

76
Lej



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

EL CONTROL INTERNO Y EL ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTA:

ALEJANDRO MAGAÑA ZABAYA

ASESOR:

DRA. NADIMA SIMON DOMINGUEZ



MEXICO, D. F.

1999

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

278461



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 MIS PÁDRES

SABIENDO QUE NO EXISTE UNA FORMA DE AGRADECER TODA UNA VIDA DE SACRIFICIOS Y ESFUERZOS, QUIERO QUE SEPAN QUE EL OBJETIVO LOGRADO TAMBIEN ES SUYO Y QUE GRACIAS A SU APOYO Y ESFUERZO FUE POSIBLE.

A MIS HERMANOS

POR EL APOYO RECIBIDO A LO LARGO DE MI CARRERA, SU CONFIANZA BRINDADA AUN EN MOMENTOS DIFICILES Y EN ESPECIAL POR SU INMENSO CARIÑO.

A MI ESPOSA

POR TU INFINITA PACIENCIA Y EL APOYO
QUE ME BRINDASTE EN TODO MOMENTO,
PARA ALCANZAR UNA DE NUESTRAS MAS
ANHELADAS METAS

A MI SOBRINO

POR SER UNO DE MIS MOTIVOS DE
INSPIRACION

A MIS AMIGOS

POR SU APOYO INCONDICIONAL
Y AMISTAD SINCERA

EL CONTROL INTERNO Y EL ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Prólogo	3
Introducción	7

CAPITULO I

CONTROL INTERNO

Concepto	8
Estructura	9
Objetivo	11
Clasificación	12
Elementos	16
Resumen	21

CAPITULO II

ESTUDIO Y EVALUCACION DEL CONTROL INTERNO

Metodología	23
Documentación	28
Riesgo de Auditoría	29
Diseño de Pruebas de Auditoría	33
Pruebas de Cumplimiento	33
Pruebas sustantivas	34
Programa de Auditoría	35
Métodos de Evaluación del Control Interno	38
Estudio y Evaluación de Control Interno por Ciclos de Transacciones	39
Resumen	41

CAPITULO III

AUDITORIA EXTERNA

Origenes e Historia	42
Definición	43
Objetivos	45
Características	46
El Papel de la Auditoría Externa	47
Diferencia entre Auditoría Externa e Interna	49
Normas y Procedimientos que rigen a la Auditoría	51
Normas de Auditoría	51
Procedimientos de Auditoría	53
Técnicas de Auditoría	55
Dictamen	56
Resumen	61

CAPITULO IV

LA IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO PARA LA AUDITORIA

Introducción	63
El Control Inteno en la Empresa	64
El creciente reconocimiento de la necesidad del Control Interno	66
La responsabilidad que tiene la Administración de presentar una información completa	67
Porqué se debe estudiar el Control Interno	68
Preocupaciones del Cliente y del Auditor	69
Control Interno y Auditoría	72
El Control Interno en relación con la tarea del Auditor Externo	73
Los medios para lograr el Control Interno	74
La Auditoría como técnica de Control Administrativo	78
Las limitaciones de la Auditoría y del Control Interno	79
Coordinación entre el Auditor Externo e Interno	81
La revisión de los controles internos efectuada por el Auditor	82
Evaluación del Control Interno	84
Comunicación de deficiencias o recomendaciones sobre el Sistema de Control Interno	91
El Muestreo en la auditoría	92
El Control Interno en las pequeñas empresas	102
Resumen	105
Bibliografía	108

PROLOGO

Debido a la falta de interés y conocimiento del control interno como parte integral de la auditoría de estados financieros, por parte de algunos auditores independientes, que en la práctica realizan esta tarea. Siendo esta la principal razón por la que surgió la inquietud de llevar a cabo el desarrollo de un tema que, pudiera ayudar a tomar conciencia de aquellos que creen que el estudio del control interno no le compete al auditor, así como, la vital importancia que tiene el control interno en el transcurso de una revisión de estados financieros y no verla como un todo aislado, que su revisión debe efectuarse únicamente por el departamento de auditoría interna de la compañía.

Es muy importante que se tome conciencia y se le de la importancia requerida, ya que del adecuado estudio y conocimiento del sistema de control interno, la labor del auditor independiente será simplificada dependiendo de un correcto control interno, caso contrario sería el de ampliar nuestras pruebas de auditoría, al revisar y detectar un control deficiente.

Justo en el control interno, radica la confianza que le demos a la información financiera presentada por la administración, y así también; oportuno y veraz será nuestro dictamen proporcionado a los accionistas de la empresa, y como un servicio adicional por parte del auditor independiente es el de rendir un informe con respecto a las desviaciones e irregularidades encontradas en el control interno; lo cual redituaria en una amplia confianza de nuestro trabajo realizado, por parte del cliente.

Por lo que respecta a las empresas, que si bien cuentan con un sistema de control interno, en muchas ocasiones no se le da la debida importancia, como medio un medio productividad redituable; o que simplemente no cuentan con él.

Es muy sabido que la gerencia tiene la obligación de proteger sus activos, por lo que tiene la obligación de implantar un adecuado y efectivo sistema de control interno que coadyuve al logro de los objetivos de empresa.

Debido a la gran importancia, que como , ya se explico anteriormente ha adquirido el sistema de control interno; es por lo que se decidió elaborar una investigación sobre el valor que representa, tanto para las empresas como para los auditores independientes el control interno .

INTRODUCCION

Cuando hacemos referencia a la auditoria realizada por auditor independiente, es sencillo imaginar que algunos auditores, sólo lo relacionen con la revisión exclusiva de los estados financieros de la empresa presentados por el departamento de contabilidad dejando de lado a las demás partes integrantes de la información financiera; así como a su sistema de control interno, si es que este esta implantado en la empresa sujeta de estudio.

No olvidemos que al realizar una auditorio independiente, es medular llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno, ya que en el basamos el alcance y extensión de nuestras pruebas de auditoria, no podemos dejar de lado al control interno, ya que hasta en nuestra vida cotidiana nos lo encontramos frecuentemente; desde que conducimos nuestro, ejercemos un control para evitar tener un accidente.

El control interno esta muy ligado a la planeación, pues es el elemento del proceso administrativo que permite que sea exitoso, sin control la planeación es inútil. El control es la más importante de las funciones que tiene la gerencia en todos los departamentos; ya que por medio de esté la obtención de resultados, es uno de los elementos esenciales para la productividad.

Por todo esto resalta aún más la importancia de la revisión del control interno por parte del auditor independiente, debido a que la mayoría de las grandes empresas y así también las medianas; basan su productividad en el control interno.

Para que el auditor este en condiciones de poder emitir una opinión sobre la razonabilidad de la información presentada en los estados financieros, el auditor debe conocer claramente los elementos que integran un sistema de control interno, verificar el funcionamiento de cada uno de ellos dentro de la operación normal de la empresa y verificar si incluye una seguridad de que en el caso de existir errores o irregularidades se puedan identificar y corregir tal como vayan apareciendo y de esta manera poder cumplir con los objetivos que fueron establecidos por la empresa.

Cuando el auditor llega a la etapa de evaluación del control interno, ya conocer con claridad cuales son las desviaciones del mismo, y ya esta en condiciones de hacer recomendaciones y proponer soluciones, que si son acatadas, el auditor podrá depositar mayor confianza en el resto de la auditoría realizada.

CAPITULO I

CONTROL INTERNO

CONCEPTO

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

El control interno es, en una forma u otra, un factor básico de operación para la dirección de cualquier organización, empresa o negocio. Aunque algunas veces el control interno se halla vinculado al mismo mecanismo administrativo, a menudo se caracteriza como el sistema nervioso que impulsa el conjunto de políticas de operación y las mantiene dentro del límite de ejecución practicable. (1)

“El Control Interno, es el sistema interior de una compañía que está integrado por el plan de organización, la asignación de deberes y responsabilidades, el diseño de cuentas e informes y todas las medidas y métodos empleados para

1. Proteger los activos
2. Obtener la exactitud y confiabilidad de la contabilidad y de otros informes operativos
3. Promover y juzgar la eficiencia de las operaciones de todos los aspectos de las actividades de la compañía
4. Comunicar las políticas administrativas, estimular y medir el cumplimiento de las mismas. (2)

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinadas adoptadas dentro de una empresa para salvaguardar su activo, verificar la exactitud y la confiabilidad de sus datos contables, fomentar la eficiencia de operación y alentar la observación de las políticas administrativas prescritas.(3)

1 Charles A. Bacon, Manual de Auditoría Interna, UTEHA, 1982, p. 5

2 Gary M. Winkle y John W. Cook, Auditoría, Mc. Graw Hill, 1992

3 IMCP Normas y Procedimientos de Auditoría 1998.

ESTRUCTURA

La estructura del control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad. Dicha estructura consiste en los siguientes elementos:

- A. Ambiente de control
- B. Sistema contable
- C. Procedimientos de control

a) Ambiente de Control

Representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles. Estos factores son los siguientes:

1. Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos
2. Estructura de organización de la entidad
3. Funcionamiento del Consejo de Administración
4. Métodos para asignar autoridad y responsabilidad
5. Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de la auditoría interna
6. Políticas y prácticas de personal
7. Influencias externas que afectan las operaciones y políticas de la entidad

La calidad del ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

b) Sistema Contable

El sistema contable consiste en los métodos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe contar con métodos y registros que:

1. Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
2. Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario permita su adecuada clasificación.
3. Cuantifiquen el valor de las operaciones e unidades monetarias.
4. Registren las transacciones en el período correspondiente.
5. Presenten y revelen adecuadamente dichas transacciones en los Estados Financieros.

c) Procedimientos de Control

Los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, que establece la administración para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad constituyen los procedimientos de control. El hecho de que existan formalmente políticas y procedimientos de control, no necesariamente significa que éstos estén operando efectivamente. El auditor debe determinar la manera en que la entidad ha aplicado las políticas y procedimientos, su uniformidad de aplicación y qué persona las ha llevado a cabo, para concluir que efectivamente está operando

Los procedimientos de control que persiguen diferentes objetivos y se aplican a distintos niveles de la organización y del procesamiento de las transacciones, también pueden estar integrados por componentes acordes a su naturaleza, estos procedimientos pueden ser de carácter preventivo o detectivo.

Los procedimientos de carácter preventivo son establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

Los procedimientos detectivos 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. (4)

OBJETIVOS

Del concepto se derivan los objetivos del Control Interno, que son:

- A) Salvaguarda de activos
- B) Obtención de información financiera veraz y confiable
- C) Promoción de eficiencia en la operación del negocio
- D) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración.

Salvaguarda de activos

Para lograr la protección de los activos de la empresa, es necesario limitar su uso exclusivamente para la consecución de los fines establecidos por la administración, para ello, se debe limitar el acceso a los mismos, por medio de autorizaciones sólo a personal capacitado para su uso, esto con el fin de evitar malos manejos, fraudes, robos, etc., y de esta manera asegurar el éxito de la empresa.

- b) Obtención de información veraz y confiable

Un buen Sistema de Control Interno Contable, debe incluir la manera correcta de registrar las transacciones, afectando la cantidad apropiada, en la cuenta apropiada, y en el periodo en el que se lleva a cabo la transacción evitando en el mayor grado posible la comisión de errores. Dicho registro de operaciones debe permitir la elaboración de estados financieros de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y mantener datos referentes a la custodia de los activos que sirvan de base para una correcta toma de decisiones.

c) *Promoción de eficiencia en la operación del negocio*

El éxito de una empresa, depende en gran manera, de la calidad del trabajo de todas las personas involucradas. Para ello es esencial una buena selección y contratación del personal capacitado y calificado, al cual se le debe brindar el entrenamiento y retribución adecuados a su labor.

Se deben establecer normas de manera que varios trabajadores intervengan en distintas partes de una misma transacción para evitar que uno sólo tenga el conocimiento y manejo total de la misma y pueda cometer fraudes. Por ello todas las personas que trabajen deben estar capacitadas para ello, y se les deben proporcionar las retribuciones adecuadas además de incentivos para que realicen su trabajo en un ambiente de máximo rendimiento y conformidad.

d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración

Es responsabilidad de la administración el establecimiento de políticas encaminadas al logro de los objetivos de la empresa, asegurándose de que también existen las operaciones necesarias para su control y aplicación, las cuáles deben estar plasmadas en los manuales de organización y comunicarse adecuada y oportunamente a todos los niveles. (5)

CLASIFICACION

El Control Interno se clasifica en:

- A. Control Interno Contable
- B. Control Interno Administrativo

A) Control Interno Contable

Los controles contables internos, son procedimientos destinados a garantizar la confiabilidad de los datos contables y a salvaguardar los activos. Por ejemplo, el registro de las entradas y salidas de caja en los diarios correspondientes y el pase de los totales mensuales al mayor general son procedimientos contables típicos. La conciliación mensual del saldo de efectivo del mayor general con el saldo correspondiente presentado por el banco en su estado de cuenta es un control contable interno destinado a garantizar que las operaciones con efectivo han sido registradas con exactitud.

El control contable interno está definido en el SAS núm. 1 del modo siguiente:

a) Realización de las operaciones .

La obtención de una seguridad razonable de que las operaciones se llevan a cabo tal como fueron autorizadas exige evidencia independiente de que las autorizaciones son dadas

por personas que actúan dentro de su esfera de autoridad, y que las operaciones se ajustan a los términos de las autoridades.

b) Registro de las operaciones.

El objetivo del control contable, por lo que respecta al registro de las operaciones, exige que sean registradas con los importes y en los períodos contables en que se llevaron a cabo y sean clasificadas en las cuentas apropiadas,

c) Acceso al activo.

El objetivo de salvaguardar el activo exige que el acceso a los activos se limite al personal autorizado. En este contexto, el acceso a los activos incluye tanto el acceso físico directo como el acceso indirecto a través de la preparación o el procesamiento de documentos que autoricen el uso o el traspaso de activos. El número y calidad del personal al cual se autoriza el acceso deberán determinarlos la naturaleza de los activos y su susceptibilidad a la pérdida por errores o irregularidades .

d) Comparación de los riesgos con los activos.

La comparación de las cantidades registradas con los activos tienen por objeto determinar si los activos reales están de acuerdo con la cantidad registrada, y por tanto se relacionan estrechamente con lo que se dijo anteriormente acerca del registro de las operaciones. Como ejemplos típicos de esta comparación están los recuentos de efectivo y de valores, las conciliaciones bancarias y los inventarios físicos.

B) Control Interno Administrativo

El plan de organización y los procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que dan lugar a la autorización de las operaciones por la gerencia. Esa autorización es una función administrativa asociada directamente con la obligación de lograr los objetivos de la entidad y constituye el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones.

De modo general, la responsabilidad primordial de la gerencia es operar una empresa con ganancias, o dentro de los recursos disponibles si no se trata de una entidad lucrativa. En ambos tipos de empresa, la administración debe producir bienes y servicios con un costo aceptable; debe desarrollar mercados en los cuales los bienes y servicios puedan ser vendidos a precios competitivos y debe, en vista de la presión de la competencia, de las variaciones de la demanda de los clientes y de otros factores que dan lugar a obsolescencia, desarrollar bienes y servicios nuevos o mejorados.

Para alcanzar esas metas, la gerencia requiere establecer políticas y procedimientos capaces de fomentar la eficiencia en cada área de actividad; implantarlos mediante una selección, capacitación y remuneración adecuadas del personal; comunicar las maneras de llevarlos a la práctica y vigilar su cumplimiento mediante una supervisión adecuada.

Los controles administrativos se diferencian de los controles contables internos por su finalidad primordial. Las definiciones de control administrativo y control contable interno no se excluyen mutuamente. Algunos de los métodos y procedimientos comprendidos en el control administrativo pueden formar parte también del control contable interno. Por ejemplo, los registros de ventas y costos clasificados por productos se pueden usar con fines de control contable y para que la administración tome decisiones acerca de los precios de los productos.

Otros controles administrativos pueden estar basados en los datos contables o integrados en ellos, o bien, los mismos controles pueden servir a más de un propósito. Por ejemplo, ciertos controles administrativos pueden estar basados en datos o en información proporcionados por los departamentos de contabilidad o de finanzas, como ocurre con la investigación y corrección de las causas de las variaciones encontradas en los informes de variación. Por otra parte, algunos controles administrativos pueden también ayudar a satisfacer objetivos de control contable interno.

La distinción entre controles administrativos y contables es importante para los auditores independientes, en vista de sus responsabilidades, definidas en forma relativamente estricta, por el estudio y evaluación del control contable interno de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. El Comité de Procedimientos de Auditoría del AICPA, puso en claro el alcance del estudio del auditor, visto desde el punto de vista de las normas de auditoría generalmente aceptadas, en su Pronunciamiento sobre Procedimientos de Auditoría No. 33 emitido en 1963, y presentó la conclusión siguiente:

Al auditor independiente le interesan primordialmente los controles contables. Estos por lo general se relacionan de manera directa e importante con la confiabilidad de los registros financieros y deben ser evaluados por el auditor. Los controles administrativos de ordinario se relacionan sólo indirectamente con los registros financieros y por lo tanto no exigirían evaluación. No obstante, si el auditor independiente opina que ciertos controles administrativos podrían influir sustancialmente en la confiabilidad de los registros financieros, deberá estudiar la necesidad de evaluar esos controles. Por ejemplo, los registros estadísticos que llevan los departamentos de producción, de ventas y otros de operación pueden requerir evaluación en ciertas circunstancias particulares.

De manera que el auditor tiene la obligación, de acuerdo con la Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas de evaluar los controles administrativos sólo en caso de que tengan una relación importante con la confiabilidad de los Estados Financieros.

La distinción entre los controles administrativos y los controles es importante también para la administración, en vista de los requisitos específicos de la Ley sobre prácticas de corrupción en el extranjero, por lo que se refiere a tener un sistema adecuado de control contable interno. (6)

ELEMENTOS

Se agrupan en cuatro clasificaciones:

- A) Organización
- B) Procedimientos
- C) Personal
- D) Supervisión

a) Organización

Comprende las siguientes funciones:

1. Dirección

Se debe contar con directivos que sean responsables de dar cumplimiento a los objetivos de la empresa, así como los cambios o anexos que se presenten durante la operación del negocio.

2. Coordinación

Que todas las obligaciones y necesidades de la empresa, sean coordinadas armónicamente para prevenir errores en la interpretación y delimitación entre autoridad y responsabilidad.

3. División de labores

Es indispensable dividir claramente las funciones de la empresa, ya que el personal operativo, el administrativo y contable deben estar separados entre sí, y ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controle su propia operación.

4. Asignación de responsabilidades

Se debe especificar y delimitar claramente cada puesto, así como la responsabilidad, jerarquía y facultades que le son inherentes. Primeramente se asignan las funciones de cada uno de los jefes y empleados, enseguida se fijan responsabilidades, o sea, sus límites y alcances. La delegación de funciones y responsabilidades puede hacerse sin interrupción a todos los niveles pero es indispensable que sea en forma constante y que el individuo que recibe la delegación conozca perfectamente su autoridad y responsabilidad.

Existen reglas fundamentales que se deben tomar en cuenta al determinar las responsabilidades, éstas son :

- Cada empleado debe saber ante quién es responsable
- Cada empleado debe saber de que es responsable
- Cada empleado tendrá la autoridad que corresponda a sus responsabilidades
- Cada empleado será responsable ante una sola persona
- No deberán ser responsables ante la misma persona muchos empleados.

Todos éstos aspectos deben ser del conocimiento de todas las personas involucradas en la operación de la empresa.

b) Procedimientos

El medio para llevar a la práctica los principios aplicables son los procedimientos, que garantizan la solidez de la organización, y los agrupamos en:

1. Planeación y sistematización.- se recomienda contar con un instructivo general sobre las funciones mencionadas en la organización, dicho instructivo son los manuales de procedimientos, cuyo objeto es:
 - Asegurar el cumplimiento de las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa
 - Reducir errores
 - Uniformar procedimientos
 - Abreviar periodos de entrenamiento

- Eliminar o reducir el número de órdenes verbales y decisiones apresuradas

Dicho manual puede asumir diversas formas según las circunstancias, y se recomienda usar el de hojas sustituibles con el objeto de facilitar los cambios que pudieran ocurrir. Este debe cubrir todos los aspectos relacionados con la empresa, desde la política comercial hasta las reglas necesarias para el desarrollo de las actividades. Una práctica recomendable es la de hacer éstos manuales en forma de folleto y entregar uno a cada persona que vaya ingresando a la empresa.

2. Registros y formas.- el diseño de las formas y registros debe estar íntimamente relacionado con los procedimientos adoptados para registrar correcta y completamente los activos, pasivos, productos y gastos.

Las formas constituyen en la mayoría de los casos, documentos básicos para el registro de las operaciones, existe una gran variedad de comprobantes, por ejemplo: recibos, facturas, cheques, requisiciones de materiales, etc. Con el objeto de determinar el uso de las formas y registros de contabilidad y de acuerdo con el uso que se les dé, existen reglas generales para seleccionar las formas adecuadas para cada empresa , dichas reglas son:

- El modelo debe ser tan sencillo como sea posible, pero prever que contenga los datos necesarios.
- Debe tomarse en cuenta la preparación del personal que debe tener a su cargo el manejo de las formas y registros, con el fin de evitar problemas al utilizarlas.
- El diseño de las formas y registros debe estar íntimamente relacionado con los procedimientos adoptados para ahorrar esfuerzos y evitar en lo posible los errores.
- Los modelos en uso conviene rediseñarlos en forma tal, que los errores u omisiones llamen la atención de la persona encargada de su manejo.
- Siempre que sea posible, las cifras que aparezcan deben balancear automáticamente, es decir, que tiendan a la comprobación numérica espontánea.
- En algunas ocasiones, siempre que no implique un alto costo o duplicación de esfuerzos, será posible establecer que un empleado llene una parte de la forma, y otros empleados la complementen, procurando la comprobación independiente del trabajo de cada uno.
- Debe evitarse que un mismo empleado maneje dos o más formas que sirvan para la comprobación automática de una misma operación.
- Es preciso tener la cantidad de ejemplares requeridos para uso de distintos empleados o departamentos, con objeto de expedir copias necesarias; conviene el uso de distintos colores para facilitar su trámite.

- La práctica de utilizar tamaños uniformes en las formas, proporciona ahorros considerables y facilita al mismo tiempo su archivo.
- La clase de papel deberá tomarse en cuenta cuando se emplean las formas o los registros frecuentemente o sólo una o dos veces. El papel más resistente será el indicado para el primer caso, y para el segundo, un papel de inferior calidad.
- Es de mucha importancia la numeración de imprenta de algunas formas para el Control Interno de determinadas transacciones
- Las formas deben tener espacios para las firmas de las personas que llenan o autorizan los datos de las mismas, con el objeto de definir las responsabilidades.
- En las formas cuyo empleo lo requiera, es conveniente dar instrucciones para su manejo, evitándose así, malas interpretaciones.

3. Informes.- el elemento más importante del Control Interno, es la información interna, su preparación periódica y sobre todo su estudio cuidadoso para juzgar su contenido, tomar decisiones, y corregir deficiencias; todo esto por personas con capacidad y autoridad suficiente.

c) PERSONAL

Las actividades diarias de la empresa deben estar en manos de personal adecuado y los elementos que intervienen en el Control Interno de personal son:

1. Entrenamiento.- incrementa la aptitud de trabajo del personal del negocio, reduce ineficiencias y desperdicios, además de que permite la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado. Cultivando en el trabajador un interés mayor por su trabajo.
2. Eficiencia.- depende del juicio personal aplicado en cada actividad, el estudio y evaluación del tiempo y esfuerzo empleados por el personal, permite medir las cifras representativas de los costos en su control. Es determinante en el éxito de la empresa., el cuidado que ésta pone para fomentar y medir la eficiencia del personal.
3. Moralidad.- sobre ésta cualidad del personal descansa la estructura del Control Interno, los requisitos de admisión y comportamiento del personal son ayudas básicas para el control. Basándose en la capacidad económica y operativa de la empresa, es indispensable implantar un plan de otorgamiento de vacaciones y un sistema de rotación de personal conforme lo establece la ley, La moralidad aunada a la fidelidad del personal, protege a la empresa de manejos indebidos.

4. Retribución.- el trabajador retribuido justa y adecuadamente, cumple con eficiencia sus actividades, colabora en realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo; concentra su atención en realizar bien su trabajo: por lo que los planes de retribución, incentivos, permisos, pensiones, facilidades y planes de mejoramiento, constituyen elementos importantes del Control Interno.

d) SUPERVISION

Para asegurar el cumplimiento de los objetivos planeados por la administración, es necesario vigilar constantemente las tareas que se desarrollan dentro de la empresa. Dicha supervisión se debe llevar a cabo por diferentes niveles, o por diferentes funcionarios y empleados ya sea directa o indirectamente.

Cuando se ha planeado y se ha implantado correctamente un buen sistema de procedimientos, y los registros, formas e informes son los adecuados, con sólo ponerlo en marcha, se asegura casi automáticamente la supervisión del Sistema de Control Interno.
(7)

RESUMEN

En este capítulo, hemos visto que al control interno lo podemos definir como: Al proceso que es llevado a cabo por la gerencia de la empresa, diseñado para poder realizar de una forma efectiva y eficiente los objetivos que son propuestos por la misma gerencia para:

- Proteger los activos de la empresa.
- *Eficientar las operaciones.*
- Dar cumplimiento a las políticas y reglamentos.
- obtener información financiera confiable y oportuna para una correcta toma de decisiones.

Como toda organización, el control interno también tiene una estructura de la cual depende el buen funcionamiento del mismo. Los aspectos que conforman su estructura son:

- A) El ambiente de control.
- B) El sistema contable.
- C) Los procedimientos de control.

Es importante recordar que al control interno lo podemos clasificar en:

Control Interno Contable.- Procedimiento destinado a garantizar la confiabilidad de los datos contables y a salvaguardar los activos de la empresa.

Control Interno Administrativo.- Plan de organización, procedimientos y registros relacionados con los procesos de decisión que dan lugar a la autorización de las operaciones por parte de la gerencia.

De entre estos dos tipos de control interno, el contable es el que le interesa al auditor, esto atendiendo a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en la que se especifica; que el auditor debe realizar el estudio y evaluación del control interno, con el fin de determinar el grado de confianza que se depositará en él para poder determinar la naturaleza, extensión y alcance de los procedimientos de auditoría.

Sin embargo, el auditor no puede descuidar el control administrativo, ya que el auditor con el fin de dar un servicio de valor agregado al cliente; puede emitir un informe sobre las desviaciones sobresalientes encontradas en el transcurso de la revisión de los estados financieros.

Por último en este capítulo se hizo referencia a los elementos del control interno, que son los siguientes:

- Organización.
- Procedimientos
- Personal
- Supervisión.

CAPITULO II

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

METODOLOGIA

Existen diferentes métodos para el estudio y evaluación del Control Interno y según el criterio del auditor, éste va a aplicar el método que considere la mejor alternativa, uno de ellos es el método denominado "Ciclo de Transacciones"; el cual analizaremos más adelante.

Para estudiar y evaluar los elementos del Control Interno, es importante conocer cuáles son los elementos que constituyen el sistema, éstos son:

1. Ambiente de Control Interno
2. Sistema Contable
3. Procedimientos de Control

1. Ambiente de control Interno

Cuando hablamos del Ambiente de Control Interno, nos referimos a todos aquellos factores que en forma coordinada, afectan las políticas y procedimientos de la entidad; fortaleciendo o debilitando sus controles, y éstos factores comprenden desde la actitud de la administración y de los empleados, hasta las influencias de carácter externo de la empresa, pero que regulan parte de la operación de la administración.

El auditor debe conocer claramente cada factor de influencia sobre el Ambiente de Control, y en base a dicho conocimiento y a través de haberlo probado, va a determinar si el Sistema Contable de la empresa promueve procedimientos de control confiables y efectivos, y en base a dicho conocimiento, va a planear su auditoría y establecer qué grado de confianza se puede depositar en dichos controles.

Todo lo que el auditor vaya revisando, debe quedar en papeles de trabajo debidamente documentados, y deben referirse a lo siguiente:

- A. Grado en que se cumple con los controles establecidos en la empresa
- B. Estructura organizacional existente en la entidad
- C. Funcionamiento del Consejo de Administración y sus comités

a) Grado en que se cumple con los controles establecidos en la empresa

- Debe establecerse el grado de integridad y honestidad con que generalmente la administración de la empresa, cumple con los controles establecidos, también hay que cerciorarse si la administración no influye negativamente en la presentación de la Información Financiera de la entidad y si la vida personal de los empleados y encargados de la administración, no hace dudar sobre el desempeño de su trabajo, etc.

Debe observarse también si la administración ha hecho la selección más acertada del personal que labora en la empresa por tener una buena reputación. Y en cuanto a la estructura de la administración, hay que determinar si ésta, esta en manos de varias, pocas o una sola persona y si ésta(s) es accionista o no; también hay que checar si no han habido cambios repentinos de los miembros de la administración.

- Debe verificarse la atención que la administración pone en cuanto a la presentación de la información financiera, determinando si ésta se elabora de acuerdo con Principios de Contabilidad, cuando existen operaciones diferentes a la principal de la empresa, debe verificar que exista una buena justificación económica, y cuando se han previsto financiamientos que influyan en los resultados financieros, también deben estar debidamente justificados.
- El auditor debe cerciorarse del compromiso que la administración de la empresa adquiere en canto a diseñar y mantener Sistemas Contables y Controles Internos efectivos, esto lo va a determinar observando el interés que la administración pone a las deficiencias en los procedimientos de control, ver si se cerciora que sean debidamente establecidas e informadas las políticas que regulen prácticas personales de conducta y que prevengan actos ilegales, debe ver si se efectúan seguimiento a problemas que surjan relacionados con los resultados de operación, sobre la competencia del personal, remuneraciones, entrenamiento y rotaciones de puestos clave, y si cerca del cierre del ejercicio hay errores, verificar si se llevan a cabo las correcciones necesarias en los registros de contabilidad.

b) Estructura organizacional existente en la entidad

Debe existir una estructura adecuada con la naturaleza de la entidad, que permita una correcta planeación, ejecución y control de las operaciones de la entidad y el procesamiento de la información financiera.

- En lo que se refiere a la estructura de la organización de la empresa, debe verificar si corresponde con la naturaleza, tamaño, crecimiento y si tiene subsidiarios, etc., de la entidad y la complejidad de sus operaciones.
- El auditor debe observar si la supervisión y control tanto de las operaciones y el procesamiento electrónico de datos, corresponde al tamaño y naturaleza de la empresa.
- Deben evaluarse también los métodos que usa la empresa referentes a planeación, dirección, vigilancia, desarrollo, mantenimiento, documentación, comunicación, así como establecimiento y cumplimiento adecuado de responsabilidades de los departamentos de contabilidad y procesamiento electrónico de datos.

c) Funcionamiento del Consejo de Administración y sus comités

El auditor debe verificar si es confiable la acción del Consejo de Administración, sobre aspectos como experiencia y reputación de los miembros, si efectúa una adecuada vigilancia sobre el procesamiento de la información financiera, y si se llevan a cabo reuniones para establecer políticas y objetivos, y si se realizan en un tiempo adecuado, etc.,

En general, revisará el grado en que el comité de auditoría resuelve los problemas que le reporten de acuerdo con el tamaño y naturaleza de la entidad.

d) Métodos de Control Administrativo

Se debe identificar si la empresa cuenta con procesos de planeación y de presupuesto, implantados para ser Sistemas de Control, observándose las variaciones con lo presupuestado y si se toman las medidas correctivas que sean necesarias.

Verificar si existe un Departamento de Auditoría Interna y ver si existe objetividad en sus informes y si su control sobre el riesgo es de acuerdo a la naturaleza de la empresa.

Ver si existen algunos efectos en la información financiera provenientes de influencias externas.

2. Sistema Contable

El auditor debe diseñar su Plan de Auditoría, tomando en cuenta si el sistema contable permite una correcta identificación, reunión, clasificación y registro de la información, y si el sistema es suficiente para detectar riesgos y hacer un plan de auditoría que permita el correcto proceso de las transacciones, distinguiendo las que se procesan por medio de computadora y las que no.

Es muy importante saber en qué grado la empresa procesa su información por medio de procesamiento electrónico de datos para saber que información se debe conocer por medio de sistemas de computación y poder evaluar su efectividad.

Cuando en una empresa el uso del proceso electrónico de datos es demasiado, hay que conocer los sistemas contables del mismo, así como su entorno y estructura; y cuando no es tan usado, se deben conocer también los sistemas manuales. Es muy importante tomar en cuenta que en la actualidad, cada vez es más rara la empresa que no procesa su información por medios electrónico.

El punto de partida para analizar el sistema contable, es el Mayor General y las aplicaciones que lo forman y que son de gran importancia para su funcionamiento, como son, el proceso de órdenes de compra y recepción, procesamiento de cuentas por pagar, pedidos, embarque y facturación de cuentas por cobrar, etc.

Otras aplicaciones que alimentan al mayor, son sistemas manuales, sistemas de diario y preparación de Estados Financieros.

Una vez que han sido reconocidas todas las aplicaciones del mayor y las cuentas con las que se relacionan de los Estados Financieros, en seguida debe hacerse lo siguiente:

- Describir claramente la aplicación mencionando su propósito, su función, su control de movimientos y los errores de proceso.
- Hacer un perfil de la aplicación determinando los volúmenes de transacciones, lenguaje del programa de cómputo, la naturaleza de procesamiento y su nivel de complejidad.

- Definir funciones clave como preparación de facturas, mano de obra, actualización de activos, emisión de informes, etc.; que se manejan y la frecuencia de su uso.
- Elaborar un flujo general de transacciones observando si se puede documentar mediante diagramas pre impresos sobre operaciones como entradas y salidas, bases de datos y archivos maestros, así como conexiones con otros sistemas.
- Cuando se trata de un entorno en el que por lo general predomina el trabajo computarizado, se debe evaluar su impacto en la Información Financiera observando la importancia de las transacciones realizadas y saldos de cuentas relacionadas, así como la posibilidad de aumento de riesgo.

3. Procedimientos de control.

Una vez que se han establecido los objetivos de la entidad, se establecen los procedimientos que aseguren la consecución de los mismos, el auditor debe verificar si operan efectivamente.

El establecimiento de los procedimientos se relaciona muy íntimamente con el ambiente de control y el sistema contable; y cuando el auditor ha adquirido un conocimiento de los controles establecidos, ya está en condición de especificar cuándo va a pasar de la revisión de un procedimiento a otro. Es importante resaltar que no es necesario conocer procedimientos para cada cuenta. (8)

DOCUMENTACION DE LA REVISION DEL CONTROL INTERNO

La documentación del control interno resume nuestro entendimiento de sus componentes a un nivel general. Este resumen enfoca los componentes del control interno según se aplican de manera general a los estados financieros. Las actividades de control interno a este nivel normalmente tiene un efecto integral sobre muchos de nuestros objetivos de auditoría.

La documentación puede adoptar varias formas. Algunas de la principales firmas de contadores públicos prefieren el uso de cuestionarios estándar de control interno. Este cuestionario de control interno se divide en varias partes y abarca todas la categorías de cuentas de activo, pasivo, aportación, ingresos y gastos.

La documentación del sistema de control interno incluye:

- Proceso de evaluación del riesgo del negocio.
- Documentación del control circundante.
- Documentación de las actividades generales de supervisión y control.
- Pruebas de cumplimiento.

Dependiendo del tamaño de la empresa y la complejidad de sus operaciones, serán las características de la documentación.

La documentación debe incluir una opinión y una conclusión sobre el ambiente de control relacionando deficiencias con sus respectivos riesgos, así como sobre los sistemas contables y procedimientos de control, describiendo cómo se llegó a dicha conclusión. (9)

RIESGO DE AUDITORIA

CONCEPTO

El riesgo de auditoría puede definirse como la posibilidad de emitir un informe de auditoría incorrecto por no haber detectado errores o irregularidades significativas que modificarían el sentido de la opinión vertida en el informe.

La susceptibilidad a existencia de errores o irregularidades pueden presentarse a distintos niveles. Analizar su presencia ayuda a evaluar y manejar en forma más adecuada, la implicación que determinado nivel de riesgo tiene sobre la labor de auditoría a realizar. El riesgo de auditoría esta compuesto por distintas situaciones o hechos que, analizados en forma separada, ayudan a evaluar el nivel de riesgo existente en un trabajo en particular y determinar de que manera es posible reducirlo a niveles aceptables.

Bajo este análisis, el riesgo global de auditoría es el resultado de la conjunción de:

1. Aspectos aplicables exclusivamente al negocio o actividad del ente, independientemente de los sistemas de control desarrollados, lo que se denomina riesgo inherente.
2. Aspectos atribuibles a los sistemas de control, incluyendo auditoría interna, lo que se denomina, riesgo de control.
3. Aspectos originados en la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de un trabajo en particular, lo que se denomina riesgo de detección.

Las dos primeras categorías de riesgo se encuentran fuera de control por parte del auditor y son propias de los sistemas y negocios del ente. En cambio, el riesgo de detección esta directamente relacionado con la labor del auditor.

Debe quedar claro que si bien existen formas en las que se puede categorizar e identificar al riesgo de auditoría, lo más importante dentro de la etapa de planificación de una auditoría de estados financieros es detectar los factores que producen el riesgo.

Los factores de riesgo son las diversas situaciones individuales que actúan en la determinación de su nivel. Si bien existen factores típicos para situaciones comunes. La identificación de ellos es una tarea que debe realizar el auditor al planear su examen de auditoría.

Una vez realizada la identificación de los factores de riesgo corresponde efectuar su evaluación. Esta tarea de evaluación se realiza en dos niveles:

- En primer lugar, referida a la auditoría en su conjunto. En ese nivel se identifica el riesgo global de que aparezcan errores o irregularidades no detectados por procedimientos de auditoría y que en definitiva lleven a emitir un informe de auditoría incorrecto.
- En segundo lugar se evalúa el riesgo de auditoría específico para cada componente de los estados financieros en particular.

La identificación de los distintos factores de riesgo, su clasificación y evaluación permiten concentrar la labor de auditoría en las áreas de mayor riesgo.

El riesgo de auditoría se reduce en la medida que se obtenga evidencia de auditoría que respalde la validez de las afirmaciones contenidas en los estados financieros. No obstante, cualquiera que sea el grado de obtención de validez para estas afirmaciones es inevitable que exista algún grado de riesgo. El trabajo del auditor será entonces reducirlo a un nivel tal, donde la existencia de errores o irregularidades sea lo suficientemente baja como para no interferir en su opinión global.

CATEGORIAS DE RIESGO DE AUDITORIA

Como se hizo mención anteriormente existen tres categorías de riesgo de auditoría que son:

1. **Riesgo inherente.** Es la susceptibilidad de los estados financieros a la existencia de errores o irregularidades significativos, antes de considerar la efectividad de los sistemas de control. El riesgo inherente esta totalmente fuera de control por parte del auditor. Dificilmente se pueden tomar acciones que tiendan a eliminarlo porque es propio de la operación del ente.

FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO INHERENTE

Entre los factores que determinan la existencia de un riesgo inherente se pueden mencionar:

- La naturaleza del negocio del ente: el tipo de operaciones que se realizan y el riesgo propio de estas operaciones; la naturaleza de sus productos y el volumen de transacciones.
- La situación económica y financiera del ente.
- La organización gerencial y sus recursos humanos y materiales; la integridad de la gerencia y la calidad de los recursos que el ente posee.
- La predisposición de los niveles gerenciales a establecer adecuados y formales sistemas de control, su nivel técnico y la capacidad demostrada en el personal clave, son elementos que deben evaluarse al medir el riesgo inherente.

RIESGO DE CONTROL

El riesgo de control, es el riesgo de que los sistemas de control estén incapacitados para detectar o evitar errores o irregularidades significativas en forma oportuna.

Este tipo de riesgo también está fuera del control de los auditores, pero eso sí, la recomendaciones resultantes del análisis y evaluación de los sistemas de información, contabilidad y control que se realicen van a ayudar a mejorar los niveles de riesgo en la medida en que se adopten tales recomendaciones.

Además, la existencia de bajos niveles de riesgo de control, lo que implica que existan buenos procedimientos en los sistemas de información, contabilidad y control pueda ayudar a mitigar el nivel de riesgo inherente, evaluado en la etapa anterior.

FACTORES QUE DETERMINAN EL RIESGO DE CONTROL

Los factores que determinan el riesgo de control están presentes en el sistema de información, contabilidad y control. La tarea de evaluación de riesgo de control está íntimamente relacionada con el análisis de estos sistemas.

La existencia de puntos débiles de control implicaría "apriori" la existencia de factores que incrementan el riesgo de control y al contrario, puntos fuertes de control serían factores que reducen el nivel de este riesgo.

RIESGO DE DETECCION

El riesgo de detección es el riesgo de que los procedimientos de auditoría seleccionados no detecten errores o irregularidades existentes en los estados contables.

Por ejemplo, errores en la definición de una muestra en la circularización de saldos de proveedores, o en la definición del período de análisis de pagos posteriores pueden implicar conclusiones erróneas en cuanto a la validez de la integridad de las cuentas por pagar.

A diferencia de los dos riesgos anteriores el riesgo de detección es totalmente por la labor del auditor y depende exclusivamente de la forma en que se diseñen y se lleven a cabo los procedimientos de auditoría al igual que el riesgo de control mitiga la existencia de altos niveles de riesgo inherentes, el riesgo de detección es la última y única posibilidad de mitigar altos niveles de riesgos inherentes y de control.

FADORES QUE DETERMINAN EL RIESGO DE DETECCION

Los factores que determinan el riesgo de detección están relacionados con:

- La ineficacia de un procedimiento de auditoría aplicado
- La mala aplicación de un procedimiento de auditoría, resulte este eficaz o no
- Problemas de definiciones de alcance y oportunidad en un procedimiento de auditoría, haya sido bien o mal aplicado. Este factor se relaciona con la existencia de muestras no representativas.

El auditor no examina el 100% de las transacciones de un ente, sino, que se basa en el trabajo realizado sobre una muestra y extiende estos resultados al universo de las transacciones. La mala determinación del tamaño de la muestra, puede llevar a conclusiones erróneas sobre el universo de esas operaciones. (10)

DISEÑO DE PRUEBAS DE AUDITORIA

Cuando ya se ha hecho la evaluación del sistema de Control Interno, el auditor va a determinar el alcance de las pruebas de cumplimiento y sustantivas en forma balanceada, en este momento se está en posibilidad de opinar sobre la razonabilidad de los Estados Financieros.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Las pruebas de cumplimiento constituyen una comprobación sobre si las técnicas de control señaladas en el diseño de sistemas, estaban en operación durante el periodo auditado.

No es necesario aplicar las pruebas de las técnicas al 100%, sino que se puede tomar una muestra representativa de acuerdo con:

1. La importancia del ciclo de que se trate en relación con los saldos de los Estados Financieros.
2. El grado de importancia del objetivo
3. La importancia de la técnica para conseguir objetivos de la empresa
4. La amplitud en que se pruebe la técnica en otros campos de la auditoría

Hay unas técnicas de Control Interno que producen una documentación sujeta a revisión, pero hay otras que no dejan prueba y por lo tanto se revisan mediante información visual directa.

No es recomendable que para evaluar el funcionamiento de los controles sólo se revise su correcto procesamiento electrónico. Lo adecuado es verificar y dar seguimiento a la técnica en su totalidad, desde que se lleva a cabo, hasta que los métodos con los que se registra tanto manual como electrónicamente también se revisen, verificando de que manera se comparan las cifras individuales con las cifras de control en las cuales se incluyen.

Generalmente las pruebas de auditoría deben agotarse antes de iniciar las pruebas sustantivas, debido a que de ésta manera se va a saber el grado en que están operando los controles y a eso se va a ajustar el alcance de las pruebas sustantivas.

PRUEBAS SUSTANTIVAS

Estas pruebas se diseñan para llegar a la conclusión del saldo de una cuenta sin importar que flujo de transacciones presenta. Incluyen técnicas referentes a confirmaciones, observaciones físicas, cálculo, inspección, etc.

La naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas, dependen de la naturaleza y volumen de errores que existen en los procesos contables de la empresa y que no se descubren en el proceso normal de las mismas. La limitación en las pruebas sustantivas depende del margen de errores que sucedan, a menor error, mayor limitación.

Por ser de aplicación práctica, se pueden ejecutar pruebas sustantivas siempre que no haya cambios importantes entre ésta fecha y la fecha final de la auditoría. (11)

PROGRAMA DE AUDITORIA

IMPORTANCIA

Cuando se practican auditorías a negocios en donde el trabajo puede ser desarrollado por un solo auditor, tal vez un programa formal no sea necesario. En estos casos, el trabajo realizado así como su alcance o extensión deben ser detallados en los papeles de trabajo.

En las auditorías de empresas de mayor importancia, que constituyen la mayoría de los casos en donde el Contador Público ejerce su profesión, un programa de auditoría formal es de un gran valor.

Es conveniente formular programas para uso y guía de los contadores públicos que practican auditorías; en la inteligencia de que sirva no sólo de guía y ayuda al contador encargado de la auditoría y a sus ayudantes, sino también como una salvaguarda de que no se omitirá algún detalle importante del trabajo. Desde luego que estos programas no pueden sustituir a la buena preparación y criterio del Contador Público, pues los procedimientos que deben seguirse en las revisiones no son siempre los mismos, ya que dependerán de circunstancias particulares de cada negocio.

Ningún programa formulado de antemano se podrá aplicar a todos los casos, y los problemas no previstos tendrán que recibir atención especial.

De acuerdo con lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín no. 4 de Enero de 1957, el programa de auditoría es:

“Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de Auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega 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 auditoría no pretenden establecer los procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estimen procedentes para cada trabajo en particular.

La elección de los procedimientos y la amplitud con que se desarrollen dependerá del juicio del contador encargado de la auditoría, quien deberá tomar en consideración la eficiencia del control interno establecido.

CLASIFICACION DE LOS PROGRAMAS

Existen diversas formas y modalidades de los programas de auditoría, pudiéndose clasificar en:

A) Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan

B) Desde el punto de vista de su relación con un trabajo concreto

Tomando en consideración el grado de detalle a que llegan, los programas de auditoría se clasifican en:

1. Programas generales
2. Programas detallados

PROGRAMAS GENERALES

Son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar, con mención de los objetivos particulares en cada caso.

PROGRAMAS DETALLADOS

Son aquellos en los que se describe con mucha minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

Tomando en consideración la relación que tiene con un trabajo concreto, los programas de auditoría se clasifican en:

1. Programas estándar
2. Programas específicos

PROGRAMAS ESTANDAR

Son aquellos en que se enuncian los procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la mayoría de la clientela de un despacho.

PROGRAMAS ESPECIFICOS

Son aquellos que se preparan o formulan concretamente para cada situación particular.

Dentro de estos programas encontramos los de tipo predeterminados y progresivos. El primero se refiere a una lista detallada de los procedimientos de auditoría que se prepara antes de su iniciación y cuyos procedimientos se intentan seguir lo más estrictamente posible a través de toda la revisión. El segundo consiste en que partiendo de un proyecto general de las principales fases de la revisión, se dejan los detalles del trabajo para llenarse a medida que este avanza.

Cualquiera que sea el programa que se use, el auditor siempre debe de estar preparado para modificarlo si en el curso de su trabajo lo considera necesario para que la auditoría se desarrolle en tal forma que su resultado le permita expresar su opinión sobre los Estados Financieros que examina. (12)

METODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Existen tres métodos para registrar el examen del Control Interno, en papeles de trabajo, estos son:

1. Método Descriptivo

Se relacionan en los papeles de trabajo las diversas características del Control Interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

2. Método de Cuestionarios

Se plantean los cuestionarios que usualmente constituyen los aspectos básicos del Control Interno. Estos temas se desarrollan de antemano en forma de listas de preguntas que posteriormente se contestan en las oficinas del cliente y en presencia de las medidas de control que realmente estén en vigor.

3.- Método Gráfico

Se presenta objetivamente la organización y los procedimientos en vigor en sus departamentos o actividades; o bien, en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

El Licenciado en Contaduría no debe oponer salvedades ni abstenerse de opinar sobre los Estados Financieros por deficiencias del Control Interno a menos que concurren las tres circunstancias siguientes:

- a) Que existan ciertas faltas u omisiones en determinadas fases del Control Interno
- b) Que tales fallas u omisiones puedan afectar cifras relativamente importantes en los Estados Financieros que se han de dictaminar.
- c) Que los deseos del cliente u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que para suplir las fallas u omisiones del Control Interno, el auditor estime necesario para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

(13)

ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES

Para establecer una relación más clara entre el estudio y evaluación del control interno y las pruebas de auditoría, se debe reconocer que las transacciones que se efectúan en una entidad pueden agruparse en ciclos; y que pueden definirse objetivos específicos para cada ciclo, ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las entidades. En consecuencia, se puede estudiar y evaluar el control interno a través de los ciclos de transacciones que se identifiquen en una entidad económica.

METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES

OBJETIVO

La agrupación de transacciones en ciclos permite establecer una relación entre las partes que intervienen en el proceso, y cuya secuencia de acción es como sigue, para cada ciclo:

1. Identificación de los objetivos de control interno aplicables a un ciclo de transacciones.
2. Identificación de las técnicas de control utilizadas por la entidad para lograr dichos objetivos.
3. Evaluación del cumplimiento de los objetivos de control interno.
4. Fijación de la naturaleza extensión y oportunidad en la aplicación de las pruebas de auditoría.

La secuencia descrita persigue como finalidad que exista mayor claridad en la determinación del trabajo del auditor, relativo a dicho estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones, así como el efecto que el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de auditoría.

METODOLOGIA Y PROCEDIMIENTOS APLICABLES

1. *Identificación de Funciones.* Cada ciclo de transacciones esta compuesto de dos o más funciones; a su vez una función esta compuesta por una actividad central con una actividad antecedente y una consecuente. Por lo tanto, el auditor habrá de

identificar las actividades que conforman a una función, y las funciones que dan lugar a un ciclo.

2. *Identificación de Objetivos de Control.* Se refiere a los objetivos de control interno aplicables a cada función.
3. *Documentación de los Procedimientos de Proceso de Cada Función.* Consiste en documentar el análisis que se lleve a cabo de los procedimientos implícitos en cada función.
4. *Obtención de Información.* Complementariamente a la documentación señalada en el punto anterior, el auditor habrá de localizar información adicional a través del análisis de sus archivos de referencia permanente, en observaciones directa sobre el procesamiento de las transacciones, en entrevistas con el personal de la entidad sujeta a auditoría, y en la revisión de los manuales de operación en uso en la entidad.
5. *Entrevistas y Observaciones.* Las entrevista y observaciones referidas en el punto anterior deben estar diseñadas para obtener información de como logra la entidad los objetivos de control interno manifestados; poniendo el auditor especial énfasis en las técnicas que se emplean para prevenir o detectar errores y la inserción de transacciones no autorizadas en el flujo.
6. *Identificación de Técnicas de Control Interno.* Por técnicas de control interno se entenderá el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones.

En la documentación preparada por el auditor que se mencionó anteriormente, deberán enumerarse todas las técnicas de control utilizadas por la entidad en cada función, con el fin de poder obtener una certeza razonable de que el objetivo de control se logra total o parcialmente. Las técnicas deberán identificarse a un objetivo específico.

(14)

RESUMEN

Es en este capítulo, en donde se analiza la metodología para el estudio y evaluación del control interno, para que el auditor este en condiciones de poder emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros presentados en conjunto, el auditor debe conocer claramente los elementos que integran el sistema de control interno.

Un buen sistema de control interno, propicia que la información contenida en los estados financieros sea más exacta, y por consecuencia el riesgo de auditoría sea menor, por lo que el auditor tiene la obligación de realizar la evaluación de riesgos correspondiente.

Una vez evaluado el sistema de control interno, el auditor determina el alcance de sus pruebas de:

Cumplimiento.- constituyen una comprobación sobre las técnicas de control señaladas, se encontraban en ejecución durante la auditoría.

Sustantivas.- son diseñadas para llegar al saldo de una cuenta sin importar que flujo de transacciones presenta.

Para que el auditor pueda llevar acabo dichas pruebas debe diseñar un programa de auditoría, el cual no solo servirá como una guía y ayuda al auditor; sino también, como recordatorio de que no se omitirá algún detalle importante descubierto durante la revisión del sistema de control interno. Es importante mencionar que ningún programa formulado previamente se puede aplicar a todos los casos, ya que todas las empresas son distintas entre si.

Para el mejor estudio del control interno este se divide en ciclos de transacciones, agrupando en cada uno de ellos, a aquellas que son de carácter semejante y que al agruparlas, facilitan su interpretación y manejo. Dichos ciclos son:

- Ciclo de Tesorería
- Ciclo de Compras o Egresos
- Ciclo de Nóminas
- Ciclo de Producción
- Ciclo de Ingresos
- Ciclo de Informes Financieros

CAPITULO III

AUDITORIA EXTERNA

ORIGENES E HISTORIA

Así como la Contabilidad surge por la necesidad humana de registrar las operaciones que se realizan en toda actividad empresarial, así la Auditoría surge como una disciplina complementaria y necesaria para poder controlar y ejercer un mayor dominio sobre la información que arroja el proceso de los datos.

Los historiadores creen que los registros contables tuvieron su origen del año 4,000 AC, cuando las antiguas civilizaciones del oriente comenzaron a establecer gobiernos y negocios. Desde el principio, los gobiernos se preocuparon por llevar cuenta de las entradas y salidas de dinero y el cobro de impuestos. Parte integrante de esa preocupación fue el establecimiento de controles, incluso auditorías, para disminuir los errores y fraudes por parte de funcionarios incompetentes o falsos de honradez.

Los más antiguos registros contables y referencias a auditorías, en el sentido moderno de la palabra, que se tienen en países de habla inglesa son los registros de los Erarios de Inglaterra y Escocia, que datan del año 1130. En Gran Bretaña, las primeras auditorías eran de dos tipos. La de ciudades y poblaciones se hacían públicamente ante los funcionarios del gobierno y los ciudadanos, estas consistían en que los auditores oyeran la lectura de las cuentas hecha por el tesorero; análogamente, las auditorías de los gremios se hacían ante los miembros. Hacia mediados del siglo XVI, los auditores de las ciudades marcaban a menudo las cuentas con frases tales como "oída por los auditores firmantes". El segundo tipo de auditoría implicaba un exámen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas de los grandes señoríos, seguido por una "declaración de auditoría", es decir, un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo. Típicamente, el auditor era miembro del consejo señorial y fue, por tanto, el precursor del moderno auditor interno.

Los dos tipos de auditoría practicados en Gran Bretaña antes del siglo XVII estaban encaminados primordialmente a examinar los fondos confiados a los funcionarios públicos o privados. Esas auditorías no tenían por objeto probar la calidad de las cuentas, salvo en la medida que las inexactitudes pudieran indicar la presencia de fraude. Los cambios económicos de los 200 años siguientes introdujeron nuevos aspectos contables que se concentraron en el registro de las propiedades y en el cálculo de ganancias y pérdidas con un sentido comercial. También la auditoría comenzó a evolucionar, desde un proceso auditivo hasta el exámen riguroso de los registros escritos y la prueba de la evidencia de apoyo. A finales del siglo VXII se promulgó la primera ley (en Escocia) que prohibía que

ciertos funcionarios actuaran como auditores de una ciudad, con lo cual se introdujo la moderna noción de independencia del auditor en el mundo occidental.

Pese a estos progresos en la práctica de la auditoría, no fue hasta bien adelantado el siglo XIX (que trajo consigo la construcción de ferrocarriles y el crecimiento de las compañías de seguros, los bancos y otras empresas a base de acciones) cuando el auditor profesional se convirtió en parte importante del escenario empresarial. En los Estados Unidos de América los ferrocarriles fueron de las primeras empresas en emplear auditores internos. Hacia finales del siglo XIX, los llamados “auditores viajeros” visitaban las muy dispersas agencias de boletos con el fin de evaluar la responsabilidad de los gerentes por el activo y sus sistemas de información.

En conclusión podemos decir que la Auditoría es necesaria ya que el crecimiento vertiginoso que experimenta el comercio y la industria han obligado a las empresas a vigilar el correcto funcionamiento de sus operaciones así como un perfecto dominio de las mismas. Es por ese motivo que la función de la Auditoría ha cobrado en los últimos años tanta importancia, sin dejar a un lado que con ayuda de la Auditoría Externa, muchas empresas han logrado detectar a tiempo errores que a futuro hubieran causado graves problemas. (15)

DEFINICION

Es una actividad profesional, realizada por personal ajeno a la empresa, el cual puede mantener la independencia en la realización de la correcta verificación de las operaciones que realiza la entidad en la cual se esta realizando la evaluación.

También se puede definir como la función que consiste en revisar el cumplimiento de los procedimientos existentes en la organización, procurando aumentarlos y actualizarlos cada vez más, de acuerdo con las necesidades de cada organización.

Walter G. Kell, define a la Auditoría como “ Un proceso sistemático para obtener y evaluar la evidencia de un modo objetivo respecto de las afirmaciones de eventos económicos y hechos diversos, para determinar la correspondencia entre dichas afirmaciones y criterios establecidos, para comunicar los resultados obtenidos a los usuarios interesados”.

El C.P. Gabriel Sánchez Curiel la define como “ Una actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de hechos individuales y colectivos, con el propósito de rendir una opinión respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas que sean necesarias para mejorar se ejecución”.

En mi opinión, la Auditoría es una actividad encaminada al examen de actos y hechos de toda índole, que esten afectando a la entidad, con el fin de determinar sus causas y efectos y comunicar los resultados obtenidos a las personas adecuadas y usuarias de la información.

De las definiciones anteriores podemos deducir lo siguiente:

1. Es un proceso sistemático, ya que para realizarlo requiere de procedimientos estructurados y organizados en forma adecuada.
2. Es un examen crítico y constructivo, de la organización y de los procedimientos que se realizan para lograr los objetivos de la entidad. Los resultados que se obtengan de esta revisión deberán ser evaluados en forma juiciosa, sin prejuicios en contra o a favor de las personas que lo realizaron.
3. Y por último se rinde un informe en el que se emite la opinión respecto de los métodos, reglas y procedimientos que se realizan en la organización para realizar las operaciones.

La Auditoría Externa es periódica y es realizada por contadores públicos independientes, con la finalidad de asegurar a la administración y a terceros en general, de la veracidad de las operaciones realizadas por la empresa.

Desde años anteriores, firmas de auditores externos prestan sus servicios a la administración de las organizaciones, ya que su contacto con una gran variedad de empresas les permite tener puntos de vista generales que les dan la pauta para hacer recomendaciones o sugerencias constructivas, lo cual reditúa en la administración de las empresa tenga un control más eficiente de las operaciones que se llevan acabo. (16)

OBJETIVOS

Los fines que persiguen las auditorías pueden expresarse como sigue:

- 1.- Informar independientemente sobre la situación financiera y las operaciones.
- 2.- Que el contador independiente actúe como asesor y representante de los propietarios de la empresa y de la gerencia.
- 3.- descubrir errores e irregularidades

El objetivo del exámen ordinario de estados financieros por auditor independiente es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad con que presentan la situación financiera, los resultados de la operaciones y los cambios en la situación financiera de la empresa, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

De manera que se puede considerar que el objetivo inmediato de una auditoría es satisfacer las necesidades específicas de las personas y las entidades que exigen que la empresa presente estados financieros auditados. Diversos grupos y organismos tienen la facultad o autoridad necesaria para exigir que ciertas entidades sean auditadas. Entre esos grupos figuran los acreedores y las diversas bolsas de valores que actúan en nombre de los inversionistas reales y potenciales, y las dependencias del gobierno que exigen que las organizaciones no lucrativas presenten estados financieros auditados.

Las instituciones de finanzas, como bancos y compañías de seguros, requieren por lo regular que quienes soliciten recursos proporcionen sus estados financieros auditados otros acreedores, por ejemplo los proveedores; pueden solicitar estados financieros auditados para tomar sus decisiones de crédito o préstamo. Todas esas entidades pueden requerir estados financieros auditados mientras este vigente el convenio de crédito o de préstamo. En buena medida, las auditorías se practican por que los acreedores las exigen.

Por último, se exige a los auditores que informen a la gerencia acerca de las deficiencias importantes de su control contable interno que hayan detectado en el curso de una auditoría. En la práctica, los auditores amplían esa comunicación a fin de incluir las deficiencias que no satisfagan los límites de importancia relativa cuidadosamente definidos en la literatura profesional, así como las deficiencias de los controles administrativos y de los controles contables internos. Normalmente incluyen también sugerencias para mejorar el control interno. La comunicación se efectúa por escrito, si bien se acostumbra revisar el contenido junto con la gerencia de la empresa, antes de que el documento, conocido como "carta a la gerencia", quede terminado. La carta se le

proporciona al cliente como un servicio y es un importante producto secundario de la auditoría. Al practicar una auditoría, el auditor adquiere un conocimiento sustancial del negocio y de sus operaciones financieras que le permite a menudo proporcionar otros servicios, ajenos a la auditoría pero relacionados con la contabilidad, como son las asesorías para planear los impuestos y las recomendaciones acerca de los efectos que principios de contabilidad alternativos aceptables producirían en los estados financieros.

La empresa moderna, es difícil y complicada en sus ramificaciones financieras. Evidentemente, la especialización es una manifestación notable de nuestra vida económica. A medida que han avanzado los principios y métodos de conducción de las empresas y de las operaciones financieras y sus ramificaciones se han echo más complicadas en el curso de las últimas décadas, los fines y objetivos de las auditorías han ampliado similarmente en forma progresiva constante su campo de actividades. estas corresponden a los servicios que presta la profesión de contaduría pública indicados más arriba. Científicamente, el auditor de hoy debe ser una persona culta, para que pueda seguir el ritmo de los negocios y ayudar a conducir a una empresa a la consecución de una operación lucrativa y solvente. (17)

CARACTERISTICAS

Las principales características de la auditoría externa son:

1. Un Contador Público independiente realiza esta clase de revisiones sobre las cifras contenidas en los Estados Financieros de las empresas, para opinar sobre la razonabilidad de dichas cifras y de sus resultados.
2. Sus objetivos son especializados y definidos: dictamen para efectos financieros, dictamen para efectos fiscales, etc., mostrando sus conclusiones por medio de informes y dictámenes.
3. Dependiendo del servicio solicitado, utilizará sus procedimientos y pruebas que considere necesario en vista de las circunstancias, es decir, es independiente. El auditor realiza un examen y evaluación del control interno y en función del resultado determina el alcance o extensión de su trabajo, así como las pruebas de auditoría que debe aplicar y el personal que necesitara.

4. El Contador Público independiente, al efectuar una auditoría, utilizando las pruebas selectivas, lo hace a través del método inductivo (de lo particular a lo general).
5. Para efectuar su trabajo, el Contador Público independiente, se basa en las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. Siendo las primeras las que se consideran como los fundamentos distintivos de la actividad profesional y se refieren a las cualidades profesionales del auditor, al desarrollo de su examen y a la información relativa a su trabajo. (18)

EL PAPEL DE LA AUDITORIA EXTERNA

La eficiencia de las personas, las empresas y el gobierno al aplicar los recursos escasos a las opciones posibles aumenta si quienes toman las decisiones económicas poseen información que refleje la situación relativa y el comportamiento de las empresas a fin de ayudarles a evaluar los recursos de acción alternativos así como los rendimientos, costos y riesgos que se pueden esperar de cada uno. Comúnmente, los auditores independientes examinan o revisan los estados financieros y posiblemente otra información, y tanto quienes proporcionen como quienes utilizan esa información consideran que la opinión de un auditor independiente aumenta la confiabilidad y credibilidad de la misma.

Al aumentar la confiabilidad y credibilidad de la información financiera la auditoría reduce el riesgo de información que corren los usuarios. El riesgo de información es que la información, en este caso, la que contiene los informes financieros sea incorrecta. Es distinto del riesgo comercial, el que conlleva a la posibilidad que, no obstante de ser correcta la información, el rendimiento de la inversión sea menor que el previsto debido a alguna circunstancia o acontecimiento inesperados. Los inversionistas exigen y el mercado paga, un rendimiento por el supuesto de riesgo. La disminución del riesgo de información en los informes financieros reduce la prima por riesgo que deben ser pagadas por las empresas y hace bajar el costo de capital de la empresa auditada. Esto fomenta la asignación eficiente de los recursos económicos escasos a las opciones más favorables.

Mucho se ha estudiado en años recientes el valor que tienen los estados financieros anuales para quienes deben tomar decisiones en materia de inversiones y créditos. Esos estudios, que se concentran en la "hipótesis de mercado eficiente", parecen sugerir que los estados financieros anuales influyen poco en los precios de los valores porque la información que la prensa financiera y los analistas de inversiones ponen al alcance de los inversionistas tiene vigencia antes de que los estados financieros anuales sean publicados. Hay un acuerdo generalizado, sin embargo en el sentido de que los estados financieros auditados si ofrecen "Contenido de información"; es decir, contienen información nueva por el simple hecho de haber sido auditados. Los estados financieros auditados ofrecen un medio para confirmar o corregir la información recibida anteriormente por el público. En efecto, los estados auditados ayudan a garantizar la eficiencia del mercado de valores porque limitan la vida de la información inexacta o impiden su propagación.

Se considera al control como otro aspecto, además de la credibilidad del valor que la función de auditoría agrega a la información financiera.

La función de auditoría sirve como un control de la calidad de la información, porque:

1. Constituye una verificación independiente de la información contable ya que la compara con los criterios establecidos que supuestamente reflejan las necesidades y deseos del usuario.
2. Induce a quien prepara la información a llevar el proceso contable de manera que se ajuste a los criterios del usuario, ya que el preparador sabe que su trabajo estará sujeta a revisión independiente y competente.

El aspecto motivador de la auditoría ha sido reconocido de tiempo atrás. El saber que se practicará una auditoría impide eficazmente la posible propagación de información errónea. (19)

DIFERENCIAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E INTERNA

La auditoría interna y externa emplean técnicas de comprobación, papeles de trabajo y otros procedimientos que en la práctica resultan similares y aún idénticos. Esta circunstancia en ocasiones hace suponer, erróneamente, que existe poca diferencia en los objetivos de ambas actividades.

El auditor externo tiene la responsabilidad de examinar y expresar su opinión sobre los estados financieros en una fecha determinada y por un período limitado. Para poder emitir su dictamen u opinión con responsabilidad, precisa evaluar los controles y examinar los libros de contabilidad en la extensión necesaria. El auditor externo, por lo tanto, se halla interesado en comprobar la solidez de los criterios y estimaciones contables que la administración haya seguido en la preparación y presentación de sus estados financieros.

El auditor externo normalmente no es responsable de informar sobre las deficiencias administrativas y el modo de corregirlas, sobre todo si existe un departamento de auditoría interna.

Sin embargo el auditor externo, usualmente informa sobre cualquier deficiencia en los procedimientos de control que pudiera advertir al realizar su trabajo, su interés en tales deficiencia no persigue otra finalidad que satisfacerse a sí mismo de la suficiencia del control interno para suministrar información contable fidedigna.

La labor e interés del auditor interno en la institución en donde desempeña sus actividades se relaciona más directamente con la organización misma y con sus métodos de operación. Su interés en los controles y procedimientos, así como en su efectividad y cumplimiento deberá ser igual que en los resultados finales, o aún mayor. Es evidente que si los controles han sido apropiadamente establecidos y aplicados, los resultados finales habrán de ser correctos.

Al auditor interno le corresponde comprobar lo siguiente:

- a) La eficiencia de las operaciones
- b) La forma en que cada empleado realiza su labor individual
- c) En qué grado las operaciones y el control de un departamento se comparan con otras operaciones y controles de la propia organización.

A continuación mencionaremos algunas de las diferencias entre el auditor interno y externo:

La responsabilidad del auditor externo se dirige a diversos sectores de la sociedad como son, los accionistas, acreedores, Estado y público en general. En cambio el auditor interno, es únicamente responsable ante la administración de la empresa a la cual presta sus servicios, siendo su principal trabajo evaluar la organización de la empresa mediante la revisión de su estructura contable, financiera y otras operaciones que sirven de base a la administración para lograr el mejor desempeño.

Otra diferencia sería el objetivo que persiguen, ya que el objetivo del auditor interno es ayudar a la administración para comprobar el correcto control y contabilización de las operaciones, observando y sugiriendo mejoras al control interno. El objetivo del auditor externo es la evaluación de los libros y registros contables, su dictamen va dirigido a la administración y público en general.

El trabajo del auditor externo se enfoca a hechos y condiciones durante el período terminado en la fecha de los estados financieros que dictaminan, y su interés se base en la exactitud histórica de las operaciones ya realizadas. En cambio el auditor interno basa su trabajo en las operaciones pasadas, las cuales utiliza como base para detectar irregularidades y presentar sugerencias que ayuden a corregirlas .

La auditoría interna es continua, y es llevada acabo por un departamento de apoyo (staff), integrado por personas de la propia empresa. En cambio la auditoría externa es periódica, y es realizada por contadores públicos independientes.

El auditor externo trabaja de y para los estados financieros de la empresa, los cuales abarcan el período a revisar. En cambio, el auditor interno trabaja con las operaciones que realizan cada día y vigila que los controles correspondientes permitan que los registros e informes que se elaboran sean correctos.

La principal diferencia entre auditoría interna y externa, es la posición que guardan frente a la organización a la cual prestan sus servicios, es decir, mientras que el auditor interno es empleado directo de la empresa y como tal esta sujeto a la dirección y control por parte de los altos ejecutivos . El auditor externo por el contrario, es contratado como contador público independiente y, su contratación es a base de honorarios, lo que permite mantener una independencia en su actividad profesional, para que de esta forma, sea imparcial respecto de la vigilancia y control de los altos ejecutivos de la organización. (20)

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS QUE RIGEN A LA AUDITORIA

La Auditoría realiza mediciones referidas a lineamientos que orientan y norman las actividades de una organización, pero estos lineamientos no los establece cada Auditor en forma arbitraria, sino que también se tiene que basar en normas , procedimientos y principios generales que orientan su trabajo, estableciendo el marco en el cual se basa para realizar su exámen y poder evaluar y medir la calidad de los procedimientos.

Los Estados Financieros constituyen un instrumento necesario para la administración de la empresa, porque a través de ellos se dan a conocer informes económicos de la empresa y por tal motivo es importante que un profesional capacitado examine a información que se presenta en dichos estados, con el propósito de determinar su grado de confiabilidad, veracidad y oportunidad.

Por otra parte, los resultados del trabajo de auditoría generalmente trascienden no sólo con el cliente a quien se le proporciona el servicio, sino que también ante terceros, por lo anterior el auditor debe basar su trabajo en la aplicación de técnicas especializadas, en el empleo de un juicio maduro, así como la observación de una determinada normatividad que le permitan que el trabajo que lleve a cabo, reúna los requisitos mínimos de calidad profesional.

NORMAS DE AUDITORIA

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría de Instituto de Instituto Mexicano de Contadores Públicos, " Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeñe y a la información que rinde como resultado de este trabajo".

Las Normas de Auditoría se clasifican de la siguiente manera:

1. Normas Personales

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo.

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional

El trabajo de auditoría debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

b) Cuidado y diligencia profesional

El auditor esta obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su exámen y en la preparación de su dictamen o informe.

c) Independencia mental

El auditor esta obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

2. Normas sobre la Ejecución del Trabajo

Existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

a) Planeación y supervisión

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma adecuada.

b) Estudio y evaluación del Control Interno

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que van a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

3. Normas de Información

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su exámen; en él va ha reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparece sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor.

- a) Aclaración de la relación con los Estados Financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
- b) Aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- c) Que haya consistencia en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados
- d) Que la información que se presenta en los Estados Financieros y en las notas correspondientes, sea adecuada y suficiente para una razonable interpretación.
(21)

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los Estados Financieros sujetos a exámen, mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Naturaleza de los procedimientos de auditoría

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el exámen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un exámen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del exámen, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento que no es exclusivo de la auditoría, se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

Oportunidad de los Procedimientos de Auditoría

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llaman oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos relativos al exámen de los Estados Financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior. (22)

TECNICAS DE AUDITORIA

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

1. **Estudio General.** Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinarias.

Esta técnica, deberá aplicarse con cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional, sólido y amplio.

2. **Análisis.** Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.
3. **Inspección.** Exámen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objetivo de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.
4. **Confirmación.** Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, confirmar de una manera válida.
Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita.
5. **Investigación.** Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.
Con esta técnica, el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos y operaciones realizadas por la empresa.
6. **Declaración.** Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
Esta técnica, se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de la investigaciones realizadas lo ameritan.
7. **Certificación.** Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8. Observación. Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos .
9. Cálculo. Verificación matemática de alguna partida. (23)

DICTAMEN

El dictamen, es el texto de la opinión que el contador en funciones de auditor independiente obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se denominan principios de contabilidad generalmente aceptados, así como normas y procedimientos de auditoría que le permiten dirigir su juicio hacia la decisión de si la información que representan tales estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme.

ELEMENTOS BASICOS DEL DICTAMEN

1. DESTINATARIO

Generalmente el dictamen se dirige a los accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

2. IDENTIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El dictamen del auditor se referirá al estado de situación financiera y a los estados de resultados de variación en el capital contable y de cambios en la situación financiera.

3. IDENTIFICACION DE LA RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACION DE LA COMPAÑIA Y DEL AUDITOR

Se deberá aclarar en el cuerpo del dictamen que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía, y que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los mismos.

4. DESCRIPCION GENERAL DEL ALCANCE DE LA AUDITORIA

En el dictamen se deberá de escribir el alcance del trabajo efectuado, mediante las afirmaciones siguientes:

- a) Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Que el exámen se efectuó mediante pruebas selectivas.
- d) 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 mismos tomados en su conjunto.
- e) Que la auditoría proporcionó bases razonables para la opinión.

5. OPINION DEL AUDITOR

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de que si los estados financieros presentan razonablemente, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

6. REDACCION Y FIRMA DEL DICTAMEN

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional e individual de quien suscribe el dictamen.

7. FECHA DEL DICTAMEN

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que este dictaminando.

8. OBLIGACIONES EN SU USO

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría. (24)

TIPOS DE DICTAMEN.

Una vez, que el auditor ha realizado la revisión de los estados financieros básicos de las empresas, es su obligación aplicar una de las normas de auditoría que es la de información; lo que quiere decir, que emitirá su opinión mediante el dictamen el cual será del tipo que lo amerite de acuerdo a la siguiente clasificación:

DICTAMEN POSITIVO

El dictamen será positivo sólo si la revisión se hizo cumpliendo cabalmente con los normas y procedimientos de auditoría y, si los estados financieros básicos y sus notas se elaboraron conforme a principios de contabilidad.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

Debe emitirse un dictamen con abstención de opinión si existen limitaciones importantes al alcance de la revisión de la auditoría:

En términos generales esto sucederá cuando exista imposibilidad de aplicar procedimientos de auditoría con resultados positivos en rubros importantes de los estados de situación financiera o de resultados, sean estas cuentas por cobrar, inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo, pasivos, ventas, costos, gastos, etc.

Un ejemplo de este tipo de dictamen pudiera ser el siguiente:

“ He examinado el Balance General de la compañía X, S.A. DE C.V., al 31 de Diciembre de 1997, en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el siguiente párrafo:

No se me mostró evidencia documental de la propiedad y el costo de la maquinaria y el equipo adquiridos durante el ejercicio dictaminado y, los registros contables no permiten la aplicación de procedimientos opcionales eficaces para determinar estos datos.

Debido a la limitación en el alcance del trabajo de quien esto escribe y en vista de la importancia que tiene la inversión en este rubro, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto”.

DICTAMEN NEGATIVO

Se emitirá una opinión negativa cuando existan fuertes desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, como pudieran ser los casos siguientes:

Estados Financieros elaborados sin reconocer los efectos de la inflación en la información financiera contenida en los mismos, cuando se estime importante en la distorsión que esta omisión produzca tomando en cuenta por ejemplo el monto y antigüedad de los activos no monetarios, la inversión de los accionistas y la posición monetaria promedio mantenida durante el periodo contable dictaminado.

Estados Financieros de una empresa tenedora en donde a pesar de la fuerte inversión en acciones de subsidiaria y asociadas, su valuación no se efectuó utilizando el método de participación, lo que de haberse hecho modificaría substancialmente el resultado, el patrimonio y los activos.

DICTAMEN CON SALVEDAD

Finalmente, si las limitaciones al alcance de la revisión y/o las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad fueran de importancia menor, esto a juicio del auditor, el dictamen se emitirá solo con salvedad, utilizando las palabras "excepto por", al expresar la opinión correspondiente. Como ejemplo de lo anterior podemos considerar lo siguiente:

No haber observado los inventarios físicos del periodo y no haber podido satisfacerse mediante otros procedimientos de auditoría de su importe y por consiguiente del costo de ventas sería causa de salvedad motivado por la limitación al alcance de la revisión.

No haber determinado en forma adecuada, conforme a estudio practicado por la empresa el auditor, o ambos casos el incremento necesario en las estimaciones de cuentas de cobro dudoso, situación que también ameritaría una salvedad por desviación a principios de contabilidad.

Dentro de esta clasificación también podemos considerar a los dictámenes con párrafos de énfasis. A este respecto debe destacarse que los párrafos de énfasis no son salvedades y consecuentemente la opinión del auditor no debe limitarse con una mención respecto de ellos. En otros términos, si por ejemplo la auditoría fue practicada conforme a normas y procedimientos de auditoría y los estados Financieros examinados fueron elaborados conforme a principios de contabilidad, y existiera alguna situación importante que enfatizar (supongamos, una fusión de sociedades llevada a cabo en fecha subsecuente), el dictamen que se emita debe de ser positivo con el agregado del párrafo de énfasis por la fusión efectuada.

También como ejemplo de párrafo de énfasis los siguientes:

- Mención de una contingencia no cuantificable.
- Duda de la continuidad de la empresa como negocio en marcha
- Mención de un cambio en la aplicación de un principio de contabilidad

La colocación de los párrafos de énfasis dentro del cuerpo del dictamen debe situarse en la parte intermedia del dictamen, después del alcance del exámen del párrafo de la opinión. (25)

RESUMEN

La revisión de los estados financieros de una empresa realizada por el contador independiente, se define en este capítulo de la siguiente manera:

Es el exámen crítico y constructivo, de los estados financieros de la organización y de los procedimientos que se realizan para lograr los objetivos de la entidad, los resultados que emanen de los resultados realizados, serán evaluados y emitidos en un informe u opinión por escrito que se denomina "Dictamen".

Por lo anterior podemos deducir que el principal objetivo de la auditoría independiente, es la emisión de una opinión sobre la razonabilidad y veracidad, en que están presentados los estados financieros en su conjunto por parte de la gerencia de la empresa, dicho informe es presentado a los accionistas de la compañía.

Para poder emitir una opinión satisfactoria, con un mínimo de error, el auditor independiente debe poseer una preparación adecuada y seguir los principios establecidos por la Comisión de Normas de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, es aquí en donde se hace referencia a los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo, a estos requisitos se les da el nombre de Normas de Auditoría, que se conforman de la siguiente manera.

Normas Personales
Normas de Ejecución del Trabajo
Normas de Información

Así también el auditor, basará su trabajo en los procedimientos de auditoría emitidos por la misma comisión, que los define como al conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros sujetos a exámen.

Las técnicas mencionadas anteriormente, son los métodos prácticos de investigación y prueba que el auditor utiliza para comprobar la razonabilidad de la información, estas técnicas son las siguientes:

Estudio General
Análisis
Inspección
Confirmación
Investigación

Declaración
Certificación
Observación
Cálculo

Como etapa final de la revisión de los estados financieros por parte del auditor, es la emisión de su informe conocido como "Dictamen", siendo aquí en donde se expresa la opinión del auditor resultado de su revisión.

Es en el Dictamen en donde se hace mención de la situación financiera real de la información presentada por la gerencia. Cabe destacar que el auditor puede emitir una opinión distinta en cada Dictamen derivada de su revisión; a estos tipos de opinión se les clasifica como:

Dictamen Positivo
Dictamen Abstención de Opinión
Dictamen Negativo
Dictamen con Salvedad

Por último es importante destacar que la auditoría realizada a una empresa no solo es efectuada por el auditor independiente, sino que también se lleva acabo una revisión por parte de auditores internos, ya que dependiendo del tamaño de la empresa, estas pueden contar con un departamento de auditoría interna; el cual no varía mucho de la función del auditor independiente. Es muy importante que exista una coordinación entre este departamento y el auditor independiente, esto con el fin de no interferir en el trabajo de ambos así como también reducir el costo de la auditoría para el cliente.

CAPITULO IV

LA IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO PARA LA AUDITORIA

INTRODUCCION

Una de las características distintivas del enfoque de auditoría que los autores proponen, está centrado en el conocimiento y utilización del sistema de controles que posee la organización en la que se está efectuando el examen de auditoría.

En la planificación del trabajo de auditoría tiene especial importancia la existencia de un sistema de controles que, una vez comprobada su adecuada concepción y correcto funcionamiento, será la base para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar.

Todas las organizaciones, en mayor o menor grado, poseen sistemas de control que colaboran con la dirección superior para el logro de los objetivos del ente. En la medida que el auditor analice y comprenda esos sistemas, su labor se tornará más eficaz y más eficiente a la vez.

La existencia de controles, dentro del sistema de procesamiento de información de la empresa, que ayude a otorgar validez a las afirmaciones contenidas en los estados financieros, hará que la labor se centre en la evaluación de los mismos y en comprobar su adecuado funcionamiento.

En otras palabras, en la medida que la empresa posea controles que funcionando adecuadamente permitan concluir que las afirmaciones contenidas en los estados financieros son válidas, el auditor centrará su atención únicamente en esos controles, en desmedro de todos aquellos otros que, si bien son necesarios, funcionen o no adecuadamente dentro de la organización, no tienen vinculación directa con el objetivo de auditoría.

El auditor debe conocer en detalle los sistemas en los que depositará su confianza a la vez que, cada vez que ello ocurra, será necesario idear técnicas que proporcionen la satisfacción de auditoría necesaria para concluir que esos controles funcionan de acuerdo con lo previsto.

Por lo tanto, este enfoque hacia los controles presupone la realización de tareas como:

- Conocer el sistema de información, contabilidad y control vigente en la organización objeto de estudio.
- Identificar sus puntos fuertes y débiles.
- Seleccionar, de entre los “puntos fuertes” de control, aquellos que satisfacen el objetivo de auditoría y por lo tanto otorgan validez a las afirmaciones contenidas en los estados financieros.
- Evaluar si resulta eficiente, en términos de la relación costo/beneficio, confiar en la prueba de esos controles más que en la realización de otro procedimiento alternativo de auditoría.
- Confeccionar, a partir de esos controles en los que se deposita confianza, pruebas que permitan concluir que el funcionamiento del control es adecuado. Esto es lo que brindará la evidencia y satisfacción de auditoría necesaria.
- Evaluar el efecto que tiene tanto la existencia de “puntos débiles” de control o la ausencia de control. Estos temas podrían invalidar el enfoque planteado o en caso de ser poco relevantes, originar sugerencias a la dirección para su acción correctiva.(26)

EL CONTROL INTERNO EN LA EMPRESA.

Cuanto mayor complejidad desde el punto de vista estructural y organizativo revista una empresa mayor será la importancia de un adecuado sistema de control interno.

Podemos ver que en una empresa unipersonal, donde la participación del propietario es total, tanto en las decisiones estratégicas como en la operación diaria, es sencillo concluir sobre lo innecesario de un sistema de control interno razonablemente complejo.

En las pequeñas y medianas empresas nacionales, la existencia de más de un dueño, los requerimientos de presentación de los estados financieros a diversos usuarios, la necesidad de un sistema de información relativamente confiable que permita llevar entre los propietarios las “cuentas claras”, así como la mayor cantidad de empleados; hacen que la ingerencia de los propietarios sea menor que en el caso anterior y por lo tanto la necesidad de delegación en los empleados mayor.

Podemos ver aquí la necesidad de un sistema de control que ofrezca mayor seguridad y por lo tanto deberá ser más sofisticado.

Finalmente llegamos a la empresa nacional grande, con varias plantas, cientos de empleados, algunas cotizando en Bolsa, y a la empresa multinacional.

La empresa multinacional se caracteriza por tener una sede corporativa, generalmente ubicada en el país de origen. En esta sede se toman las decisiones corporativas y se fijan las políticas, y desde allí se vigila el cumplimiento de las mismas por parte de las empresas localizadas en los diversos países. La estructura operativa en dichos países se encuentra a cargo de gerentes. Los que en la mayoría de las veces son personas seleccionadas en el medio local en base a su experiencia, capacidad y proyección; pero no en base a confianza previamente verificada.

Para tomar las decisiones y fijar las políticas anteriormente referidas la sede corporativa necesita contar con cierta información sobre la proyección futura y el desempeño presente de la empresa local. Nos estamos refiriendo a presupuestos y sistema contable, que permita a posteriori comparar el desempeño con lo proyectado y brinde una representación lo más exacta posible de la situación patrimonial y el resultado de las operaciones.

La información que se suministra debe ser confiable. Los propietarios o los gerentes corporativos no pueden participar en el país en cuestión con una frecuencia tal que permita asegurarse de esta confiabilidad. Tampoco pueden estar seguros, mediante su presencia, que no se cometan fraudes. Para tener una razonable seguridad acerca de lo anterior establecen un sistema de control, contable y operativo y, de acuerdo con las particularidades de cada caso vigilan su cumplimiento.

En síntesis, vemos que cuanto más se alejan, físicamente o de hecho, los propietarios de las operaciones más necesario se hace la existencia de un sistema de control interno estructurado, si se quiere lograr una administración racional y eficiente.

Actualmente, dada la globalización de los negocios y la cada día más sofisticada tecnología, el establecimiento de un sistema de control interno efectivo y eficiente es una tarea compleja y que exige conocimientos especializados, muchas veces interdisciplinarios.

El ámbito del control interno desborda las funciones estrictamente contables y del circuito informativo para situarse en un plano más amplio que, en definitiva, cubre el control de toda organización administrativa de la empresa. Así objetivos que hemos constatado se citan prácticamente todas las definiciones de control interno, los de “administrar racionalmente y con eficacia un negocio”, o bien “asegurar el seguimiento de las instrucciones dadas por la dirección”, evidencia que el control interno tiene como punto de referencia todas las actividades que, enmarcadas en los sistemas económico-

financiero, humano-organizativo e informativo, que se dan en la empresa, implican el seguimiento de unas normas jerárquicas puramente funcionales.

El proceso de elaborar la información y, como síntesis del mismo, la contabilidad, son parcelas concretas en que incide el control interno pero no constituye su único ámbito.
(27)

EI CRECIENTE RECONOCIMIENTO DE LA NECESIDAD DEL CONTROL INTERNO

La tendencia a largo plazo de las sociedades a una evolución que las convierta en organizaciones gigantescas en tamaño y alcance, comprendiendo una gran variedad de operaciones técnicas especializadas y contando con miles o docenas de miles de empleados, ha echo que los ejecutivos de las mismas puedan ejercer control o supervisión de las operaciones.

No pudiendo ya confiar en la observación como medio para evaluar los resultados de operaciones y la situación financiera, el ejecutivo de la organización se ha visto en la necesidad de depender de un nuevo instrumento de control: una corriente de informes contables y estadísticos. Estos informes sumarizan los sucesos actuales y las condiciones en toda la organización; las unidades de medida empleadas no sólo monetarias sino incluyen las de horas-hombre, peso de los materiales , llamadas a clientes, renunciás de empleados y muchos otros denominadores.

La información transmitida por esta corriente de informes habilita a la administración para controlar y dirigir a la empresa; mantiene a la administración informada en cuanto así las políticas de la compañía se están llevando a cabo, si están siendo observadas las disposiciones gubernamentales, y si la situación financiera es sana, la productividad buena y las relaciones interdepartamentales son realmente armoniosas.

¿Que seguridad tiene la administración acerca de la confiabilidad y exactitud de los informes que le son presentados, para ser utilizados como guía en sus decisiones? Existe la desafortunada tendencia por parte de algunas personas, a considerar que un elaborado informe estadístico, repleto de símbolos, porcentajes y anotaciones al calce, es por naturaleza verdadero y se encuentra libre de desviaciones o errores. Los ejecutivos de la empresas se han aprendido de su amarga experiencia que la verdad y la lógica no son cualidades inherentes al proceso de la presentación de información.

Sólo por un continuo proceso de verificación y análisis de los informes y de los registros que de ellos se derivan, podrá la administración depositar su confianza en la información que le es presentada. (28)

LA RESPONSABILIDAD QUE TIENE LA ADMINISTRACION DE PRESENTAR UNA INFORMACION COMPLETA.

El desarrollo de las grandes sociedades anónimas como forma predominante de organización de las empresas, ha venido acompañada por una decreciente participación de los propietarios en la administración. La difusión de la propiedad de acciones y la disminución correspondiente del control, por los accionistas, ha echo que la mayor parte de los altos ejecutivos admitan una amplia responsabilidad proporcional con el poder e influencia de estas empresas dentro de la comunidad.

La administración de una empresa es responsable no solamente ante los accionistas y las agencias gubernamentales, sino también ante acreedores, empleados, inversionistas potenciales y el público en general. La adecuada información acerca de la situación financiera y los resultados de la operación han sido, desde tiempo, considerada como obligación de las organizaciones cuyas acciones son ofrecidas en venta al público ; sin embargo en años recientes grandes empresas han adoptado la política de proporcionar información al público acerca de ciertas fases de la operación tales como planes de pensión, acuerdos de participación de utilidades, escala de sueldos, políticas de precios, e investigación científica, como consecuencia de su creciente responsabilidad con el público.

Para cumplir con la responsabilidad de dar oportuna información acerca de las actividades empresariales, la administración debe contar con amplios y confiables informes de las operaciones de todas las divisiones de la empresa. El sistema de control interno proporciona seguridad a la administración en el sentido de que los hechos incluidos en los informes son exactos. (29)

POR QUE SE DEBE ESTUDIAR EL CONTROL INTERNO.

El estudio del control interno es el punto de partida lógico del exámen ordinario de estados financieros. Por muy diversas razones su importancia ha aumentado significativamente durante los últimos 40 ó 50 años. En primer lugar, la aplicación de pruebas vino a sustituir desde hace mucho a la "auditoría completa" como procedimiento estándar. El estudio del control interno da al auditor la base para confiar en los registros y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría.

Por otra parte, la posibilidad de fraude esta siempre presente. La profesión incluye en sus lineamientos oficiales la declaración de que su responsabilidad por la detección de fraude se puede llenar aplicando la norma de auditoría generalmente aceptada.

Pese a esta declaración, no hay evidencia real de que el público haya aceptado ese punto de vista. Si la tendencia a actual continúa, los tribunales y las agencias reguladoras tal vez obligaría a las firmas de contadores a aceptar una responsabilidad limitada para la detección de fraudes. Mientras tanto el contador hará bien en poner cuidado extremo en esta fase de la auditoría, ya que la cuestión de la responsabilidad por la detección de fraudes no ha quedado resuelta.

Cuándo se Debe Estudiar el Control Contable Interno

No hay reglas rígidas en cuanto a la manera y el momento en que se debe llevar a cabo el estudio del control interno. La mayoría de los contadores prefieren hacerlo antes de que termine el año fiscal del cliente. Este es obviamente el momento ideal ya que uno de los fines principales del trabajo consiste en determinar la naturaleza oportunidad y extensión de otras pruebas de auditoría y sirve también al propósito práctica de aflojar la carga de trabajo. (30)

Por que el Auditor Examina el Control Interno

La importancia que concedemos al estudio del control interno por el auditor se deriva del hecho de que la auditoría, para ser razonablemente económica, debe ser realizada como un proceso de muestreo. Estudiando primero el sistema de control interno, el auditor puede formarse una opinión acerca de la calidad o precisión de los registros o informes que puede esperarse que salgan de él. Puede planear entonces las pruebas que hará en sus procedimientos, que suponen inspección de documentos, comparación de documentos con asientos en los registros, etc. Si el control interno parece muy eficaz, sus pruebas de los documentos y registros pueden limitarse razonablemente a unas partidas relativamente reducidas de cada prueba pero si el control interno es deficiente, deben examinarse más partidas para obtener la seguridad de que los estados reflejan apropiadamente las transacciones subyacentes. Este punto de vista es aceptado por los estadísticos profesionales también; toman en cuenta todo lo que se conoce acerca de la población que están examinando cuando calculan el tamaño de la muestra que tomarán.

(31)

PREOCUPACIONES DEL CLIENTE Y DEL AUDITOR

Al diseñar un sistema de control, es probable que la administración tengan algunas de las mismas preocupaciones que tiene el auditor al evaluar el sistema así como preocupaciones adicionales o diferentes.

Preocupaciones de los clientes.

La razón por la cual una compañía establece un sistema de control es para ayudarse a cumplir sus propias metas. El sistema consiste de muchas políticas y procedimientos específicos destinados a dar a la administración garantías razonables de que se cumplieran las metas y objetivos que consideran importantes para la entidad. A menudo a estas políticas y procedimientos se les da el nombre de controles y en forma colectiva comprenden la estructura de control interno de la entidad.

Los sistemas de control deben ser benéficos en costo. Los controles adoptados se eligen comparando los costos para la empresa con los beneficios esperados. Un beneficio para la administración, pero obviamente no el más importante, es el costo reducido de una auditoría cuando el auditor evalúa la estructura de control interno como buena o excelente y evalúa el riesgo de control como bajo.

Por lo general la administración tiene las siguientes tres preocupaciones al diseñar una estructura de control interno eficaz.

Confiabledad de los informes financieros.

La dirección es responsable de preparar los estados financieros para los inversionistas, los acreedores y otros usuarios. La dirección tiene tanto una responsabilidad legal como profesional para asegurarse que la información se presente en forma imparcial de acuerdo con los requerimientos de información tales como los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Cumplimiento con las leyes y reglamentos procedentes.

Existen muchas leyes y reglamentos que tienen que cumplir las empresas. Algunas sólo tienen una relación indirecta con la contabilidad. Entre los ejemplos se incluyen las leyes de protección ambiental y derechos civiles. Otras están muy relacionadas con la contabilidad. Entre los ejemplos se incluyen la ley del impuesto sobre la renta, la ley de impuesto al valor agregado, etc..

Eficiencia y eficacia de operaciones.

Los controles dentro de una empresa tienen como objetivo invitar al uso eficaz y eficiente de sus recursos, incluyendo el personal, a fin de optimizar las metas de la compañía. Una parte importante de estos controles es la información precisa para la toma de decisiones internas. Se utiliza una amplia variedad de información para tomar decisiones empresariales críticas.

Otra parte importante de la eficiencia y eficacia es la salvaguarda de los activos y registros. Los activos físicos de una compañía pueden ser robados, mal utilizados, o destruidos por accidente a no ser que estén protegidos con controles adecuados. Lo mismo se aplica a los valores no físicos tales como las cuentas por cobrar, documentos importantes y registros. La salvaguarda de algunos activos y registros ha cobrado cada vez más importancia desde la llegada de los sistemas de cómputo. Pueden destruirse grandes cantidades de información almacenada en medios de cómputo como puede ser una cinta magnética si no se tiene cuidado en protegerlos. La salvaguarda de los registros contables también afecta la confiabilidad de los informes financieros.

Preocupaciones del Auditor.

El estudio de la estructura de control interno del cliente y la evaluación resultante del control interno son importantes para los auditores y se incluyen en particular como norma de auditoría generalmente aceptada. La segunda norma del trabajo de campo es:

- El auditor debe lograr entender de manera suficiente la estructura de control interno para planear la auditoría y determinar la naturaleza, programación y alcance de las pruebas que han de realizarse.

Confiabilidad de los informes financieros.

A fin de cumplir con la segunda norma de trabajo de campo, el auditor está en particular interesado en los controles que se relacionan con la primera de las preocupaciones del control interno de la dirección: la confiabilidad de los informes financieros. Está es el área que impacta de forma directa a los estados financieros y a sus afirmaciones relacionadas y, por lo tanto, impacta con el objetivo del auditor de determinar que los estados financieros se presentan con razonabilidad. No es probable que los estados financieros reflejen correctamente los principios de contabilidad generalmente aceptados si los controles que afectan la confiabilidad de los informes financieros no son adecuados.

Los auditores tienen gran responsabilidad de descubrir el fraude cometido por parte de la administración y de los empleados. Por lo tanto, los auditores también se preocupan por los controles del cliente sobre la salvaguarda de los activos y el cumplimiento de las leyes y reglamentos procedentes si afectan la razonabilidad de los estados financieros.

Énfasis en los controles sobre clases de operación.

El énfasis principal que hacen los auditores es en los controles sobre tipos de operaciones y no sobre saldos en cuentas. La razón es que la precisión del resultado del sistema de contabilidad depende en gran medida de la precisión de los insumos y procesamientos.

Durante el estudio de la estructura del control interno del cliente y la evaluación del riesgo de control, el auditor no ignora, sin embargo, los controles internos sobre los saldos de cuenta. (32)

CONTROL INTERNO Y AUDITORIA.

Relaciones Conceptuales

La auditoría se encuadra como una función de supervisión, esto es, de control de los datos administrativos; por otra parte, la elaboración de procedimientos, fase encontrada con la organización, tiene un sentido preventivo. Es precisamente en este ámbito de la delimitación de procedimientos, donde debemos situar el control interno en su faceta preventiva y señalar que, pese a incorporar en su denominación la palabra "control", su función es primordialmente organizativa, en tanto que la auditoría encierra un auténtico sentido de control. Por tal motivo hemos calificado a la auditoría como "técnica de control administrativo". Veremos, no obstante que el control interno también desarrolla una fase de control propiamente dicho pero que su aplicación solo se justifica por la existencia de unas normas preventivas; en otras palabras, el control interno preventivo es punto obligado para que el control de verificación pueda tener lugar.

Hechas estas apreciaciones, podemos identificar la auditoría con el concepto de revisión como "la repetición crítica posterior de un trabajo".

Relaciones Operativas

Es bien sabido que los procedimientos modernos de auditoría hacen uso del muestreo estadístico en las verificaciones de los grandes colectivos. Ello ha sido preciso para poder abordar en condiciones de rapidez, bajo costo y seguridad. La investigación de las extensas masas de datos que suelen configurar la información económica de las empresas de relativa envergadura. La utilización de los procedimientos estadísticos de sondeo en los programas de auditoría es una técnica de general aceptación entre los profesionales de la censura de cuentas.

Un punto esencial en la aplicación del muestreo es la determinación de las características y tamaño de las muestras o partes del colectivo sobre las que versará el exámen. Para que el auditor pueda llevar acabo este punto ha de tener un previo conocimiento sobre la garantías que ofrece el sistema administrativo de la empresa, o dicho de otra forma, ha de conocer el grado de perfección con que esta establecido el control interno y la eficiencia con que actúa. Se resalta que una cosa es el control interno y otra la forma en que se aplica realmente. Este último aspecto es el que mayormente ha de interesar al auditor tanto es así que en los principios básicos de auditoría se indica que la fase inicial de una revisión de cuentas consiste en la preparación del trabajo o confección del programa, descansa en buena medida en la valuación del control interno. Conviene dejar claro que no es solamente a efectos del muestreo a aplicar en la revisión que interesa el conocimiento del control interno vigente,

sino también para definir los restantes procedimientos y pruebas que intervienen en todo programa de auditoría.

En este orden de ideas es interesante la clasificación de las empresas en función de su tamaño y grado de control interno que apliquen en base a la cual el auditor puede preparar su plan de trabajo . Las categorías que contiene son:

1. Grandes empresas con un sistema de contabilidad bien definido, con control y auditores internos que llevan a cabo un programa efectivo.
2. Empresas similares a las de la categoría anterior pero en las que no existe la auditoría interna o no es completa. Las compañías de mediana importancia también pueden incluirse en esta categoría si sus sistemas de contabilidad y control interno son buenos y están bien llevados.
3. Empresas grandes o medianas, que tienen importantes lagunas o fallos frecuentes en sus sistemas de contabilidad y control interno.
4. Pequeñas o medianas empresas, con una sección de contabilidad que realiza todas las funciones pero donde las decisiones están virtualmente en manos de una sola persona.
5. Pequeñas empresas sin ningún control interno, donde la contabilidad esta totalmente en manos de una sola persona. (33)

EL CONTROL INTERNO EN RELACION CON LA TAREA DEL AUDITOR EXTERNO

La auditoría de estados financieros se realiza "para obtener elementos de juicio válidos y suficientes que le permitan emitir su opinión o abstenerse de ella sobre los estados contables de un ente" .

Para el cumplimiento de dicha tarea debe reunir los elementos de juicio válidos y suficientes que permitan respaldar su informe a través de, entre otros, evaluar las actividades de control de los sistemas que son pertinentes a su revisión, siempre que, con relación a su tarea, el auditor decida depositar confianza en tales actividades; para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría a aplicar.

Cuando se refiere a las pruebas de auditoría a aplicar se esta refiriendo a los procedimientos de validación de saldos. Dichos movimientos son los saldos de las cuentas en estados financieros sujetos a auditoría.

Si para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de dichas pruebas puede confiar en determinados controles internos, significa que cuanto más efectivos sean los controles internos de una organización para cumplir sus objetivos más podrá el auditor descansar en dichos controles para respaldar su opinión (34)

LOS MEDIOS PARA LOGRAR EL CONTROL INTERNO.

En vista de que cada empresa opera en condiciones peculiares de acuerdo con su ramo, magnitud y localización, no es posible fabricar sistemas estándar de control interno que llenen las necesidades de todas ellas; sin embargo, existen ciertos factores que pueden ser considerados como esenciales para lograr un control interno satisfactorio en la mayoría de las empresas de gran tamaño. Estos son:

1. Un plan lógico de organización que establezca claramente las líneas de autoridad y responsabilidad y separe las funciones de operación, registro y custodia.
2. Una adecuada estructura contable, incluyendo técnicas presupuestales y de costos, un catálogo e instructivo de cuentas, manuales de procedimientos y gráficas descriptivas del flujo de las transacciones.
3. Un departamento de auditoría interna supeditado a un ejecutivo de alto nivel, que sea responsable de una continua revisión, evaluación y mejora de los controles internos.

El Plan de Organización

Uno de los principios del control interno menciona que ninguna persona debe manejar todas las fases de una operación desde su inicio hasta su término. Cuando este principio se aplica al nivel de alta gerencia de una compañía, implica la necesidad de establecer departamentos separados e independientes para funciones tales como compras, almacén, producción, ventas, contabilidad y finanzas. El gerente de cada departamento es responsable de la ejecución eficiente de su fase de actividades en la empresa. Su autoridad deberá ser claramente definida exponiéndole por escrito la política de la empresa, y con gráficas de organización, y deberá ser congruente con la responsabilidad asignada.

La organización de las operaciones de manera que se requiere que dos o más personas o departamentos participen en una misma operación, permite que el trabajo de un empleado sirva como prueba de la exactitud del trabajo de otro. El control interno observa una segregación de las responsabilidades y una división de las labores, la cual no sólo incrementará la eficiencia en las operaciones si no que, además, en forma rápida y automática, producirá una señal de advertencia cuando incurre un error, ya sea accidental o intencional, en las operaciones o procesos contables. La prevención y pronta detección de errores es esencial para que la administración reciba información periódica digna de crédito que pueda servirle para dirigir inteligentemente la empresa. Sin embargo, un sistema satisfactorio de control interno, debe abarcar más que la obtención de seguridad acerca de la confiabilidad de los registros e informes; debe, además, proporcionar los medios para informar a supervisores y empleados acerca de la política y procedimientos de la compañía, para mostrar a los niveles apropiados de la administración el grado de cumplimiento con tales normas.

La Estructura Contable

Para que el sistema de contabilidad produzca un control interno firme, deberá incluir:

1. Un catálogo de cuentas clasificado de acuerdo con las responsabilidades de supervisores individuales y empleados clave.
2. Un manual de políticas y procedimientos contables
3. Un presupuesto o plan maestro de operaciones, consistente en un pronóstico detallado de las operaciones y un reporte oportuno para el análisis de las variaciones entre los resultados actuales y los presupuestos.
4. Un sistema de contabilidad de costos en caso de ser apropiado para la empresa

5. Documentos y formas bien diseñados y controlados a través de la pre-numeración

Catálogo de cuentas

Un catálogo de cuentas es una lista clasificada de todas las cuentas por usar, acompañadas de una descripción detallada de la finalidad y contenido de cada una. Algunas empresas utilizan un catálogo de cuentas y, por separado un instructivo para su manejo; el primero se limita a una clasificación de las cuentas de mayor y el último consiste en un material explicativo que describe las operaciones que deben ser cargadas y acreditadas a cada cuenta.

Manual de políticas y procedimientos contables

Toda empresa, grande o pequeña, tiene un cuerpo de métodos establecidos para iniciar, registrar y resumir las operaciones. Estos procedimientos deberán enunciarse por escrito, quizá a través de un manual de hojas sustituibles, y deberá ser revisado a mediada que las rutinas de operación van cambiando. Si los procedimientos de contabilidad son claramente enunciados por escrito, las políticas establecidas para la administración pueden ser puestas en ejecución en una forma eficiente y consistente.

Controles presupuestarios

Un presupuesto es un plan financiero y de operación para un período futuro; establece metas definidas y, consecuentemente provee a la administración de un criterio para evaluación de resultados reales. Los presupuestos se encuentran frecuentemente ligados con sistemas de costos estándar puesto que ambos implican el establecimiento de estándares predeterminados y continuos análisis de las variaciones entre estos estándares y las cifras reales de operación. Aunque la mayor parte de las empresa que emplean costos estándar tienen también un sistema bien desarrollado de presupuestos financieros y de operación, la utilización de presupuestos no se encuentra en ninguna forma limitada a las compañías que utilizan costos estándar. Se puede decir que toda empresa de ciertas dimensiones hace uso, en algún grado, de la técnica de presupuestos.

Sistema de contabilidad de costos

Los sistemas de contabilidad de costos tienen por lo menos, dos objetivos básicos independientes:

1. Proporcionar un control ordinario sobre las operaciones de fábrica por medio del establecimiento de estándares de ejecución, la determinación de los resultados reales y el análisis de las variaciones.
2. Desarrollar los informes históricos necesarios para la determinación de las cifras de inventarios y de costos de ventas utilizados en el balance y el estado de resultados.

La función de control de la contabilidad de costos proporciona informes a la alta gerencia que facilitarán la toma de decisiones con respecto a la fijación de precios de los productos, la expansión de la planta, escala de salarios, y problemas similares.

La pre-numeración de los documentos

Un instrumento de control interno, de amplia aplicación, lo constituye la utilización de documento pre numerados, cheques, boletos, facturas, pedidos, acciones y un sin fin de documentos que pueden ser controlados en esta forma. En el caso de ciertos documentos tales como los cheques, es recomendable controlar cada uno de los números de la serie por la inspección mensual o semanal de los documentos emitidos. En otras situaciones, como el caso de boletos de admisión pre numerados, se puede lograr el control anotando los últimos números de serie emitidos cada día, y por medio de ello calcular el valor total de los boletos emitidos durante el día.

Auditoría Interna.

Es un acto de avalúo independiente dentro de una organización para la revisión de las operaciones contables, financieras y otras con base de un servicio constructivo y protector para la gerencia. Es un tipo de control que funciona midiendo y valuando la efectividad de otros tipos de control. Trata primordialmente de asuntos contables y financieros, pero puede tratar también con propiedad de otros asuntos de naturaleza operante. El objetivo global de la auditoría interna es ayudar ala gerencia al logro de la administración más eficiente de las operaciones de la organización .

La auditoría interna es una función administrativa o asesora más bien que una función operante o directa. Por tanto, el auditor interno no ejerce autoridad directa sobre otras personas en la organización.

El auditor interno debe tener libertad para revisar y valorar métodos, planes y procedimientos, pero su revisión y valuación de ninguna manera releva a otras personas en la organización de las responsabilidades básicas que tienen asignadas. (35)

LA AUDITORIA COMO TECNICA DE CONTROL ADMINISTRATIVO

El concepto de auditoría se refiere a la actividad realizada con vistas a comprobar y revisar los asientos contables, las operaciones financieras y en general los actos administrativos de una empresa, de forma que se pueda creer razonablemente que las operaciones objeto de revisión se han realizado de verdad por existir una documentación que pueda probarlas o unos criterios de general aceptación que las amparen. Todo esto tiene como fin poder decir que lo reflejado en los estados financieros es cierto y correcto, y de este modo, la dirección y las personas interesadas puedan saber que los estados financieros, muestran la verdad y no se ha cometido fraude ni error.

Así pues, el objetivo de la auditoría no es otro que:

1. Asegurar que la contabilidad muestra la verdad y es confiable sin que se preste a falsas interpretaciones.
2. Demostrar que los sistemas de control interno implantados en las empresas son aplicados oportuna y correctamente. (36)

35 Auditoría conceptos y métodos. John J. Willingham. McGraw-Hill 1995 p.p 180 - 195

36 Manual de Control Interno. Ramón Poch Edit. EADA 1990 p.p. 18 - 19

LAS LIMITACIONES DE LA AUDITORIA Y DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Las limitaciones de la auditoria

Existen en algunos grupos la falsa impresión de que la administración puede cumplir con la responsabilidad de proporcionar información completa y exacta acerca de los asuntos de la empresa, contratando una firma de contadores externos que lleve a cabo el examen periódico y la dictaminación de los estados financieros. Esta opinión ha sido, incluso, llevada al extremo de considerar que el examen periódico efectuado por los contadores externos debería ser considerado como un sustituto aceptable de un sistema de control interno. Tal opinión difícilmente podría merecer su seria consideración. Ya que en el año de 1939, el Instituto Americano de Contadores Públicos, en Extensión del Procedimiento de Auditoría, señaló:

“ La propia administración tiene la responsabilidad directa de mantener un adecuado y efectivo juego de cuentas para el correcto registro de las operaciones de los libros y la salvaguarda de los activos de una empresa. Además tiene la responsabilidad primaria, ante los accionistas y acreedores, de la sustancial exactitud y corrección de los estados financieros “.

En la determinación del alcance de la auditoría, deberá darse la debida consideración a lo adecuado del sistema de verificación y control interno. Así mismo, deberá concederse la importancia debida a un sistema de auditoría interna regularmente mantenido por medio de auditores contratados como personal de la propia compañía.

En vista de que el sistema de control interno es un factor de importancia fundamental en la auditoría efectuada por un contador público independiente, surge el problema de qué actitud debe asumir el mismo, cuando se encuentra que el control interno es seriamente deficiente. ¿ Puede el contador complementar una auditoría satisfactoria y expresar debidamente un opinión sobre la relación de los estados financieros de una compañía cuyo control interno sobre cualesquiera de sus operaciones es mínimo o nulo ?. Aún cuando en teoría el auditor podría compensar la falta de control interno realizando una verificación detallada de todas las operaciones y asientos en las cuentas, esta solución sería normalmente impracticable a menos de que el negocio fuese muy pequeño. En la auditoría de una empresa muy pequeña, con un control interno muy limitado o nulo, el auditor podría apoyarse en un examen detallado de los asientos contables, la correspondencia y demás evidencia comprobatoria, más que el sistema de control interno; tal actitud sería relativamente costosa. En una empresa de grandes proporciones, la existencia de un adecuado control interno por lo menos sobre una parte considerable de las operaciones de la compañía parece requisito indispensable para establecer que los estados financieros de la empresa reflejan razonablemente su situación financiera y resultados de operación.

Limitaciones de un sistema de control interno.

Ningún sistema de control interno, por más detallado y estructurado que sea, puede por sí sólo garantizar el cumplimiento de sus objetivos. Debido a sus limitaciones inherentes, el control interno solo puede brindar la seguridad razonable de que el objetivo se logre; estas limitaciones incluyen:

1. El requisito usual de que un control establecido sea costo-beneficio
2. La dirección de la mayoría de los controles hacia el tipo de transacciones repetitivas en lugar de excepcionales.
3. El error humano debido a mal entendidos, descuidos y fatiga.
4. La potencialidad de una mala acción que pueda evadir los controles que dependen de la segregación de funciones.

En cuanto al primer factor, debemos tener en cuenta que el costo del control no puede ser superior al valor de aquello que está sujeto al control. Por lo tanto, si un control se descarta por no ser, en los términos explicados, costo-beneficio pueden producirse errores o fraudes en aquello que por no ser costo-beneficio no se controla.

El segundo factor está relacionado con el hecho de que los controles se establecen para las transacciones repetitivas y no para lo extraordinario. Cuando lo extraordinario surge existe la posibilidad de que el sistema de control no sepa cómo responder.

El tercero se explica por sí mismo.

En el cuarto factor se entiende el hecho por el cual dos o más personas se ponen de acuerdo para violar un control cuyo cumplimiento depende de las mismas. De ahí la importancia de establecer funciones totalmente independientes de los sectores operativos con el propósito de verificar el efectivo cumplimiento de los controles establecidos. (37)

COORDINACION ENTRE EL AUDITOR EXTERNO Y EL AUDITOR IINTERNO

La auditoría interna tiene por objeto proporcionar al contador público independiente mayor seguridad en el sistema de control interno de que podría tener si no existiera la auditoría interna, suponiendo que no quede satisfecho en su revisión del sistema de control interno y de los resultados de los procedimientos de auditoría interna.

Como en el caso del control interno, debe recordarse que un sistema adecuado de auditoría interna no significa que alguien ha de hacer el trabajo del auditor independiente, pues éste no acepta los resultados obtenidos por la auditoría interna y realiza su propio examen; simplemente confía en los resultados, después de su examen, para reducir el volumen de su comprobación detallada. La auditoría independiente significa comprobación de la evidencia y esta comprobación comprende también pruebas de trabajo ejecutado por el personal de auditoría interna.

A medida que las empresas comerciales han crecido en tamaño, que el número y complejidad de las transacciones ha aumentado y los sistemas de control interno se han hecho más efectivos, el auditor independiente depende cada día más de datos presentados por la gerencia. Con el objeto de reducir el trabajo del auditor independiente y economizar gastos al cliente, debe haber coordinación de acción entre el auditor independiente y el auditor interno.

Se establecen bases firmes para fomentar la coordinación de los dos grupos separados, fundándose en la mutualidad de intereses, la exactitud de los estados financieros, el reconocimiento profesional de la precisión de los sistemas de control interno y la aceptación que acuerda Comisión de Bolsa y Valores a la veracidad de los sistemas de control interno y de auditoría interna. Con objeto de coordinar la acción de los dos grupos con efectividad, deben existir las condiciones siguientes:

- Cada grupo debe trabajar independientemente.
- El auditor independiente debe comprobar que el trabajo del auditor interno es suficiente y adecuado, de igual manera que los resultados del control interno.
- El auditor interno no debe divulgar por adelantado qué partes del sistema de control interno o de la auditoría interna examinará así como su extensión o alcance de su examen.

Para ahorrar tiempo al auditor independiente y gastos al cliente, la coordinación culmina de la siguiente manera:

1. En la aprobación del auditor independiente, basada en su examen.
2. En la utilización directa de los datos preparados para el auditor independiente por el personal del cliente. (38)

LA REVISIÓN DE LOS CONTROLES INTERNOS EFECTUADA POR EL AUDITOR

La práctica de la auditoría en los últimos años ha dado creciente importancia a la revisión del sistema de control interno como un medio para determinar el alcance e intensidad del trabajo de auditoría necesario para apoyar la expresión de una opinión profesional por parte del auditor. No es posible que el auditor verifique todas, ni siquiera la mayor parte, de las transacciones comprendidas en un año de operaciones de una gran empresa. Como el objeto de que el contador lleve acabo una investigación en la forma y efectiva y profunda posible, dentro de los límites de tiempo razonables, deberá determinar si el control interno en vigor es tal, que asegure la integridad de las cuentas. Las decisiones basadas en un análisis de los controles internos determinarán la extensión de las pruebas selectivas y las áreas que requieran un examen más intenso.

La Confianza del Auditor en los Controles Internos

Si el sistema de control interno parece adecuado, la orientación del auditor con respecto a la verificación de las partidas contenidas en los estados financieros se encaminarán hacia el muestreo y las pruebas selectivas. Esta técnica, que predomina en la auditoría moderna esta basada en la suposición de que el examen de una porción de los asientos contables, o la información relativa, revelará las mismas características que revelaría el examen de todas las partidas. Cada categoría de operación o cuentas podría ser considerada como un universo independiente del cual se examinará un número representativo de partidas. En consecuencia, el auditor examinará una muestra de los ingresos, cuentas por cobrar, de operaciones de compra y venta, de asientos de diario y de muchas otras fases de los registros y procedimientos contables. El número y naturaleza de los errores descubiertos en esta muestras indicará la efectividad con la que están funcionando los controles y, así mismo, si es necesario una investigación más extensa.

Alcance de la Revisión de los Controles Internos por Parte del Auditor

El estudio de los controles internos, que lleva a cabo el auditor, a menudo se asocia íntimamente a su revisión de los procedimientos aplicables al ingreso y desembolso de efectivo y a su verificación de otros activos circulantes tales como cuentas por cobrar y valores negociables. Por costumbre y tradición la revisión de los controles internos se asocia, así mismo, a las nóminas, y en menor grado a las operaciones de compra. En muchos casos lo anterior es todo lo que abarca la investigación del auditor en cuanto al sistema de control interno. Este énfasis en los activos circulantes es fundamentalmente un legado de épocas anteriores en las que el control interno era considerado exclusivamente como instrumento para la prevención y descubrimiento de fraudes. En la actualidad se reconoce la existencia de un importante objetivo adicional del control interno, consistente en la prevención de pérdidas y la producción de información contable precisa en todas las áreas de operación de la compañía. Un control interno inadecuado en el renglón de ventas, por ejemplo, puede producir pérdidas de importancia al embarcar la mercancía sin la previa aprobación del departamento de crédito .

Dada la necesidad del control interno en varias áreas de operación, es evidente que la revisión del mismo por parte del auditor debe abarcar a toda la empresa en lugar de ser concentrada en ciertas áreas.

Las Cartas a Clientes Informándoles Acerca de Deficiencias en el Control Interno

Quando se descubren ciertas deficiencias en el control interno, numerosas firmas de contadores públicos acostumbran emitir, inmediatamente un informe especial dirigido al cliente. Esta notificación reduce al mínimo la responsabilidad del auditor en el caso de que se descubriese con posterioridad un desfalco de importancia o un fraude. Si se dirige al presidente, al presidente del consejo o al contador en informe especial relativo a las deficiencias del control interno, se establece un contacto de importancia y se ayuda al logro de mejor entendimiento y mayor apreciación de los servicios prestados por el contador público independiente. En vista de que la evaluación del control interno se efectúa como parte del trabajo preliminar que antecede al cierre de las operaciones, el informe especial a la gerencia acerca de las principales deficiencias en el control interno, podrá proceder en varios meses al informe final de auditoría (Dictamen). Sería conveniente emitir una carta adicional evaluando los cambios en el control interno, una vez concluido el trabajo de auditoría. (39)

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Recordemos que por sistema de control interno se conoce al conjunto de controles necesarios en una determinada empresa para poder cumplir con los objetivos establecidos.

De acuerdo a varios conceptos el auditor debe constatar que los libros y registros que sirven de base para preparar las cuentas merecen una total confianza, y para ello deberá hacerse una evaluación crítica de los sistemas de contabilidad, de los libros y del control interno.

En relación a este tema, se expone el “método de prueba de sistema”, el cual se sustenta en la eficacia del control interno como punto de partida para el desarrollo de una auditoría. En concreto, el auditor deberá conocer, revisar y evaluar el sistema de control interno para determinar el “grado de confiabilidad” de la evidencia primaria (registros contables) y la evidencia soporte (documentación comprobatoria), al objeto de determinar:

1. La naturaleza o selección de los procedimientos de auditoría a aplicar.
2. El período en que se deberán aplicar
3. El alcance o extensión de los procedimientos

Las etapas principales a seguir por el auditor con respecto a la evaluación del control interno son las siguientes:

1. Descripción del sistema.- se trata de describir los sistemas para conocer su operatividad y los controles o faltas de control que tienen.
2. Verificación de la descripción del sistema.- descrito el sistema contable y antes de proceder a su evaluación, el auditor debe obtener la evidencia de que su descripción refleja la realidad del sistema utilizado por el cliente. Esta verificación es necesaria por tres razones:
 - El auditor puede haber interceptado indebidamente las explicaciones recibidas sobre la descripción de los subsistemas.
 - Los empleados pueden haber informado erróneamente al auditor.

- El auditor pudo haber obtenido únicamente una información parcial del subsistema.
1. Evaluación preliminar de la efectividad de los controles internos establecidos en cada uno de los subsistemas. A través de esta evaluación el auditor determina la probabilidad de que el sistema del cliente produzca datos contables confiables.
 2. Pruebas o tests de transacciones.- su objetivo consiste en obtener un grado de seguridad del que los procedimientos de control están siendo aplicados tal como está establecido.

El auditor normalmente iniciará el estudio del control interno antes de entrar al trabajo de la verificación de las operaciones. Esto es lógico, ya que las conclusiones relacionadas con el control interno afectarán la extensión de su examen. Sin embargo, las conclusiones relativas a todas las fases del control interno no podrán hacerse sino hasta que el auditor termine en su totalidad todas las fases del examen.

Técnicas de Evaluación del Control Interno

Las principales técnicas y más comúnmente utilizadas para la evaluación del control interno son las que a continuación se enumeran:

- Memoranda de procedimientos
- Flujogramas
- Cuestionarios de control interno
- Técnicas estadísticas

Memoranda

Se trata de descripciones narrativas del sistema de control interno y de los diversos procedimientos empleados.

Estos memoranda son preparados para cada una de las áreas que integran el sistema administrativo de la empresa, detallando los procedimientos utilizados por ella.

Los principales apartados de que se componen los citados memorandas son los siguientes:

- Procedimientos de contabilidad utilizados
- Medidas de control interno
- Puntos fuertes en los procedimientos de contabilidad y en las medidas de control interno
- Puntos débiles en los procedimientos de contabilidad y en las medidas de control interno.

Como es obvio, esta técnica de los memoranda resulta de difícil aplicación en empresas de gran volumen cuyos complejos sistemas administrativos y de organización complican su descripción de forma narrativa, que habría que incluir arduas explicaciones de difícil comprensión.

Los memorandas de procedimiento pueden emplearse también como complemento a la información suministrada por los flujogramas o por los cuestionarios de control interno; esto puede efectuarse preparando unas notas suplementarias sobre procedimientos contables.

Flujogramas

El diseño de un sistema de control interno debe procurar a la vez alto rendimiento en la información administrativa y capacidad para adaptarse a los cambios del entorno. Al hacerse un diseño debe tenerse en cuenta no solo el satisfacer los objetivos operativos sino llegar a la relación de equilibrio tiempo-costos.

Otro punto a tener en cuenta es que el diseño depende en parte de la filosofía de la administración y organización; en concreto, el circuito informativo guarda una especial vinculación al organigrama de la empresa.

Para cada empresa se necesitará un proyecto distinto procurando que haya personas con función directiva desde la gerencia superior hasta los puestos más bajos de la jerarquía, libre flujo de ideas e información dentro del personal afectado al diseño, representación de todos los departamentos operativos, transferencia efectiva de información entre los pasos de diseño, control y coordinación de todas las asignaciones de tarea, cronogramas y eficiente utilización de los especialistas.

Un sistema de información administrativa debe integrar la actividad de todos los departamentos de la organización. Esto es así puesto que la información se origina de muchas maneras y en muchos lugares.

Los flujogramas o diagramas de flujo asociados con el sistema de información contribuyen a aumentar la utilidad de las presentaciones visuales de la documentación que es esencial en los sistemas de información administrativa.

En comparación con el método narrativo, hay que indicar que los diagramas reducen el volumen de explicaciones y consecuentemente condensan su presentación. El diagrama de procedimientos es una técnica o instrumento utilizado para mostrar organizaciones, sistemas o rutinas administrativas de un modo esquemático.

Por medio del diagrama se pueden conocer las operaciones así como los caminos que siguen todos los documentos a través de los diferentes departamentos y empleados. Con ellos se llega a un amplio conocimiento del funcionamiento de la organización.

Los diagramas de flujo muestran claramente los sistemas actuales de la empresa y proporcionan un método fácil para destacar las deficiencias o aquellos aspectos susceptibles de ser mejorados. La utilización de los diagramas dependerá básicamente del grado de complejidad del sistema en funcionamiento y no tanto del volumen de la empresa en cuestión.

Numerosos autores destacan las ventajas que la utilización de flujogramas presenta. Una síntesis de esas ventajas es la siguiente:

- La utilización de flujogramas ilustra los procedimientos de una forma gráfica, facilitando así la comprensión y la comunicación.
- El proceso de la preparación de un flujograma implica una disciplina que hace que el auditor comprenda correctamente el sistema.
- El formato de un flujograma saca a la luz cualquier deficiencia en el entendimiento del sistema y permite al auditor identificar las características de control más importantes; esto, a su vez, le permite subrayar de modo directo los aspectos más destacados del trabajo que realiza.

Como norma general, los flujogramas deberán prepararse únicamente para aquellos procedimientos que tengan incidencia en el control contable, y no cuando carezcan de implicaciones en contabilidad.

Cuestionarios de Control Interno

El auditor para dar cumplimiento a las normas de auditoría de carácter material, debe proceder en primer lugar al estudio, análisis y evaluación del control interno, para ello puede utilizar diversos instrumentos o aplicar variadas técnicas.

Hay una práctica unánime en los colegios de contadores en cuanto a la evaluación del control interno. Se considera que los cuestionarios que fueron los primeros utilizados en el tiempo, no han perdido la primacía y siguen en lugar destacado, por sus características intrínsecas, con una gran mayoría de tratadistas que apoyan su uso en el hecho de que los cuestionarios vienen siendo usados desde los primeros tiempos de la auditoría moderna, lo que avala y da testimonio de su efectividad practicada.

Cabe recordar las ventajas del método de cuestionarios:

1. Forma escrita
2. No es necesaria la preparación técnica del personal del equipo del auditor
3. Puede ser preparado con anterioridad el análisis de valoración
4. Es posible la adecuada formulación de preguntas
5. Puede ser utilizado para varios trabajos
6. Facilita la comparación de la respuesta
7. Es posible la orientación conjunta a todos los cuestionados
8. Los resultados son rápidos
9. Costo mínimo de la evaluación

Es evidente que el uso del cuestionario del control interno será efectivo si se utiliza de una forma adecuada y si se confecciona de acuerdo con las características particulares de cada negocio.

Técnicas Estadísticas

El muestreo estadístico constituye principalmente un instrumento para la auditoría aplicándose a la verificación de las operaciones en las distintas áreas empresariales, sin

embargo es de destacar la importancia de esta técnica para el análisis y evaluación del control interno.

Para la evaluación del control interno habría sido preciso un conocimiento del sistema mediante las técnicas que ya se han expuesto; sin embargo, será necesario también efectuar las denominadas pruebas de transacciones, las cuales consisten en el análisis de una muestra o selección de cada uno de los tipos de transacciones posibles para constatar que se ajustan al sistema de control interno previamente descrito.

La aplicación de la teoría estadística o la prueba selectiva consiste en estimar las características de un campo o universo dado, por medio de la interpretación matemática de los resultados obtenidos al inspeccionar la muestra. El objeto de la aplicación de los muestreos en general es el de extrapolar sus resultados, interpretar su significado en el universo y llegar a una conclusión acerca de la totalidad de los datos mediante la revisión de una parte de ellos.

En concreto el objetivo perseguido será el de evaluar la eficacia y consistencia de éste en las diversas áreas de la empresa, extrapolarlo para ello los resultados que se hayan obtenido previamente.

Las ventajas más comunes señaladas en relación al uso del muestreo estadístico son:

1. Proporciona base de cuantificación objetivas para resolver los siguientes problemas:
 - Determinación del tamaño de la muestra
 - Su selección y evaluación
2. Contiene elementos más objetivos para justificar o defender, ante terceros las decisiones tomadas.
3. Es un instrumento útil y objetivo en la formación del criterio profesional, ya que al determinar la precisión y el nivel de confianza deseada en cada exámen, el auditor debe usar su criterio en forma muy concreta, tomando en cuenta y conjugando diversos informes.
4. Promueve la reducción del costo de la auditoría toda vez que según se ha experimentado, se requiere de muestras menores que las empleadas en la prueba selectiva tradicional.

5. Da elementos de cuantificación para tomar decisiones y mediar los riesgos que se corren.

Para la aplicación del muestreo estadístico en auditoría debe tenerse en cuenta las siguientes etapas o fases:

- a) Definir la población sujeta a muestreo
- b) Decisión en relación a los límites de precisión y niveles de confianza
- c) Definición de los objetivos y naturaleza de la prueba
- d) Documentación del método de muestreo a utilizar
- e) Cálculo de la amplitud de la muestra
- f) Selección y exámen de la muestra
- g) Evaluación de los resultados de la muestra

La aplicación de las técnicas estadísticas de muestreo tienen tendencia a disminuir en los últimos tiempos a causa de la creciente incorporación de la informática en la contabilidad y otras áreas de la empresa.

Actualmente el muestreo estadístico se sigue utilizando en el campo de la auditoría, si bien matizado en muchas ocasiones por una combinación con el muestreo discrecional basado en la experiencia y conocimientos acumulados del auditor, quien de todos modos debe conocer las garantías que ofrece el sistema administrativo de las empresas para aplicar correctamente estas técnicas. (40)

COMUNICACIÓN DE DEFICIENCIAS O RECOMENDACIONES SOBRE EL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

La forma en que normalmente las fallas del sistema de control interno son comunicadas a la Gerencia es a través de informes, subproductos de la labor de la auditoría. Es importante en la etapa de planificación estratégica evaluar la predisposición de la Gerencia hacia la obtención de estos informes o, si por el contrario, no le es de relevante interés.

Estos informes normalmente se realizan como conclusión de la labor de la auditoría. Según sea la importancia de los mismo, su comunicación debería hacerse en la etapa de planificación, preliminar o final. Lo más común es efectuar una sola carta con recomendaciones hacia el final del trabajo, esto siempre y cuando alguna de las observaciones no sea de gran importancia que amerite sea comunicada de inmediato a la Gerencia.

Las recomendaciones a incluir en este informe, deberían ser de un tenor tal que no modifique a opinión vertida sobre los estados financieros en su conjunto, o de ser diferencias de determinada magnitud, quede claro a través de los procedimientos y de la documentación general de trabajo realizado se han efectuado todas aquellas tareas tendientes a reemplazar las deficiencias observadas.

En general, la redacción de estos informes se divide en notas que detallan cada una de las deficiencias o sugerencias que se considere necesaria su comunicación. Es conveniente que estas notas sean redactadas de una manera cuidadosa, donde el lector tome clara idea de que la labor del auditor es de tipo constructiva, y que apunta hacia la mejora general de la eficiencia de los procedimientos de la organización. Es deseable que antes de su emisión definitiva, cada una de estas recomendaciones sea comentada con un miembro de la gerencia que tenga jerarquía o una autoridad adecuada, y con las personas que realizan las tareas que se recomiendan sean mejoradas, volcando sus opiniones en el informe y obteniendo un compromiso hacia su corrección. Esta carta debería ser dirigida al máximo responsable de la administración de la empresa. Normalmente tiene el mismo destinatario que el informe de auditoría. (41)

EL MUESTREO EN LA AUDITORIA

El muestreo en la auditoría es un procedimiento mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (universo) a través de exámen de un grupo parcial de ellos (muestra).

Dentro de la amplia gama de recursos de que dispone el auditor para el desempeño de su trabajo destacan, entre otros, la aplicación de técnicas de auditoría. Pero ... ¿Qué técnicas y/o procedimientos de auditoría va a aplicar este profesional durante el desarrollo de su actividad? ¿Hasta que extensión o alcance en la aplicación de esas técnicas y procedimientos será necesario llegar para obtener conclusiones sobre el área o rubro que esta examinando de manera que le permitan expresar una opinión sobre los resultados de su trabajo?.

En la decisión que tome el auditor para dar respuesta a las dos anteriores interrogantes, se están dando los primeros pasos que determinarán la diferencia entre una buena o mala auditoría.

Por lo que respecta a la primera pregunta será, en definitiva, el juicio, capacidad y conocimientos del auditor los que deberán decidir que técnicas y procedimientos aplicará en su revisión.

En lo tocante a la extensión o alcance en la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría, esto se determinará en relación directa con el número de pruebas de auditoría que se juzgue necesario aplicar a las muestras representativas del área o rubro sujeto a revisión.

Para dar principio, es necesario definir los siguientes conceptos básicos que se originaron en la estadística y fueron adoptados por los auditores:

Cuando es posible medir o contar todas las unidades que forman un grupo (Universo o población), se realiza lo que en estadística se conoce como censo, en los casos en que no es posible medir o contar las unidades, se puede proceder seleccionando algunos ejemplares del universo y hacer con ellos observaciones que pueden ser las mismas o muy aproximadas a las que se hicieran si se revisara totalmente el universo o población del que forma parte. Este procedimiento recibe el nombre de muestreo y la unidad seleccionada se denomina muestra. En la muestra deben estar representadas las diferentes magnitudes, características y condiciones del universo o población de la que fue extraída.

Hipotética y veturosamente hablando, entre más muestras se selecciones y más pruebas de auditoría se realicen de la población sujeta a auditoría, más elementos de

juicio tendrá el auditor para expresar su opinión. Es más, si se revisan absolutamente toda la población, de hecho, este profesional no tendrá ningún problema para opinar; pero, sin embargo, esto es absurdo y prácticamente imposible en virtud del prohibitivo costo que significa mantener un equipo de auditores para efectuar revisiones al 100%.

El auditor necesita examinar y revisar documentación suficiente y competente para dar una opinión. No puede revisar absolutamente toda la población en virtud de una imposibilidad de tipo económico y práctico, antes esta situación ¿Qué es posible hacer?.

La solución es concreta: el auditor deberá seleccionar muestras representativas de la población sujeta a exámen, de manera que los resultados que obtenga al revisar esas muestras le servirán de base para formarse una opinión sobre toda la población o conjunto del que forma parte. Para dar efecto a ello, la profesión de contador público, con auxilio de otras disciplinas, como son: matemáticas, estadística, actuaría, etc., ha desarrollado técnicas para seleccionar las muestras de auditoría, y valiosos tipos de muestreo que coadyuvan con el auditor para el buen y eficaz desempeño de su trabajo.

TECNICAS DE SELECCIÓN DE MUESTRAS DE AUDITORIA

SELECCIÓN A JUICIO DEL AUDITOR

Este método de selección es aquel que se aplica a entero juicio del auditor, no lleva ningún patrón o norma de tipo ordenado o estadístico.

Este método, que no el mejor, uno de los más empleado en el medio, en ocasiones proporciona limitados elementos de juicio para fincar una opinión veraz y confiable ya que se apoya en resultados emanados las más de las veces, en el carácter y formación profesional del auditor; su tendencia o capricho hacia revisar o no aspectos en especial; los muchos o pocos deseos de profundizar en una revisión; inclusive, el estado de ánimo del auditor representa un factor de influencia determinante. Sin embargo, este método de selección de muestras es altamente recomendable cuando se trata de revisar situaciones concretas y definidas; como puede ser el caso de un fraude perfectamente identificado, bien sea por detección en otras pruebas o por aviso.

La selección de muestras a juicio del auditor es aplicable también en aquellos casos en que, no obstante no se ya se han aplicado o otro método de selección o algún plan de muestreo estadístico, el criterio y juicio del auditor le aconsejan que profundice la revisión de algunos aspectos específicos.

SELECCIÓN POR NUMEROS ALEATORIOS

Este método consiste en someter a una población dada al concurso de selección de las partidas que la han de representar por medio de números al azar, en ocasiones del número de serie del banco, de un boleto de transporte, de una tabla de números aleatorios previamente elaborada. Esto es, si se determina por ejemplo, que de un universo o población de 1,500 partidas 200 serán las muestras representativas, se requerirán 200 números al azar.

SELECCIÓN POR INTERVALOS

Esta variante de técnica de selección de muestras es aplicable en aquellas poblaciones donde las partidas que la integran están ordenadas en forma consecutiva; o sea, que llevan un orden, por lo general ascendente, numérico e ininterrumpido.

Es condicionante también que las poblaciones donde se vaya a aplicar la selección por intervalos sean homogéneas y que mantengan un número consecutivo de control; como ejemplos clásicos están las pólizas cheque y las facturas de venta.

En el método de selección por intervalos, la decisión más importante del auditor esta representada en el definir el tamaño o longitud del intervalo. Este intervalo se determina de manera arbitraria o por procedimientos estadísticos.

SELECCIÓN POR BLOQUES O CONGLOMERADOS

Consiste en seleccionar, sobre la base de criterio, una parte de la población; y esta parte revisarla al 100%.

Ejemplo 1:

Un auditor selecciona, dentro de todos los meses del año de 1996, las ventas del mes de mayo. Con los resultados obtenidos de la revisión de ese mes, finca su opinión con respecto a todas las ventas del año de 1996.

Ejemplo 2:

En un inventario físico el universo está conformado por los artículos que contienen 50 estantes diferentes. El auditor revisa el 100% de tres estantes que seleccionó bien sea a su criterio o por métodos estadísticos. También en este caso, con apoyo en los resultados obtenidos, el auditor expresa su opinión con relación a todo el inventario.

Este método de selección, muy usado en la práctica, adolece de serias deficiencias, como se puede apreciar en el análisis de los dos ejemplos anteriores.

En el ejemplo 1, aún cuando el mes de mayo haya sido seleccionado, inclusive sobre las bases estadísticas y aleatoria, no quiere esto decir que el mes de referencia sea un ejemplo típico cuyo resultado de su revisión se pueda extender a todo el año. Esto es, un mes de mayo, cualquiera que sea el negocio del que se trate jamás será igual en ventas a enero, agosto o diciembre, por ejemplo. Los resultados obtenidos de la revisión de esos meses de ninguna manera serán representativos del total de la población.

Por lo que hace al ejemplo 2, revisar tres estantes no le da al auditor la seguridad de que los resultados obtenidos en su revisión sean aplicables al total del inventario por la simple limitación del elemento humano que intervino en la preparación y en la toma del inventario físico. En este caso, no todos los empleados tienen la misma preparación, prestancia, entusiasmo y deseo de hacer bien o mal las cosas.

Si el auditor, va a seleccionar sus muestras por el método de bloque o conglomerados, debe analizar cuidadosamente los resultados de su revisión; y en especial, cerciorarse que la muestra sea representativa de la población:

TIPOS DE MUESTREO

Dentro del campo del muestreo en auditoría existen dos grandes grupos que representan cada uno de esas corrientes de aplicación que pueden llevarse a la práctica atendiendo al propio criterio, conocimientos, juicio y discernimiento del auditor y de los resultados que espera de su trabajo. Estos dos grupos son: Muestreo de criterio y muestreo estadístico; los cuales, a su vez, están integrados por distintos tipos de muestreo.

Atendiendo a lo anunciado, el muestreo puede fundamentarse, según las circunstancias, en muestreo a criterio o juicio del auditor o en un muestro sobre métodos estadísticos. Ambos procedimientos no son excluyentes entre sí, por lo que pueden ser aplicados en forma simultánea; para ello, el auditor habrá de identificar claramente sus necesidades en coordinación con las características de cada tipo de muestreo para estar en condiciones de elegir lo que más convenga en situaciones específicas.

MUESTREO DE CRITERIO

Hasta el 31 de octubre de 1978 la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos reconocía en su Boletín F-02 Pruebas Selectivas de Auditoría la aplicación del muestreo de criterio. A partir del 1º De Noviembre del mismo año, con la emisión del Boletín 5020 El Muestreo en la Auditoría que sustituyó al mencionado anteriormente, elimina las referencias y normatividad relacionada con el muestro de criterio, es de entenderse que lo desconoce; situación que prevalece hasta la fecha.

Prueba selectiva a base de criterio: Mediante este muestreo dirigido (no estadístico), el auditor, basado en un criterio subjetivo, determina el tamaño de la muestra, la selección de las partidas que lo integran y la evaluación de los resultados. Este criterio se fundamenta en su capacidad y experiencia profesionales.

Este método no es arbitrario si el auditor posee las condiciones objetivas siguientes:

- a) Educación teórica suficientemente amplia en el campo en que esta practicando la evaluación; esto le permite tener un marco de referencia de conceptos significativos, que le servirán para encuadrar y clasificar los datos obtenidos de la realidad con base en los resultados del muestreo.
- b) Experiencia práctica suficiente que le facilite comparar los resultados de una muestra concreta con los resultados observados a través de su experiencia, capacitándolo así para tener elementos comparativos de juicio.
- c) Juicio equilibrado y maduro, que le permitan estimar objetivamente todos los elementos tanto favorables como desfavorables, que van a influir en su apreciación.

La aplicación del muestreo de criterio implica un alto riesgo con respecto a la confiabilidad de los resultados que arroja. De manera enunciativa se pueden señalar algunas de sus desventajas:

- En una muestra seleccionada con base en criterio, el auditor no tiene medida del riesgo involucrado, por lo tanto, el muestreo de criterio no permite a este profesional, hacer una evaluación cuantitativa de los resultados que obtenga.
- En circunstancias esencialmente idénticas, el criterio varía de un auditor a otro, de un trabajo a otro e, inclusive de un día para otro.
- El auditor asume el riesgo de que conclusiones basadas en una muestra seleccionada a su criterio puedan ser erróneas.

- En la formación de conclusiones basadas sobre una muestra de criterio una persona o autoridad prudente harán reservas por el cierto grado de error que pudiera haber inherente en cualquier estimación que se le presente.
- Existe el riesgo de que la muestra no sea representativa de toda la población.

Pretendiendo llegar a una conclusión, el muestreo de criterio puede ser bueno siempre y cuando el auditor cuente con la debida capacidad profesional, conocimientos en el área o rubro sujeto a su revisión.

En el muestreo de criterio el auditor decidirá a su entero juicio y criterio cuantas y que tipo de muestras revisará. La selección de esas muestras será bajo las técnicas señaladas anteriormente.

MUESTREO ESTADÍSTICO

El muestreo estadístico es aquel en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de los resultados, se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

Para que el muestreo estadístico sea aplicable en auditoría y se obtengan resultados confiables, se requiere que se reúnan las siguientes condiciones .

- a) Masividad en los datos a examinar, las conclusiones se basan en la teoría de las probabilidades y esta únicamente se justifica en partidas numerosas.
- b) Homogeneidad en las partidas a examinar. Es necesario para garantizar que la muestra obtenida es representativa del universo.
- c) Que la selección de la muestra sea aleatoria. Se debe evitar que las inclinaciones personales influyan en la obtención de los elementos que integran la muestra, ya que todas las partidas deben tener igual oportunidad de formar parte de ella.
Cualquiera que sea el plan de muestreo estadístico que se elija, su aplicación involucra tres secuencias fundamentales:

1. Diseño de la muestra. Consiste, básicamente, en la determinación del tamaño apropiado de la muestra a ser seleccionada para extraer conclusiones sobre la información.

2. Selección de la muestra. Consiste en la identificación de las partidas a ser examinadas.
3. Evaluación de la muestra. Es la formación de conclusiones acerca de la información, basadas en el examen de las partidas muestreadas.

Para que sea válida la evaluación de la muestra debe darse efecto a las siguientes condiciones:

- Las conclusiones basadas sobre muestras seleccionadas por muestreo estadístico, son solamente aplicables a las poblaciones de las que fueron extraídas las muestras y no pueden ser extraídas a ninguna otra partida que no estuvo disponible para la selección.
- Dado que las conclusiones son solamente aplicables a las poblaciones desde las cuales son seleccionadas las muestras, se desprende que las conclusiones estadísticas no son aplicables a partidas individuales que son omitidas de la población y consiguientemente no están disponibles para ser seleccionadas.
- Una evaluación estadística es válida cuando emanó de una selección estadística porque tales métodos son necesarios para satisfacer una condición que es una parte integral de los conceptos matemáticos subyacentes en el muestreo estadístico. Esa condición es que cada partida de la población debe tener una probabilidad de ser seleccionada por cualquier procedimiento de que se trate.

Cabe mencionar que el muestreo estadístico aplicable a la auditoría no es un sustituto del criterio profesional, entre otras cosas, las decisiones acerca de la materialidad, la evaluación del control interno y los aspectos cualitativos de los errores son materia del criterio del auditor. La función del muestreo estadístico es proveer un medio para expresar los criterios de seguridad estadística deseados en términos de objetivos y para medir la suficiencia de las muestras de auditoría sobre tales bases.

El uso del muestreo estadístico conlleva, enunciativamente, las siguientes ventajas.

- Su aplicación permite conocer anticipadamente el tamaño máximo de muestras necesarias.
- Los resultados de la muestra pueden ser justificados con mayor grado de seguridad.
- Las muestras seleccionadas reúnen mayores características de que sean representativas de la población.

- Es más generalizable el criterio de selección para todas las poblaciones sujetas a revisión.
- Proporcionan un elemento matemático estadístico de poder proyectar los errores sobre bases más confiables.
- En ciertos tipos de muestreo estadístico, el grado de error es especificado con un límite superior máximo.

PLAN DE MUESTREO

La elección, por parte del auditor, del tipo de muestreo (de criterio o estadístico) a aplicar en una asignación de auditoría, complementado con la técnica de selección de muestras que más se ajuste a sus necesidades, derivará en un plan de muestreo.

Estratificación de Poblaciones.

Puede darse el caso de que en un universo dado existan diferencias entre los elementos que lo conforman, por lo que resulta conveniente hacer una segregación, agrupando por conceptos, características físicas o especiales, o por los valores implícitos en cada uno de los componentes del universo. Este procedimiento se denomina Estratificación de Poblaciones. Una vez conformados los estratos, se procederá a muestrear separadamente cada uno de ellos y los resultados obtenidos se pueden reunir para obtener una imagen completa del universo. Cada estrato podrá ser muestreado por *planes de muestreo de criterio o muestreo estadístico*, a juicio del auditor.

Los estratos de cada población se pueden formar atendiendo, enunciativamente, a los siguientes elementos:

Importancia Económica.- En una población dada seguramente se encontrarán partidas con importes significativo. Un ejemplo de estratificación sería que partidas con importes superiores a un millón de pesos se seleccionen al cien por ciento para su revisión.

Naturaleza de la Población.- Puede darse el caso de que en una misma serie de facturación se facturen unidades completas, aditamentos, refacciones y servicios. Los estratos se forman atendiendo a la naturaleza de cada elemento facturado; es decir, un estrato serían las unidades completas, otro los aditamentos, otro las refacciones y un último los servicios. Una vez hecha la estratificación, el auditor decidirá el plan de muestreo que considere necesario aplicar a cada estrato.

dirección de Aplicación de la Selección.

Una vez determinados los criterios a seguir en el plan de muestreo procede, en seguida, precisar cual será la dirección o sentido de la aplicación de ese plan para eleccionar las muestras sobre las que se aplicarán las técnicas y procedimientos de auditoría, sustentado en sí de la revisión y exámen.

Para el efecto, en términos generales, las pruebas de auditoría intentarán determinar que no haya sobreestimación o subvaluación de la partidas en el registro final, o sea, el libro mayor.

En el caso de activos, costos y gastos se buscará que éstos no se encuentren sobreestimados o "inflados" en el registro final; por consiguiente, la aplicación del proceso de selección se iniciará en el libro mayor seleccionando del detalle (libro diario) que soporta los cargos a ese libro para, en sentido descendente, llegar hasta la documentación soporte del activo adquirido o del costo o gasto causado. ¿Y todos los cargos por concepto de activos, costos y gastos alojados mayor están soportados? Bajo la práctica de iniciar el proceso en las pólizas contables no se puede obtener una respuesta afirmativa a la interrogante; si el proceso de selección se inicia en el libro mayor, se adquiere mayor certeza de una respuesta favorable.

Para los pasivos e ingresos se buscará que estos no estén subvaluados, disminuidos u omitidos en el registro final; en consecuencia, la aplicación del proceso de selección dará inicio en la documentación inicial soporte, empezando en ella la labor de revisión y exámen en forma ascendente hasta llegar al registro final (libro mayor). ¿Están registradas en el libro mayor todas las ventas que debieron haber sido facturadas? Bajo la práctica de iniciar el proceso en las facturas expedidas no se llegará a certeza alguna; si el proceso se inicia en la documentación soporte, por ejemplo las remisiones, para el caso de las ventas, se puede llegar a determinar que lo que se remisionó fue facturo.

Evaluación de Errores.

Durante el desarrollo de cualquier trabajo de auditoría con frecuencia el auditor se enfrenta a situaciones anormales a las condiciones establecidas de trabajo y que repercuten directamente en los propios resultados de acción y operación de la entidad auditada. Estas situaciones anormales, llamadas errores, también afectan al auditor y obviamente a la opinión que expresará sobre los estados financieros o área sujeta a auditoría. Los errores en auditoría se pueden clasificar, atendiendo a su naturaleza, dentro de los siguientes tipos:

Errores de Desviación: Son aquellos que originan por la violación de un procedimiento, de una política o de una disposición de control que es esencial para sostener las bases

de evaluación acerca de la efectividad del sistema de control interno establecido. Dicho en otras palabras, es la falta de observación a las políticas prescritas por la administración.

Errores de Incumplimiento: Se refiere al incumplimiento de ciertas normas de acción establecidas por la práctica general, o al incumplimiento de ordenamientos de tipo legal o informal.

Error Monetario: Se define como cualquier error que afecta el importe monetario de una partida mostrada en los estados financieros y análisis complementarios. Un error monetario es una discrepancia que podría afectar el valor monetario de la población.

Errores por Omisión: Son aquellos que se incurren de manera involuntaria, por desconocimiento de políticas y ordenamientos legales, por la naturaleza del ser humano al no ser perfecto incurre en errores; la cantidad, naturaleza, impacto y recurrencia en este tipo de errores determinara la capacidad del empleado que los comete.

Error por Comisión: Son en los que se incurren con pleno conocimiento de lo que se está haciendo, a sabiendas de que se está violando una política o un ordenamiento legal, errores éstos de alto riesgo para la organización.

Evidencia en Papeles de trabajo.

Para cumplir con el pronunciamiento que se refiere a dejar constancia de la evidencia de trabajo, el auditor, al aplicar el muestreo, deberá señalar en papeles de trabajo lo siguiente

- A) La descripción del plan de muestreo.
- B) La descripción de método seguido para seleccionar las partidas individuales que integran la muestra.
- C) La descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que integran la muestra.
- D) Los resultados obtenidas de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales incluirán, cuando menos:
 - La clasificación del tipo de errores encontrados.
 - el número de errores de cada tipo localizados.

- E) La proyección de los resultados obtenidos en la muestra.
- F) La fórmulas y cálculos empleados para la estimación de esos resultados.
- G) La interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores.

La anterior disposición normativa del Instituto Mexicano de Contadores Públicos requiere mayor relevancia tratándose de auditoría de estados financieros para fines fiscales: un plan de muestreo desarrollado sobre bases estadísticas aporta mayores elementos de soporte y justificación ante la autoridad fiscal, siempre y cuando se cumpla con lo enunciado en el párrafo que antecede; por contra, un plan de muestreo sobre bases no estadísticas hace endeble su justificación. (42)

EL CONTROL INTERNO EN LAS EMPRESAS PEQUEÑAS

La discusión precedente acerca del sistema de control interno y su evaluación por parte del auditor, ha sido presentada en términos de grandes empresas. En una empresa grande puede lograrse un excelente control interno por una amplia subdivisión de labores. Sin embargo, en empresas muy pequeñas con uno o dos empleados de oficina, la oportunidad para lograr una subdivisión de labores y responsabilidades es muy pequeña o nula y, consecuentemente, el control interno tiende a desaparecer.

Dada la ausencia de adecuados controles internos en empresas pequeñas, el auditor debe realizar un exámen mucho más detallado de las cuentas, que el normalmente requerido en grandes organizaciones.

Aún cuando es conveniente reconocer que el control interno nunca puede ser adecuado en empresas pequeñas, esta limitación no justifica ignorar otras formas posibles de control. Rara vez existe una excusa que justifique el hecho de no depositar las cobranzas diariamente e intactas, pero con frecuencia se viola esta norma básica. El auditor puede hacer una importante contribución a la organización de empresas pequeñas, recomendando la implantación de procedimientos de control prácticos en esas circunstancias.

Los siguientes procedimientos pueden ser, casi siempre, aplicados aún en las más pequeñas empresas:

1. Registrar todos los ingresos en forma inmediata
2. Depositar intactos todos los ingresos diariamente
3. Efectuar todos los pagos con cheque pre numerados
4. El fondo fijo de caja se encomendará a una sola persona
5. Conciliar mensualmente las cuentas bancarias
6. Utilizar pedidos pre numerados para las operaciones de compra
7. Mantener un registro de recepción de mercancías
8. Emitir cheques a favor de sus proveedores sólo para pagar facturas aprobadas
9. Preparar facturas pre numeradas para todos los clientes
10. Preparar y enviar mensualmente estados de cuenta al cliente
11. Conciliar las cuentas de mayor con sus auxiliares correspondientes
12. Preparar mensualmente estados financieros comparativos, para determinar variaciones significativas
13. Contratar una firma de auditoría para que efectúe una revisión anual

La consciente aplicación de las mediadas antes mencionadas reducirá en forma significativa la posibilidad de que errores sustanciales o fraudes de importancia ocurran sin ser descubiertos. Si es necesario que un solo empleado llene las funciones de contador y cajero, se requiere la activa participación del propietario en ciertas funciones clave, para evitar el encubrimiento de errores o fraudes. En unos pocos minutos

amente, el propietario, aún sin tener preparación contable, puede crear una significativa cantidad de controles internos efectuando personalmente lo siguiente:

La lectura de los totales de las cajas registradoras

Conciliación mensual de las cuentas bancarias

Firma de todos los cheques y cancelación de la documentación comprobatoria.

4. Revisión y cancelación de los comprobantes de caja chica.
5. Aprobación de todos los asientos de diario.
6. Revisión, crítica y comparativa de los estados mensuales de ingresos y gastos. (43)

IEN

control interno y la auditoría de estados financieros, se encuentran ampliamente cubiertos ya que por principios de cuenta, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, hace mención en relación a deberemos cumplir con la norma de estudio y evaluación del control interno, ya que el estudio obtendremos la base para determinar la oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría que se aplicarán en el examen.

Cada empresa en mayor o menor efectividad cuenta con un sistema de control interno al que tiene como función el logro de los objetivos planteados por la gerencia, ya que a medida que esto se cumpla, nos indicará que el sistema de control interno está funcionando adecuadamente; para la gerencia esto es de suma importancia ya que de la información veraz y oportuna se tomarán decisiones correctas y adecuadas que garantizarán en beneficios para todos los integrantes de la empresa y de los compradores los insumos o servicios que esta ofrece.

La necesidad que han tenido las empresas de implementar un sistema de control interno, radica en la importancia de controlar y dirigir a la empresa, manteniendo a la gerencia informada, si se están llevando a cabo las políticas, el cumplimiento de las disposiciones gubernamentales, informando si la situación financiera es sana, si las ventas van en línea ascendente, etc.; todo este cúmulo de información es derivada de un adecuado sistema de control interno, que sustentará las correctas decisiones de la directiva de la empresa.

Alguien interesado en el control interno debe ser el auditor independiente, el cual basará su análisis en la eficiencia del mismo, ya que aumentará o disminuirá sus pruebas selectivas, reduciendo en un mayor o menor costo para el cliente.

Las empresas al implantar un sistema de control interno, tienen como preocupación que este sea benéfico en costo, comparado con los beneficios que a corto o largo plazo se verán reflejados en la operación de la empresa, así también que; la información sea confiable, que se cumplan las leyes y reglamentos, y que se genere la eficiencia y eficacia de las operaciones. Las preocupaciones del auditor independiente no varían mucho en relación con las de la gerencia, ya que partiendo de que el auditor independiente cumpla con la norma de trabajo, este interesado en los controles y verifique toda la información necesaria podrá evaluar y emitir una opinión que permita eliminar toda preocupación.

Para lograr un adecuado sistema de control interno, partiendo de que no todas las empresas operan en condiciones similares no es posible realizar un sistema estándar para todas ellas, pero sí tener en cuenta ciertos factores que pueden ser esenciales para el logro del control interno, estos son:

Un plan lógico que establezca las líneas de autoridad y responsabilidad

Una adecuada estructura contable

Un departamento de auditoría interna que lleve acabo, la función organizativa y preventiva.

Al llevar acabo la revisión de los sistemas de control interno, por parte del auditor, debe de considerar cuál es el método o técnica conveniente, para determinar su eficiencia y eficacia; estas técnicas son:

Memoranda de procedimientos

Flujogramas

Cuestionarios de control interno

Técnicas estadísticas

Finalmente el auditor debe rendir un informe, sobre las desviaciones y limitaciones encontradas en el control interno, este debe ser dirigido a la gerencia.

CONCLUSIONES

Con la presentación de este trabajo, he tratado de resaltar la importancia que tiene el control interno para las empresas que lo han implantado así como para el auditor independiente que esta encargado de su estudio y evaluación; de dicho trabajo se comprenden las siguientes conclusiones:

La auditoría de estados financieros, tiene como finalidad la realización del estudio y evaluación del sistema de control interno de las empresas, con el fin de determinar el alcance y extensión de sus pruebas de auditoría, para así sustentar sobre bases sólidas su opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

1. Nos hemos podido dar cuenta, que un sistema de control interno se proyecta más allá del solo seguimiento de funciones asignadas para lograr un objetivo, también contempla entre otras un control presupuestal, los costos, informes periódicos de operación, análisis estadísticos, etc.
2. La auditoría se encuadra como una función de supervisión, esto es, control de los datos administrativos y contables, mientras que la función primordial del control interno es preventiva y organizativa; dejando de lado la creencia, que el control interno fue diseñado para detectar errores.
3. Debe existir una coordinación por parte del auditor independiente con el departamento de auditoría interna, con el fin de evitar interferirse mutuamente así como economizar el gasto al cliente; el que exista un adecuado sistema de control interno, no quiere decir que el auditor independiente confiará en los resultados obtenidos por el departamento de auditoría interna, ya que lo hará una vez que realice su propio examen.
4. El auditor independiente debe conocer los procedimientos y pruebas de auditoría, así como las distintas técnicas de evaluación del control interno con el fin de ser aplicados cuando se considere necesario de acuerdo a las circunstancias predominantes en la empresa sujeta de estudio.

BIBLIOGRAFIA

- 1 Charles A. Bacon, Manual de auditoría Interna, UTEHA, 1982.
- 2 Gary m. Winkle y Jhon W. Cook, Auditoría, Mc. Graw Hill, 1992.
- 3 IMCP Normas y Procedimientos de Auditoría 1999.
- 4 Patricia Ojeda Solis, Estudio Básico del Control Interno, 1996, UNAM. FCA.
- 5 Colegio de Contadores Públicos de México Estudio y Evaluación del Control Interno 1998.
- 6 Carlos A. Slosse, Auditoría un Nuevo Enfoque Empresarial, Machi, 1991.
- 7 Francisco J. Sánchez A, Programas de Auditoría, ECASA .
- 8 Juan R. Santillán, Auditoría II, ECASA, 1997.
- 9 Taylor Iglezen, Auditoría Integración de conceptos y procedimientos, Limusa 1997.
- 10 Francisco J. Sánchez, Programas de auditoría, Ecasa .
- 11 A. W. Holmes, Auditoría Principios y Procedimientos UTEHA 1997 .
- 12 Montgomery, Defliese J. Auditoría, Limusa 1991.
- 13 Verónica Pineda López, La Auditoría de Estados Financieros, UI,1997.
- 14 Contaduría Pública, Julio 1994, "Dictamen del Auditor".
- 15 IMCP, Estudio y evaluación del control interno. 1998.
- 16 Lawrence L. Auditoría, Edit. Interamericana 1986.
- 17 Alvin A. Arens, James K Loebbecke. Auditoría un enfoque integral.
- 18 Ramón Poch. Manual de control interno, Edit. EADA.

- 19 John J. Willingham. Auditoría conceptos y métodos, Edit. McGraw-Hill 1995.
- 20 Ramón Poch. Manual de Control Interno, Edit. EADA 1990.
- 21 José A. Schuster. Control Interno, Edit. Macchi 1992.
- 22 Walter G. Kell. Auditoría moderna, Edit Continental 1990.
- 23 Walter B. Meigs. Principios de auditoría, Edit. Diana 1990.
- 24 Ramón Poch. Manual de Control Interno, Edit. EADA 1990.
- 25 Juan R. Santillana G. EL Muestreo en la Auditoría, Edit. ECAFSA P.