

159
2ej.



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION
DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA
DE ESTADOS FINANCIEROS**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:**

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:

RENE JOEL MORALES DELGADO

ASESOR DEL SEMINARIO:

C.P. SILVANO GARCIA ASPE

MEXICO, D.F.

1997

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**





Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A CRISTO JESUS

Porque en EL he puesto toda mi Fe y mi Esperanza,
para un mejor mañana.

DEDICATORIA

**A mi Esposa: Que con su Amor y Apoyo
provocó la culminación de la presente investigación.
LIC. MARTHA PEREZ HONNE
por siempre mi ayuda idónea.**

RECONOCIMIENTO

Al C.P. SILVANO GARCIA ASPE
por su ayuda y ejemplo profesional.

INDICE GENERAL

	<i>Página</i>
PREFACIO	7
CAPITULOS	
I AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	
A) Concepto	9
B) Importancia	12
C) Objetivos	14
D) Normas de Auditoría	16
II EL CONTROL INTERNO	
A) Concepto del Control Interno	25
B) Objetivos del Control Interno	31
C) Elementos de la Estructura del Control Interno	35
III ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE	
A) Planeación de la Auditoría	38

IV PROGRAMA DE TRABAJO Y EMISION DE DICTAMEN

A) Concepto de Programa de Trabajo	57
B) Importancia del Programa de Trabajo	59
C) Concepto y Elementos del Dictamen	64
D) Importancia del Dictamen	66
E) Comentarios al Actual Dictamen Emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría . .	68
CONCLUSIONES	73
BIBLIOGRAFIA	75

PREFACIO

La presente investigación destaca la responsabilidad que tiene el Auditor Externo al emitir un Dictamen y realizar su trabajo con un alto nivel de objetividad e integridad: Por lo que el Auditor Externo deberá --- aplicar los procedimientos necesarios en la revisión de los Estados Financieros con la finalidad de rendir una opinión profesional e independiente

Para ello es necesario llevar a cabo la Planeación de la Auditoría --- basada en el Estudio y evaluación del Control Interno, como procedimiento básico, ya que mediante él se pueden establecer parámetros que determinen el alcance y la extensión con que habrán de revisarse los Estados Financieros, lo cual permitirá obtener una seguridad razonable de las cifras y estimaciones presentadas en ellos, sin que existan errores importantes en su contenido y presentación.

Como todo profesional, se debe emplear la Preparación Universitaria y la Experiencia Profesional al servicio del cliente, de tal forma que --- nuestro informe sobre los hallazgos de la Auditoría sean certeros y profundos con el fin de mejorar el Control Interno encaminado a impulsar la eficiencia.

La entidad que practica y se preocupa por su Control Interno, es una entidad cuya información será Confiable y Oportuna, así mismo salvaguarda sus activos, promoverá la eficiencia operacional del negocio y respetará las políticas establecidas por la Administración, lo que refleja una creciente productividad.

Los Licenciados en Contaduría tienen una gran responsabilidad con — quienes tienen derecho a utilizar un Dictamen, por el grado de credibilidad que se le concede.

Capítulo I

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

A) Concepto

AUDITORIA.- La auditoría es una disciplina intelectual; se basa en la lógica, teniendo como fin el establecimiento de hechos y la evaluación de las conclusiones resultantes, juzgando si son o no válidas.

ESTADOS FINANCIEROS.- Son los informes que prepara la administración de una empresa para mostrar su situación financiera. Los cuatro estados financieros básicos son; Balance General, Estado de Resultados, Estado de Variaciones en el Capital Contable y Estado de Cambios en la Situación Financiera.

El Balance General revela una posición financiera de una empresa tal como es reflejada por sus activos, pasivos y capital, en un momento dado. Al preparar un balance general por lo común se clasifican los activos como; circulantes, fijos y cargos diferidos. La distinción entre los dos primeros es primordialmente sobre una base de tiempo. Los activos circulantes son aquéllos que normalmente se convierten en efectivo, se venden, o se consumen dentro del curso de un año, mientras que los activos fijos,

por lo general, tienen una vida superior al año o período contable. los -
cargos diferidos se distinguen de los activos fijos primordialmente a ba-
se de su empleo. Los activos fijos se usan en el negocio y los cargos di-
feridos son erogaciones por servicios ya recibidos cuyos beneficios alcan-
zan a varios ejercicios posteriores a aquél en que se realizan.

En forma similar los pasivos pueden clasificarse en circulantes, a -
largo plazo, créditos diferidos y capital contable.

El Estado de Resultados refleja las operaciones durante un período -
especifico de tiempo. Este estado difiere en los negocios de servicios, -
los mercantiles y los industriales. Es probable que la diferencia mas ---
grande se observe en la sección comercial de una empresa industrial, en -
la cual se presenta en detalle lo relacionado con el costo de ventas, de-
bido a que estos egresos son, por lo general, de mayor importancia que to-
dos los demás egresos combinados. Los egresos por lo común se clasifican,
como de ventas o administrativos. Los renglones de ingresos y egresos que
no pertenecen a las operaciones normales se presentan generalmente bajo -
un encabezado diferente al final del estado de resultados.

El Estado de Variaciones en el Capital Contable es el estado que ---
muestra el capital social, las aportaciones de los socios, la revaluación
por incremento a los valores del activo fijo, las utilidades acumuladas -
que son las segregaciones de las utilidades para el establecimiento de ---
las reservas del capital, utilidad del ejercicio y pérdida de ejercicios
anteriores o la del ejercicio.

El Estado de Cambios en la Situación Financiera muestra los recursos generados o utilizados en la operación en un período determinado, los financiamientos obtenidos, las inversiones realizadas y el aumento o disminución de efectivo.

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.- Es el proceso de poner a prueba y examinar los sistemas contables, los registros y procedimientos establecidos para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros, y que se presentan de acuerdo a los principios contables generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes.

B) Importancia

La complejidad del entorno económico, tanto dentro de nuestro país - como en el resto del mundo se ha visto reflejada en la información financiera de las organizaciones, que han debido responder a un gran número de cambios, prácticamente, en todos los aspectos de la actividad económica; mercado, financiamiento, patrones de inversión, etcétera...

La importancia de la Auditoría de Estados Financieros es indiscutible, debido a que después de efectuar el examen y haber evaluado la información financiera presentada al auditor independiente, este estará en la posibilidad de emitir su opinión sobre la razonabilidad de la misma, - que será utilizada, no solamente por la administración o los accionistas, sino que también informa a otras personas o instituciones, (dependencias, sindicatos, prensa, analistas financieros, consultores profesionales, etcétera), siendo un proceso necesario para:

- * la toma de decisiones (comprar, vender, invertir)
- * conocer la situación financiera de una empresa, y
- * para tener la certeza de que tal situación financiera corresponde a la realidad que vive el negocio.

Por lo cual se debe tener una seguridad razonable mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los estados financieros se obtuvieron de los registros contables, es

suficientemente confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en — los mismos.

Si bien la Auditoría de Estados Financieros tiene que ver con la evaluación de la evidencia, debe comprenderse desde el inicio del estudio — que el auditor tiene una responsabilidad desde un punto de vista ético y desde un punto de vista socio-económico. Consecuentemente la fuerza so—cial y la responsabilidad del auditor es tan grande que nunca deberá reducirse tan sólo a un conjunto de procedimientos y de técnicas rutinarias, — deberá utilizar su imaginación y capacidad para poder opinar con plena seguridad.

La Auditoría de Estados Financieros no debe visualizarse, tan solo — como un resumen de lo acontecido en el pasado, sino de que en la actualidad nos sirve de base para orientar a la administración en cuanto a la dirección de la empresa.

C) Objetivos

La Auditoría Externa, conocida también como Auditoría Independiente, la efectúan profesionistas que no dependen de la empresa, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se les reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros. El objetivo de su trabajo es la emisión de un dictamen. Este tipo de auditoría es la actividad más relevante del Contador Público.

La Auditoría de Estados Financieros tiene como objetivo expresar una opinión profesional independiente sobre si dichos estados financieros presentan la situación financiera de una entidad, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases consistentes.

Los Objetivos a Corto Plazo de una Auditoría Externa Independiente son: (1) juzgar si lo que presenta la administración en los estados financieros es correcto y (2) rendir una opinión profesional e independiente respecto a la condición financiera y resultados de operación de la empresa auditada. Derivado del trabajo de auditoría realizado para lograr estos objetivos, lógicamente se podrán encontrar errores y detectar desviaciones.

En ocasiones puede llegar a ser necesario el rendir una opinión con salvedades, o bien en otros casos el auditor se verá imposibilitado de --- comprobar algunas situaciones, por lo que tendrá que rendir una opinión --- con abstención; aún en otros casos será necesario que el auditor rinda --- una opinión negativa.

Los Objetivos a Largo Plazo de una Auditoría Externa Independiente --- son el de servir como una guía para las decisiones futuras de la adminis- tración respecto a asuntos financieros, tales como pronósticos, control, análisis e información.

D) Normas de Auditoría

El efecto de la opinión que emite el Contador Público Independiente, sobre los estados financieros preparados por la administración de la empresa, es garantizar la credibilidad, confianza y proteger los intereses, de los usuarios de la información y del público en general que van a utilizar esos estados como base para sus decisiones.

La Contaduría Pública considera como una necesidad autoimponerse ciertos fundamentos que unifiquen los criterios y logren la implantación, y aceptación por parte de la profesión de una serie de procedimientos de auditoría recomendables para el examen de estados financieros.

"Si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos en el examen de estados financieros, si en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría, a estos fundamentos básicos de auditoría se les han denominado: Normas de Auditoría".

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en el boletín 1010 de Normas de Auditoría, las define de la siguiente manera:

"Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".

Estos requisitos mínimos de calidad se clasifican en tres grandes -- grupos que son:

- (I) Normas Personales,
- (II) Normas de Ejecución del Trabajo, y
- (III) Normas de Información.

(I) Normas Personales

Se refieren a las cualidades que el Auditor debe tener preadquiridas antes de asumir un trabajo profesional que inicia con la preparación escolar dirigido a obtener el Título Profesional de Contador Público, reforza da con la experiencia práctica que ofrece un acopio de conocimientos y ha bilidades que implica tener el criterio adecuado que permita resolver los problemas inherentes a su profesión de una forma esmerada que permita expresar juicios y opiniones imparciales que no sean alteradas por cual--- quier punto de vista subjetivo.

Las Normas Personales se dividen en:

- I.a Entrenamiento técnico y capacidad profesional,
- I.b Cuidado y diligencia profesionales, e
- I.c Independencia.

I.a Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional

Se refiere a la adquisición de conocimientos técnicos y habilidades, que se reciben en las aulas de instituciones reconocidas, la cual concluye con la obtención del Título Profesional de Contador Público. La capacidad profesional se obtiene mediante la práctica, acumulando experiencia - que se proyecta en la madurez de juicio y en lo satisfactorio del trabajo realizado.

I.b Cuidado y Diligencia Profesionales

El auditor debe guiar su trabajo con sentido de responsabilidad y esmero, evitando equivocarse en su apreciación que contribuya a errores de juicio.

I.c Independencia

Todo trabajo que realice el auditor, encaminado a emitir un dictamen sobre estados financieros, lo deberá llevar a cabo con independencia mental, fundamentándose en elementos objetivos, de modo que su opinión sea - imparcial.

(II) Normas de Ejecución del Trabajo

Constituyen las exigencias mínimas y el cuidado y diligencia que se deberá mantener durante la ejecución del trabajo que ha sido encomendado, tendiente a expresar una opinión profesional sobre los estados financieros.

Las Normas de Ejecución del Trabajo se dividen en:

II.a Planeación y Supervisión,

II.b Estudio y Evaluación del Control Interno, y

II.c Obtención de Evidencia Suficiente y Competente.

II.a Planeación y Supervisión

Antes de iniciar trabajo alguno, habrá que identificar el fin específico, para ello, el auditor deberá allegarse de información que se inicia desde el momento en que se establece la entrevista con el cliente. Para ello el auditor debe conocer:

+ Objetivos del trabajo, por ejemplo: la adquisición de un negocio, solicitud de algún crédito, emisión de obligaciones, fusión o escisión, - etcétera...

+ Condiciones sobre el lugar o localidad en que debiera trasladarse el personal para realizar la auditoría.

+ Limitaciones que pudieran surgir derivadas del trabajo a realizar por haber sido contratados en fecha posterior al levantamiento del inventario físico realizado por la empresa.

+ Conocer las características generales de la empresa, cuya información financiera se examinará, por ejemplo:

- * organización y funcionamiento de la empresa, identificando el sistema de autorización existente.
- * situación fiscal y legal, mediante la solicitud de inscripción ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, declaraciones - anuales, obtención de la escritura constitutiva y algunos contratos relevantes.
- * visita a las instalaciones para conocer el número de operaciones que realiza y el procedimiento llevado a cabo.
- * obtener información respecto a la existencia de políticas generales, manuales y procedimientos.
- * revisión de papeles de trabajo de auditorías anteriores para - aprovechar la experiencia acumulada.
- * tipos de reportes que emite la entidad, para aprovecharlos al máximo.
- * efectuar de manera preliminar el Estudio y Evaluación del Control Interno, como el elemento más importante sobre el cual des-cansa la Planeación de la Auditoría.

Después de haber obtenido esta información, el auditor estará en la posibilidad de Planear la Auditoría determinando cuales van a ser los procedimientos que se emplearán, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados, igualmente seleccionar al personal que debe intervenir, la -- Planeación concluirá con el diseño del Programa de Auditoría.

Cabe señalar, que la planeación de la auditoría no debe entenderse, como la etapa inicial a la ejecución del trabajo, sino que deberá estar -- presente en todo el desarrollo de la auditoría, como un elemento flexible que permita modificar el programa de auditoría cuando se detecten situaciones no previstas o elementos desconocidos que impliquen establecer variantes y correcciones al programa previamente establecido.

Cuando el Contador Público que dictamine los estados financieros delega la responsabilidad a sus subordinados éste deberá mantener una supervisión del personal que está participando en la auditoría, procurando que esta vigilancia sea constante y estrecha, misma que será oportuna y minuciosa, dejando evidencia de ella en los papeles de trabajo.

II.b Estudio y Evaluación del Control Interno

Por la importancia que representa esta Norma de Auditoría, se le ha reservado un capítulo especial, siendo esta el tema central de la presente investigación.

II.c Obtención de Evidencia Suficiente y Competente

En esta se establecen las características que debe reunir la evidencia comprobatoria para efectos de la Auditoría de Estados Financieros.

El auditor tendrá que corroborar las afirmaciones hechas por la admnistración en la presentación de las cifras que muestran los estados financieros en un momento dado y en un período específico de tiempo, para ello deberá de valerse de elementos, los cuales deben reunir una serie de características que sustenten la autenticidad de los derechos, obligaciones, patrimonio, ingresos y gastos de un período específico.

Características de la Evidencia Comprobatoria

- Existencia y ocurrencia
Verifica la autenticidad de los derechos y obligaciones cuidando, que las transacciones se registren en el período del suceso.
- Integridad
Verificar que los saldos y transacciones que muestran los estados financieros son todos.
- Derechos y obligaciones
Se deberá constatar que los bienes (activos), son reales y que -- son propiedad de la empresa, así como los pasivos que sean reales y que serán exigibles a la fecha.
- Valuación
Que los saldos y las transacciones que efectua la empresa se re--

gístren por los importes apropiados.

- Presentación y revelación

Se deberá vigilar que los conceptos que integran los estados financieros estén debidamente clasificados, a corto y a largo plazo claramente definidos y revelados.

(III) Normas de Información

El objeto de estas normas, es proporcionar los elementos necesarios para que el Contador Público establezca uniformidad en la forma y contenido del dictamen, y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros preparados conforme a normas relativas a la emisión del dictamen y con base en principios de contabilidad, y describir modificaciones al dictamen cuando existen limitaciones al alcance del trabajo y/o desviaciones en principios de contabilidad, así mismo, también se reflejan a aquéllos casos en que el auditor considere necesario incluir un párrafo de énfasis en su dictamen.

Pronunciamientos Relativos al Dictamen de Estados Financieros:

- Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros --- cuando no existan salvedades o limpio.
- Pronunciamientos relativos a asuntos que originan dictámenes de - estados financieros con salvedades.
- Pronunciamientos relativos al dictamen negativo.
- Pronunciamientos relativos al dictamen con abstención.
- Otros pronunciamientos relativos al dictamen.

Capítulo II

EL CONTROL INTERNO

A) Concepto del Control Interno

CONTROL.- Acción y efecto de controlar.

CONTROLAR.- Comprobar, inspeccionar, intervenir, dirigir, regular, dominar, moderar.

El Control es la evaluación y la corrección de las actividades de los subordinados para asegurarse de que lo que se realiza se ajusta a los planes. De este modo mide el desempeño en relación con las metas y proyectos, muestra donde existen desviaciones negativas y al poner en movimiento las acciones necesarias para corregir tales desviaciones, contribuye a asegurar el cumplimiento de los planes.

El Control conlleva la medición de la realización de los acontecimientos contra las normas de los planes y la corrección de desviaciones para asegurar el logro de los objetivos de acuerdo con lo planeado. Una vez que un plan se vuelve operacional, el control es necesario para medir el progreso, para poner de manifiesto las desviaciones posibles, y para -

indicar la acción correctiva. Esto último puede implicar medidas sencillas como cambios menores en la dirección. En otros casos, el control adecuado puede dar lugar al establecimiento de metas nuevas, a la formulación de planes distintos, a la modificación de la estructura de la organización, a mejorar la integración y hacer cambios de importancia en las técnicas de dirección y liderazgo.

CONTROL INTERNO.- Este término carece de una definición exacta, debido a que a través del tiempo, los diferentes autores han utilizado diversas acepciones tales como; "Control Interno", "Verificación y Control Interno", "Comprobación Interna", etc., sin embargo todos han tratado de definirlo con la siguiente base:

El Control Interno se refiere a los métodos seguidos por una compañía (1) para proteger sus activos, (2) para proteger a la empresa en contra del mal uso de los activos, (3) para evitar que se incurra indebidamente en pasivos, (4) para asegurar la exactitud y la confiabilidad de toda la información financiera y de operación, (5) para evaluar la eficiencia en las operaciones y (6) para cerciorarse si ha habido adhesión a la política que tenga establecida la compañía.

En 1930 George E. Bennett, definió al Control Interno de la siguiente manera:

"Es la coordinación del sistema de contabilidad y de los procedi

mientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado llevando a cabo sus labores delineadas en forma independiente - comprueba continuamente el trabajo de otro empleado, hasta de-- terminado punto que pueda involucrar la posibilidad de fraude."

En 1934 Montgomery da el siguiente concepto:

"El control interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, están de tal manera establecidos, que ninguna de las cuentas o procedimientos se encuentran bajo el control independiente y absoluto de una sola persona, sino por el contrario, el trabajo de un empleado sea complementario del hecho por otro y que se hace — una auditoría continua de los detalles del negocio."

El Instituto Americano de Contadores, en el folleto "Examen de Estados Fi nancieros por Contadores Públicos Independientes", en 1936, lo definió de la siguiente manera:

"El término "verificación y control interno", se usa para describir aquellas medidas y métodos adoptados dentro de la organización en sí, para salvaguardar el efectivo y otros activos de la compañía, así como, para verificar la exactitud del registro de los libros contables. Los salvaguardas cubrirán asuntos tales - como; los ingresos que se manejan por correo y las salidas por correo, los ingresos de las ventas en efectivo, la preparación

y pago de nóminas y la erogación de fondos, así como el recibo y embarque de mercancías. Estas salvaguardas con frecuencia tendrán la forma de una segregación definitiva de deberes, o la utilización de implementos mecánicos."

En 1947, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos, amplía la definición como sigue:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas adoptadas en un negocio para salvaguardar sus bienes, verificar la exactitud y seguridad de los datos de contabilidad, desarrollar la eficiencia de las operaciones y fomentar la adhesión a la política administrativa prescrita."

Para 1949 lo definió así:

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

En 1954 J. Gómez Morfín, da el siguiente concepto:

"El control interno consiste en un plan coordinado entre la con-

tabilidad, 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 a la política administrativa prescrita."

Para 1957, los autores de la obra *Montgomery's Auditing*, definen al control interno por áreas y de la siguiente manera:

"Primera, denominada Control Interno Administrativo, que es la - que comprende el Plan de Organización y todos los métodos y medidas adoptadas en un negocio para promover la eficiencia en la operación y la adhesión a las políticas administrativas prescritas. La Segunda área define el Control Interno Contable, como el sistema que comprueba la corrección y la confianza que se puede depositar en los datos de contabilidad. La Tercera área - explica que la Comprobación Interna puede describirse como todos aquellos procedimientos de contabilidad, estadísticas de naturaleza física u otros controles que salvaguardan los activos en contra de los fraudes y otras irregularidades semejantes."

En 1973 Charles A. Baccon lo conceptúa de la siguiente manera:

"Control Interno se denomina al conjunto de normas mediante las cuales se lleva a cabo la administración y también a cualquiera de los numerosos recursos para supervisar y dirigir una operación determinada a las operaciones en general."

La comprensión de lo que es el Control Interno resulta más accesible a través de sus objetivos ya que el control interno en sí es algo complejo porque abarca a las personas, a la forma como están organizadas, a los procedimientos a que sujetan sus acciones y a los actos mismos que realizan.

B) Objetivos del Control Interno

De lo anterior, concluyo que el Control Interno es un plan de organización que incluye, el establecimiento de métodos que en forma coordinada se adoptan para: salvaguarda de sus activos, promover la eficiencia operacional, asegurar la exactitud y confiabilidad de la información financiera y fomentar la adhesión a las políticas de la empresa.

1.- Obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna

La información veraz, confiable y oportuna, es fundamental para el desarrollo de un negocio, ya que dicha información constituye la base para las decisiones que deben tomarse y para elaborar los programas de las actividades a desarrollar en el futuro. Para poder obtener dicha información de los datos contables, es necesario establecer o identificar los requisitos mínimos de control interno. Estos serían formas y registros cuya aplicación se sujetará a los principios que para esa finalidad establezcan las políticas respectivas, al llevarse a cabo su aplicación se orientará la secuencia de sus operaciones, mediante procedimientos previamente planeados y en coordinación a los programas fijados inicialmente.

2.- Protección de los activos de la empresa.

La responsabilidad de salvaguardar el activo de las empresas, prevenir y detectar desviaciones es obligación de la administración, el establecimiento de un sistema adecuado de control interno permite la detección oportuna de irregularidades. Así el control interno no solo permite conocer a tiempo fallas sino que también las previene, pudiendo en su momento tomar las medidas necesarias al respecto.

3.- Promoción de eficiencia en la operación del negocio.

La eficiencia de las operaciones, es de gran importancia para la administración de cualquier negocio, debido a que se deben encontrar técnicas de control interno que permitan realizar dichas operaciones con el mínimo de esfuerzo y el menor costo posible, alcanzando así, el mayor nivel de productividad. Para alcanzar sus objetivos, el control interno se auxilia de algunas técnicas, entre las cuales podemos destacar la técnica llamada -- "Presupuesto", obteniendo así, un doble control de las operaciones.

4.- Formentar la adhesión a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Este objetivo involucra la necesidad del elemento humano de regirse en es tricto apego a los procedimientos señalados y a los controles establecidos.

El Control Interno incluye todo lo que hay en la estructura básica - organizacional, a partir de los documentos y procedimientos de rutina que tienden al logro de los objetivos anteriores.

Un aspecto importante de un sistema de control interno es, asegurar el balance entre los objetivos. Estos objetivos no siempre se mueven en - la misma dirección y un procedimiento adoptado para alcanzar uno de ellos puede perjudicar a otro. Un sistema bien balanceado de control interno -- evitará esto dando atención simultánea a todos los objetivos en lugar de tratar de lograrlos uno en uno.

Un buen sistema de control interno estará siempre sujeto a cambios -

para que pueda estar trabajando en un mundo dinámico de los negocios. Esto significa no sólo agregar nuevos controles al exigirlo las condiciones sino también ir abandonando aquéllos que ya no tienen utilidad. La administración debe revisar constantemente lo adecuado del control interno para cerciorarse de que cada control sigue apoyando los objetivos del sistema.

El Comité sobre Procedimientos de Auditoría emitió la Declaración -- sobre Procedimientos de Auditoría 29, Alcance de la Revisión del Control Interno hecha por el Auditor Independiente, en 1958. Sostenía que hay dos tipos de controles internos: De Contabilidad y Administrativos. Y ampliando dichos controles de la siguiente manera.

- (1) Controles Contables.- "Aquéllos que comprenden el plan de organización, los métodos y procedimientos que están relacionados principalmente y se refieren directamente, a la salvaguarda de los activos y la confiabilidad de los registros financieros. Generalmente incluyen controles tales como los sistemas de autorización y aprobación, separación de deberes relacionados con el mantenimiento de registros e informes de contabilidad, de aquéllos relativos a operaciones o a la custodia de activos, controles físicos sobre activos, y auditoría interna". Por ejemplo:
- a.- Obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
 - b.- Protección de los activos de la empresa.

- (2) Controles Administrativos.-- "Comprenden el plan de organización y to dos los métodos y procedimientos relacionados principalmente con la eficiencia operacional y la adherencia a políticas gerenciales, y -- usualmente se refieren sólo indirectamente a los registros financieros. En general incluyen controles tales como análisis estadísticos, estudios de tiempo y movimiento, informes sobre actuación, programas para entrenamiento de los empleados y control de calidad". Por ejemplo:
- a.- Promoción de la eficiencia en la operación del negocio.
 - b.- Fomentar la adhesión a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

C) Elementos de la Estructura del Control Interno

Para un adecuado estudio y comprensión de la Estructura del Control Interno se le ha dividido en:

- (I) Ambiente de Control,
- (II) Sistema Contable, y
- (III) Procedimientos de Control.

(I) Ambiente de Control

Se debe conocer la filosofía y el estilo de operar de la administración, partiendo de la composición y actividades de los miembros del consejo de administración o accionistas, de su participación, de manera que se reduzca la posibilidad de que la gerencia involucre a la empresa en actos ilegales, por ejemplo, violaciones a leyes y regulaciones.

También deberán observarse los siguientes puntos:

- * El no actuar por parte del Consejo de Administración en asuntos - relevantes, como lo es la carencia de controles adecuados.
- * Se deben identificar las áreas claves de responsabilidad y control.
- * Conocer si se tiene establecido un manual de políticas y procedi-

mientos, que proporcione las bases de autoridad y responsabilidad, par—
tiendo de las funciones encomendadas a los funcionarios.

En resumen, el ambiente de control abarca; las actitudes, habilida—
des, percepciones, acciones y responsabilidades de la administración, par—
ticipación activa de los miembros claves para lograr la eficiencia en las
operaciones y el apego a metas organizacionales.

(II) Sistema Contable

Debe verificarse que el sistema contable este diseñado de acuerdo a
la naturaleza de la empresa, tamaño y estructura organizacional, de tal -
forma que este delineado para identificar, clasificar, analizar y regis—
trar los tipos y volúmenes de transacciones en su totalidad, cuidando que
sean reales y que esten debidamente valuados y se incluyan en el período
de ocurrencia para una adecuada presentación y revelación de los estados
financieros.

(III) Procedimientos de Control

Es el examen de la documentación de transacciones para buscar la pre—
sencia o ausencia de controles preventivos o controles correctivos, para
lo cual se establecen las pruebas de cumplimiento para reunir la eviden—

cia que respalde la evaluación de los procedimientos específico de control. Se deberá realizar un análisis general del riesgo implícito en el trabajo que se va a desarrollar y su importancia relativa con el objeto de considerarlo en la elaboración del Programa de Trabajo de Auditoría.

. . .

Capítulo III

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE

A) Planeación de la Auditoría

En toda actividad humana. los mejores resultados los obtiene quién - sabe qué es lo que va a hacer y cómo ha de hacerlo, es decir. el que planea su trabajo.

Como parte del proceso de planeación el auditor independiente deberá documentar su conocimiento y comprensión de la estructura del control interno, como un aspecto fundamental en la estrategia de la auditoría.

Para ello, deberá conocer:

- + Cuales son los objetivos, las condiciones que existen en la entidad y si hay limitaciones al trabajo que se va a realizar.

- + Características específicas de la entidad cuya información se examina así como sus características de operación, su condición jurídica y su sistema de control interno existente.

Siendo este último el concepto más importante sobre el cual recae la planeación de la auditoría, y para cumplir con las normas de ejecución -- del trabajo (véase capítulo I inciso D), que obliga a efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente.

Los Objetivos que persigue el Estudio y Evaluación del Control Interno, es comprender lo siguiente:

- (1) Que la información financiera sea veráz, confiable y oportuna.- Fundamental para el desarrollo de un negocio, para ello es necesario establecer o identificar los requisitos mínimos de control interno.
- (2) Protección de los activos.- Es responsabilidad de la administración salvaguardar el activo de la entidad, prevenir y detectar desviaciones, - el establecer un sistema adecuado de control interno que permita la detección oportuna de irregularidades o ayudar a prevenirlos.
- (3) Eficientar las operaciones de la entidad.- La eficiencia de las operaciones es de gran importancia para la administración de cualquier entidad de tal forma que las operaciones que se realicen sean con el mínimo - esfuerzo y el menor costo posible.
- (4) Fomentar la adhesión a las políticas establecidas por la entidad.- Promover en el elemento humano el regirse en estricto apego a las políticas y procedimientos establecidos por la entidad.

En seguida se enumeran algunos procedimientos para efectuar el Estudio y Evaluación del Control Interno, que son utilizados en la práctica, y que pueden ser combinados en lugar de usar uno solo:

1.- Método por medio de cuestionarios.

Es el compendio de preguntas cuidadosamente seleccionadas al respecto. Este método de investigación la emplean principalmente, las grandes firmas de contadores, quienes consideran que dichos cuestionarios son aplicables a todo tipo de empresas, son flexibles y permiten poner de manifiesto la eficacia con que se cumple el manejo de las operaciones de la entidad sobre su control interno. Este método es el de mayor utilización para la revisión del control interno ya que proporciona una lista de los aspectos más importantes que se requieren para cumplir con los objetivos pretendidos en dicho examen.

Los cuestionarios están diseñados de tal manera, que es entendible su pregunta pudiendo ser afirmativa o negativa, sujeta a sufrir modificaciones derivadas de las operaciones de trabajo.

2.- Método de guía explicatoria.

Son formularios que tienen como objetivo asistir al auditor en la evaluación del ambiente de control del sistema contable, procedimientos de control, obtener evidencia del correcto diseño y funcionamiento de los mismos, registrar las pruebas realizadas, así como las conclusiones arribadas. En ellos se describe con suficiente detalle los procedimientos a rea

lizar o la documentación a solicitar que respalden la conclusión del auditor con respecto al logro del objetivo de control.

3.- Método por ciclo de transacciones.

Este método se realiza a través de funciones (tareas) en las que se reconoce la autorización, el procesamiento, la clasificación, los objetivos de control, verificar o documentar las transacciones que se realizan en un proceso y el identificar el enlace con otros ciclos, sistemas o funciones.

El libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría", emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., reconoce los siguientes ciclos:

"Ciclo de Ingresos",	"Ciclo de Producción",
"Ciclo de Compras",	"Ciclo de Nóminas" y
"Ciclo de Tesorería".	

En el Estudio y Evaluación del Control Interno, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, reconoce dentro de la Estructura del Control Interno a tres Elementos:

- I) El Ambiente de Control,
- II) El Sistema Contable, y
- III) Procedimientos de Control.

Los Elementos de la Estructura del Control Interno se estudian mediante la investigación y análisis del control interno existente, para determinar la calidad del control interno y así poder establecer el alcance la oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.

Antes de estudiar los factores específicos del Ambiente de Control, el Sistema Contable y Procedimientos de Control, habrá que considerar los siguientes aspectos:

- tamaño de la entidad,
- características de la industria en la que opera,
- organización de la entidad,
- naturaleza del sistema de contabilidad y de las técnicas de control establecidos,
- problemas específicos del negocio, y
- requisitos legales aplicables.

El costo de la estructura del control interno no debe exceder a los beneficios esperados al establecerla.

I) El Ambiente de Control

El ambiente de control constituye la actitud, filosofía, compromiso e interés de las personas que integran la administración de una entidad para un mejor funcionamiento, la cual tiene gran influencia en la razonabilidad de los estados financieros.

El ambiente de control se divide en tres áreas de estudio y evaluación, (factores que fortalecen o debilitan).

- Ia) Organizaciones, Roles y Responsabilidad.
- Ib) Integridad, y
- Ic) Monitoreo.

Ia) Organizaciones, Roles y Responsabilidad

- Rol del Consejo de Administración

- * En esta área se deberá de examinar la composición del consejo de administración, la información proveniente de este, la efectividad con que actúa de manera que se reduzca la posibilidad de que la gerencia involucre a la empresa en actos ilegales, como puede ser violaciones a leyes y regulaciones.
- * Usar en forma inapropiada los recursos de la empresa, exponer a riesgos excesivos a los activos de la empresa.
- * No actuar en asuntos relevantes que afectan seriamente a la empresa, como es la carencia de controles adecuados.
- * Que exista independencia de los consejeros con respecto a la gerencia y los accionistas que controlan la empresa.
- * Conocer que importancia y valor tiene para el consejo de administración la información financiera, si ésta es considerada para las metas trazadas, estrategias y planes existentes.
- * Conocer los términos y condiciones en que se establecen los principales acuerdos y contratos que fueran de riesgo importante para la empresa (transacciones materiales no rutinarias -la emisión de obligaciones, la emisión o recompra de acciones-).
- * Que en caso de otorgamiento de gratificaciones extraordinarias; compensaciones, bonos de productividad a los ejecutivos de la empresa, que estos deban ser autorizados por el consejo de admón.

* Frecuencia con que el consejo de administración realice sus juntas, verificando que los acuerdos que se tomen se lleven a ejecución.

- Efectividad en Organización y Ejecutivos Claves

En esta etapa habrá que estudiar lo apropiado de la estructura de la entidad para controlar sus operaciones realizadas.

La estructura de la entidad no deberá ser tan simple que no pueda realizar de manera adecuada sus actividades, ni tan compleja que pueda limitar el flujo de la operación, por lo que:

- * Habrá de identificar las áreas claves de responsabilidad y control, ejemplo de ello son los organigramas.
- * En la asignación de responsabilidades y en la delegación de autoridad, la gerencia deberá establecer políticas que proporcionen las bases de responsabilidad contable y de control, partiendo de las funciones de cada persona.
- * Las áreas claves estén asignadas al personal que reúna los concimientos y la experiencia necesaria para llevar a cabo las acciones correctas.
- * Se debe considerar el número apropiado de personas que requiere la organización, partiendo de las funciones gerenciales.
- * Se deberán establecer procedimientos y estándares que regulen el control de actividades a través de; manuales de procedimientos de políticas contables u otras formas de definir funciones que comprenden trabajos particulares.

- * Es necesario conocer la calidad del control que la gerencia tiene sobre la gerencia operativa, particularmente cuando se tienen sucursales en otras regiones geográficas.
 - * Habrá que identificar la actitud de la gerencia con respecto a operaciones computacionales y funciones contables.
 - * Habrá que considerar la frecuencia con que las modificaciones se realizan a la estructura organizacional ante cambios existentes.
- Procedimientos y Políticas de Recursos Humanos
- * Verificar que estén implantados procedimientos y políticas de contratación, entrenamiento, evaluación y promoción, y remuneraciones a los empleados.
 - * Observar la participación del personal en cuanto al esmero y objetivos que se persiguen como una sola entidad.
 - * Identificar el nivel de rotación del personal en las posiciones claves de las áreas de contabilidad, procesamiento de datos y auditoría interna.
 - * Frecuencia o nivel de tiempo extraordinario no planeado.
- Integridad y Valores Éticos
- * Conocer la existencia o implementación de códigos de conducta que la gerencia debe mostrar con palabras y acciones llevadas a la práctica.

- Importancia que se da a los valores éticos, ejemplo: sinceridad en el trato con los empleados, proveedores, clientes, inversionistas y acreedores.
- Analizar si existen acciones correctivas como respuesta a desviaciones que violen el código de conducta.
- Actitud de la gerencia que se refiere a la limpieza y organización de las áreas de trabajo; bodega, inventarios, archivos, registros, etcétera...

Ib) Integridad

- Errores Intencionales en los Estados Financieros

- * Intenciones en el pasado, por parte de los funcionarios y ejecutivos claves en la distorsión de estados financieros o resultado de las operaciones a través de revelaciones inadecuadas, distorsionadas.
- * La necesidad de los gerentes de alcanzar metas cuantitativas - para tener derecho a gratificaciones extraordinarias, como estímulo por los logros obtenidos (poner cuidado cuando se logran alcanzar metas irrazonables).
- * Constatar que a la gerencia le sean reportados apropiadamente los ingresos y valores de los activos.
- * Confrontar a la gerencia sobre la aplicación de los principios contables y otros criterios que afectan los estados financieros.
- * Confiabilidad de la información proporcionada en años anteriores en el establecimiento de estimaciones y en la proyección de - pasivos contingentes.

Ic) Monitoreo

Cabe mencionar que el Comité de Auditoría es parte del Ambiente de Control, dando seguridad y confiabilidad en cuanto al cumplimiento de los procedimientos y políticas implantados por la empresa.

En esta área se identifican los siguientes puntos:

- * La responsabilidad de los auditores internos con respecto al examen y evaluación de la Estructura del Control Interno de la em presa, en el cual no existen limitaciones al alcance.
- * Compromiso asignado al grupo de auditores internos, tipos de trabajo realizados; reportes que genera, sugerencias emitidas que permitan al auditor externo evaluar la calidad del trabajo de auditoría interna.
- * Conocer si la gerencia cuenta con estrategias presupuestales para manejar las actividades del negocio, los cuales deberán ser realistas, es decir, basados en supuestos válidos, factibles, con lo cual se acompañen los propósitos o planes a alcanzar, la frecuencia y oportunidad con que el presupuesto es confrontado con las operaciones reales.
- * La efectividad en el seguimiento del desempeño de planes y prg supuestos, analizando las desviaciones existentes en el que se in cluyen explicaciones de los niveles apropiados.

II) Sistema Contable

Se recomienda que antes de proceder a evaluar el sistema contable y a los procedimientos de control y de establecer el diseño de los procedimientos de auditoría en la aplicación y evaluación de los resultados es necesario considerar los conceptos que señala el boletín 3030 "Importancia relativa y riesgo de auditoría".

De esta manera los procedimientos de auditoría se diseñarán específicamente para detectar errores que sean importantes en relación a los estados financieros tomados en conjunto (el nivel de importancia relativa puede definirse en función al estado de resultados o del balance general), -- por medio del establecimiento de parámetros basados en el juicio del auditor y su experiencia en donde se incluyan factores cuantitativos y cualitativos.

Para lograr lo anterior es recomendable establecer el nivel máximo de desviaciones aceptables en cada rubro de los estados financieros y concentrarse en un importe.

En todo trabajo encaminado a evaluar y opinar sobre estados financieros, existe el "Riesgo de Auditoría", que son los errores y desviaciones a principios de contabilidad que pudieran existir en las diferentes cuentas, o grupo de transacciones, los cuales son:

- Riesgo Inherente,
- Riesgo de Control, y
- Riesgo de Detección.

Estos riesgos deben estimar los efectos, verificando que no exceda a la importancia relativa por lo que si rebasa el nivel máximo de desviaciones se deberá discutir esta situación con la administración de la compañía y en caso de no efectuar las correcciones necesarias, se emitirá una opinión con salvedades o negativa.

SISTEMA CONTABLE.- Son los mecanismos que ha implantado la entidad, económica para concentrar las operaciones que realiza de manera interna o con terceras personas, que son cuantificadas en términos monetarios.

Para la evaluación del Sistema Contable ésta se puede obtener con pláticas con la gerencia de finanzas, como parte del proceso de planeación.

Se buscan identificar los sistemas manuales y computacionales que alimentan el mayor general como punto de partida para comprender el sistema contable. Para ello el auditor deberá hacer una lista de las aplicaciones más importantes, ejemplo; ventas, cuentas por cobrar, inventario, costo de ventas, es decir, cuentas que se relacionen entre sí, para que posteriormente debe:

(a) Hacer una breve descripción de la cuenta que incluya el propósito de esta, su importancia relativa en relación a las operaciones del negocio, conocer el control de sistemas si estos son a través de un usuario

o programados.

(b) Determinar el volúmen de operaciones, conocer el nivel de complejidad del procesamiento y saber en que lenguaje se procesó.

(c) Detectar las funciones claves del procesamiento del sistema y la frecuencia de su uso, tales funciones pueden ser:

- preparación de ordenes de compra, facturación, salidas del almacén, etcótera.
- actualización de archivos maestros.
- emisión de informes para la administración.

(d) Realizar un flujo general de transacciones en el que se documente el flujo de las operaciones a través del sistema en el cual se considere:

- entradas claves (fuentes que se consideran para procesar las transacciones).
- salidas clave (reportes que emiten, archivos que se generan y el uso que se les da).
- creación de base de datos y archivos maestros.
- conexión que tiene con otros sistemas establecidos por la entidad.

(e) Al evaluar cada sistema deberán considerarse aspectos como:

- la importancia de la operación procesada y el saldo de la cuenta.
- saber si el sistema es capaz de procesar transacciones complejas o simples.

Quando existen entidades dominadas por un ambiente de procesamiento electrónico de datos (P.E.D.), se deberá realizar un estudio más profundo.

Para que el Sistema Contable sea útil y confiable deberá contar con métodos y registros que:

- Integren sus saldos de manera precisa y detallada.
- Registren las operaciones dentro del período en que se realizarán oportunamente.
- Permitan valuar las operaciones en términos monetarios.
- Describan claramente las operaciones realizadas en los estados financieros.

III) Procedimientos de Control

Son aquéllos procedimientos que ha establecido la entidad para vigilar y garantizar la seguridad en el desempeño de los objetivos.

Los Procedimientos de Control están dirigidos a cumplir con los siguientes objetivos:

- (a) Exista debida autorización en las operaciones registradas.
- (b) Exista salvaguarda de los activos de la entidad.
- (c) Las labores realizadas sean distribuidas en forma tal, que permitan una vigilancia continua.
- (d) Preparar formatos prediseñados que permitan un adecuado control y registro de las operaciones.

Atendiendo a su naturaleza, éstos pueden ser de carácter preventivo o correctivo.

Preventivos

Son aquéllos que se establecen para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones, ejemplo; formatos preimpresos que sirven para — dar entrada a la producción diaria al almacén.

Correctivos

Tienen como finalidad detectar los errores o las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones no hubieran sido identificados — por los procedimientos de control preventivos, ejemplo; los formatos preimpresos mensuales en donde se concentran las entradas del almacén de producto terminado, las salidas efectuadas por ventas realizadas y las devoluciones de clientes.

Una vez comprendidas las políticas y procedimientos sobre cada uno de los elementos de la estructura del control interno, el auditor estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en los controles, existentes, para prevenir y detectar errores potenciales, importantes o — bien si los objetivos de auditoría se pueden alcanzar de manera más eficiente y efectiva a través de la aplicación de las pruebas sustantivas, eg to se determinará una vez realizadas las pruebas de cumplimiento de dichos controles.

Los Procedimientos de Auditoría podrán variar si como resultado de -
las Pruebas de Cumplimiento, se detectan debilidades o desviaciones a los
procedimientos de control. Lo que nos llevará a realizar pruebas sustanti-
vas más extensas.

* * *

Capítulo IV

PROGRAMA DE TRABAJO Y EMISION DE DICTAMEN

A) Concepto de Programa de Trabajo

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en el boletín -- 5030, lo define de la siguiente manera:

"El programa de auditoría es la culminación del proceso de planeación, y refleja por lo tanto, los juicios hechos por el auditor. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el auditor responsable de la auditoría, le da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para el que supervisa el trabajo, sirve como la base de planeación y supervisión y para el auxiliar es una guía para la ejecución del trabajo."

Conforme al parrafo anterior, defino que:

El Programa de Trabajo es una guía de los procedimientos y técnicas que se deberán poner en práctica en las áreas sujetas a revisión o evaluación que se listan en forma cronológica para obtener elementos de juicio que permitan determinar la razonabilidad de los saldos o transacciones -- que muestran los registros contables a una fecha determinada o dentro de un periodo.

B) Importancia del Programa de Trabajo

Una vez que se ha adquirido una adecuada comprensión de los tres elementos que conforman la estructura del control interno, y se hayan documentado apropiadamente en los papeles de trabajo, el auditor estará en condiciones de definir la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que llevará a cabo, las cuales se condensan en el programa de trabajo

Es conveniente formular programas de trabajo para uso en el desarrollo de las auditorías en el sentido de que sirvan no sólo de guía y ayuda al auditor encargado y a sus ayudantes, sino también como una salvaguarda de que no se omitirá algún detalle importante en el trabajo.

Los programas de trabajo, no pretenden establecer los procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, se concretan a señalar y a orientar sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos que se estimen procedentes para cada trabajo en particular, en donde se aprecian las técnicas de auditoría que se emplearán en forma congruente con el conocimiento y evaluación realizado previamente.

Como regla general, las pruebas de cumplimiento deberán completarse antes de comenzar las pruebas sustantivas, si las pruebas de cumplimiento demuestran que determinados controles no están operando o lo están haciendo

do deficientemente. Lo anterior permite ajustar eficientemente el alcance de las pruebas sustantivas.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.- Las pruebas de cumplimiento deberán ser - descritas en forma suficientemente detalladas para respaldar (sustentar) la conclusión del auditor en cuanto a si el objetivo de control ha sido - alcanzado, normalmente los siguientes detalles se deben consignar para ca da procedimiento o ciclo de transacciones;

- (1) Nombre y cargo de la persona que lleva a cabo el procedimiento.
- (2) Descripción del procedimiento.
- (3) Frecuencia con que se lleva a cabo el procedimiento.
- (4) Identificación de los registros usados o generados mediante el procedimiento, de ser necesario deberá hacerse referencia en el pa- pel de trabajo sustentatorio con que se documenta dicho control.

Las pruebas de cumplimiento deberán estar elaboradas de tal forma -- que permitan identificar la presencia o ausencia de un procedimiento de - control.

El auditor deberá considerar el efecto de cualquier falla de control significativa hallada durante el registro y puesta a prueba de los contro les, las fallas de control identificadas durante el proceso, pueden ser - clasificadas en;

- 1.- Significativas para la evaluación del riesgo de control y requ~~e~~rirán ser informadas al cliente, o
- 2.- No afectan el riesgo de control, pero aún así, deberán ser comu nicadas al cliente.

El auditor deberá evaluar los controles existentes para cada sección o ciclo de transacciones llegando a una conclusión sobre si los procedimientos de control del cliente considerados como un todo, están diseñados en forma apropiada y si funcionan según lo estipulado, para lo cual deberá describir en forma breve las bases de su conclusión general; las fallas en ciertos aspectos de control del cliente no necesariamente impedirán al auditor llegar a la conclusión de que los procedimientos considerados como un todo son adecuados para el logro de los objetivos.

En algunos casos el esfuerzo, el costo, el tiempo para llevar las pruebas de cumplimiento sea tal que el auditor determine que es más práctico llevar pruebas sustantivas para llegar a una conclusión respecto a una cuenta o transacción.

PRUEBAS SUSTANTIVAS.- La característica esencial de las pruebas sustantivas es que la misma está diseñada para llegar a una conclusión con respecto al saldo de una cuenta sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo. Aclarando que una prueba sustantiva no es una verificación al cien por ciento. Es obvio que a menor cantidad de errores, menor sería el alcance de las pruebas sustantivas.

Desde luego que el programa de trabajo no pretende sustituir la buena preparación, juicio y criterio del Contador Público, debido a que los procedimientos que deben de seguirse en las revisiones no serán siempre - los mismos ya que dependerán de las circunstancias particulares de cada - negocio.

LOS PROGRAMAS DE TRABAJO SE CLASIFICAN EN:

- 1) Programas Estándar. y
- 2) Programas Específicos.

PROGRAMAS ESTANDAR.- Estos tienen por objetivo, proporcionar los li neamientos básicos para el desarrollo de la auditoría, se concreta a señ alar y orientar sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y - los procedimientos a realizar los cuales están sujetos a modificarse o - s adaptarse, en este aspecto influye mucho el criterio y experiencia del au ditor que realiza el trabajo. Estos programas son de gran valor como - guías o recordatorias y en varias firmas de contadores se utilizan por la ventaja de no tener que estarlos formulando para cada trabajo en particular, con la consiguiente reducción de tiempo y costo.

PROGRAMAS ESPECIFICOS.- Tienen por objeto gui ar y orientar sobre la forma en que habrá de realizarse la revisión y el establecer los procedimientos, con la particularidad de que se preparan o formulan concretamente para cada trabajo en particular.

Cualquiera que sea el programa de trabajo que utilice el encargado - de la auditoría debe estar atento para modificarlo (hacerlo flexible), en el desarrollo de la auditoría basado en su experiencia y criterio de tal manera que le permita obtener la información veraz y suficiente, para expresar una opinión sobre los estados financieros que examina.

Es importante que el auditor se guíe en un programa de trabajo por - las ventajas que de su uso se derivan:

- Resulta ser un plan con el mínimo de dificultades.
- Permite segregar el trabajo a realizar de acuerdo con la capacidad de los participantes.
- Sirve como salvaguarda de que no se omitirá algún detalle importante.
- Sirve al auditor para evaluar el trabajo realizado y el pendiente por hacer.
- Sirve de ayuda para la revisión de la auditoría misma.
- Permite controlar los papeles de trabajo señalando en que cédula se dió cumplimiento al procedimiento señalado.
- Sirve para comparar las horas reales y las estimadas.
- Sirve para planear las auditorías futuras.

C) Concepto y Elementos del Dictamen

De acuerdo a la investigación realizada, defino que:

DICTAMEN.- Es un documento que suscribe el contador público como consecuencia de haber examinado los estados financieros de una entidad económica, cuyo objetivo principal es la expresión de una opinión de manera concisa.

ELEMENTOS.- Los elementos que integran el Dictamen son los siguientes:

(1) Destinatario

Generalmente es dirigido a la persona que solicita los servicios de auditoría, accionistas, consejo de administración, administrador único, etc...

(2) Identificación de los estados financieros

Se hará referencia a los estados financieros auditados, como son: el balance general, el estado de resultados, estado de variaciones al capital contable y el estado de cambios en la situación financiera; haciendo mención a la fecha revisada y el período comprendido y la responsabilidad que el auditor asume al emitir su opinión.

(3) Mencionar la responsabilidad de la administración y del auditor

Se deberá hacer mención que la responsabilidad de la administración es la de haber preparado los estados financieros, y que la res-

ponsabilidad del auditor es la de emitir una opinión sobre los mis-
mos.

(4) Describir brevemente el trabajo y el alcance realizado en la au-
ditoria

En el texto del dictamen se cita el trabajo y el alcance reali-
zado por medio de las siguientes afirmaciones:

- El examen se llevó a cabo conforme a normas y procedimientos de auditoria generalmente aceptadas.
- El trabajo fue planeado y permitió obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y fueron preparados conforme a principios contables.
- El examen se realizó en base a pruebas selectivas.
- Las cifras, la presentación de los estados financieros y las estimaciones significativas de la administración fueron evaluados conforme a principios contables.
- El trabajo de auditoria realizado proporcionó bases suficientes y razonables para opinar.

(5) Opinión del auditor

Es lo más importante, debido a que en él se expresa la opinión del auditor respecto a los estados financieros básicos, precisando la fecha de su revisión y que fueron preparados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

D) Importancia del Dictamen

Cualquiera que sea su uso o su destino, el auditor contrae considerable responsabilidad con el público que a de utilizar la información, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo al emitir un dictamen, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

Emitir un dictamen significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo han sido sometidos a la consideración de una mente independiente e imparcial, el cual evaluó el ambiente de control, el sistema contable y los procedimientos de control conforme a normas y procedimientos de auditoría que garantizan y dan confianza al público inversionista que lo utiliza, protegiéndolo contra falsedades y verdades a medias.

¿ Por qué es importante el Dictamen ?

- + Porque se utiliza como elemento para otorgar o recibir créditos - de instituciones financieras.
- + Porque sirve como estudio previo para futuras inversiones.
- + Porque ayuda a que la asamblea de accionistas conozca la situación de los recursos de la compañía.

- + Porque se emplea como base para determinar el valor de compra o -
venta de una entidad.

- + Porque se ocupa para el registro de acciones, bonos y obligacio-
nes en la Bolsa de Valores.

- + Porque es el elemento que se emplea para determinar que se están
declarando correctamente los impuestos a la Secretaría de Hacienda
y Crédito Público.

E) Comentarios al Actual Dictamen Emitido por la Comisión de Normas y --
Procedimientos de Auditoría

Para comentar los cambios que se han dado en el Dictamen Actual, se ha considerado necesario transcribir el Dictamen vigente al 31 de Diciembre de 1994 y el Actual (31 de Diciembre de 1995), emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en su boletín 4010.

*Dictamen vigente al 31 de Diciembre de 1994:

"He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsableldad de la administración de la compañía. Mis exámens se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que — consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y — los cambios en la situación financiera por los años que termina

ron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados."

**Dictamen actual (al 31 de Diciembre de 1995):

"He examinado los estados de situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sus-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

tentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados."

En la redacción del anterior dictamen", se eliminó la expresión; "y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesario en las circunstancias". Por considerarla redundante, ya que al efectuarse de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y, el hecho de especificar dichos procedimientos no da una idea clara del verdadero examen - al cual fueron sometido los estados financieros.

Otro cambio es que el actual dictamen", precisa que la responsabilidad del auditor es la de emitir una opinión.

La extensión de la revisión se concreta en el segundo párrafo (párrafo de alcance), en el cual se presentan las siguientes afirmaciones:

- 1.- "Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obte--

ner una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes."

Se señala que la planeación de la auditoría permite obtener los resultados idóneos para una mejor conclusión respecto a la razonabilidad de los estados financieros.

2.- "Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas."

El auditor salvaguarda su responsabilidad al señalar que su trabajo fue realizado a través de pruebas selectivas.

3.- "Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto."

Este punto señala la obligación del Contador Público de cumplir con las afirmaciones respecto a que los estados financieros fueron valuados en cuanto a preparación y presentación conforme a principios de contabilidad y que incluyen estimaciones significativas.

4.- "Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión."

Se concluye en el párrafo del alcance diciendo que el trabajo reali-

zado por el auditor no fue total y que es suficiente para emitir una opinión.

En conclusión, los cambios que se han venido presentando en los dictámenes, son el resultado de los continuos avances logrados en el campo de la auditoría externa, misma que seguirá influyendo en la redacción del Párrafo del Alcance.

* * * *

CONCLUSIONES

- (1) Toda revisión efectuada a los Estados Financieros que realice el Contador Público Independiente, debe estar sustentada en la importancia que éste le atribuya al Estudio y Evaluación del Control Interno, como parte del proceso de la Planeación, para lo cual deberá enriquecer su conocimiento y comprensión de los Elementos que integran la Estructura del Control Interno, los cuales se dividen en:

- Ambiente de Control,
- Sistema Contable, y
- Procedimientos de Control.

Elementos que establecen la filosofía y estilo de operar de la administración a través de su Sistema Contable, los cuales se establecen para identificar, clasificar y analizar los tipos y volúmenes de transacciones realizadas. Todo ello respaldado con procedimientos de control que garanticen la seguridad y el desempeño de los objetivos.

- (2) El Auditor pone de manifiesto los errores o desviaciones existentes en una entidad, instando a que se realicen cambios en los procedimientos y en la estructura organizacional.
- (3) Una vez comprendidas las políticas y procedimientos sobre cada uno de los Elementos de la Estructura del Control Interno, el auditor estará capacitado para decidir el grado de confianza que depositará en

los controles existentes, el alcance y la oportunidad con que llevará las Pruebas de Cumplimiento, o bien, si los objetivos de auditoría se pueden alcanzar de manera más eficiente a través de la aplicación de Pruebas Sustantivas.

- (4) La comprensión y el conocimiento adquiridos del Control Interno se resume en el Programa de Trabajo, el cual incluye; La forma en que habrá de organizarse la revisión y Los procedimientos que se aplicarán (técnicas de auditoría).
Todo ello basado en una evaluación realizada previamente, sin dejar de subrayar que el Programa de Trabajo deberá ser flexible en el desarrollo de la revisión y no sustituye la buena preparación, Juicio y criterio del Auditor Externo.
- (5) Toda la labor y el trabajo realizado se resume en el documento que suscribe el Contador Público Independiente denominado Dictamen, en el cual emite una opinión veraz, confiable e imparcial.

BIBLIOGRAFIA

- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., *Modelos de dictámenes y otras opiniones e informes del auditor*. México, IMCP, 1996.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., *Normas y procedimientos de auditoría*. México, IMCP, 1994.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., *Normas y procedimientos de auditoría*. México, IMCP, 1996.
- MENDIVIL, Víctor Manuel, *Elementos de auditoría*. México, ECASA, 1995
- MOCK Y TURNER, *Evaluación y juicio del auditor en relación con el control interno contable*. México, IMCP, 1995.
- SANCHEZ, Fco. Javier, *Programas de auditoría*. México, ECASA, 1995.
- TELLEZ, Benjamín, *El dictamen en la contaduría pública*. México, ECASA, 1990.