LOS FRAUDES
C.P. Sergio Dávila Galván
10. EL CONTROL INTERNO EN LOS NEGOCIOS
De Joaquín Gómez Morfín
Manual de Contadores de W. Paton
11. LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
De Mancera Hermanos
12. TERMINOLOGIA DEL CONTADOR
De Mancera Hermanos
13. UN ENFOQUE MODERNO APLICADO A LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS
Gabriel Heffes Gattán

14. CONTROL OPERATIVO BIGG

Bigg and Daviez

15. MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

16. DIRECCION Y CONTROL (Revista Bimestral)

Editada por Colegio de Contadores Públicos, A.C.