



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**FACULTAD DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION**

“LA AUDITORIA Y ALGUNOS DE SUS ENFOQUES”

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE :
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
JOSE AUGUSTO LOPEZ REYES SANTIAGO**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO:
C.P. FRANCISCO R. TORRES GUILLEN**

MEXICO, D. F.,

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

LA AUDITORIA Y ALGUNOS DE SUS ENFOQUES.

INDICE GENERAL

C O N C E P T O

PAGINAS

INTRODUCCION

PRIMERA PARTE

1. MATERIAL PARA EL ALUMNO

PAPELES DE TRABAJO	1.1.0 - 16
CONTROL INTERNO	2.1.0 - 19
MUESTREO ESTADISTICO	3.1.0 - 34
AUDITORIA ADMINISTRATIVA	4.1.0 - 18
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	5.1.0 - 134
AUDITORIA EN UN AMBIENTE DE PROCESO ELECTRONICO DE DATOS (P.E.D.)	6.1.0 - 60
AUDITORIA FISCAL	7.1.0 - 107
AUDITORIA GUBERNAMENTAL	8.1.0 - 27
AUDITORIA INTERNA	9.1.0 - 59
AUDITORIA OPERACIONAL	10.1.0 - 38

SEGUNDA PARTE

2. MATERIAL PARA EL MAESTRO

PAPELES DE TRABAJO	1.2.0 - 7
CONTROL INTERNO	2.2.0 - 5
MUESTREO ESTADISTICO	3.2.0 - 8
AUDITORIA ADMINISTRATIVA	4.2.0 - 12
AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	5.2.0 - 30
AUDITORIA EN UN AMBIENTE DE PROCESO ELECTRONICO DE DATOS (P.E.D.)	6.2.0 - 68

LA AUDITORIA Y ALGUNOS DE SUS ENFOQUES.

INDICE GENERAL.

- 2 -

<u>C O N C E P T O</u>	<u>PAGINAS</u>
AUDITORIA FISCAL	7.2.0 - 30
AUDITORIA GUBERNAMENTAL	8.2.0 - 21
AUDITORIA INTERNA	9.2.0 - 20
AUDITORIA OPERACIONAL	10.2.0 - 35
CONCLUSION	
BIBLIOGRAFIA.	

INTRODUCCION

La evolución de las entidades económicas y la complejidad de los controles, políticas y procedimientos establecidos en éstas, han creado la necesidad de cerciorarse de la cantidad y calidad de estos aspectos, ya que el hombre de negocios precisa confiar en los resultados de la gestión de sus administradores, minimizando las áreas de riesgos de su empresa. Para satisfacer esta necesidad han surgido y se han desarrollado los distintos enfoques de auditoría, que han evolucionado conforme los avances de las entidades.

Asimismo, estos diversos tipos de auditoría han sido un campo de acción - - propio para que el licenciado en contaduría se desarrolle, ya que cuenta con la preparación profesional para la realización de éstas, aun cuando en algunos casos no le sea privativo.

Por lo anterior, este trabajo persigue presentar en una sola obra los enfoques más usuales de auditoría, debido a que no existe un compendio que contemple dicha información; con el fin de ofrecer al alumno un material de -- estudio que pueda ser utilizado como ayuda en el desarrollo del mismo. - - Consta de diez capítulos, los tres primeros son considerados comunes para la aplicación y entendimiento de los diversos tipos de auditoría, los cuales - son tratados en forma específica en los capítulos 5 a 10; conjuntamente con un material de apoyo para el profesor que imparta las cátedras correspondientes, el cual se encuentra basado y estructurado en forma similar al material del alumno mediante láminas, cuadros sinópticos y resúmenes. El uso de este material no limita la consulta de otros textos como los que se presentan en la bibliografía. Asimismo, este volumen fue enriquecido con criterios fundados en la experiencia práctica profesional que cada uno de los integrantes ha adquirido.

En la elaboración de este trabajo se procedió a recopilar información detectando aspectos comunes aplicables a la mayoría de las auditorías, para desarrollarlas por separado y a la vez ir conformando una de ellas.

Una vez definido el trabajo a efectuar, se formaron equipos asignándoles temas para su desarrollo, integración y redacción, intercambiándolos con otros con el fin de, constructivamente, comentarlos y complementarlos hasta llegar a un consenso general de que el trabajo era satisfactorio.

Durante el proceso se contó con la asesoría, dirección, coordinación y supervisión del profesor del seminario de investigación, con el fin de que el material que aquí se presenta sea efectivamente práctico en su uso para aquellos a quienes está dirigido.

PRIMERA PARTE

1. MATERIAL PARA EL ALUMNO.

PAPELES DE TRABAJO

INDICE

	<u>PAGINA</u>
Concepto	1.1.1
Importancia y objetivo de los papeles de trabajo	1.1.1
Propiedad y confidencialidad	1.1.2
Características de los papeles de trabajo	1.1.3
Indices para papeles de trabajo	1.1.13
Principales ventajas	1.1.14

PAPELES DE TRABAJO

Toda la labor de auditoría, normalmente tendrá que hallarse respaldada por la evidencia documental de los pertinentes papeles de trabajo. Como principio general, el auditor deberá considerar que, si el resultado de un procedimiento de auditoría o de una evaluación del control interno tiene importancia suficiente como para ser incluido en el informe, o que pueda influir en el dictamen, también será importante como papel de trabajo. Además el grado de calidad con que se planeen, preparen, revisen y conserven, distingue el nivel de profesionalismo con que se ejecute la función del auditor.

CONCEPTO:

Se define a los papeles de trabajo como el conjunto de cédulas o documentos elaborados por el auditor con el fin de tener evidencia, sobre un área examinada, o rubros que integran los estados financieros.

IMPORTANCIA Y OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La importancia de los papeles de trabajo radica principalmente en los siguientes puntos:

- 1.- Se encuentran integrados por hechos evidenciales y detallados que servirán de base, como medio de apoyo al dictamen, así como a cada uno de los puntos comentados en el informe, carta de observaciones y sugerencias.
- 2.- Proporcionan un registro permanente e histórico, tanto de las auditorías practicadas, como de las actividades de la empresa.
- 3.- Constituyen la única prueba que el auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo.
- 4.- Contienen la información en detalle y concreta, de todas las operaciones realizadas por la empresa durante un periodo (s) determinado (s).

- 5.- Son utilizados como fuente de aclaración a solicitud de terceros y para revisiones posteriores.
- 6.- Utilizados para supervisar:
 - a) Avance de trabajo.
 - b) Calidad de trabajo.
- 7.- Minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.
- 8.- Proporcionar información para la preparación de declaraciones de impuestos, documentos de registro para la Comisión de Valores y Bolsa, y otras dependencia del sector público.
- 9.- Son la evidencia del trabajo realizado, su oportunidad, sus limitaciones y alcance.
- 10.- Soportan los argumentos y aseveraciones del auditor que representa a sus clientes, ante las autoridades fiscales.

PROPIEDAD Y CONFIDENCIALIDAD

La propiedad de los papeles de trabajo está en función de la relación que guarde el auditor con la organización, es decir, en el caso de auditores independientes, la propiedad será exclusiva de ellos, mientras que si se trata de auditores dependientes, dicha propiedad corresponde a la empresa.

Su confidencialidad es tan importante en el trabajo del auditor que se ha elevado a la categoría de norma y de conformidad con los cánones de la ética profesional, ninguna información contenida podría revelarse a cualquier persona no autorizada; sin embargo, existe la excepción en el caso de que los referidos papeles de trabajo sean requeridos por autoridades fiscales.

CARACTERISTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Clasificación

Los papeles de trabajo son formulados de acuerdo al objetivo y alcance que se fije, determinando en cada uno de sus casos y en opinión del propio auditor la clase de cédula que corresponda. En base a su utilización, se clasifican en archivo permanente y actuales.

Archivo permanente

Los papeles de trabajo del archivo permanente son los que se conservan en un legajo especial que permite su utilización en varias revisiones, con lo que evitan transcribir información de una a otra auditoría o trasladar cédulas de un legajo a otro.

El proceso de integración del archivo permanente se inicia desde la etapa de planeación de la auditoría, al obtener información general sobre las características de organización, funciones, procesos, sistema legal, fiscal y de información.

Además de la información anterior, deben incorporarse tanto los objetivos de la auditoría como su correspondiente programa de trabajo.

Posteriormente, tanto al ejecutarse la auditoría como al elaborarse el informe correspondiente y al efectuar su seguimiento, se lleva a cabo la actualización del archivo permanente, mediante la incorporación de la documentación que explique los cambios en la operación y la remoción o traslado de los obsoletos.

Al inicio del legajo, debe existir una cédula que indique las distintas secciones que comprende y al inicio de cada una de ellas y en orden cronológico la documentación que contienen las mismas. A ejemplo:

Organización:

- Escrituras y actas
- Organigrama
- Manuales:
 - Objetivos y funciones de la operación
 - Descripción de puestos
 - Procedimientos
 - Diagramas de flujo
 - Historia y antecedentes de la operación
 - Principales funcionarios

Sistema de información y control

- Formatos y reportes
- Estadísticas
- Indicadores
- Inventario de riesgos
- Inventario de fuerzas y debilidades

Sistema legal, fiscal y contable

- Régimen legal
- Régimen fiscal
- Régimen contable

Contratos (copia o extractos de)

- Servicios
- Compra
- Arrendamiento
- Financiamiento
- Asistencia técnica

- Comisión
- Concesión
- Otros

Auditoría

- Objetivos
- Programa de trabajo
- Informes
- Respuestas de los auditados (o seguimiento)

Papeles de trabajo actuales

Son los que se refieren a una sola auditoría.

De los más conocidos dentro del ámbito profesional, se encuentran los siguientes:

- 1.- Cédulas analíticas
- 2.- Cédulas sumarias
- 3.- Cédulas mixtas
- 4.- Cédulas de observaciones y sugerencias
- 5.- Diversas

La primera de éstas es utilizada para el detalle de las operaciones, mientras que la segunda proporcionará información absoluta. La mixta es una combinación de las anteriores, con la diferencia de que en ella no se enuncian datos analíticos.

Por último la cédula de observaciones, sugerencias, opiniones o recomendaciones es el resultado preliminar o final del trabajo realizado por el auditor.

Las partes que estructuralmente integran los papeles de trabajo actuales, son tres:

- a) Encabezado
- b) Cuerpo
- c) Pié de la cédula

a) El encabezado contiene los siguientes datos:

- Clase o índice de la cédula, que permite identificar su localización inmediata en el conjunto de papeles de trabajo.
- Nombre de la compañía, o bien, del área a examinar si el trabajo se circunscribe a una parte de la entidad.
- Fecha de trabajo, o sea, a la que se concluye la responsabilidad del examen de las operaciones.
- Descripción del contenido y alcance del examen, es decir, el tipo de trabajo que se va a realizar en la cédula, por ejemplo:
 - "Conciliación bancaria a tal fecha"
 - " Análisis de la cuenta X por Z período"
 - "Confirmaciones de clientes mayores de Y pesos", etc.
- Iniciales de quien preparó y revisó con el propósito de poder deslindar responsabilidades y evaluar al personal.
- Fecha de preparación, para delimitar responsabilidades en caso de que existan otros acontecimientos que modifiquen lo asentado en la cédula en el transcurso de la auditoría.

b) Cuerpo:

En el cuerpo de la cédula donde se localiza la información obtenida por el auditor y sus resultados, se localizan los siguientes elementos:

- Información obtenida, o sea, las cifras y/o concepto sobre los que se trabajo.
- Marcas, que indican en forma sintetizada las pruebas realizadas.
- Notas aclaratorias sobre situaciones especiales que no significan debilidades (deficiencias) en la operación.
- Observaciones encontradas, es decir, la falta de cumplimiento de los controles establecidos.
- Conclusión fundamentada, principalmente sobre los aspectos positivos de la operación, ya que por los negativos, sólo bastará con referenciarlos a las observaciones correspondientes.

c) Pie de la cédula. Comprende los siguientes datos:

- Fuente de los datos asentados en el cuerpo de la cédula.
- Significado de las marcas utilizadas, en el caso de que no se elabore cédula especial de marcas.

Reglas de formulación

Existen diversos fundamentos que el auditor debe tomar en consideración al preparar sus papeles de trabajo. Los requisitos que debe reunir una cédula son los siguientes:

- 1.- Determinar su necesidad de elaboración, en base a la consecución de los objetivos de la auditoría.
- 2.- Planear su diseño de acuerdo a la información a obtener y las pruebas a realizar.
- 3.- Aprovechar, hasta donde sea posible y práctico, la documentación elaborada por otras diferentes áreas de la compañía.
- 4.- Deberá usarse tamaño uniforme, misma clase y recomendable papel óptico.
- 5.- Generalmente se preparan a lápiz, sin embargo, existirán casos especiales en que dichas cédulas se elaborarán a tinta, como en los casos de arqueos, toma de inventarios, etc.
- 6.- Escribir cada tercer línea.
- 7.- Deberán indicar con claridad la clase de revisión que se hizo y alcance de la misma.
- 8.- Procedimientos utilizados tales como:
 - a) Trabajo preliminar
 - b) Levantamiento de datos
 - c) Diagnóstico administrativo
- 9.- Se formularán con limpieza y suficiente claridad, en tal forma que cualquier persona las entienda.
- 10.- Todas las cédulas deberán contener su índice y cruzarse éstas con otros índices si su caso lo amerita.
- 11.- Se anotarán las marcas especiales necesarias para indicar la clase de prueba que se llevó a efecto, indicando al pié de la cédula el significado de cada una de ellas.

- 12.- Además de ser inicializadas por quien las formuló, se incluirá firma (s) de los auditados en los casos que proceda.
- 13.- Las observaciones y recomendaciones, deberán quedar asentadas con toda claridad al final de la cédula, para que quien las consulte las entienda sin dificultad alguna.
- 14.- Así como los registros que emanan de los libros de contabilidad son confidenciales, lo son también los papeles de trabajo; por lo tanto, el auditor deberá cuidar que éstos se conserven en lugar seguro.
- 15.- Cualquier nota aclaratoria deberá ser anotada al calce de la misma cédula y referenciarse con la de observaciones u otras.
- 16.- Concluida la revisión, se procederá al archivo de los papeles de trabajo en legajos, respetando el orden de elaboración de los mismos, en consideración a la existencia de un índice.

Dicho índice, normará el procedimiento de codificación y archivo de los mismos y por lo tanto, será una combinación alfabética numérica.

Cumplidos los requisitos anteriores, permitirán al auditor en jefe, a través de los papeles de trabajo:

- a) Revisar el trabajo del ayudante en cuanto a sus verificaciones y áreas revisadas.
- b) alcance de la revisión.
- c) procedimientos utilizados.
- d) Enterarse de errores mínimos no reportados.

- e) Area u operaciones con grado de dificultad.
- f) Puntos más interesantes de la auditoría.
- g) Conocer las aptitudes y conocimientos de sus propios ayudantes.
- h) Grado de colaboración del auditado.
- i) Evaluar las condiciones que prevalecen en las áreas auditadas y determinar que actividades deben ser examinadas con mayor frecuencia.
- j) Conocer si la empresa en sus registros contables, está cumpliendo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como la consistencia de los mismos.
- k) Situación jurídica de la empresa (pago de impuestos, reparto de utilidades a los trabajadores, demandas laborales, etc.).

Indices

Los índices son las claves que permiten localizar el lugar exacto de una cédula en el o los legajos de los papeles de trabajo, ya sea "permanentes" o "actuales", y que se anotan con lápiz de color (usualmente color rojo) en su parte superior derecha.

La utilización de los índices tienen las siguientes ventajas:

- Simplifican la revisión al presentar en forma ordenada los papeles de trabajo.
- Evitan duplicidad de trabajo.
- Facilitan su uso en auditorías subsecuentes.

- Facilitan la elaboración del informe al localizar en cédulas específicas las debilidades (deficiencias) detectadas en la revisión.

Los índices pueden ser de las siguientes clases:

- a) Letras mayúsculas o minúsculas, sencillas o dobles.
- b) Números arábigos o romanos.
- c) Mixtos, o sea, la combinación de letras y números en cualquier forma.

El código de índices que se utilicen es totalmente arbitrario, pero en todo caso deben ser simples y flexibles.

A continuación se presentan algunos ejemplos de su utilización:

En el archivo permanente se pueden utilizar números romanos o letras mayúsculas para cada sección y números arábigos en orden consecutivo para cada documento que se integre.

<u>Sección</u>	<u>Opción</u>	
	<u>Letras</u>	<u>Números romanos</u>
- Organización	A	I
- Sistemas de información y control	B	II
- Sistema legal, fiscal y contable	C	III
- Contratos	D	IV
- Auditoría	E	V
. Objetivos	E-1	V-I
. Programa de trabajo	E-2	V-2
. Informes	E-3	V-3
- 1980	E-3-a	V-3-a
- 1981	E-3-b	V-3-b
- 1982	E-3-c	V-3-c
- 1983	E-3-d	V-3-d

En los papeles de trabajo actuales, cuando se examina una sola área, se pueden utilizar letras mayúsculas o números romanos para la (s) cédula (s) sumaria (s), por ejemplo, en un arqueo que requiera la elaboración de números anexos:

<u>Título de cédula</u>	<u>INDICE</u>
Arqueo y conciliación - resumen	A
Detalle del efectivo	A-1
Cheques pendientes de depositar	A-2
Vales provisionales	A-3
Vales a cuenta de sueldos	A-4
Anticipos de salarios	A-5
Cheques devueltos por el banco	A-6
Comprobantes de gastos	A-7
Sueldos pendientes de pago	A-8
Observaciones	A-100*

* Conviene utilizar en todos los casos una cifra grande que no sea factible de utilizar en la revisión normal.

En la medida que se requieran investigaciones adicionales de una partida se utilizan cédulas sub-analíticas que tendrán el mismo índice de la cédula de que derivan, más una clave adicional para identificarlas por ejemplo:

<u>Tipo de cédula</u>	<u>INDICE</u>
Comprobante de gastos	A-7
Análisis del comprobante X	<u>A-7-1</u>
Análisis del comprobante Y	<u>A-7-2</u>
Análisis del comprobante Z	<u>A-7-3</u>

Otro ejemplo de índice mixto para papeles de trabajo sería:

INDICES PARA PAPELES DE TRABAJO

(ANEXO 1)

BG1	Balance de trabajo activo
BG2	Balance de trabajo pasivo y capital
PG	Estado de resultados
AJ	Ajustes
RE	Reclasificaciones
A	Efectivo en caja y bancos
B	Cuentas y documentos por cobrar
C	Inventarios
D	Gastos pagados por anticipado
E	Inversiones
G	Cuentas intercompañías deudores
U/V	Activo fijo y reservas de depreciación
W	Cargos diferidos
X	Otros activos
AA	Préstamos bancarios
BB	Cuentas y documentos por pagar
CC	Pasivos acumulados
DD	Otros pasivos
EE	Participación de utilidades a los trabajadores
FF	Impuesto sobre la renta
GG	Cuentas intercompañías acreedoras
KK	Transacciones subsecuentes
LL	Pasivo contingente
SS	Capital contable
WW	Créditos diferidos
ZZ	Cuentas de orden
10	Ingresos
20	Costo de ventas
30	
40	Gastos de operación
50	
60	
Etc.	
100	Prueba de nóminas
200	Prueba de comprobantes en serie

Cruces

El cruce de cédulas es la técnica que consiste en referenciar cifras, o conceptos que aparecen en distintas cédulas con el propósito de:

- Indicar investigaciones realizadas sobre una partida o concepto, con lo que se evita su duplicidad.
- Facilitar el trabajo de supervisión.
- Asegurar que correspondan las cifras sujetas a examen y las realmente examinadas.

Cuando las cifras examinadas no correspondan exactamente a las sujetas a examen, se pueden optar por soluciones como las siguientes:

- Si están separadas las partidas en detalle que corresponden a la cifra sujeta a examen, deben agruparse previamente mediante números o letras para después referenciarse.
- Si no se ha examinado el total de la partida, deben adicionarse (partidas menores de X cantidad, no revisadas), para que se pueda correlacionar correctamente.

Marcas

Las marcas son señales que se anotan junto a la información obtenida por el auditor para evidenciar las investigaciones realizadas.

PRINCIPALES VENTAJAS:

- Facilitan el trabajo y aprovechan el espacio al anotar, en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas.

- Facilitan su supervisión al poder comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

No obstante, que cada auditor puede crear sus propias marcas, es conveniente que su diseño sea simple.

Las marcas se clasifican en razón de su grado de utilización en estándares o específicas, según tengan en todos o en un sólo caso el mismo significado. Una opción intermedia es que, en cada auditoría las que se utilicen tengan la misma aceptación.

Cuando se opta por la última alternativa, se utiliza una cédula especial de catorce columnas, que se debe colocar al final de todos los papeles de trabajo, la cual se debe abrir al lado izquierdo en lugar de al derecho para facilitar su interpretación al mismo tiempo que se revisa el trabajo desarrollado.

En el caso anterior, se debe referenciar a la cédula donde se presenta su significado. En caso contrario, su explicación debe constar al pié de la cédula.

Las marcas también se pueden clasificar, según su significado en los siguientes grupos, para los cuales conviene utilizar claves distintas:

- Aplicación de técnicas de auditoría que proporcionan evidencia sobre los objetivos perseguidos en la auditoría y que se indican mediante las marcas comunes.

Algunos ejemplos son:

- Cotejo con registros contables.
- Cotejo con existencia física.
- Operaciones aritméticas verificadas.
- Secuencia numérica verificada.
- Cotejo con condiciones contractuales.

- Cotejo con firmas autorizadas.
- Cotejo con pedido autorizado
- Verificación de requisitos fiscales.

- Aclaración especial de una partida o concepto que requiera explicación por su importancia o circunstancia que la rodeen; para indicarlas se utilizan letras minúsculas o números, ambos encerrados en círculos.

- Debilidades en la operación, conocidas comúnmente como "observaciones", las cuales deben identificarse con una clave especial a efecto de diferenciarlas de los dos grupos anteriores, como podrían ser las iniciales OBS (1), OBS (2), etc.

El significado de estas marcas no es estrictamente el mismo, sino que depende del que se le quiera dar a cada una de éstas, según las necesidades del desarrollo de la auditoría. Aunque en la práctica profesional el uso de las marcas de auditoría en cada sector es diferente, puesto que estas se estandarizan para cada agrupación de auditores.

CONTROL INTERNO

INDICE

Generalidades	2.1.1
Definición	2.1.2
Objetivos	2.1.3
Elementos del Control Interno y su Clasificación	2.1.6
Estudio y Evaluación del Control Interno	2.1.11
Método de Evaluación del Con- trol Interno	2.1.13
Estudio y Evaluación del Con- trol Interno por Ciclos de Transacciones	2.1.17

CONTROL INTERNO

GENERALIDADES

La compleja estructura de las entidades económicas modernas y su acelerado crecimiento, ha originado que los responsables en las directrices de estas, procuren y busquen la instalación o implantación de un sistema de Control Interno que les permita delegar responsabilidades y funciones, que éstas, más tarde con su eficiencia, se traducirán en la consolidación patrimonial de la entidad económica.

Se puede decir, en otras palabras que como consecuencia del desarrollo de las entidades, se fueron estableciendo normas y procedimientos de Control Interno que al paso del tiempo se han venido afinando para lograr en su mayor grado el objetivo de los mismos.

Por lo que se refiere a la importancia de los informes y/o dictámenes de los contadores públicos ya sea sobre los estados financieros, la administración o la situación operacional de la entidad auditada, debe tomarse en cuenta que cuando las entidades comenzaron a utilizar los servicios de auditoría, mantenían el criterio de que la auditoría tenía como objeto principal el de descubrir fraudes y malversaciones. Poco a poco los Contadores Públicos llegaron a convencer a los directivos de las entidades que los informes o dictámenes que rinde el Contador Público tienen como finalidad emitir una opinión de la situación financiera, administrativa u operacional de una entidad, y que derivado del estudio y en el curso de una auditoría, el Contador Público puede descubrir fraudes, malversaciones y errores provenientes de la ineficiencia del sistema de Control Interno de la misma.

Para poder llevar a cabo satisfactoriamente su trabajo de auditoría, el Contador Público debe revisar y evaluar el sistema de Control Interno de la entidad, y derivado de este estudio aplicará las pruebas selectivas de acuerdo con las circunstancias del caso y del tiempo de operaciones que examina, ya que a mayor Control Interno, menor número de pruebas selectivas y a menor Control Interno mayor número de pruebas selectivas.

DEFINICION

Tradicionalmente se conceptualizaba al Control Interno como el conjunto de métodos y procedimientos que sirven para salvaguardar los activos y permite verificar la exactitud de la información financiera, sin embargo a través de los años y debido a las necesidades que día a día tienen las entidades, el Control Interno se extiende más allá del aspecto financiero.

Actualmente existen diversas interpretaciones sobre este concepto, se habla de Control Interno administrativo, financiero u operacional y realmente nos hemos preguntado ¿existen todos ellos? la verdad es que consideramos que solamente hay un sistema de Control Interno, el cual el Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define de la siguiente manera:

"Es el plan de organización, el conjunto de métodos y los procedimientos que sirven para salvaguardar los activos y verificar si la información producida por los diferentes sistemas es precisa y confiable, promover la eficiencia, efectividad y economía de todas las operaciones y actividades y asegurarse que se cumple con las metas, políticas y procedimientos establecidos y si estos son los adecuados para la entidad".

Esta definición es muy significativa, ya que contempla todo el universo de actividades, de ahí que el control interno presupone la planeación, la determinación de objetivos y metas, la asignación de recursos y la definición de sistemas de operación y debe tener como fines últimos la evaluación de resultados y la retroalimentación para la ratificación o rectificación de la actividad presupuestaria, es decir, se enfoca a corregir, a cambiar y a mejorar los objetivos, las metas, los proyectos, los sistemas, los procedimientos, las disposiciones, las estructuras y hasta los propios recursos ya sean financieros, humanos o materiales en la medida que sea necesario.

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

De la definición anteriormente descrita se desprenden los objetivos del Control Interno, que son cuatro:

- A) Protección de los activos de la entidad.
- B) Obtención de información financiera completa, segura, correcta y oportuna.
- C) Promoción de eficiencia de operación.
- D) Adhesión a las políticas preestablecidas por la Dirección de la entidad.

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos anteriormente mencionados, se le conoce con el nombre de Control Interno contable; en cambio, los otros dos objetivos citados se refieren al control interno administrativo.

- A) Protección de los activos de la entidad.

Toda entidad económica cuenta con activos para lograr su objetivo social, es por este motivo que la gerencia debe tener la preocupación de que dichos activos se encuentren bien custodiados, sobre todo, de aquellos bienes que por su característica sean fácil de manejar.

Por medio del control interno se trata de evitar toda clase de inutilización de los bienes pues de no ser así, estos bienes no trabajarían con toda su capacidad y repercutiría en un mal rendimiento en todos sus aspectos.

En el curso de los negocios, los activos son confiados a un número de personas, las cuales deben ser responsables de la custodia o acceso a dichos activos o valores. Dicha responsabilidad puede ser un obstáculo para la realización de transacciones impropias.

Para tal efecto un plan de seguros adecuados a las necesidades de la entidad es un medio más para garantizar la protección de los activos y es un complemento imprescindible del Control Interno.

B) Obtención de información financiera completa, segura, correcta y oportuna.

La causa de que los informes financieros tengan su fuente de origen en la contabilidad, es de suma importancia, por esto el registro de las operaciones debe ser correcto, deben asentarse en forma íntegra y verdadera.

La coordinación entre el registro contable y los procedimientos para el manejo de las operaciones, forma junto con la sistematización de funciones del personal, la parte intrínseca; del Control Interno, ya que otorga, entre varias cosas más, las garantías necesarias para que la contabilidad represente o refleje de manera más fiel la situación económica y los resultados de operación.

Para que lo anterior tenga confiabilidad, es necesario que cualquier sistema de contabilidad debe contener los siguientes puntos:

Un Catálogo de cuentas, que incluirá una descripción clara, acerca del funcionamiento de cada una de las cuentas y su relación con el sistema general; con la fuente de origen contable y las formas de registros, asimismo, junto con los procedimientos preestablecidos para su uso, y por último, los estados financieros y el informe.

Los informes deben ser redactados con la mayor sencillez y si es posible, suprimir los tecnicismos innecesarios ya que debemos tener cuidado a quien va a ser dirigido, con frecuencia carecen de la preparación adecuada para entender técnicamente dichos informes o estados financieros.

C) Promoción de eficiencia de operación.

Los factores básicos para incrementar la productividad y la eficiencia de operación en la entidad son las siguientes:

- a.- Mejores relaciones humanas.
- b.- Mejor capacitación y educación.
- c.- Nuevos métodos y equipos.
- d.- Nuevas ideas e imaginación.
- e.- Mejor planteamiento, ejecución y control.

a.- Relaciones humanas.- El mejor medio para incrementar las productividad y eficiencia, es que el trabajador sea tratado como ser humano, pues alcanzado este objetivo, se logrará que ellas sean armoniosas y se intentará la perfección en todos los demás factores.

b.- Capacitación y educación.- Se enseña al individuo como desempeñar el trabajo, le da oportunidad de hacerlo y luego corrige sus errores hasta que lo efectúa con eficacia.

c.- Mejores métodos y equipos.- Son desarrollados por operarios ingenieros y científicos.

d.- Nuevas ideas e imaginación más a menudo los nuevos métodos y equipos nacen de la necesidad del operario, pero el ideal desarrollado de los nuevos métodos y equipo, es aquel en la que intervienen el operario, ingeniero y científico.

e.- Mejor planteamiento, ejecución y control.- La eficiencia se incrementa grandemente planeando.

Logrando la aplicación de los anteriores preceptos se estará en condiciones de llegar a los objetivos deseados.

D) Adhesión a las políticas preestablecidas por la Dirección de la entidad.

El conjunto de planes que se elaboran y de procedimientos que se realizan, constituyen los sistemas o métodos generales de la administración, de tal suerte que un sistema de Control Interno es igual a la suma de los sistemas o métodos que emplea la administración para lograr sus varios objetivos.

Las políticas preestablecidas vienen a ser la forma como se van a llevar a cabo los procedimientos, y de la manera como se ejecuten los trabajos y funciones de cada uno de los departamentos de la entidad, dependerán de la efectividad del Control Interno establecido y de la eficiencia de la operación.

El sistema de control interno puede estar perfectamente establecido y cubriendo todos los aspectos de la entidad, sin embargo, esto no quiere decir que por ese sólo hecho vaya a funcionar en forma eficiente. La administración es responsable del buen funcionamiento del sistema y por ello debe estar siempre pendiente de cualquier anomalía que provoque problemas o conflictos entre los departamentos. Por todo esto la adhesión a las políticas preestablecidas por la administración es muy importante para la eficiencia del Control Interno y vital para el desarrollo de las labores de cada uno de los departamentos de la entidad. El objetivo de estas políticas es proporcionar los medios a través de los cuales se asegure la independencia entre la autorización para anunciar una transacción, el registro de ella y la custodia de los activos.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO Y SU CLASIFICACION

Los elementos del Control Interno, según el Boletín No. 5 de la Comisión de Normas de Auditoría, son los que proporcionan a la administración el medio por el cual se obtienen los objetivos que se persigue:

2.1.6

A.- Organización

- Dirección
- Coordinación
- División de labores
- Asignación de responsabilidades

B.- Procedimientos

- Planeación y sistematización
- Registros y formas
- Informes

C.- Personal

- Entrenamiento
- Eficiencia
- Moralidad
- Retribución

D.- Supervisión

A. - Organización

La organización es el conjunto de reglas o disciplinas que coordinan los medios destinados a obtener un resultado determinado con los mínimos gastos y esfuerzos.

Es constituir las partes de un conjunto y asignar una función determinada a cada una de esas partes, con vistas a obtener un resultado determinado.

La intervención de una voluntad ordenadora es en ella una condición esencial, o mejor aún, la organización debe su creación a la iniciativa de la autoridad. Se basa en el ordenamiento con fines precisos de un conjunto de condiciones que regulan tanto las relaciones entre los hombres como la de estos con la materia o con las fuerzas activas.

Se debe asegurar su duración; necesita el establecimiento de una continuidad en su desarrollo, realizando todas las funciones sin paralizaciones aún después de haber cesado de actuar la influencia personal de su creador u ordenador.

En una entidad en que la organización es efectiva, en el sentido más amplio de la palabra, el funcionamiento regular de todos sus engranajes es independiente del ejercicio inmediato de la autoridad por parte de los jefes.

De la organización depende el prevenir los paros fortuitos de las máquinas y regular cada operación según el procedimiento que mejor se adapte a la naturaleza de los materiales disponibles y a los objetivos particulares a alcanzar.

- Dirección.- Es la parte medular de la entidad la cual asume la responsabilidad con respecto a las políticas y decisiones tomadas y es la que explica los pasos seguidos en la instalación y supervisión del Control Interno.

- Coordinación.- Las funciones y obligaciones de los diferentes departamentos de una entidad deben estar coordinadas entre sí a fin de que exista eficiencia en cada uno de ellos.
- División de labores.- Es una práctica seguida por todas las entidades que deseen tener un Control Interno eficiente, y lograr a través de ella la eliminación de quebrantos. Su objetivo primordial es que claramente defina la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
- Asignación de responsabilidades.- Las líneas de responsabilidad deberán estar perfectamente establecidas y coordinadas para que todas las operaciones a realizar por la empresa se ejecuten en forma eficiente considerando las políticas establecidas por la administración.

B.- Procedimientos.

Son aquellos ordenamientos establecidos por escrito, y en ellos se explica de manera clara, la forma en que deben realizarse las actividades y operaciones de la entidad, orientando y capacitando al personal para el desarrollo de sus funciones específicas.

- Planeación y sistematización.- Se deben elaborar instructivos y manuales en los cuales se definan las funciones de la dirección, coordinación, división de labores y asignación de responsabilidades, cuya finalidad deberá ser la de que el personal cumpla con las funciones asignadas a él, de acuerdo con las políticas de la entidad.
- Registros y formas.- Deberán estar diseñadas de tal manera que su uso llene todos los objetivos para lo cual fueron creados y sean de fácil acceso para aquellas personas que los utilizan.

El comité de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su estudio de Control Interno publicó los siguientes principios que deben regir a los registros y formas:

"Deben de ser diseñados en tal forma que su empleo correcto obligue a la adopción de los procedimientos prescritos, contribuyendo de esta manera al sistema interno de verificación en el registro o formas mismos.

En su diseño, deben tomarse en cuenta todos sus usos posibles a fin de que el número de registros y formas sea el mínimo posible razonable. Deben servir como medio para cumplir con los procedimientos establecidos por la dirección de acuerdo a sus objetivos.

Deben ser suficientemente sencillos para que sean accesibles a quienes los emplean, facilitando el registro oportuno y correcto de datos a un costo mínimo".

- Informes.- Son el resumen de las operaciones efectuadas, las cuales servirán de base para la toma de decisiones y corregir deficiencias por lo cual juegan un papel muy importante dentro de las empresas.

C.- Personal.

Un sistema ya sea contable ó administrativo no es una máquina que funcione por sí sola, requiere para su existencia, del factor humano, para que lleve a cabo las labores delineadas en el sistema, en consecuencia la calidad del personal influye poderosamente para que los métodos proyectados se realicen eficientemente.

- Entrenamiento.- Deberá ser muy eficiente ya que sólo así se lograra el objetivo deseado de tener personal capacitado que pueda desarrollar plenamente sus funciones y responsabilidades.
- Eficiencia.- Consiste en alcanzar los objetivos propuestos a un costo mínimo de tiempo, material y personal.
- Moralidad.- La moralidad del personal que trabaja en la empresa es uno de los factores principales sobre los que se apoya el Control Interno.

- **Retribución.**- Si el personal esta adecuadamente retribuido en función a su capacidad, puesto y responsabilidades, dará todo de sí para desarrollar eficientemente su trabajo y de esta manera proporcionar los mayores beneficios a la entidad.

D.- Supervisión.

Es el elemento más importante, ya que es indispensable que el personal de la entidad, que bien podría ser el departamento de auditoría, el departamento de contraloría, o la auditoría externa ejerzan una supervisión periódica del Control Interno, con el objeto de constatar si se esta cumpliendo con los procedimientos de acuerdo con los planes de la organización.

La buena planeación y sistematización, así como el adecuado diseño de los registros, formas e informes, facilitan la supervisión del sistema de Control Interno.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del Control Interno se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información y sobre los cuales rendirá su informe o dictamen, según el caso.

El estudio del Control Interno, que debe realizar el auditor, como base para su posterior evaluación, incluye, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están siendo utilizados y de que están operando en la forma en que está planeado.

Esta dos fases del estudio, del Control Interno, se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema, es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la entidad o del área en especial de que se trate, en relación a los procedimientos establecidos. Generalmente se satisface mediante entrevistas con empleados y funcionarios de la entidad, así como con el examen de manuales de procedimientos, descripción de puestos gráficas de flujo.

Con el fin de tener una certeza razonable de la adecuada comprensión de la información obtenida, es recomendable rastrear uno o varios de los diferentes tipos de operaciones que realiza la entidad observando su flujo a través del sistema.

En esta etapa, una vez examinado y comprendido el sistema, generalmente se está en aptitud de emitir una evaluación preliminar asumiendo un resultado satisfactorio de las pruebas de cumplimiento.

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

Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos establecidos por la entidad, pues en base a ellos, se va a determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas directas, también llamadas "pruebas sustantivas".

Los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de cumplimiento, junto con los que arrojen las pruebas sustantivas, proporcionarán al auditor la evidencia necesaria para emitir su informe.

Al evaluar el Control Interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecer el alcance de su trabajo, en relación a las condiciones encontradas.

El estudio y evaluación del Control Interno, deberán hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de la auditoría esto coadyuva al mejoramiento del sistema, dado que el auditor, deberá observar si sus recomendaciones han sido atendidas con oportunidad.

Dado que el estudio y evaluación del Control Interno se encuentra ubicado en el grupo de normas relativas a la ejecución del trabajo, lo vincula en forma estrecha por lo que respecta a la norma del mismo grupo; "obtención de evidencia suficiente y competente". Consecuentemente, como es normativo el plasmar esa evaluación, surge en forma inmediata lo que se conoce como métodos de evaluación del Control Interno, los que a continuación se enumeran y explican.

METODO DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Existen tres métodos para realizar el examen del Control Interno los cuales son:

- a) El método descriptivo
- b) El método gráfico
- c) El método de cuestionarios

Los métodos mencionados anteriormente, pueden ser aplicados en forma separada o bien se puede combinar; lo importante no es el método que se use, sino que el auditor tenga los elementos de juicio suficientes para hacer la evaluación correcta del Control Interno existente en la entidad.

a.- Método descriptivo: la finalidad de este método es hacer una descripción pormenorizada, o sea, explicar por escrito las diversas características del Control Interno que la entidad tiene establecido para cada una de sus actividades. Por lo tanto el método descriptivo sirve para darnos a conocer si la asignación de funciones al personal ha sido distribuida correctamente y este va de acuerdo con el funcionamiento del Control Interno.

Este método tiene aplicación práctica en entidades pequeñas, puesto que el examen y evaluación del estado real de una entidad que se realiza por medio del método descriptivo, requiere del empleo de una gran cantidad de mano de obra dedicada a un trabajo muy detallado y consecuentemente a la utilización de tiempo que pueda calificarse en ocasiones como excesivo.

b) Método gráfico: Consiste este método en representar por medio de esquemas la organización de la entidad, así como los procedimientos en vigor de sus diversos departamentos.

- Los principales objetivos de este método son los siguientes: mostrar la organización departamental y sus responsabilidades.
- Describir gráficamente los procedimientos de manejo de cada una de las transacciones.

Esto nos permite apreciar la organización con que cuenta la entidad y los trámites que se siguen en cada operación, así como los departamentos que en ellas intervienen.

Estas gráficas las debe preparar el auditor después de haber hecho una serie de pruebas e investigaciones que le permitan desarrollar y planear eficientemente la gráfica, con la seguridad de lo que en ella se descubra es el reflejo de los medios actuales de control de la entidad.

Este método debe estar complementado con explicaciones adicionales que nos señalen las labores que efectúa cada departamento. Lo que se recomienda es que se combine este método con el descriptivo.

c) Método de cuestionarios: Este método consiste en elaborar de antemano relaciones de preguntas, que abarquen todos los aspectos fundamentales de las medidas de Control Interno que cada entidad debe tener establecidas.

Este método se adapta en forma práctica a todas las entidades y requiere únicamente un tiempo razonable para completarlo; Tiene como características la flexibilidad para reflejar cualquier cambio.

Como ya se ha dicho este método, contiene una serie de preguntas sobre las distintas fases de la operación de una entidad y se lleva por el auditor durante el transcurso de su trabajo con las palabras "sí", para las respuestas afirmativas y "no", para las negativas. Es conveniente que todas las respuestas se respalden con la debida comprobación que el auditor logre reunir a través de su investigación y no por simples preguntas a empleados, o sea, no conformarse con respuestas verbales, pues de basarse en ellas se forjarían ideas falsas en virtud de que dichos empleados, en muchas ocasiones, desconocen total o parcialmente el funcionamiento completo de las transacciones.

El auditor tendrá el cuidado de comprobar que la organización posee los medios apropiados para asegurarse que todas las operaciones efectuadas queden debidamente asentadas en la contabilidad; que la organización posee una serie de procedimientos que originan una comprobación automática en cada fase de las operaciones y que tengan dispositivos que prevengan contra el fraude, el robo y los desperdicios.

Cuando la respuesta sea negativa al constestar los cuestionarios se procederá a estudiarlas en forma más profunda y más detallada, pues son las que nos indican la pauta de alguna irregularidad. Cabe mencionar, que si algunas respuestas son negativas esto no basta para indicar que el Control Interno es deficiente, pues el estudio adicional que se efectuará, nos puede demostrar que los métodos administrativos que el área utiliza, son tan efectivos como aquellos que se hayan considerado inicialmente como apropiados.

En el método de cuestionarios existen variantes, es decir, al elaborarse el cuestionario todas sus preguntas se podrán enfocar, de tal manera que sus respuestas negativas nos demuestren deficiencias en el Control Interno, obteniéndose en consecuencia que la revisión del cuestionario sea más rápida. Todas las preguntas en el cuestionario deberán de ser contestadas y cuando alguna no lo sean, en virtud de no usar la empresa al procedimiento deberá de

anotarse las palabras "no aplicable", e indicarse el motivo. Del mismo modo, cuando las respuestas sean negativas, estas deberán de ser complementadas con explicaciones adicionales que nos indiquen que los procedimientos seguidos por la empresa, son los adecuados y proporcionan el grado de control deseado.

Este método representa una guía para el auditor a la cual tendrá que sujetarse, también representa un recordatorio de los puntos que se deben de cubrir, eliminándose la posibilidad de cometer omisiones de importancia.

Proporciona un gran ahorro de tiempo al responder a las preguntas contenidas en el cuestionario, pues generalmente se llega a la terminación del trabajo de auditoría, es decir, después que el auditor se compenetro en los procedimientos y practicas que forman el sistema de Control Interno.

Generalmente las respuestas negativas señalan los puntos débiles del sistema.

Facilita la supervisión por parte del auditor en virtud de que se tienen las iniciales del ayudante, que lo desarrolló en cada uno de los puntos.

Facilita la preparación de las cartas de recomendación al cliente.

Debido a que se pueden comparar los cuestionarios de cada división, se facilita al trabajo de detectar los cambios ocurridos en el Control Interno.

Ahora bien el método más usual en nuestro país es el de cuestionarios. El auditor debe elegir los métodos a seguir para obtener los mejores resultados de la evaluación y dejar las constancias más claras, del trabajo hecho, a base combinarlos en la medida en que lo considere adecuado.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES

El estudio y evaluación del Control Interno por ciclos de transacciones tiene como objetivo primordial, que existe mayor claridad en la determinación del trabajo del auditor. Este estudio permite al auditor documentar adecuadamente el Control Interno mediante:

- a) Identificación de los objetivos de Control interno aplicables a un ciclo de transacciones.
- b) Identificación de las técnicas de control utilizadas por la entidad para lograr dichos objetivos.
- c) Evaluación del cumplimiento de los objetivos del control interno
- d) Fijación de la naturaleza, extensión y oportunidad de sus pruebas de auditoría.

Esta metodología del estudio y evaluación del Control Interno es aplicable a cualquier entidad donde el auditor vaya a estudiar y evaluar el Control Interno por ciclos de transacciones. Los ciclos de transacciones se pueden identificar de dos maneras, identificando el mayor número de ciclos posible de ellos o bien, reducirlo. Puede establecerse un grupo reducido que se identifican como sigue:

- Ciclo de tesorería
- Ciclo de egresos
- Ciclo de producción
- Ciclo de ingresos

La agrupación de transacciones en ciclos nos permite establecer una relación entre los objetivos específicos de Control Interno, las técnicas de control establecidas para cumplir estos objetivos, su evaluación y las pruebas del auditor.

La metodología y procedimientos para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones consiste en lo siguiente:

a) Identificación de funciones

Cada ciclo de transacciones está compuesto de una o más funciones. Una función es una tarea importante que se ejecuta en cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar verificar o informar las transacciones dentro de un sistema que procesa transacciones relacionadas lógicamente.

Una vez que el auditor ha identificado los ciclos de transacciones cuyo control interno va a revisar, es necesario que se identifiquen y determinen las funciones aplicables a cada ciclo con base en las características específicas del mismo.

b) Identificación de objetivos de control

Una vez identificados y determinadas las funciones de cada ciclo de transacciones de la entidad el auditor deberá identificar los objetivos de control aplicables a cada función. Dichos objetivos se describen en el punto III del presente trabajo.

c) Documentación de los procedimientos de proceso en cada función

El auditor deberá documentar el proceso de las transacciones dentro de cada función a través de la elaboración de gráficas de flujo, memorándums descriptivos o la utilización de cuestionarios. Esta documentación deberá contar por lo menos con los siguientes elementos:

- Documentos fuente e informes que se preparan
- Pasos de procesamiento
- Archivos utilizados durante el procesamiento, y
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones

d) Obtención de información.

La preparación de gráficas de flujo de transacciones, memorándums descriptivos o el uso de cuestionarios, así como la enumeración de técnicas de control, requerirán sin duda por parte del auditor el conocimiento de los sistemas, procedimientos y controles de la entidad. Este conocimiento lo puede adquirir el auditor a través de la revisión de información contenida en su archivo permanente de auditoría, de observaciones directas del procesamiento de las transacciones, de entrevistas al personal de la entidad o de la revisión de manuales de operación preparadas por la entidad.

e) Identificación de técnicas de control interno.

En la documentación preparada por el auditor que se menciona en el punto "C" anterior, deberán enumerarse todas las técnicas de control utilizadas por la entidad en cada función, con el objeto de poder obtenerse una certeza razonable de que el objetivo de Control Interno se logra total o parcialmente. Las técnicas de Control Interno deberán agruparse por objetivos y cada técnica deberá identificarse a un objetivo específico.

Los siguientes puntos de la metodología del estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones son:

- Evaluación del control interno.
- Diseño de pruebas de auditoría.
- Pruebas de cumplimiento.
- Pruebas sustantivas.

Se explican en el capítulo específico de estudio y evaluación del Control Interno anteriormente descrito.

MUESTREO ESTADISTICO

INDICE

Generalidades	3.1.1
Muestreo de criterio	3.1.3
Muestreo estadístico	3.1.4
Tipos de muestreo estadístico	3.1.6
Glosario y ejemplos de aplicación	3.1.11

MUESTREO ESTADISTICO

GENERALIDADES

Debido al gran volumen de operaciones que realizan actualmente las entidades (lo que hace prácticamente imposible un examen detallado de las operaciones) y a la evolución que ha tenido el control interno (implantándose más sofisticados y eficientes medios para el control de operación) los distintos tipos de auditoría tuvieron que cambiar su enfoque y pasaron de la revisión exhaustiva de las operaciones de la entidad a el examen de pruebas selectivas, que se define como la técnica mediante la cual, se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (universo) mediante el examen de un grupo parcial de ellas (muestra).

La prueba selectiva, por lo tanto, proporciona al auditor principalmente tres ventajas:

- 1.- Economía, ya que se necesita un menor tiempo para revisar una muestra, que un universo.
- 2.- Oportunidad, en vista de que el informe con el resultado de la revisión se hará en una fecha más cercana al período revisado.
- 3.- Minuciosidad, dado que por tratarse de una muestra podrá lograrse que cada partida seleccionada sea examinada, procesada y analizada detalladamente, sin caer en la monotonía.

Asimismo existen riesgos, ya que se puede clasificar como correcta una partida que no lo es o viceversa, o bien hacer una cuantificación errónea de la característica examinada; sin embargo, estos riesgos se ven disminuidos al revisar una muestra y no un universo por lo descrito en el punto tres anterior.

Hasta aquí se observa en forma evidente las causas y ventajas de examinar una muestra en vez del universo. Sin embargo, el auditor debe resolver tres problemas:

- 1.- El tamaño de la muestra a examinar.
- 2.- La forma de seleccionar las partidas de la muestra.
- 3.- La evaluación de los resultados obtenidos de la muestra para concluir, en base a éstos, sobre el universo.

Para resolver estos problemas, el auditor debe decidir en base a tres consideraciones:

- 1.- Control interno.
- 2.- Importancia relativa.
- 3.- Riesgo relativo o probable.

1.- En el control interno, ya que la evidencia que se requiere varía en términos generales, dentro de ciertos límites, en sentido inverso a la efectividad del mismo (a mejor control interno menor evidencia y a menor control interno mayor evidencia).

2.- La importancia relativa del área involucrada vista contra el conjunto de la entidad, porque si el área no es importante requerirá de menor evidencia y si el área es importante necesitará mayor evidencia.

3.- El riesgo relativo o probable, ya que en ciertas áreas, por su naturaleza misma, implican un mayor riesgo que otras e influye como factor importante en la determinación de la muestra. Así por ejemplo, comparando el rubro de efectivo contra el de activo fijo se puede atribuir menor riesgo al segundo por los siguientes factores:

3.1 Hay un menor deseo universal por los activos fijos, por lo tanto hay menor riesgo de robo, a diferencia de el efectivo.

3.2 A menor cantidad de transacciones de activo fijo, menos posibilidad de operaciones fraudulentas.

3.3 Las dificultades físicas involucradas en el robo del activo fijo por su tamaño y otras características, en comparación con el efectivo, disminuyen la oportunidad de desfalco ahora bien, para determinar el tamaño de la muestra se emplean dos técnicas, el muestreo de criterio y el muestreo estadístico, que veremos a continuación.

1.- Muestreo de criterio.

Es aquél en que el auditor considera, de una manera subjetiva, las tres consideraciones antes mencionadas; pero esta subjetividad (que no hace menos válida la muestra) está basada en ciertas características básicas.

Las características que debe de reunir el auditor, para que la muestra sea válida con respecto al universo son:

1.1 Educación técnica suficiente y amplia

1.2 Experiencia práctica - suficiente

1.3 Juicio equilibrado y maduro

La conjunción de estas características permitirán, además, al auditor evaluar los resultados de una determinada muestra estimando objetivamente todos los elementos, tanto favorables como desfavorables.

Aún así se argumenta que en el muestreo de criterio tiene ciertas desventajas que invalidan este tipo de muestreo como son:

1.- El criterio de cada auditor varía con respecto a los demás.

2.- El criterio de la persona varía de acuerdo a su estado de ánimo.

3.- No se cuenta con un método objetivo para:

- 3.1 Determinar el tamaño de la muestra.
- 3.2 Demostrar que sus muestreos fueron los adecuados.
- 3.3 Evaluar el efecto de los errores encontrados.

4.- No se tiene certeza que los periodos seleccionados o muestreos sean representativos del universo.

Ante estas desventajas la opción es el muestreo estadístico que pretende reducir y en ocasiones eliminar, sus desventajas.

2.- MUESTREO ESTADISTICO

El muestreo estadístico puede definirse, en auditoria, como un instrumento que ayuda al auditor a formar su criterio. Persigue los mismos objetivos de examinar una muestra en vez del universo (tamaño del universo, forma de selección y evaluación de resultados) sin embargo, se dice que con el muestreo estadístico se tiene la ventaja de contar con un medio para la medición matemática del grado de incertidumbre, y por consecuencia, esto permite determinar el tamaño de la muestra necesaria para que la incertidumbre quede confinada dentro de límites que el auditor considere aceptables. (Es oportuno indicar que al final de este tema se incluye un glosario de términos para el muestreo estadístico). Por tanto veamos cuales son las principales ventajas que ofrece al auditor el uso del muestreo estadístico:

- 1.- Da un mayor conocimiento del área a examinar como consecuencia de un estudio más completo, ya que se requiere la cuantificación de situaciones existentes.
- 2.- El tamaño de la muestra, su selección y evaluación se realiza sobre bases de cuantificación objetivas que además proporcionan elementos para justificar las decisiones tomadas y medir los riesgos que se corren

- 3.- Al mismo tiempo en que es una herramienta para la formación del criterio profesional al determinar la precisión y el nivel de confianza, también se requiere de este para analizar y evaluar los resultados obtenidos.
- 4.- De acuerdo a la experiencia, las muestras obtenidas mediante muestreo estadístico resultan menores que las obtenidas mediante el muestreo a criterio, por lo que el tiempo invertido en la auditoría resulta menor.

Antes de pasar a conocer en detalle las características del muestreo estadístico, veamos los principios elementales que sustenta el mismo.

El muestreo estadístico está basado en la teoría de las probabilidades, que se ocupa del estudio de eventos que tengan la característica de ser recurrentes, partiendo del hecho de que todos los resultados posibles pueden ocurrir con la misma frecuencia relativa. Estos resultados, de acuerdo a la experiencia y a estudios matemáticos, tienen una distribución que puede ser representada gráficamente. Para el muestreo estadístico existen básicamente dos tipos de distribuciones: discretas y continuas. El primer tipo se refiere a aquellas distribuciones en que solamente son posibles ciertos valores. Las distribuciones continuas o normales son aquellas en que puede ocurrir cualquier valor. Como puede concluirse de las definiciones anteriores, las distribuciones que representan los datos que normalmente maneja el auditor son de tipo continuas y al gráficamente representan una curva en forma de campana conocida con el nombre de Campana de Gaus o Laplace. El estudio de esta Campana dio como resultado al "Teorema del Límite Central" que establece que si se toman muestras de un universo y se gráfican, se observará que las mismas siguen un modelo similar al del universo, y por lo tanto se pueden obtener conclusiones válidas del universo a partir de una muestra siguiendo un procedimiento y cumpliéndose ciertos requisitos.

Estos requisitos se refieren tanto al universo como a la muestra. Con respecto al universo se requiere que exista masividad, es decir, que los eventos o partidas que lo conforman sean numerosas. Asimismo debe existir homogeneidad, que implica que las características o valores del universo correspondan a una misma naturaleza con el fin de que los promedios resultantes de la muestra sean representativos del universo.

En relación a la muestra es necesario que esta sea seleccionada totalmente al azar, ya que solo así es posible garantizar que todas las partidas han tenido la misma oportunidad de ser seleccionadas.

TIPOS DE MUESTREO ESTADISTICO

Se conocen principalmente los muestreos de aceptación, de descubrimiento y los de estimación.

Se considera que para efectos de auditoría el muestreo de aceptación es poco útil ya que los errores encontrados convergen hacia una conclusión sobre el universo en base a la muestra: se acepta o se rechaza. Por tanto no es útil al auditor ya que necesita cuantificar las desviaciones, a fin de ponderar la importancia relativa o riesgo probable.

El muestreo de descubrimiento es muy similar al de aceptación. Su estructuración se basa en la premisa de que si la tasa de errores de la población excede el límite aceptable establecido por el auditor, este tendrá la seguridad de "descubrir" por los menos un caso de error en el muestreo, en cambio si no se encuentra ningún error, se infiere que la tasa de error en la población está dentro de los límites aceptables. Por la misma razón expuesta en el muestreo de aceptación, el muestreo de descubrimiento no resulta útil para el auditor.

Finalmente tenemos el muestreo de estimación que parece ser el más adecuado para aplicarse en las auditorías, porque permite que se hagan estimaciones cuantitativas de características seleccionadas del universo a partir de la muestra. El muestreo de estimación puede ser de atributos, que proporciona tasa de errores o desviaciones a ciertas características del universo; o bien de variables que permite estimar a partir de una muestra el valor (unidades monetarias) del universo.

El muestreo de atributos se caracteriza básicamente por buscar elementos cualitativos en las partidas, principalmente referidas a la fidelidad o apego a las políticas que conforman el control interno. Una vez que se ha cumplido con los requisitos señalados anteriormente, para poder aplicar el muestreo estadístico, se deberán seguir los siguientes pasos para la aplicación del muestreo estadístico de atributos:

1.- Determinar el tamaño de la muestra.

Considerando cuál va a ser la unidad de muestreo, el tamaño del universo, nivel de confianza, precisión y frecuencia esperada.

2.- Seleccionar la muestra.

Usando cualquiera de los dos métodos más utilizados en el muestreo de atributos:

2.1 Selección al azar sin restricciones.

En este método se utilizan tablas de números al azar, como las formuladas por la Rand Corporation. Esta selección puede ser utilizada cuando las partidas a seleccionar están numeradas (cheques, remisiones, facturas, órdenes de compra, etc.) los procedimientos para usar este tipo de tablas son a criterio del auditor pero debe buscar siempre que sea sobre bases totalmente al azar.

2.2 Selección por intervalos o sistemático.

El método consiste en dividir el tamaño del universo entre el tamaño de la muestra, y así obtener un intervalo que indicará que cada "N" número de partidas se escogerá una que formará parte de la muestra. En este método, es necesario asegurarse que en el orden en que aparecen las partidas en el universo, no exista un acomodo o repetición de carácter cíclico, respecto a la característica que se va a examinar; ya que entonces la selección puede ser tendenciosa y no llenar el requisito de ser totalmente al azar. Este método se utiliza principalmente cuando las partidas a examinar no son numeradas o foliadas.

- 3.- En el análisis de la muestra se examinarán las partidas que conforman la muestra de acuerdo a los objetivos y características que se persiguen.
- 4.- Cálculo de la ocurrencia real.

En base a los resultados obtenidos en el punto anterior se determinará cual ha sido la tasa real de ocurrencia (%).

- 5.- Evaluación de los resultados.

En base a la tasa real de ocurrencia obtenida en el punto anterior y a los parámetros usados y obtenidos en el punto 1, se obtienen los límites mínimo y máximo de frecuencia en el universo, en tablas previamente determinadas. Estos límites, expresados en porcentajes se aplican al universo para obtener el mínimo y máximo en unidades de muestreo, y una vez más, el auditor usará su criterio profesional para evaluar los resultados así obtenidos.

El muestreo de estimación de variables tiene como objetivo principal proporcionar al auditor información sobre el valor promedio de un universo a partir de una muestra extraída de él.

Este tipo de muestreo es valioso tanto para determinación de unidades monetarias como para otras unidades de medida.

Al igual que el muestreo de atributos deben de reunirse los requisitos de masividad y homogeneidad en el universo, así como selección al azar en la muestra. Sin embargo, la característica de homogeneidad, en unidades de medida, en un universo es difícil de encontrar, aunque como se indica en la teoría de probabilidades todos los universos tienen una distribución normal por lo que se obtiene un promedio que homogeniza las partidas.

Las partidas que no quedan comprendidas dentro de este promedio, deben ser segregadas del universo para sujetarlas a procesos de prueba distintos al muestreo estadístico:

Los procedimientos a seguir para la utilización del muestreo estadístico de variables se describen a continuación.

1.- Tamaño de la muestra considerando el nivel de confianza, la precisión y la desviación estándar. Esto se logrará siguiendo los siguientes puntos.

1.1 Se obtiene una muestra preliminar seleccionada al azar (ver puntos 2.1 y 2.2 de muestreo de atributos) de alrededor de 50 partidas.

1.2 Se agrupan las partidas seleccionadas en ese orden en grupos de 5 a 8 elementos, y se determina la diferencia entre el valor mayor y el menor de cada grupo (amplitud).

1.3 Se obtiene un promedio de las amplitudes.

1.4 Se determina una desviación estándar estimada dividiendo el promedio obtenido en 1.3 entre el factor D2 (determinado en tablas preestablecidas).

1.5 Se determina un nuevo factor dividiendo la precisión que se requiere por unidad (valor total del universo entre % considerado como esperado y este entre el total de partidas del universo) entre el factor determinado en 1.4.

1.6 Con el factor obtenido en 1.5, con el nivel de confianza deseado (en base al estudio y evaluación del control interno), se busca en tablas preestablecidas el tamaño de la muestra.

2.- Selección de la muestra.

En base al tamaño de la muestra determinado en 1.6 se seleccionan las partidas al azar; la muestra preliminar obtenida en 1 puede formar parte de esta muestra definitiva, y se lleva a cabo el trabajo de auditoría de acuerdo con los procedimientos aplicables al área examinada.

3.- Evaluación de los resultados.

- 3.1 Con el fin de contar con una desviación estándar más precisa que la obtenida tentativamente o estimada (1.4) se vuelve a repetir todo el procedimiento desde el punto 1.2 hasta el punto 1.5.
- 3.2 Se localiza un factor de ajuste en tablas preestablecidas, en base a: tamaño de la muestra, tamaño del universo, nivel de confianza.
- 3.3 Se multiplica el factor de 3.2 por el determinado en 3.1 obteniéndose la precisión real por unidad.
- 3.4 Se multiplica el resultado obtenido el 3.3 por el tamaño del universo para obtener la desviación en el universo, sumando y restando este importe al valor del universo.
- 3.5 Ya con el valor máximo y mínimo del universo (3.4) queda al criterio profesional del auditor si el resultado obtenido es aceptable o no.

Finalmente, por lo que corresponde al muestreo estadístico, diremos que es necesario dejar evidencia en papeles de trabajo tanto del tipo o sistema muestreo elegido, la forma en que seleccionará la muestra aquéllos procedimientos de auditoría que fueron aplicados a las partidas, los resultados obtenidos, las fórmulas y cálculos empleados para emitir estos resultados y la interpretación que se dieron a los mismos.

GLOSARIO DE MUESTREO ESTADISTICO

NIVEL DE CONFIANZA

Representa el por ciento de probabilidades que se desea que la muestra sea representativa del universo.

PRECISION

Representa la cantidad o por ciento de tolerancia que puede aceptarse que se desvfe el valor obtenido en la muestra del verdadero promedio del universo.

TASA DE OCURRENCIA

Es el por ciento de errores que:

- 1.- Se piensa que existen en el universo (tasa de ocurrencia esperada).
- 2.- Efectivamente se encontraron en el universo (tasa real de ocurrencia).

DESVIACION ESTANDAR

Es la variabilidad de los valores del universo con respecto al promedio existente en el mismo.

EJEMPLO DE APLICACION DEL MUESTREO ESTADISTICO DE ATRIBUTOS.

En la compañía "ABC", S. A. de C. V., se está llevando a cabo la auditoría de la misma y se ha determinado utilizar muestreo estadístico de atributos para realizar la prueba de nóminas.

La persona asignada a elaborar la prueba de nóminas ha estudiado el control interno del área y el auditor a cargo ha determinado que con base a este estudio se puede tener un nivel de confianza del 90%. Asimismo el auditor decide que la tasa estimada máxima de ocurrencia sea del 5% y pretende una precisión del $\pm 2\%$.

la persona asignada a la realización de la prueba obtiene las estadísticas de empleados y obreros y encuentra que laboran 400 obreros y 180 empleados.

El auditor pretende determinar el posible número de errores críticos y no críticos del área, y considera críticos los siguientes:

- Pago a trabajadores ficticios
- Pago mayor o menor al autorizado
- Cumplimiento de obligaciones fiscales y legales.

Como errores no críticos:

- Incorrecta afectación contable.
- Falta de oportunidad en cambio de sueldos o salarios.
- Incorrecto archivo de recibos.

En base a lo anterior se determina el universo basándose en que la unidad de muestreo será el pago a cada trabajador como sigue:

400 obreros X 52 semanas	=	\$ 20,800
180 empleados X 24 quincenas		4,320
		<hr/>
		\$ 25,120
		=====

En las tablas D se busca la que corresponde a un nivel de confianza del 90% y una tasa estimada de ocurrencia que no exceda del 5%, siendo la tabla D - 1B.

En la columna correspondiente al tamaño del universo se busca el universo de 25,120 objeto del muestreo o el más cercano, siendo este el de 26,000 y que con una precisión deseada del $\pm 2\%$ se determina una muestra de 318 (tabla D - 1B).

Se decide utilizar el método de dígitos al azar separando las cinco cifras como sigue:

Número de la nómina
XX

Número del trabajador
XXX

Siendo el número de la nómina 01 al 52 para obreros y 53 al 76 para empleados.

Se parte del renglón 46 columna 1 en ruta vertical descendente y al terminar la columna en el renglón 100 se continua con la inmediata (tabla A).

Así, las primeras cinco partidas integrantes de la muestra serían:

<u>Número de la nómina</u>	<u>Número del trabajador</u>	<u>Observaciones</u>
90	725	Se desecha (1)
64	364	Se incluye
08	962	Se desecha (2)
95	012	Se desecha (1)
15	664	Se desecha (2)
16	408	Se incluye
18	629	Se desecha (2)
73	115	Se incluye
57	491	Se incluye
30	405	Se incluye

(1) Se desecha ya que el número de la nómina excede el número de nóminas existentes.

(2) Se desecha ya que el número del trabajador excede el número de trabajadores de la compañía.

Una vez que fueron seleccionados los 318 pagos que integran la muestra se aplican los procedimientos normales de auditoría. Del resultado de estas pruebas se obtiene que no se encontraron desviaciones críticas y 9 desviaciones no críticas.

Aun cuando no se encontraron desviaciones críticas debe evaluarse la posibilidad de que existan por lo que se consulta la tabla F-27 en el nivel de confianza del 90% un tamaño de muestra de 300 obteniendo con un universo de 25,120 un límite superior del 0.8% es decir, existe la posibilidad de que en el universo se encuentren cuando más 201 errores no encontrados ($25,120 \times 0.8\%$).

Por lo que respecta a las 9 desviaciones no críticas encontradas, primero se debe calcular la tasa real de ocurrencia, dividiendo estas 9 desviaciones entre la muestra de 318, lo que nos da una tasa del 3%, esto es, menor a la estimada del 5% y por lo tanto en subsecuentes revisiones se podrá utilizar una tasa de ocurrencia estimada del 3% con lo cual la muestra sera más pequeña, siempre y cuando el control interno establecido no cambie sustancialmente.

El segundo paso es evaluar estas 9 desviaciones no críticas, para lo cual se utiliza la tabla F - 3 con un nivel de confianza del 90% un tamaño de la muestra de 300 y un universo de 25,120 (se usa el de 50,000) nos da un límite inferior de 1.7% y un límite superior de 5.1%, es decir que entre 427 pagos ($25,120 \times 1.7\%$) y 1,281 pagos ($25,120 \times 5.1\%$) pueden tener en el universo desviaciones no críticas.

EJEMPLO DE APLICACION DE MUESTREO ESTADISTICO DE VARIABLES:

Durante la auditoría de la compañía ABC, el auditor se ve en la necesidad de comprobar la razonabilidad del importe mostrado en un listado de inventarios.

Se sabe que la compañía posee un buen control interno y que las 1000 partidas que integran el inventario por un total de \$ 575,168 son muy homogéneas en cuanto a su importe individual con lo cual se evita hacer una estratificación del universo.

Se decide trabajar sobre un $\pm 10\%$ de precisión o sea que en el resultado de la evaluación existirá un margen de \$ 57,517 de más o de menos.

Por lo tanto, los datos que se van a utilizar para aplicar el muestreo estadístico de variables y así comprobar el valor de los inventarios son:

Universo	1000
Nivel de confianza	90%
Precisión	\pm 10%

Se decide hacer una muestra exploratoria de 48 partidas. Se solicitó a la compañía el listado de las partidas que integran el valor del inventario y se decide seleccionar la muestra en base a las tablas de dígitos al azar, considerando la posición que guardan las partidas dentro de los listados. Se usaran las tres últimas cifras de cada cantidad que muestre la tabla como la posición a seleccionar. Empezando en la columna uno renglón uno se tiene el número 10,480, y de acuerdo a lo establecido las últimas tres cifras (480) son la posición de la partida a seleccionar, de acuerdo al orden en que están en los listados; en este caso el primer valor es 302.

La siguiente posición sería 368 y el valor 645 y así sucesivamente siguiendo un orden vertical descendiente.

Estas partidas se agrupan en conjuntos de 8; quedando los grupos como se muestra a continuación:

Rango		Rango		Rango	
1o.	302	2o.	321	3o.	819
	645		235		167
>	921		813		635
	456	<	212		903
<	191		614		151
	688	>	964	>	935
	813		515		209
	860		676		703
	<hr/>		<hr/>		<hr/>
	4876		4350		4522
	****		****		****
4o.	305	5o.	< 45	6o.	< 12
	601		903		801
>	962		101		565
	410		431		217
	471	>	951		821
	913		801		810
<	261		789	>	831
	641		592		483
	<hr/>		<hr/>		<hr/>
	4564		4613		4540
	****		****		****

- > Valor más alto
- < " " bajo
- # No. del grupo

Como puede observarse el siguiente paso es determinar el valor más alto y el más bajo en cada grupo con el fin de determinar el rango existente (diferencia entre la partida mayor y la menor). Una vez hecho esto se debe determinar un rango promedio de la muestra exploratoria como sigue:

<u>Grupo</u>	<u>Rango</u>	<u>Promedio</u>
1o.	730	
2o.	752	
3o.	784	
4o.	701	
5o.	906	
6o.	819	
Suma	4692	782
	====	===

A continuación debe calcularse la desviación estándar usando la fórmula:

$$\text{Desviación estándar estimada} = \frac{\text{Rango promedio}}{\text{Factor D 2 (Ver tabla E-2)}}$$

Que sustituyendo valores sería:

$$\text{Desviación estándar estimada} = \frac{782}{2.847} = 274.675$$

Con este dato podemos calcular la tasa de errores de la muestra como sigue:

$$\text{Precisión } \pm 10\% > 57,516.80$$

Valor del inventario 575,168

Dividiendo este resultado entre 1000 que es el universo (número de partidas) tenemos 57.517 que al dividirlo entre la desviación estándar estimada nos da una tasa de error de 0.2094 (57.517 + 274.675).

En la tabla E-1 buscamos en la columna de razón de error en la muestra a la desviación estándar 0.21 (por aproximación) con un nivel de confianza del 90% y un universo de 1000, encontramos un tamaño de muestra definitivo de 58.

Dado que ya se tienen seleccionados 48 partidas y con el propósito de aprovechar los grupos ya formados seleccionaremos (siguiendo el mismo método con el que iniciamos la selección) otras 8 partidas adicionales para integrar un 7o. grupo.

Con este grupo nos da un total de 56 partidas (que para fines prácticos se aproxima a la muestra de 58 partidas)

El séptimo grupo sería como sigue:

7o.	903	}	<u>Rango</u>	
	813			
	613			
	902			
	> 943			
	714			
	< 412			
	602			
	5902		}	531
	====			

Con lo cual debemos calcular un nuevo rango promedio:

<u>Grupo</u>	<u>Rango</u>	<u>Promedio</u>
1o.	730	
2o.	752	
3o.	784	
4o.	701	
5o.	906	
6o.	819	
7o.	531	
	5223	746.14
	====	=====

Asimismo, deberemos obtener la desviación estándar definitiva usando la misma fórmula pero con los nuevos datos:

$$\text{Desviación estándar definitiva} = \frac{\text{Rango promedio}}{\text{Factor D2}}$$

Donde:

$$\frac{746.14}{2.847} = 262.079$$

Adicionalmente, debemos consultar las tablas G en la cual buscamos en el tamaño de la muestra de 56 (se aproxima a 60) para un tamaño de universo de 1,000 y un nivel de confianza del 90% y obtenemos la cifra de 0.2059 que será la tasa de error correspondiente a las características del muestreo que se esta realizando.

Esta tasa deberá multiplicarse por la desviación estándar definitiva (0.2059 X 262.079) obteniéndose 53.962 que multiplicado por el tamaño del universo (1,000) obtendremos 53,962.

Ahora bien, es necesario obtener un promedio de la muestra como sigue:

<u>Grupo</u>	<u>Suma</u>
10.	4,876
20.	4,350
30.	4,522
40.	4,564
50.	4,613
60.	4,540
70.	5,902
	<u>33,367</u>

Esta cifra entre 56 partidas que integran la muestra nos da un promedio de 595.839 que multiplicado por el tamaño del universo (1,000) nos da 595,839 a esta cifra hay que sumarle y restarle la cifra obtenida en el párrafo anterior (53,962); obteniéndose 649,801 y 541,877.

Por lo tanto, se puede decir que existen 90% de probabilidades de que el valor del universo se encuentre entre \$ 649,801 como máximo y \$ 541,877 como mínimo. En virtud de que el valor del universo es de \$ 575,168 se puede decir que es razonable este importe.

TABLA D

TABLAS PARA ESTIMAR EL TAMANO DE LA MUESTRA - ATRIBUTOS

Atributos	<u>Tabla</u>
-----------	--------------

(1) Tablas para nivel de confiabilidad de 90%
tasa de ocurrencia que no exceda:

2%	D-1A
<hr/>	
5%	D-1B
<hr/>	
10%	D-1C
15%	D-1D
20%	D-1E
30%	D-1F
40%	D-1G
50%	D-1H

(2) Tablas para nivel de confiabilidad de 95%
tasa de ocurrencia que no exceda:

2%	D-2A
5%	D-2B
10%	D-2C
15%	D-2D
20%	D-2E
30%	D-2F
40%	D-2G
50%	D-2H

(3) Tablas para nivel de confiabilidad de 99%
tasa de ocurrencia que no exceda:

2%	D-3A
5%	D-3B
10%	D-3C
15%	D-3D
20%	D-3E
30%	D-3F
40%	D-3G
50%	D-3H

TABLA D-1B

TAMAÑO DE LA MUESTRA PARA MUESTREO DE ATRIBUTOS

(Sólo para muestras al azar)

Tasa de ocurrencia esperada que no exceda el 5%

o tasa de ocurrencia esperada no menos de 95%

Nivel de confiabilidad 90% (Continuación)

Tamaño de la muestra para precisión de:

Tamaño del universo	+ .5%	+1%	+1.5%	+2%	+2.5%	+ 3%	+4%
4,050		976	501	298	196	138	79
4,100		979	502	298	196	139	79
4,400		995	506	300	197	139	79
4,700		1010	510	301	198	139	79
5,000	2535	1023	513	302	198	139	80
5,500	2658	1042	518	304	199	140	80
6,000	2769	1059	522	306	199	140	80
6,500	2871	1074	526	307	200	140	80
7,000	2965	1086	529	308	200	140	80
7,500	3051	1098	531	309	201	141	80
8,000	3130	1107	534	310	201	141	80
8,500	3204	1117	536	310	201	141	80
9,000	3272	1126	538	311	202	141	80
10,000	3396	1139	541	312	202	141	80
10,500	3452	1146	542	312	202	141	80
11,500	3553	1157	545	313	203	142	80
13,000	3685	1170	548	314	203	142	80
14,500	3796	1181	550	315	203	142	80
15,000	3830	1184	551	315	203	142	80
16,500	3920	1193	553	316	204	142	80
19,000	4047	1204	555	316	204	142	80
20,000	4091	1208	556	317	204	142	81
22,000	4168	1215	557	317	204	142	81
26,000	4293	1225	559	318	205	143	81
30,000	4390	1233	561	318	205	143	81
32,000	4430	1236	562	319	205	143	81
40,000	4556	1246	564	319	205	143	81
41,000	4569	1247	564	319	205	143	81
50,000	4663	1254	565	320	205	143	81
60,000	4736	1259	566	320	205	143	81
100,000	4891	1270	569	321	206	143	81
150,000	4972	1275	570	321	206	143	81
200,000	5013	1278	570	321	206	143	81
250,000	5038	1279	570	321	206	143	81
300,000	5055	1280	571	321	206	143	81
500,000	5090	1283	571	322	206	143	81

Confiabilidad de la muestra para frecuencias relativas

(Sólo para muestras al azar)

Tasa de ocurrencia en la muestra 0%

Para tamaño del universo de:

El tamaño de la muestra es	500 Límite superior	1,000 Límite superior	1,500 Límite superior	2,000 Límite superior	10,000 Límite superior	50,000 Límite superior	100,000 y mayores Límite superior
<u>Nivel de confiabilidad 90%</u>							
30	7.2%	7.3%	7.3%	7.3%	7.4%	7.4%	7.4%
40	5.4	5.5	5.5	5.5	5.6	5.6	5.6
50	4.3	4.4	4.4	4.4	4.5	4.5	4.5
60	3.5	3.7	3.7	3.7	3.8	3.8	3.8
70	3.0	3.1	3.2	3.2	3.2	3.2	3.2
80	2.6	2.7	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8
90	2.3	2.4	2.5	2.5	2.5	2.5	2.5
100	2.0	2.2	2.2	2.2	2.3	2.3	2.3
150	1.3	1.4	1.5	1.5	1.5	1.5	1.5
200	.9	1.0	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2
300		.6	.7	.7	.7	.8	.8
400		.4	.5	.5	.6	.6	.6
500		.3	.4	.4	.5	.5	.5
1,000				.2	.2	.2	.2
2,000					.2	.2	.2

TABLA F-27

Confiabilidad de la muestra para frecuencias relativas

(Sólo para muestras al azar)

Tasa de ocurrencia en la muestra 0%

Para tamaño del universo de:

El tamaño de la muestra es	500	1,000	1,500	2,000	10,000	50,000	100,000 y mayores
	Límite superior						
<u>Nivel de confiabilidad 90%</u>							
30	7.2%	7.3%	7.3%	7.3%	7.4%	7.4%	7.4%
40	5.4	5.5	5.5	5.5	5.6	5.6	5.6
50	4.3	4.4	4.4	4.4	4.5	4.5	4.5
60	3.5	3.7	3.7	3.7	3.8	3.8	3.8
70	3.0	3.1	3.2	3.2	3.2	3.2	3.2
80	2.6	2.7	2.8	2.8	2.8	2.8	2.8
90	2.3	2.4	2.5	2.5	2.5	2.5	2.5
100	2.0	2.2	2.2	2.2	2.3	2.3	2.3
150	1.3	1.4	1.5	1.5	1.5	1.5	1.5
200	.9	1.0	1.1	1.1	1.1	1.1	1.2
300		.6	.7	.7	.7	.8	.8
400		.4	.5	.5	.6	.6	.6
500		.3	.4	.4	.5	.5	.5
1,000				.2	.2	.2	.2
2,000					.2	.2	.2

TABLA A
Tabla de dígitos al azar (Continuación)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
46	90725	52210	83974	29992	65831	38857	50490
47	64364	67412	33339	31926	14883	24413	59744
48	08962	00358	31662	25388	61642	34072	81249
49	95012	68379	93526	70765	10592	04542	76463
50	15664	10493	20492	38391	91132	21999	59516
51	16408	81899	04153	53381	79401	21438	83035
52	18629	81953	05520	91962	04739	13092	97662
53	73115	35101	47498	87637	99016	71060	88824
54	57491	16703	23167	49323	45021	33132	12544
55	30405	83946	23792	14422	15059	45799	22716
56	16631	35006	85900	98275	32388	52390	16815
57	96773	20206	42559	78985	05300	22164	24369
58	38935	64202	14349	82674	66523	44133	00697
59	31624	76384	17403	53363	44167	64486	64758
60	78919	19474	23632	27889	47914	02584	37680
61	03931	33309	57047	74211	63445	17361	62825
62	74426	33278	43972	10119	89917	15665	52872
63	09066	00903	20795	95452	92648	45454	09552
64	42238	12426	87025	14267	20979	04508	64535
65	16153	08002	26504	41744	81959	65642	74240
66	21457	40742	29820	96783	29400	21840	15035
67	21581	57802	02050	89728	17937	37621	47075
68	55612	78095	83197	33732	05810	24813	86902
69	44657	66999	99324	51281	84463	60563	79312
70	91340	84979	46949	81973	37949	61023	43997

TABLA A
Tabla de dígitos al azar (Continuación)

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
71	91227	21199	31935	27022	84067	05462	36216
72	50001	38140	66321	19924	72163	09538	12151
73	65390	05224	72958	28609	81406	39147	25549
74	27504	96131	83944	41575	10573	08619	64482
75	37169	94851	39117	89632	00959	16487	65536
76	11508	70225	51111	38351	19444	66499	71945
77	37449	30362	06694	54690	04052	53115	62757
78	46515	70331	85922	38329	57015	15765	97161
79	30986	81223	42416	58353	21532	30502	32305
80	63798	64995	46583	09785	44160	78128	83991
81	82486	84846	99254	67632	43218	50076	21361
82	21885	32906	92431	09060	64297	51674	64126
83	60336	98782	07408	53458	13564	59089	26445
84	43937	46891	24010	25560	86355	33941	25786
85	97656	63175	89303	16275	07100	92063	21942
86	03299	01221	05418	36982	55758	92237	26759
87	73626	06486	03574	17668	07785	76020	79924
88	85636	68335	47539	03129	65651	11977	02510
89	18039	14367	61337	06177	12143	46609	32989
90	08362	15656	60627	36478	65648	16764	53412
91	79556	29068	04142	16268	15387	12856	66227
92	92608	82674	27072	32534	17075	27698	98204
93	23982	25835	40055	67006	12293	02753	14827
94	09915	96306	05908	97901	28395	14186	00821
95	59037	33300	26695	62247	69927	76123	50842
96	42488	78077	69882	61657	34136	79180	97526
97	46764	86273	63003	93017	31204	36692	40202
98	03237	45430	55417	63282	90816	17349	88298
99	86591	81482	52667	61582	14972	90053	89534
100	38534	01715	94964	87288	65680	43772	39560

TABLA F
 TABLAS DE CONFIABILIDAD DE LA MUESTRA
 PARA FRECUENCIAS RELATIVAS

<u>Tasa real de ocurrencia en la muestra</u>	<u>Tabla</u>
1%	F-1
2%	F-2
3%	F-3
4%	F-4
5%	F-5
6%	F-6
7%	F-7
8%	F-8
9%	F-9
10%	F-10
11%	F-11
12%	F-12
13%	F-13
14%	F-14
15%	F-15
16%	F-16
17%	F-17
18%	F-18
19%	F-19
20%	F-20
25%	F-21
30%	F-22
35%	F-23
40%	F-24
45%	F-25
50%	F-26
0%	F-27

TABLA F-3
 CONFIABILIDAD DE LA MUESTRA PARA FRECUENCIAS RELATIVAS
 (Sólo para muestras al azar)

TASA DE OCURRENCIA EN LA MUESTRA 3%

Para tamaño del Universo de:

El tamaño de la muestra es	500		1,000		1,500		2,000		10,000		50,000		100,000 y mayores	
	Límite inferior	Límite superior												
<u>Nivel de confiabilidad 90%</u>														
80	.9%	8.0%	.8%	8.2%	.7%	8.3%	.7%	8.4%	.7%	8.3%	.7%	8.4%	.7%	8.4%
90	1.0	7.5	.9	7.8	.8	7.8	.8	7.9	.8	8.0	.8	8.0	.8	8.0
100	1.0	7.2	.9	7.4	.9	7.5	.9	7.5	.8	7.6	.8	7.6	.8	7.6
120	1.2	6.5	1.1	6.8	1.1	6.9	1.0	6.9	1.0	7.0	1.0	7.0	1.0	7.0
140	1.4	6.1	1.2	6.4	1.2	6.5	1.2	6.6	1.1	6.7	1.1	6.7	1.1	6.7
150	1.4	5.9	1.3	6.2	1.2	6.3	1.2	6.4	1.1	6.5	1.1	6.5	1.1	6.5
160	1.5	5.8	1.3	6.1	1.3	6.2	1.3	6.3	1.2	6.4	1.2	6.4	1.2	6.4
180	1.6	5.5	1.4	5.9	1.4	6.0	1.4	6.0	1.3	6.2	1.3	6.2	1.3	6.2
200	1.7	5.2	1.5	5.6	1.5	5.7	1.4	5.7	1.4	5.8	1.3	5.9	1.3	5.9
250	2.0	4.9	1.7	5.3	1.7	5.4	1.6	5.5	1.6	5.6	1.5	5.7	1.5	5.7
300			1.9	4.8	1.9	4.9	1.8	4.9	1.7	5.1	1.7	5.1	1.7	5.1
400			2.1	4.4	2.0	4.5	2.0	4.6	1.9	4.7	1.9	4.7	1.9	4.7
500			2.3	4.1	2.2	4.2	2.1	4.3	2.0	4.5	2.0	4.5	2.0	4.5
600					2.2	4.0	2.2	4.1	2.1	4.3	2.1	4.3	2.1	4.4
700					2.4	3.9	2.3	4.0	2.2	4.2	2.1	4.2	2.1	4.2
800							2.4	3.9	2.2	4.1	2.2	4.1	2.2	4.1
900							2.4	3.8	2.2	4.0	2.2	4.0	2.2	4.1
1,000							2.5	3.7	2.3	3.9	2.3	4.0	2.3	4.0
1,500									2.4	3.7	2.4	3.8	2.4	3.8
2,000									2.5	3.6	2.5	3.6	2.5	3.7
3,000									2.6	3.4	2.6	3.5	2.5	3.5

LISTADO DE PARTIDAS

631	914	946	812	306	879	700	624	115	607	921	592	860	381	784
782	126	121	792	981	613	101	981	219	987	981	332	701	901	692
271	631	231	702	382	712	91	714	305	832	562	412	983	200	300
465	321	472	191	400	815	43	841	401	546	468	503	301	112	501
573	180	566	283	201	921	65	793	903	671	718	789	564	83	648
462	195	635	641	903	981	183	613	789	181	815	912	472	51	792
781	661	703	755	870	562	431	715	903	902	391	817	583	64	833
928	503	814	832	913	643	392	602	415	541	184	932	684	101	555
934	387	145	856	720	431	981	803	526	631	163	874	794	209	618
717	875	592	676	340	321	815	941	628	756	159	415	832	903	392
819	692	639	578	628	444	161	674	831	878	82	613	961	861	113
217	469	742	832	518	572	167	759	741	968	91	705	783	714	616
586	850	240	501	512	631	984	432	874	675	876	421	642	212	516
624	540	946	612	784	171	151	102	931	787	472	352	571	202	801
431	463	751	931	483	831	320	171	962	516	306	65	182	905	964
139	632	630	13	815	799	803	185	512	874	701	79	912	714	410
982	981	712	17	612	833	956	601	201	759	834	112	831	213	749
813	839	202	401	710	120	823	742	31	942	568	145	144	808	645
980	191	100	206	515	401	391	831	617	269	984	198	405	962	831
870	475	95	704	619	508	710	569	811	372	465	385	826	745	972
716	725	63	510	970	906	830	874	709	435	834	696	632	836	834
612	628	12	329	834	778	294	682	181	644	291	671	478	392	612
813	746	101	951	655	964	672	789	193	756	862	928	862	479	205
905	732	300	803	766	641	748	921	745	899	391	695	934	562	403
501	901	405	405	804	546	858	649	691	713	476	718	573	284	308
<u>16,332</u>	<u>14,607</u>	<u>11,163</u>	<u>14,333</u>	<u>16,341</u>	<u>16,023</u>	<u>12,170</u>	<u>16,553</u>	<u>14,518</u>	<u>17,136</u>	<u>13,090</u>	<u>13,307</u>	<u>16,210</u>	<u>11,289</u>	<u>15,044</u>
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====
Posición														
25	50	75	100	125	150	175	200	225	250	275	360	325	350	375

LISTADO DE PARTIDAS

101	301	507	810	600	381	902	810	329	295	800	112	601	981	821
420	712	801	720	300	98	313	712	951	301	981	214	812	714	799
375	211	312	300	181	101	517	212	400	710	781	714	909	213	525
700	715	614	913	192	202	817	301	321	819	831	213	305	202	611
109	813	714	715	302	12	701	905	946	234	712	905	841	905	789
208	919	121	915	456	905	305	543	778	506	613	202	415	301	109
301	971	144	721	782	718	201	826	471	791	401	519	576	112	808
901	810	525	95	821	827	200	974	742	771	501	612	719	121	501
575	615	376	312	798	999	313	113	121	881	419	719	313	721	905
980	312	810	900	811	787	803	481	301	911	471	819	19	919	501
650	414	913	801	525	851	606	701	303	321	810	302	201	278	306
121	518	178	792	621	627	871	813	501	171	895	401	35	567	401
213	720	181	834	703	104	971	101	603	163	761	903	291	642	475
905	812	191	651	801	906	862	92	802	412	935	821	718	747	51
871	917	175	517	705	517	571	801	978	213	712	799	58	812	302
913	181	164	409	903	871	691	73	561	410	868	711	23	910	921
714	219	132	208	401	715	711	45	813	761	783	413	102	217	962
213	313	329	209	305	615	910	32	714	311	982	871	140	70	583
202	516	951	301	378	903	818	51	678	912	391	936	31	603	745
611	617	789	305	482	871	917	191	982	871	367	651	54	707	582
815	710	219	901	972	711	897	712	461	641	482	741	65	941	323
191	102	314	61	362	411	645	132	171	572	982	800	181	862	317
271	148	715	712	375	789	546	412	218	613	564	121	589	741	910
117	151	136	201	412	981	201	821	318	714	743	199	212	688	615
312	916	717	735	571	305	309	711	909	901	992	175	306	913	592

11789	13633	11028	13538	13759	14692	15948	11505	13871	14205	17781	13934	8116	14977	16237
=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====	=====

Posición
400 425 450 475 500 525 550 575 650 675 700 725 750

LISTADO DE PARTIDAS

101	956	682	710	382	328	949	583	411	261
687	583	830	202	915	946	715	644	510	505
305	492	462	213	616	900	687	712	643	603
643	341	836	905	314	856	745	813	709	714
578	118	716	801	710	743	356	415	903	203
918	81	912	715	815	312	201	602	845	605
209	65	350	218	132	271	333	913	642	786
301	42	417	319	750	563	401	815	323	936
113	191	832	440	832	814	982	842	832	836
415	745	902	563	415	926	566	943	891	541
786	356	341	782	670	832	634	101	975	482
983	483	415	861	483	617	740	231	565	639
641	968	516	994	564	707	612	10	526	753
718	362	718	482	625	809	789	179	474	430
983	831	308	349	903	616	830	831	837	862
834	901	410	568	414	582	919	112	910	953
425	109	981	261	525	632	170	572	687	793
634	134	785	345	683	430	813	634	661	141
385	588	563	643	714	514	412	705	651	269
843	639	834	318	919	416	578	651	819	357
107	850	432	912	820	486	688	982	756	862
308	714	381	834	978	721	313	499	636	842
902	813	719	562	645	830	414	518	819	790
841	999	980	836	482	911	564	633	832	618
978	254	125	691	565	192	590	872	495	297
<u>14,628</u>	<u>1,285</u>	<u>15,427</u>	<u>14,528</u>	<u>16,341</u>	<u>15,954</u>	<u>15,001</u>	<u>14,812</u>	<u>17,459</u>	<u>15,868</u>
*****	*****	*****	*****	*****	*****	*****	*****	*****	*****
Posición									
775	800	825	850	875	900	925	850	975	1,000

TABLA A
 TABLA DE DIGITOS AL AZAR

	(1)	(2)	(3)	(4)	(5)	(6)	(7)
1	10480	15011	01536	02011	81647	91646	69179
2	22368	46573	25595	85393	30995	89198	27982
3	24130	48360	22527	97265	76393	64809	15179
4	42167	93093	06243	61680	07856	16376	39440
5	37570	39975	81837	16656	06121	91782	60468
6	77921	06907	11008	42751	27756	53498	18602
7	99562	72905	56420	69994	98872	31016	71194
8	96301	91977	05463	07972	18876	20922	94596
9	89579	14342	63661	10281	17453	18103	57740
10	85475	36857	53342	53988	53060	59533	38867
11	28918	69578	82231	33276	70997	79936	56865
12	63553	40961	48235	03427	49626	69445	18663
13	09429	93960	52636	92737	88974	33488	36320
14	10365	61129	87529	85689	48237	52267	67689
15	07119	97336	71048	08178	77233	13916	47564
16	51085	12765	51821	51259	77452	16308	60756
17	02368	21382	52404	60268	89366	19885	55322
18	01011	54092	33362	94904	31273	04146	18594
19	52162	53916	46369	58586	23216	14513	83149
20	07056	97628	33787	09998	42698	06691	76988
21	48663	91245	85828	14346	09172	30168	90229
22	54164	58492	22421	74103	47070	25306	76468
23	32639	32363	05597	24200	13363	38005	94342
24	29334	27001	87637	87308	58731	00256	45834
25	02488	33062	28834	07351	19731	92420	60952
26	81525	72295	04839	96423	24878	82651	66566
27	29676	20591	68086	26432	46901	20849	89768
28	00742	57392	39064	66432	84673	40027	32832
29	05366	04213	25669	26122	44407	44048	37937
30	91921	26418	64117	94305	26766	25940	39972
31	00582	04711	87917	77341	42206	35126	74087
32	00725	69884	62797	56170	86324	88072	76222
33	69011	65795	95876	55293	18988	27354	26575
34	25976	57948	29888	88604	67917	48708	12912
35	09763	83473	73577	12908	30883	18317	28290
36	91567	42595	27958	30134	04024	86385	29880
37	17955	56349	90999	49127	20044	59931	06115
38	46503	18584	18845	49618	02304	51038	20655
39	92157	89634	94824	78171	84610	82834	09922
40	14577	62765	35605	81263	39667	47358	56873
41	98427	07523	33362	64270	01638	92477	66969
42	34914	63976	88720	82755	34476	17032	87589
43	70060	28277	39475	46473	23219	53416	94970
44	53976	54914	06990	67245	68350	82948	11398
45	76072	29515	40980	07591	58745	25774	22987

TABLA E-2

Tamaño del grupo	D2 Factor
5	2.326
6	2.534
7	2.704
8	2.847

TABLA E
ESTIMACION DEL TAMANO DE LA MUESTRA - VARIABLE

TABLA E - 1

Tamaño de las muestras para estimación de balances promedios (variable)
Sólo para muestras al azar

Razón del error en la muestra a la desviación estándar (Error en la muestra/ <u>Desviación estándar</u>)	Tamaño de la muestra que se requiere para niveles de confiabilidad de:			
	<u>90%</u>	<u>95%</u>	<u>99%</u>	<u>99.9%</u>

EL TAMANO DEL UNIVERSO ES 500

.09	200	244	-	-
.10	176	217	-	-
.11	155	195	-	-
.12	137	174	241	-
.13	121	157	221	-
.14	108	141	203	-
.15	97	127	187	246
.16	88	118	172	230
.17	79	106	158	215
.18	72	96	146	201
.19	65	88	135	189
.20	60	81	125	176
.21	55	75	116	166
.22	51	69	108	156
.23	47	64	101	146
.24	43	59	94	138
.25	40	55	88	129
.30	-	-	64	97
.35	-	-	50	76
.40	-	-	-	60

Razón del error en
la muestra a la
desviación estándar
(Error en la muestra/
Desviación estándar)

Tamaño de la muestra que
se requiere para niveles
de confiabilidad de:

90% 95% 99% 99.9%

EL TAMAÑO DEL UNIVERSO ES 1,000

.07	356	440	-	-
.08	297	376	-	-
.09	250	322	452	-
.10	213	278	400	-
.11	183	241	335	474
.12	158	211	317	431
.13	138	186	283	392
.14	121	164	254	358
.15	107	146	228	326
.16	96	131	209	299
.17	86	118	188	274
.18	78	106	171	252
.19	70	97	156	232
.20	64	88	143	214
.21	58	81	132	199
.22	53	74	121	184
.23	49	68	112	171
.24	45	63	104	160
.25	42	58	96	148
.30	-	41	69	108
.35	-	-	52	82
.40	-	-	40	64

TABLA G

CONFIABILIDAD DE LA MUESTRA PARA VALORES PROMEDIOS

(SOLO PARA MUESTRAS AL AZAR)

Cuando el tamaño de la muestra es:

Para niveles de confiabilidad de:
90% 95% 99% 99.9%

El error en muestreo como múltiplo de la desviación estándar

EL TAMAÑO DEL UNIVERSO ES 500

	<u>+</u>	<u>+</u>	<u>+</u>	<u>+</u>
40	.2494	.2972	.3912	.5005
50	.2207	.2630	.3461	.4414
60	.1992	.2373	.3125	.3996
70	.1824	.2173	.2860	.3658
80	.1685	.2008	.2644	.3382
90	.1570	.1871	.2463	.3150
100	.1471	.1753	.2308	.2943
110	.1386	.1651	.2173	.2778
120	.1309	.1560	.2053	.2626
130	.1241	.1479	.1947	.2490
140	.1180	.1406	.1850	.2367
150	.1124	.1339	.1763	.2248
200	.0914	.1074	.1413	.1802

EL TAMAÑO DEL UNIVERSO ES 1,000

	<u>+</u>	<u>+</u>	<u>+</u>	<u>+</u>
40	.2548	.3036	.3997	.5113
50	.2268	.2702	.3556	.4535
60	.2059	.2453	.3292	.4130
70	.1897	.2260	.2982	.3804
80	.1764	.2102	.2767	.3539
90	.1654	.1971	.2595	.3319
100	.1560	.1859	.2448	.3121
110	.1480	.1763	.2321	.2968
120	.1408	.1678	.2209	.2826
130	.1345	.1603	.2068	.2699
140	.1290	.1537	.2022	.2587
150	.1238	.1475	.1942	.2477
200	.1041	.1240	.1632	.2081
300	.0795	.0947	.1246	.1589
400	.0637	.0759	.0999	.1274

EL TAMAÑO DEL UNIVERSO ES 2,000

	<u>+</u>	<u>+</u>	<u>+</u>	<u>+</u>
40	.2575	.3068	.4038	.5165
50	.2297	.2737	.3603	.4594
60	.2092	.2492	.3281	.4196
70	.1932	.2302	.3029	.3874

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

INDICE

	<u>PAGINA</u>
Introducción	4.1.1
Importancia	4.1.2
Concepto	4.1.2
Objetivo	4.1.3
Metodología	4.1.4
Informe	4.1.14

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

INTRODUCCION

Actualmente la Administración de Empresas se ve en la necesidad de tomar decisiones sensatas y lógicas, con el propósito de aprovechar las grandes oportunidades que brindan la automatización, la electrónica y otros inventos trascendentes, ha empezado a percatarse de que los sistemas y procedimientos que eran considerados válidos con el correr del tiempo ya no lo son. Por tanto, el decidir si los cambios se hacen ahora o se dejan para más tarde, es sumamente importante para el administrador moderno, ya que una demora al respecto puede causar pérdidas innecesarias. Por otra parte, una decisión mal hecha, puede conducir a resultados desastrosos.

La toma de decisiones es considerada como el acto de mayor importancia en la Administración, porque determina el camino que seguirá la empresa. Un requisito de importancia para llegar a una decisión que pudiéramos llamar científica, es contar con la debida información. También se requiere un conocimiento claro de la forma en que trabaja la organización. ¿Cómo se llevan a cabo los planes? ¿Cómo se examinan los resultados? ¿Cómo se ejecutan los mejoramientos? por otra parte ¿Cuáles son los problemas inherentes a los objetivos y planes, políticas y decisiones, sistemas y procedimientos, métodos de operación, recursos físicos y humanos? Habrá que preguntarse también cómo se verán afectados en el futuro todos estos aspectos.

Es necesario que los auditores obtengan, investiguen y evalúen información precisa y que presenten los resultados a la gerencia, para que ésta proceda a dictar las medidas correctivas.

IMPORTANCIA.

La auditoría Administrativa constituye una oportunidad para mostrar, qué es lo que la administración de un negocio está logrando, su importancia radica en detectar las deficiencias administrativas de la empresa, de tal manera que se logren mayores beneficios; debido a que esta auditoría, es un instrumento preciso de la administración para la constante evaluación de los métodos y la eficiencia de todas las funciones y áreas de la organización, proporcionando a ésta la debida información para la toma de decisiones, permitiendo a su vez adaptar a la organización a los constantes cambios tecnológicos, a la estrecha competencia, así como al crecimiento de la misma.

CONCEPTO.

A continuación haremos cita de algunos conceptos de diferentes autores y posteriormente concluiremos con lo que nuestro juicio es la Auditoría Administrativa.

WILLIAM P. LEONARD:

"Es el examen comprensivo y constructivo de una empresa, de una institución, de una sección del gobierno o de cualquier parte de un organismo, como una división o departamento, respecto a sus planes y objetivos, sus métodos y controles, su forma de operación y el uso de sus recursos físicos y humanos".

DR. ROBERTO MACIAS PINEDA:

"Constituye una oportunidad para mostrar que es lo que un negocio está logrando. Es una "audiencia" en la cual los asistentes pueden enterarse de lo que se ha logrado con respecto a las políticas y programas sobre los que hacen la auditoría administrativa, suministra una oportunidad específica para el examen de todas las partes o de determinadas partes de las actividades de las relaciones de empleados en el negocio".

J. RODRIGUEZ VALENCIA:

"Es un examen detallado, metódico y completo practicado por un profesional de la administración sobre gestión de un organismo social. Consiste en la aplicación de diversos procedimientos con el fin de evaluar la eficiencia de sus resultados en relación con las metas fijadas; los recursos humanos, financieros y materiales empleados, la organización, utilización y coordinación de dichos recursos los métodos y controles establecidos en su forma de operar".

DR. FABIAN MARTINEZ VILLEGAS:

"Es el examen metódico y ordenado de los objetivos de una empresa, de su estructura orgánica y de la utilización del elemento humano a fin de informar sobre los hechos investigados".

En conclusión, podríamos definir la Auditoría Administrativa como la revisión metódica, objetiva, ordenada y constructiva de las metas alcanzadas por un organismo empresarial, así como de sus lineamientos, políticas, planes y programas establecidos y de la ejecución de sus funciones; efectuando un examen de la estructura administrativa, de los recursos técnicos, humanos y materiales y de sus sistemas, métodos y procedimientos, con la finalidad de alcanzar un óptimo aprovechamiento de éstos, que coadyuven a su productividad.

OBJETIVO.

El objetivo principal es evaluar y optimizar la eficiencia de los métodos y sistemas a través de sus recursos humanos y materiales, tendientes al cumplimiento de sus metas, políticas y planes debiendo culminar con uno o varios informes.

METODOLOGIA.

A) PLANEACION.

La planeación de la auditoría administrativa se enfoca a conjuntar cierto número de elementos que el auditor no debe pasar por alto durante el análisis preliminar, de lo contrario se topará con una serie de dificultades desde los puntos de vista personal y fecha de terminación del trabajo.

Estudio Preliminar.

Antes de asignar un plan de trabajo, debe efectuarse un estudio preliminar; por lo que con el propósito de jerarquizar los puntos más relevantes que requieran de una atención más profunda por parte del auditor, se procede a un examen completo por medio de un reconocimiento general de la entidad. El estudio preliminar se encamina a "llevar a cabo la localización real del problema, para conocer la naturaleza y objetivo del estudio completo".

El estudio preliminar se diseña para que éste coadyuve a la elaboración de un informe que recomiende un plan general para llegar a la solución específica del problema, con el fin de:

- Tener una visión general de la aplicación de la aplicación de las operaciones administrativas de la empresa.
- Evaluar la efectividad de la determinación del área en cuestión.
- Encontrar áreas en las que haya deficiencias administrativas.
- Conocer cuáles son los elementos de mayor importancia que hay que examinar y evaluar.
- Conocer el por qué se requiere el estudio de cada uno de ellos.
- ¿Cómo comenzar?

- Determinar hasta dónde debe llegar el estudio preliminar.
- Estimar el tiempo y los recursos necesarios.
- Sugerir medidas correctivas.
- Evaluar las áreas que puedan estar sujetas a una revisión posterior.

Al tomar en cuenta lo anterior, el auditor tendrá un panorama más amplio de las funciones que tiene que realizar y así mismo estimará el tiempo y los recursos humanos que empleará.

Contenido del estudio preliminar.

Indistintamente de los orígenes de la auditoría, comprende:

- Información documental.
- Información sobre el campo de trabajo.

Entrevistas.

Es recomendable seleccionar algunas personas de la empresa para llevar a cabo entrevistas directas, ya que es probable que tuvieran algunas sugerencias o ideas con relación a los problemas fundamentales que se deben tratar en el transcurso de la auditoría.

Definición del área a investigar.

Se debe definir la materia objeto de nuestro estudio; puede ser una función específica o un departamento, pero se recomienda que la revisión comprenda a toda la empresa con el fin de tener un panorama más amplio de los problemas y de su origen. Como conclusión, podemos decir que planear la auditoría adminis-

trativa es conocer precisamente lo que se tiene que hacer. En cuanto al trabajo a desarrollar el auditor requiere de:

- Cuestionarios
- Comentarios
- Hoja de análisis y papelería necesaria

El trabajo a desarrollar puede ser por áreas o total:

Procesal: planeación, organización, dirección y control.

Funcional: Consejo de administración, gerencia, asesoría, producción, comercialización, personal, finanzas.

Analítico: puestos, tiempos, formas, equipos, costos, materiales.

La auditoría a desarrollar dependerá del control existente, de la calidad operativa de la administración y de otras características especiales de la empresa.

Después de este paso el siguiente es definir y desarrollar un programa de auditoría.

El programa es el plan detallado que señala los diferentes pasos a seguir, el número y calidad del personal que se asignará al trabajo, los medios que se utilizarán y los lineamientos generales a que habrá de sujetarse la revisión, con la finalidad de guiar al auditor en su trabajo.

CLASIFICACION DE LOS PROGRAMAS.

Generales. - Son los que se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar, con mención de los objetivos particulares.

Analíticos.- Describen detalladamente la forma de aplicación de los procedimientos de auditoría administrativa.

Programas tipo.- Son los que enuncian los procedimientos a seguir en situaciones afines a dos o más empresas.

Programas por áreas.- Se aplican a áreas específicas.

El auditor podrá adaptar cualquiera de éstos en el desarrollo de su trabajo de acuerdo a las circunstancias.

Los principales puntos que debe contener un programa son los siguientes:

	Entrevistas
	Pláticas telefónicas
TRABAJOS PRELIMINARES	Correspondencia
	Lista de puntos a definir
	Propósito de la auditoría
	Tipo de auditoría
	Honorarios
CONTRATOS DE SERVICIOS PROFESIONALES	Tiempo de la auditoría
	Condiciones y limitaciones
	Facilidades
	Características jurídicas
	Características de operación
	Características de organización
INFORMACION GENERAL DE LA EMPRESA	Funcionarios principales
	Funciones principales
	Diagramas de organización
	Manuales de organización
	Reglamentos

FUENTES DE INFORMACION

Formas de papelería
Archivos
Lugares de trabajo
Personal que se entrevistará
Otros registros
Externas

PERSONAL QUE EMPLEARA

Auxiliares
Analistas
Supervisores
Especialistas
Otros

**FACILIDADES QUE PROPORCIONARA
LA EMPRESA**

Personal
Local
Instrumentos
Equipo
Discusión de problemas

SECUENCIA DE LA AUDITORIA

Funciones
Departamentos
Secciones
Puestos

FORMULACION DE CUESTIONARIOS

De aspectos administrativos
De aspectos Técnicos
Departamentales
Seccionales
Otros

ENTREVISTAS

Director General
Gerentes
Supervisores
Obreros
Empleados

TECNICAS

Tipos de diagramas
Técnicas matemáticas
Técnicas de ingeniería industrial
Otras

INFORME DE AUDITORIA

Consejo de administración
Director General
Gerentes
Supervisores
Otros

PLAN DE ORGANIZACION

Diagramas
Manual de organización
Equipo
Personal
Fecha de iniciación
Tiempo

B) EXAMEN.

La siguiente etapa en el desarrollo de la auditoría administrativa es el examen de la información obtenida, a fin de medir su funcionamiento actual.

En el examen el auditor debe precisar aquellos hechos significativos cuyo comportamiento afecte de alguna manera a una determinada función, actividad, sistema, procedimiento o método.

Fundamentalmente en el análisis el auditor debe cuidar los siguientes aspectos:

- Que los objetivos y planes establecidos en la organización sean reales y viables.
- Que las políticas, programas y estrategias de la entidad, propuestos por la administración, estén acordes a los planes y objetivos de la misma.

- Si la dirección administrativa es idónea para el logro de las metas de la organización.
- Si la comunicación hacia niveles superiores e inferiores es adecuada para que la administración alcance las metas de la organización.
- Si los controles administrativos son los indicados para el cumplimiento de las metas de la empresa.
- Si existen problemas administrativos y operativos en concordancia con el ambiente de trabajo.
- Si existen problemas administrativos unidos con el elemento humano.
- Si el sistema de información es apropiado y eficiente para el logro de las metas de la entidad.

Vigilando los aspectos antes mencionados el auditor contará con una estructura fundamental para plantearse preguntas específicas que le ayuden a distinguir los problemas reales, independientemente de ello, debe mantener una actitud mental abierta.

A continuación y con el fin de hacer más objetiva esta etapa de la auditoría se enuncian algunos puntos básicos a cubrir:

a) Revisión de eficacia y objetivos de la entidad.

- Circunstancias internas y externas que influyen en la planificación de la empresa a fin de conocer si la compañía responde a las condiciones cambiantes y a sus oportunidades de crecer y sobrevivir a largo plazo, o en caso contrario, si aquella no progresa.
- Objetivos generales y específicos y administración por objetivos, para determinar si la compañía cumple con ellos, o si existe una mala administración.

b) Examen sobre los planes a largo plazo y las áreas funcionales de la organización (contabilidad, finanzas, mercadotecnia, producción y personal).

Ejemplo dentro de Contabilidad y Finanzas:

- Evaluar si se satisfacen o no las exigencias planteadas por los gerentes de todos los niveles, los líderes entre dos funciones y otras áreas funcionales vinculadas con contabilidad y finanzas, con el fin de determinar la capacidad de estos departamentos para producir información gerencial y operacional para que la organización se realice de manera eficiente y económica.

c) Evaluación de estrategias y programas.

- Eficiencia de la organización para vincularse a las tendencias sociales y a los cambios tecnológicos, a fin de conocer si el grado de planificación estratégica es el deseado por la dirección.

- Efectividad de la Administración para elaborar programas acordes a las tendencias sociales y cambios tecnológicos.

d) Examen de las políticas, normas y procedimientos.

- Si las políticas generales y específicas ayudan a la organización a seguir el curso de acción planificado para el logro de sus objetivos.

- Si el funcionamiento de las operaciones bajo el control de los administradores operativos es el óptimo.

c) ÉVALUACION DE LOS RESULTADOS.

Los resultados deben evaluarse en función del enfoque empleado en la auditoría; es decir, si ésta se realizó desde un punto de vista de la empresa en su totalidad, procesal, funcional o analítico; utilizando para el

efecto los diversos cuestionarios aplicados durante el desarrollo de la auditoría.

A continuación con el propósito de objetivizar lo anterior se presenta la siguiente escala de valores representada por puntos que difieren la apreciación:

APRECIACION	PUNTO	CUMPLIMIENTO
Buena	3	80 a 100%
Regular	2	60 a 79%
Mala	1	1 a 59%

Considerando que la finalidad de la Auditoría Administrativa es la de evaluar los objetivos, planes y metas fijados en la empresa, se asignan a los cuestionarios relativos una situación mayor multiplicando por 10 los puntos de la escala anterior.

La evaluación de una empresa en su totalidad sería la siguiente:

OBJETIVOS	PUNTOS	CALIFICACION
Protección de los intereses:		
Empresa	3 X 10 =	30
Acreedores	3 X 10 =	30
Accionistas	3 X 10 =	30
Autoridades gubernamentales	3 X 10 =	30
Subtotal objetivo		120

DIRECCION	NO. DE PREGUNTAS		PUNTOS	CALIFICACION
Función ejercida a:				
Recursos humanos	20	X	3 =	60
Recursos materiales	15	X	3 =	45
Subtotal por cinco departamentos				105 X 5 = 525

RECURSOS (HUMANOS, MATERIALES
Y TECNICOS)

Producción	50	X	3 =	150
Comercialización	40	X	3 =	120
Personal	45	X	3 =	135
Finanzas	40	X	3 =	120
Contabilidad	30	X	3 =	90
Subtotal de recursos				615

PROCESO ADMINISTRATIVO

Planeación	30	X	3 =	90
Implementación	30	X	3 =	90
Control	15	X	3 =	45
Subtotal Proceso Administrativo				225 X 5 = 1,125
Puntuación final				2,405 =====

El resultado obtenido de 2,405 es el óptimo y con éste se forma una escala que define el nivel de eficiencia de la administración como sigue:

PUNTUACION	PORCENTAJE	NIVEL
1,924 a 2,405	80 a 100	Bueno
1,460 a 1,923	60 a 79	Regular
33 a 1,459	1 a 59	Maló

D) DISCUSION DE LOS RESULTADOS.

El auditor, durante el desarrollo de la Auditoría o antes de su conclusión, deberá exponer y discutir los resultados y recomendaciones; señalando con tacto y objetividad los aspectos de mayor importancia.

El auditor deberá intercambiar impresiones relativas a los hallazgos que juzgue prudentes, el personal con quien se haya de discutir, puede ser con supervisores u otras personas afectadas, incluso con los jefes de departamento y la dirección; esto tiene como finalidad, establecer una solución inmediata a las desviaciones o poner en marcha las recomendaciones propuestas.

Al llevar a cabo un cambio de impresiones, es conveniente observar entre otros factores: planeación de la revisión, desarrollo de la misma y su conclusión.

Al convocar a la reunión a las personas involucradas, deberá tener cuidado el auditor de elegir a las personas con autoridad suficiente para tomar decisiones y emprender la acción correspondiente, de hacerle llegar el temario a tratar a fin de interesar a las personas a concurrir.

El auditor deberá procurar que al dar por terminada una reunión, queden definidas las acciones a seguir para corregir las desviaciones en políticas o procedimientos, aprobación de nuevos sistemas y métodos, implantación de nuevas normas, reorganización de funciones, corrección de prácticas inadecuadas.

Una vez expuestos y discutidos los resultados y recomendaciones, el auditor podrá elaborar el borrador de su informe.

INFORME.

Resulta bastante práctico el que el auditor, a medida que desarrolle su trabajo, a la vez redacte en borrador su informe; debiendo recopilar al

efecto, todos los hechos que reflejen deficiencias, irregularidades, puntos débiles, pérdidas innecesarias, métodos inadecuados, acomodándolos en el orden de su importancia relativa.

Dicho borrador establecerá la guía para la adecuada presentación del informe, el cual deberá ser turnado en su oportunidad a los ejecutivos de la empresa y a los jefes del departamento o sección que se auditó, de esta manera, el informe se constituye en una guía para mejorar la administración de la entidad económica.

Este documento, estará informando la actual situación administrativa de la empresa auditada, así como las posibilidades de lograr superarlas, ya que presentará todos aquellos hechos significativos que tienen efectos en las prácticas administrativas.

El informe de la Auditoría Administrativa deberá mostrar a su lector, la calidad, alcance y desarrollo del trabajo que realizó el que ejecutó tal auditoría.

Tal informe no solo será de utilidad para los ejecutivos, sino también para los dueños de la empresa, debido a que tendrán información completa sobre la actuación de los dirigentes de sus negocios. Será útil al inversionista, porque sabiendo que si por norma se emplea la Auditoría Administrativa, esto le dará más confianza y podrá determinar la posición que la empresa guarda en el mercado y su desarrollo hacia el futuro, a fin de asegurar mejor su inversión, que dependerá tanto de la calidad de los administradores, como de las utilidades que se obtengan.

Para el personal será de gran utilidad, puesto que podrá conocer cómo ha efectuado su trabajo y cómo lo puede mejorar, eliminando los puntos débiles que puedan afectar su proyección dentro de la empresa.

La utilidad del informe de Auditoría dependerá de tres factores fundamentales:

- a) Redacción adecuada
- b) Oportunidad en la presentación
- c) Adecuada selección del material tratado.

En cuanto al requisito de forma, no se puede hablar de un "informe tipo" es decir, con cierta uniformidad en el texto, pues esto dependerá de la clase de empresa de que se trate (comercial, industrial, ganadera) y de los hechos o situaciones que, a juicio del auditor o por solicitud expresa del cliente, ameriten ser mencionados. Sin embargo, los informes podrán ser:

Parciales.- Cuando se refieran a cierta área en particular.

Totales.- Cuando abarcan la totalidad de las funciones de la empresa.

Estos, a su vez, podrán presentarse en forma preliminar o definitiva, aunque en los casos de auditorías de larga duración pueden hacerse en forma de progreso.

Por otro lado, se pueden presentar como: cartas, cuestionarios, memoranda, verbales, rutinarios, especiales, informales o técnicos.

Por lo general, el Informe de Auditoría Administrativa se presenta por escrito, pero cuando se trata sobre aspectos muy confidenciales o de naturaleza controvertible, es aconsejable que se rinda primero, en forma verbal.

CONTENIDO DEL INFORME.

Ante todo, al formular el Informe de Auditoría, se deberá pensar en quienes lo recibirán, de esta manera, se podrá facilitar su diseño, a fin de que resulte lo más comprensible que el caso lo amerite.

Tanto su diseño, como su contenido variará en función a:

- El tipo de Auditoría de que se trate.
- El propósito que se persiga.
- Las fallas que se encontraron.
- Las medidas o sugerencias que se propusieron.

Como contenido del Informe de Auditoría Administrativa, se pueden señalar los siguientes puntos:

1. Alcance de la Auditoría.

Podemos entender por alcance, la profundidad de las revisiones efectuadas en las diferentes áreas funcionales de la entidad económica. Será prudente hacer una breve descripción del trabajo desarrollado por las personas que hayan participado en el; así mismo, deberán mencionarse también las limitaciones encontradas al efecto, redundando ésto en una mejor comprensión de parte del lector del Informe.

2. Apreciación sobre los aspectos esenciales de las "Zonas Problema".

La apreciación que haga el auditor acerca de la existencia, en alguna de las funciones administrativas, de ciertas condiciones perjudiciales o tendencias impropias que pueden ser negativas al desarrollo de la empresa.

3. Evaluación del departamento o sección sujeto a revisión. Será de vital importancia, informar a los ejecutivos, sobre el grado de eficiencia en que se están llevando a cabo, las funciones administrativas de la entidad económica.

4. Recomendaciones.

Cada recomendación que se formule, deberá tender a eliminar las fallas detectadas, corregirlas y mejor aún, prevenirlas, contribuyendo así a mejorar el sistema administrativo de la entidad auditada. Antes de hacer cualquier recomendación, el auditor debe tomar muy en cuenta, los recursos de que dispone la empresa para poder ponerlas en práctica; el auditor debe, además, proponer ante un mismo problema, varios cursos alternativos de acción, de los cuales la empresa elegirá el que más le convenga. Las recomendaciones que se hagan deben dar una idea general del por qué de los cambios y beneficios que se originen, una vez que se hayan aprobado e implantado. Es necesario que, independientemente de que

dichas recomendaciones puedan o no, ser llevadas a la práctica por el propio personal de la empresa, si deben (por lo menos), ser supervisados por los auditores, hasta su completa aceptación.

5. Anexos.

Son documentos de que se vale el auditor para ampliar o dar una mayor claridad a las aseveraciones que plasmó en su informe, como por ejemplo: las gráficas, diagramas, cuadros, formas de papelería. Con el objeto de facilitar la lectura e interpretación de tales anexos, se recomienda presentarlos de manera que se respete la secuencia observada en el desarrollo de los puntos anteriores.

Deberá precisarse siempre, la responsabilidad que el auditor tiene, en relación al Informe de Auditoría Administrativa; o sea que el auditor no será responsable de la implantación de sistemas, puesto que él sólo se concreta a notificar todas las fallas que eliminen, corrijan o prevengan, correspondiendo exclusivamente a la dirección de la empresa, la decisión de adoptarlas o rechazarlas.

Es pertinente hacer notar que, los problemas encontrados de escasa trascendencia, pueden ser tratados verbalmente con jefes de menor nivel jerárquico, los cuales, les podrán dar un tratamiento efectivo, sin que se tenga que distraer la atención de los directivos, de los puntos realmente importantes del Informe.

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

INDICE

	<u>PAGINA</u>
Evolución	5.1.1
Metodología	5.1.3
Orden	5.1.4
Evidencia	5.1.5
Apriorismo	5.1.6
Metodología Inventiva	5.1.6
Método Eurístico	5.1.6
Importancia y necesidad	5.1.9
Responsabilidad del auditor externo	5.1.11
Responsabilidad ante terceros	5.1.11
Responsabilidad ante el cliente	5.1.12
Responsabilidad Civil	5.1.13
Responsabilidad Fiscal	5.1.15
Responsabilidad Penal	5.1.15
Por imprudencia	5.1.16
Por fraude	5.1.16
Por encubrimiento	5.1.16
Revelación de secretos	5.1.17
Responsabilidad profesional	5.1.18
Responsabilidad ante el Colegio Profesional	5.1.18
Etica profesional del contador público independiente	5.1.20
Conceptos	5.1.28
Objetivo	5.1.29
Normas de auditoría	5.1.29

INDICE

(CONTINUACION)

	<u>PAGINA</u>
Procedimientos de auditoría	5.1.39
Técnicas de auditoría	5.1.39
Clasificación de las técnicas de auditoría	5.1.39
Tipos de técnicas	5.1.40
Planeación y supervisión	5.1.41
Alcance y programas	5.1.47
Extensión o alcance de las pruebas de auditoría	5.1.47
Clase de procedimientos de auditoría	5.1.48
Necesidad de ampliar o reducir las pruebas	5.1.48
Pruebas de procedimiento	5.1.50
Informes	5.1.88
Características del dictamen nuevo con respecto al tradicional	5.1.95

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

EVOLUCION

La situación actual de los objetivos de auditoría y el informe del auditor son el resultado de un proceso evolutivo. La profesión contable se ha desarrollado dramáticamente en el transcurso de un período de tiempo relativamente corto. A diferencia de la legal, y la medicina, que ya eran profesiones organizadas antes del medioevo, la del contador como profesión, puede remontarse sólo hasta las Islas Británicas del siglo XIX. Ciertamente es que en la Italia del siglo XV se conocían ya las técnicas de teneduría de libros del contador, pero las características de la contabilidad, como hoy las conocemos, no existían ni siquiera en forma de vestigios.

Como frecuentemente ha demostrado ser el caso de la historia de la contabilidad, gran parte del estímulo inicial que recibió la profesión, surgió a consecuencia de un desastre económico. El fervor especulativo de la Inglaterra del siglo XVIII culminó, en 1720, con la Estafa de los mares del Sur, que hizo surgir un vehemente clamor público, que a su vez condujo a una investigación que requería los talentos de los contadores. Durante el siguiente siglo, se hizo cada vez más frecuente acudir a personas externas a la organización y diestras en la teneduría de libros, para investigar quiebras, disputas respecto a cuentas y, hasta cierto grado, llevar los libros de los comerciantes.

A mediados del siglo XIX, el uso de contadores había progresado hasta el punto en que un grupo de profesionistas escoceses estuvo en posición de solicitar de la corona una patente de incorporación, en 1854.

Ninguna sociedad inglesa recibió patente hasta 1870; y el Instituto de Contadores con Patente, en Inglaterra y en Gales, recibió la suya en 1880.

En los Estados Unidos, el progreso de la contabilidad pública fue menos rápido, y tuvo su origen en los antecedentes británicos. Una gran mayoría de los contadores del siglo XIX se adiestró en las Islas Británicas, y vino originalmente a los Estados Unidos a petición de inversionistas británicos que deseaban que sus intereses fueran protegidos. Y en 1887, se formó la primera organización nacional de contadores: La Asociación Norteamericana de Contadores Públicos; y en 1896 se otorgó el primer reconocimiento legal a la profesión, con la expedición de la primera ley para Contadores Públicos en el Estado de Nueva York.

Muchos factores contribuyeron al crecimiento de la contabilidad durante los primeros 30 años del presente siglo. Se trataba de un período de rápido crecimiento industrial, y la profesión contable creció simplemente como consecuencia en parte, del crecimiento económico. Adicionalmente, el crecimiento de los mercados de valores públicos, y la creciente práctica de publicar informes anuales alentada por la Bolsa de Valores de Nueva York, condujo al empleo de los auditores para agregar confiabilidad a estos informes. Durante éste período la Junta Federal de Reservas comenzó a requerir estados financieros auditados, en respaldo de solicitudes para el descuento de documentos comerciales.

Posteriormente conforme creció y progresó la profesión de contador público, su función más conocida -la auditoría-, también ha sufrido cambios, tanto en cuanto a objetivos como en técnicas.

En los primeros días de la contabilidad pública, la función de auditoría consistía primordialmente en un trabajo de vigilancia, su objetivo era detectar fraudes y errores técnicos y de principios.

Con el paso del tiempo, y el crecimiento de las empresas hasta un tamaño que hizo que los sistemas internos de control sumamente mejorados resultaran económicos, una auditoría detallada de las transacciones se hizo impráctica.

En la década de los 20's, los procedimientos tendían a dar énfasis a los saldos de las cuentas y la verificación de ellos a la fecha del balance.

En la década de los 30's, los procedimientos se extendieron para incluir la verificación fuera de los libros del cliente, como procedimiento regular y requerido.

En la década de los 40's y 50's ocurrieron dos cambios significativos en el método de auditoría. En primer lugar, el énfasis de los usuarios del estado financiero, cambió más el estado de ingresos, alejándose de la hoja de balance, y el objetivo del auditor se modificó correspondientemente. Como se daba información más detallada sobre la cuenta de ingresos, y los analistas e inversionistas prestaban más atención a las ganancias por acción, el auditor se dedicó a estas áreas.

El segundo cambio importante fue la revisión del control interno como clave de la auditoría. Es cuando el fraude dejó de ser un objetivo de la auditoría.

Hasta la actualidad el auditor da importancia a la revisión de control interno que ha traído objetivos adicionales de la auditoría. Con el control interno el auditor se ha colocado en una posición que le permite sugerir mejoras en el sistema contable y controles del cliente.

Es tan importante la tarea del auditor, que ya no puede rendir su opinión sin que ésta se encuentre totalmente fundamentada.

METODOLOGIA'

"Las normas de auditoría generalmente aceptadas" en sus áreas de personales y relativas a la ejecución del trabajo a la información y dictamen surge la necesidad del "Método".

Para el objeto de nuestro estudio, en Auditoría consideramos el método como el conjunto de técnicas y procedimientos con que cuenta la Auditoría para obtener sus objetivos. Analizando la definición anterior podemos decir que si ese conjunto de técnicas y procedimientos no fueran aplicadas en una forma metódica, no se podría llegar a obtener los fines de la Auditoría.

De donde se desprende la necesidad del método y la Metodología y su aplicación práctica en Auditoría.

La Metodología en su más amplia acepción se puede definir como "El estudio del Método", desde un punto de vista más formal encontramos a la metodología como "La parte de la lógica que estudia los métodos del conocimiento", también "El estudio que nos enseña a aplicar correctamente la lógica".

Es una ciencia sobre todo en el renglón de Auditoría que se basa en la lógica aplicación de un criterio, para emitir una "Opinión" reflejada en un dictamen objetivo y profesional.

En la auditoría encontramos el objeto y fin perfectamente bien definido ya que el objeto sobre el que se van a aplicar los diferentes métodos serán siempre invariablemente los estados financieros, Libros y Registros, Comprobantes, Documento Contable y Documentación Legal vinculada con la contabilidad de la empresa, así como cualquier otro tipo de información que esté relacionada con las operaciones contables y financieras de la empresa. Y el fin primordial del Auditor es dar su opinión sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, que dichos estados están formados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

ORDEN

Siendo el método esencialmente la aplicación ordenada de técnicas y procedimientos en Auditoría de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, en las relativas a la ejecución del trabajo nos encontramos que el trabajo de Auditoría deberá ser organizado, programado y planeado antes de su ejecución.

Como todo profesional el Contador Público en la ejecución de su trabajo tiene métodos y técnicas para planear su trabajo siendo las más generalizadas entre los Auditores:

- a) Entrevistas previas con el cliente.
- b) Inspección de las instalaciones y observaciones de las operaciones.

- c) Investigación con Directores y Funcionarios.
- d) Inspección de Documentos principales y determinantes de la empresa.
- e) Examen y análisis de estados financieros.
- f) Experiencias o Auditorías anteriores.
- g) Estudio y evaluación del control interno.

Podríamos seguir enumerando un sin fin de métodos y técnicas que le sirven al Auditor para planear y ordenar anticipadamente el trabajo que se va a ejecutar.

Es fundamental la planeación anticipada en el trabajo de Auditoría que se puede decir que es la base; no sólo para la ejecución del trabajo sino para fijar el tiempo, los Auditores y ayudantes que se necesitarán para su desarrollo y por consecuencia la fijación de los honorarios que se irán a cobrar por la auditoría.

Se vuelve imprescindible para todo Auditor la aplicación y cumplimiento a este tema de "orden" de la Metodología General aplicada que en Auditoría se traduce en "planeación".

EVIDENCIA

Es el fin de toda ciencia; ya que es la demostración certera, y tan perceptible de una cosa, que nadie puede racionalmente dudar de ella. Esto constituye la mayor responsabilidad que puede tener todo Contador Público, que se dedique al desarrollo de la Auditoría, ya que por su propia naturaleza su fin será emitir una opinión sobre la situación Financiera de una empresa, para lo cual deberá de contar después del desarrollo de su trabajo con la "Evidencia" plena de que la opinión que va a emitir es patente y manifiesta.

APRIORISMO

"Apriorismo" es la doctrina o método fundados en conocimientos, investigaciones apriori es decir antes de la experiencia.

Debe evitarse todo "Apriorismo", nada debe negarse o admitirse apriori, es decir sin un conocimiento previo, teniendo como sentencia que un método que descuide esta indicación nunca podrá llegar al fin propuesto.

El contador público para emitir su opinión, ha tenido forzosamente que aplicar una serie de métodos, técnicas y procedimientos que resulta material y éticamente imposible que el Contador Público emita su opinión basada en hipótesis o en ideas concebidas a priori.

Hablaremos de la Metodología inventiva que es la que tiene una aplicación más práctica para el desarrollo de la Auditoría.

METODOLOGIA INVENTIVA

Para encontrar la verdad, el hombre procede por dos caminos:

La búsqueda propiamente dicha y la crítica

La búsqueda incluye todos los medios para llegar a la verdad, la crítica y el análisis del concepto encontrado para ver si realmente puede admitirse como tal. El criterio de la verdad es la evidencia de estos dos aspectos, surge un método aplicable a la Auditoría el cual es:

METODO HEURISTICO

Heurística significa buscar. Por eso se aplica a la Metodología que trata de hallar la verdad.

También se le define como parte de la ciencia que tiene por objeto el descubrimiento de hechos, para lo cual se vale de distintos medios siendo los principales la deducción, inducción, observación, experimentación, comparación, suposición o hipótesis, estadística y criterio.

En este capítulo estudiaremos los que se emplean directamente en Auditoría:

- 1) Deducción. Este método se define como el tránsito de lo más universal como ejemplo el funcionamiento del control interno de la contabilidad, y su revisión y evaluación; es un instrumento de trabajo plenamente probado.

En este renglón es donde mayor aplicación tiene el método de la deducción, ya que el control interno abarca todo el sistema que ocupa la organización para lograr todos sus variados objetivos, y el Contador Público tiene que hacer una evaluación mediante un examen que permita al Auditor dirigir su atención a sus aspectos y actividades del negocio que más la requieran.

- 2) INDUCCION. Este método que va de lo particular a lo universal, se usa frecuentemente cuando se verifican y analizan las subcuentas de las cuentas de balance.

La importancia relativa implica la forma cuantitativa de alternación en un universo dado, lo cual se estima a base de cálculos que se originan en una rama de la matemática o la inferencia estadística.

La estadística: recopila, elabora, presenta e interpreta datos numéricos. La interpretación de la parte en relación del todo es método inductivo. Por lo que se clasifica como elemento de la inducción.

Gracias a este método nace el concepto de la importancia relativa que se encuentra entre las ideas de más significación que guían al Auditor en el desarrollo de su trabajo.

Los contadores que ejercen la Contaduría Pública, individualmente o como miembros y empleados de las grandes firmas deben tratar continuamente con

este concepto básico, ya que afecta la Auditoría en tres fases relacionadas pero distintas entre sí; la primera se refiere a la presentación e información; la segunda a la programación de Auditoría y la tercera a la ejecución del programa.

- 3) Analogía. Sobre este capítulo podemos definir a la "Analogía", como la deducción de verdades por semejanza con otras ya conocidas, ya sea tomando en cuenta las circunstancias o ciertas modalidades que permitan establecer cierto punto de referencia, para su comparación.

En la Auditoría el empleo de la analogía o "Comparación", de los estados financieros con la de los ejercicios anteriores e interpretación de los mismos, es un pilar de las técnicas y métodos que se emplean para expresar y determinar la solvencia, estabilidad, resultados y situación económica de una empresa.

También al Auditor, le servirá la comparación para poder determinar si las variaciones sufridas en los costos y gastos que afectan los resultados del ejercicio, son razonables de acuerdo con el trabajo realizado por él; así como las operaciones contables de un ejercicio a otro fueron contabilizadas de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que aparezcan reflejados en los estados financieros de una manera razonable.

Utilizando este método en términos generales el Auditor puede con el menor esfuerzo posible después de haber realizado la ejecución de su trabajo, saber si los estados financieros resultantes de la Auditoría reflejan razonablemente las operaciones efectuadas en el ejercicio auditado.

De los métodos analizados, el de la Inducción es el más importante y práctico en la Auditoría, ya que de él se desprende una de las herramientas más útiles para el Auditor que es la importancia relativa.

IMPORTANCIA Y NECESIDAD

Sin lugar a dudas una de las principales actividades del Contador Público, ha sido la que le ha dado su categoría de profesionista y es la de Auditor de Estados Financieros, por la importancia que reviste en el mundo de los negocios y por la responsabilidad que tiene el Licenciado en Contaduría con el público en general.

A quienes les es importante el informe y opinión del Contador Público y cual es la necesidad para ellos, creemos que son las siguientes:

- A la propia Dirección, Administración o Gerencia de la empresa en un momento dado desean saber el grado de eficiencia de su propia actuación, para lo cual una buena revisión del control interno seguida de una opinión profesional de un contador público satisface esa necesidad, señalando deficiencias y proporcionando consejos e indicaciones a la administración de la empresa.
- En el caso de fusión de empresas o de compra-venta de las mismas, será conveniente una auditoría de las empresas objeto de la operación, ya que así se podrán determinar la autenticidad de sus activos y valores y se podrá precisar lo conveniente ó inconveniente de la inversión.
- Cuando la empresa se declara en quiebra o hay concurso de acreedores, o liquidación de la misma son convenientes los servicios de un Auditor para saber con seguridad que es lo que se va a repartir.
- Cuando un alto funcionario renuncia a un cargo importante que venía ocupando en una unidad socio-económica, puede ser necesario efectuar una Auditoría parcial del área que éste cubre, con el objeto de conocer la transparencia de su actuación, responsabilizando a dicho funcionario de todas las anomalías que pudieran encontrarse.
- La Comisión Nacional de Valores exige un dictamen de un Contador Público Independiente, a aquellas empresas que desean emitir obligaciones o inscribirse en la Bolsa de Valores, buscando en éste caso la protección del público inversionista.

- Es muy común en la actualidad, la auditoría para efectos fiscales, ya que el fisco desea asegurarse del adecuado cumplimiento de las obligaciones fiscales, la veracidad de los datos de tipo económico-financiero que la empresa del sector privado proporciona para efectos de la planificación del desarrollo económico, para determinar la eficiencia de la actividad de las empresas paraestatales y organizaciones descentralizadas y en general, como base fundamental de la información de la actividad productiva y de servicios del país, utilizando para estos casos los dictámenes proporcionados por los Contadores Públicos.
- Puede efectuarse una auditoría para efecto de crédito o inversión en cuyo caso será utilizada por los proveedores o acreedores de una empresa, o por aquellas personas que desean invertir su dinero en una empresa.
- Los trabajadores y empleados son otro grupo de personas que en un momento pueden servirse del dictamen e informe resultante de la auditoría de la empresa, una de las principales razones es la verificación de las utilidades, que sean correctas o simplemente para conocer la productividad de la empresa para basar alguna petición de aumento de salario u otras prestaciones.
- También a el público en general le interesan los servicios de auditoría que presta el profesional en la materia. Puede haber interés en conocer el estado de madurez, solvencia o liquidez de determinada empresa de servicios públicos, tales como: La Compañía de Luz y Fuerza, Teléfonos de México, S. A., puesto que de tener mala situación financiera sería peligroso y afectaría a un buen sector social.

De lo anterior podemos observar la importancia y necesidad del trabajo de auditoría, por la gran trascendencia que tiene el dictamen del contador público en funciones de auditor externo, el cual adquiere gran responsabilidad ante la sociedad.

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EXTERNO

Esta responsabilidad que tiene el contador público con la sociedad al emitir su opinión puede ser ante:

- La Profesión
- Terceros
- El Cliente
- El Estado

La responsabilidad ante la profesión es el cumplimiento por él mismo de las normas generales que impone la profesión a través de las instituciones colegiadas y de su respeto al Código de ética profesional que rige en la Contaduría Pública.

Por lo tanto las disposiciones normativas de la profesión colegiada proveen al contador público de una base eficiente para la realización de sus actividades y vienen a ser un medio para evaluar su propio trabajo, en forma tal que puede determinar si ha cumplido con su responsabilidad profesional principalmente en el trabajo más significativo de la actividad independiente de la Contaduría Pública que es la dictaminación de Estados Financieros.

El cumplimiento de las normas profesionales deben ser para el Contador Público, la mejor defensa de su actividad profesional en cuanto al resultado de su trabajo en términos de legalidad y protección ante cualquier autoridad, y le permitirá no sólo quedar libre de los posibles cargos que se le imputaran, sino también habrá cumplido efectivamente con la Contaduría Pública organizada que de acuerdo con nuestra estructura jurídica es a quien deberá responder de su actuación profesional.

RESPONSABILIDAD ANTE TERCEROS

Dada la trascendencia que reviste el dictamen del contador público existen terceros interesados que pueden observarlo desde varios puntos de vista, bien sea como accionista, inversionista, trabajadores, bancos, acreedores o bien como especulador de un mercado de valores y en cualquiera de estos casos

dependerá en gran parte de la opinión del contador público para tomar las decisiones que a ellos les sean adecuadas. De estos aspectos ya hablamos anteriormente en el tema de importancia y necesidad de la Auditoría Externa.

RESPONSABILIDAD ANTE EL CLIENTE

Al hablar de esta responsabilidad nos estamos refiriendo a la que deriva de una relación contractual que es el fundamento de los deberes y obligaciones a que se sujeta el contador público en relación con un cliente.

El cliente tiene confianza en los servicios del contador público ya que se supone que éstos son llevados a cabo por un experto en esas cuestiones, y estará posibilitado a reclamarle los daños y perjuicios ocasionados, cuando su trabajo profesional no haya sido efectuado con apego a la ética y a los lineamientos que con motivo del ejercicio de la profesión han sido legislados.

LA LEGISLACION MEXICANA QUE PUEDE INVOCARSE PARA JUZGAR AL CONTADOR PUBLICO EN SU FUNCION DE AUDITOR EXTERNO.

El objetivo de este punto consiste en exponer la responsabilidad legal que el contador público adquiere en su carácter de auditor independiente y, obviamente, la legislación mexicana que puede invocarse para juzgarlo.

Cabe hacer la aclaración que esta exposición no pretende penetrar en el campo del juriconsulto, sino únicamente presentar la legislación que en forma directa lo afecta cuando desempeña servicios profesionales como auditor de estados financieros y, se puede clasificar como sigue:

- Responsabilidad Civil
- Responsabilidad Fiscal
- Responsabilidad Penal
- Responsabilidad ante el Colegio Profesional

RESPONSABILIDAD CIVIL

El auditor independiente al prestar un servicio profesional que está sujeto a un convenio o contrato, será responsable civilmente por los actos u omisiones en que incurra al aplicar las normas y principios generalmente aceptados por la profesión, para cumplir con el objeto para el cual fue contratado y cuando dichos actos u omisiones sean ejecutados con negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito conforme a las disposiciones de carácter penal.

Entre los ordenamientos mediante los cuales se puede fundamentar una acusación se encuentra en primer término la Ley Reglamentaria del Artículo 5o. constitucional relativo al ejercicio de las profesiones en el Distrito Federal, así como en el Código Civil del Distrito Federal, que en todo caso son similares a las establecidas en las leyes correspondientes de los demás Estados de la Federación.

En lo que se refiere al Código Civil, los fundamentos de acusación en contra del contador público independiente se encuentran en los términos del Art. 2615 que dicen: "El que presta servicios profesionales será responsable, hacia las personas a quienes sirve, por negligencia, impericia o dolo, sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito".

En consecuencia con lo anterior los fundamentos de acusación para este tipo de responsabilidad son:

- a) Negligencia: Que constituye el "alto descuido, omisión, falta de aplicación". Y en derecho penal tiene significado de imprudencia.
- b) Impericia: Que carece de conocimientos, práctica, experiencia, destreza y habilidad para ejercer una actividad profesional.
- c) Dolo: Que constituye la mala fe, maquinación o artificio del que se sirve un contratante para engañar a otro.

En los tres casos: Actos negligentes, imprudentes o dolosos, el contador público independiente como consecuencia de los actos u omisiones ejecutados para llevar a cabo su trabajo y lograr el objetivo señalado en el contrato o convenio respectivo, será civilmente responsable cuando la autoridad competente así lo determine.

Las violaciones por negligencia, impericia y algunos casos de dolo, quedan sujetos en el caso del ejercicio profesional a las disposiciones de los Arts. 33 y 34 de la Ley Reglamentaria del Art. 5o. constitucional que señalan:

Art. 33.- " El profesional está obligado a poner sus conocimientos científicos y recursos técnicos al servicio de su cliente, así como al desempeño del trabajo convenido; en caso de urgencia inaplazable, los servicios que se requieren al profesionista, se prestarán en cualquier hora y sitio que sean requeridos, siempre que este último no exceda de veinticinco kilómetros de distancia del domicilio del profesionista".

Art. 34.- " Cuando hubiere inconformidad por parte del cliente respecto al servicio realizado, el asunto se resolverá mediante juicio de peritos, ya en el terreno judicial, ya en el privado, si así lo convinieran las partes. Los peritos deberán tomar en consideración para emitir su dictamen, las circunstancias siguientes:

- I. Si el profesionista procedió correctamente dentro de los principios científicos y técnica aplicable al caso y generalmente aceptados dentro de la profesión de que se trate.
- II. Si el mismo dispuso de los instrumentos, materiales y recursos de otro orden que debieron emplearse, atendidas las circunstancias del caso y el medio en que se preste el servicio.
- III. Si en el curso del trabajo se tomaron todas las medidas indicadas para obtener buen éxito.
- IV. Si se dedicó el tiempo necesario para desempeñar correctamente el servicio convenido; y

V. Cualquier otra circunstancia que en el caso especial pudiera haber influido en la deficiencia o fracaso del servicio prestado."

Art. 35.- " Si el laudo arbitral o la resolución judicial en su caso, fueran adversos al profesionista, no tendrá derecho a cobrar honorarios y deberá indemnizar al cliente por los daños y perjuicios que sufriere".

En forma general podemos establecer que la responsabilidad civil deriva de una relación contractual y, es la obligación que corresponde a una persona determinada (en nuestro caso el contador público independiente) de reparar el daño o perjuicio causado a otra, bien por ella misma, por los hechos de las cosas o por los actos de las personas por las que deba responder.

Cabe subrayar que de esta responsabilidad puede derivarse según el caso y las circunstancias una responsabilidad penal.

RESPONSABILIDAD FISCAL

También el estado está interesado en esta función del contador público de varios puntos de vista de los cuales se habla en el tema de dictaminación fiscal en auditoría fiscal, en esta tesis.

RESPONSABILIDAD PENAL

La responsabilidad penal que podría imputársele al contador público, resulta sumamente compleja y podría variar de acuerdo con las circunstancias del caso y sobre todo con los intereses afectados. Por tal motivo, sólo procuramos plantear las diversas disposiciones bajo las cuales un contador público puede ser acusado en las circunstancias de que su trabajo, o su actitud profesional, no hubiera sido lo suficientemente definida y clara en los pasos preliminares de una controversia.

POR IMPRUDENCIA

Delito que el Código Penal define como falta de previsión, negligencia, impericia, falta de reflexión o de cuidado que causa igual daño que un delito intencionado. Bajo este delito el auditor puede ser acusado principalmente por terceros que alegarán haber sufrido un daño al otorgar un crédito, realizar una inversión, adquirir un negocio, basados en estados financieros dictaminados por contador público, los cuales resultaron posteriormente con irregularidades u omisiones imprudentes de importancia.

Además puede ser acusado bajo este delito por su cliente en el supuesto caso de que por virtud de no haber recibido a tiempo el dictamen de los estados financieros, sufriera daños económicos muy considerables, y no obtuviera de éste la conveniente reparación del daño.

Este delito de imprudencia está sancionado en el Art. 60 del Código Penal con pena corporal de tres días a cinco años y suspensión hasta de dos años o privación definitiva de derechos para ejercer su profesión.

POR FRAUDE

Puede llegar a imputársele al contador público (en posible colusión con su cliente) en el caso de que un tercero alegase defraudación por haber sido víctima de un daño, como base para inversión de cualquier naturaleza, el dictamen del profesionista sobre estados financieros, los cuales posteriormente resultaron notoriamente falsos o erróneos.

POR ENCUBRIMIENTO

Al igual que el fraude esta figura jurídica puede tener múltiples modalidades que servirían llegado el caso, para acusar al contador público, en el supuesto de que la conducta profesional por él sustentada no llegase a ser, o no fuese lo suficientemente sólida para demostrar lo contrario. El delito de encubrimiento se encuentra tipificado en el título XXIII del Código Penal para el Distrito Federal.

En cuanto al encubrimiento se refiere mencionaremos también que el contador público hará cometido este delito si no cumple con lo prescrito por la Ley General de Población, en su Art. 67 que dice: "Las autoridades de la República, sean federales, locales o municipales, así como los notarios públicos, los que sustituyan a éstos o hagan sus veces, Los contadores públicos y corredores de comercio, están obligados a exigir a los extranjeros que tramitan ante ellos asuntos de su competencia, que previamente les comprueben su legal residencia en el país y que sus comisiones y calidad migratoria les permiten realizar el acto o contrato de que se trate o en su defecto, el permiso especial de la Secretaría de Gobernación y asentar en el instrumento respectivo tal comprobación. Excepcionalmente, en casos de urgencia, no se exigirá la comprobación mencionada en el otorgamiento de poderes o testamentos. En todos los casos, darán aviso a la expresada Secretaría en un plazo no mayor de quince días, a partir del acto o contrato celebrado ante ellos".

Y la sanción correspondiente está tipificada en el Art. 95 de la Ley de Población y dice: "Que será castigado con multa hasta de un mil pesos o arresto hasta por treinta y seis horas. Si el infractor no pagare la multa impuesta se permutará ésta por el arresto correspondiente que no excederá en ningún caso de quince días".

REVELACION DE SECRETOS

El Art. 211 del Código Penal sanciona con prisión de uno a cinco años, multa de \$ 50 a \$ 500 y suspensión de profesión, a la persona que prestando servicios profesionales o técnicos, revele secretos adquiridos en el desempeño de su cometido.

Esta misma situación la contempla el Art. 36 de la Ley de Profesiones y dice: "Todo profesionista estará obligado a guardar estrictamente el secreto de los asuntos que se le confien por sus clientes, salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas"

RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

El Art. 228 del propio Código Penal sanciona a todos aquellos profesionistas que en el ejercicio de su actividad pudieran ocasionar daños. Como éstos pueden ser de una naturaleza muy diversa habrá que objetivarlos desde muy diferentes puntos de vista. Y la sanción que corresponde, además de las fijadas para los delitos consumados, según sean intencionados o por imprudencia punible, se les aplicará suspensión de un mes a dos años en el ejercicio de la profesión o definitiva en caso de reincidencia, además de estar obligados a la reparación del daño o por sus actos propios o por los de sus ayudantes, cuando obren por instrucciones de éste.

También la multicitada Ley de Profesiones en su Art. 61 al respecto nos dice: "Los delitos que cometan los profesionistas en el ejercicio de su profesión serán castigados por las autoridades correspondientes con arreglo al Código Penal" es decir, que esta Ley en cuanto a determinar una responsabilidad por medio de lo citado, la transfiere al Código Penal, para que sean los tribunales penales los que decidan al respecto.

RESPONSABILIDAD ANTE EL COLEGIO PROFESIONAL

La Ley Reglamentaria del Art. 5o. Constitucional determina una responsabilidad hacia el colegio que pertenece, la cual se encuentra indicada en el Art. 50, inciso q y dice: "Los colegios de profesionistas tendrán los siguientes propósitos:

- q).- Expulsar de su seno, por el voto de dos terceras partes de sus miembros a los que ejecuten actos que desprestigien o deshonren a la profesión.

Será requisito en todo caso oír al interesado y darle plena oportunidad de rendir las pruebas que estime convenientes, en la forma que determinen los estatutos o reglamentos del colegio", así mismo el Art. 81 del reglamento de dicha Ley señala:

"En caso de recibirse alguna queja respecto a la actuación de algún profesional, el colegio al que perteneciera, dictaminará el caso, haciéndolo del conocimiento de la Dirección de Profesiones. Si no perteneciera a algún colegio, la dirección podrá encomendar el dictamen al que estime conveniente".

Concluyendo al respecto el contador público, por los trabajos desempeñados tiene una responsabilidad hacia el colegio al cual pertenece, que lo hará acreedor de las sanciones que se determinen; y si no estuviera inscrito en ninguno, la Dirección de Profesiones se encargará del asunto, siendo potestativo que lo atienda ella o lo encomiende al colegio que estime conveniente, para que se dictaminen sobre el caso.

Como puede observarse claramente, para acusar al contador público, sea éste o no culpable, existen múltiples disposiciones que pueden aplicarse conjunta o separadamente. En una circunstancia de esta naturaleza, o sea, que el contador público sea demandado legalmente, lo lógico y conveniente es recurrir a un especialista en la materia de que se trata para que lo defienda ante las autoridades correspondientes de las acusaciones que se le imputan.

Sin embargo, será el propio contador público, el que habrá de aportar los elementos que sirven como medio eficaz para contrarrestar los efectos de la demanda.

Las pruebas evidentes mediante las cuales podrá salir avante el contador público son principalmente:

- El contrato de trabajo de servicios profesionales o la carta convenio en donde consten las especificaciones bajo las cuales se obligó él mismo.
- Los papeles de trabajo en donde conste que el contador público desarrolló su trabajo de acuerdo con las normas de auditoría y que en consecuencia aplicó los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.
- El propio informe de auditoría.

Resulta de vital importancia estos últimos aspectos, pues el examen que lleven a cabo sobre los papeles de trabajo y el informe del contador público, los peritos designados en un juicio, tendrán los elementos necesarios para determinar si el profesionista desarrolló su trabajo de acuerdo a la oportunidad, calidad y requisitos que exigen las normas de auditoría.

En los papeles de trabajo deberá constar el estudio y la evaluación del control interno y las consideraciones sobre su efectividad o no; la planeación, ejecución y supervisión del trabajo y el conjunto de evidencias que se obtuvieron para apoyar el dictamen emitido.

El dictamen emitido debe estar en absoluta concordancia con el resultado del trabajo, el cual como mencionamos anteriormente, debe constar en los papeles de trabajo.

El dictamen como documento que expresa la labor desarrollada y los resultados obtenidos por el contador público, debe contener juicios debidamente fundados y no se debe omitir en él ningún hecho o circunstancia que no se pueda justificar en una demanda con peritos.

El ejercicio independiente de la contaduría pública como actividad profesional, requiere para su desarrollo de la observancia de los ordenamientos de índole profesional que se ha auto-impuesto la profesión organizada, a fin de que quien la ejerza no incurra en los diferentes tipos de responsabilidades comentados anteriormente. También con el fin de unificar las actuaciones de estos profesionales que dictaminan estados financieros, las diferentes agrupaciones de contadores, han emitido códigos de ética profesional.

ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE

La ética profesional es un conjunto de normas positivas, promulgadas, con objeto de lograr su progreso moral y profesional, para él y con el público en general. Estos reguladores de la conducta del Contador Público fueron emitidos

por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. y por la Asociación Mexicana de Contadores Públicos, A. C., en el cual impone normas para ser respetadas, por lo que mencionaremos algunos artículos que afectan directamente al Auditor Externo.

PREFACIO

- La opinión de la información financiera es la mención escrita y firmada por el profesional de los resultados de recabar, recolectar, concentrar, registrar, resumir, organizar, ordenar, controlar, revisar, criticar o analizar la información financiera.
- La responsabilidad de la información financiera es la conveniencia inherente a la opinión por medio de la cual el profesional participa del mérito o demérito de sus actos profesionales y, consecuentemente, de su realización moral.
- Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del Instituto y/o del Colegio.

DEBERES PROFESIONALES INMINENTES

- El profesional debe ser disciplinado. La disciplina se muestra por la constancia en el trato encomendado. En la diligencia en su resolución. En la eficiencia de sus resultados. En la certeza de su opinión. En la lealtad de su proceder. En la fidelidad a quien le contrata.
- Debe guardar el secreto profesional. Es un deber hacia quien le contrata, que mantendrá en lo absoluto, aún después de haber dejado de prestar sus servicios profesionales. Es un derecho ante las autoridades, excepto por disposición legal aplicable, si le es requerido. Llamada a declarar como testigo, debe concurrir a la cita y, con dignidad, negarse a testificar si ello conlleva violación al secreto profesional o le expongan e ello.

La obligación de guardar el secreto profesional abarca la información financiera conocida por el profesional por testimonios de terceros en forma confidencial. Se entiende violación al secreto profesional la comunicación de información financiera, no pública, perteneciente a empresas particulares o estatales, a colegas extranjeros, aún cuando exista corresponsalia o dependencia a través de despachos o asociaciones profesionales comunes.

- El lucro no constituye el fin u objetivo principal del ejercicio profesional. Al estimar sus retribuciones, el profesional debe considerar los factores de esfuerzo requerido, el tiempo empleado, la dificultad del problema, la experiencia necesaria, el costo de la utilización de la organización empleada en el trabajo y la capacidad económica de quienes requieren sus servicios.

No debe aceptar retribuciones que lesionen su dignidad o la de la profesión. Siempre debe tener presente además el servicio social que deben a su patria en justa correspondencia por el esfuerzo popular desarrollado en su educación, por lo que debe hacer concesiones especiales en servicios profesionales prestados a organismos o entes no lucrativos o de marcada utilidad social a los que deberá inclusive ofrecer sus servicios gratuitos si la capacidad económica personal o de su organización lo permiten.

- La independencia mental es una característica inherente a la calidad profesional de quien la ejerce.

En tal tesitura, se considera que todos los profesionales son independientes para ejercer la esencia de la profesión: la opinión y la responsabilidad de la información financiera.

El profesional no debe admitir jamás que la independencia económica, relativa en todo caso, o bien, la dependencia influyan en la esencia de su actividad profesional y pudieran afectar su recto criterio y opinión, calidad a la que está obligado, sin ninguna taxativa y con toda la responsabilidad concomitante.

Deberá sin embargo, señalar con absoluta claridad, junto al nombre y firma que avalen la información financiera, la relación que guarde con la empresa cuya información financiera proporciona, ya sea como asesor o auditor externo o como miembro interno de la misma, en el ejercicio de un puesto en la organización, característica que debe identificar expresamente.

Corresponde a la Asociación y al Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de boletines u otros procedimientos que juzgue pertinentes señalar, la modalidad con la que el profesional expresará, en cada caso, su opinión y a la que se ajustará obligatoriamente.

Así mismo, institucional es la necesidad, de difundir estas características técnicas entre los posibles contratantes del profesional, los usuarios de la información financiera que proporciona y la sociedad en general.

- Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

a) Sea cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.

b) Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser: director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.

c) Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

- d) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales, y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del éxito de cualquier transacción.
 - e) Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.
 - f) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y desiciones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar servicios a dependencias o empresas estatales.
 - g) Perciba de un solo cliente, durante más de dos años consecutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que aún siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.
- El profesional es responsable de su opinión sobre la información financiera que proporcione, siempre que exista su firma autógrafa al pie del texto.

Esta responsabilidad incluye la reparación de los daños y perjuicios que resultaren por su negligencia, error o incompetencia, siempre que hayan sido probados judicialmente y habiendo el profesional tenido la ocasión de defensa.

- El profesional no puede renunciar sin causa justificada que en su caso calificará la Junta de Honor de la Asociación, a la prestación de sus servicios profesionales.

Son causas de rescisión de servicios profesionales la falta total de retribución, la afectación de su dignidad u honor profesionales o las faltas a la moral social o al bien común, si el cumplimiento del servicio lo implica.

En ningún caso, la falta de pago parcial de honorarios imputable al contratante de sus servicios, es causa de condicionar la entrega de su trabajo.

Sin embargo, puede solicitar la ayuda institucional de la Asociación para lograr el cobro pendiente.

- Es necesario que cuando un contador público sustituya a otro en su trabajo profesional, se dirija a él para informárselo.

DEBERES PROFESIONALES SOCIALES

a) Para con la patria

- El profesional debe velar porque quien utilice sus servicios guarde respeto, dentro de la esfera profesional que le compete, a las autoridades legales instituidas.
- El profesional evitará en el ejercicio de su profesión, la utilización del soborno_o cohecho a las autoridades.

b) Para con sus clientes

- Las relaciones del profesional con su cliente deben ser personales y directas, por lo que sus servicios no dependerán de un intermediario y, en el contrato de prestación de servicios que al efecto se formule, se especificará el responsable de la opinión y firma profesionales.
- Cuando un cliente solicite los servicios de un profesional y éste se encontrara sujeto a influencias que pudieran resultar conflictivas a los intereses de dicho cliente, lo deberá revelar a éste, para que, si aún insiste en su solicitud de servicios, lo haga con pleno conocimiento de esas circunstancias.

Es indebido servir profesionalmente a clientes que tengan intereses en conflicto, excepto cuando las partes lo autoricen en forma expresa después de conocer, plena y ampliamente, las circunstancias del caso.

- Para estimar el monto de los honorarios, el profesional debe tener en cuenta lo siguiente:

a) La importancia de los servicios.

b) La estimación del tiempo para el desarrollo del trabajo y el personal que se requiere.

c) La novedad o dificultad de las cuestiones profesionales.

d) La experiencia, la reputación y la especialidad profesionales propias.

e) La capacidad económica del cliente.

f) La permanencia o eventualidad de los servicios profesionales.

g) La responsabilidad que se derive para el profesional en el estudio, planteamiento y desarrollo del asunto.

- Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del instituto.

- El profesional deberá cuidar que su opinión se emita de acuerdo con los conceptos que el Código le marque, en relación a su campo de actividades. Deberá emitirla, así mismo, en estricto apego a las normas y procedimientos que la Asociación y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dicte en forma oficial, a través de los boletines profesionales u otros medios que considere oportunos, y se abstendrá de emitir opinión profesional cuando no disponga de los elementos necesarios para su emisión, indicando, por escrito, las causas que motivaron su decisión.

- Se considera que el profesional emite su opinión, cuando une su nombre y su relación con la empresa, por escrito, a cualquier tipo de información financiera.

La opinión deberá ser expresada por escrito y avalada con la firma autógrafa del profesional.

Cuando la información financiera que proporciona consta en varias fojas, señalará con su antefirma autógrafa el original de todas y cada una de ellas, al margen del texto.

En caso de publicación de dicha opinión en imprenta u otros medios de difusión, se hará constar específicamente la frase "firma autógrafa" al calce del nombre del profesional, para indicar que la opinión está avalada por la firma profesional.

- El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.
- En las asociaciones profesionales sólo podrán suscribirse estados financieros, dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de contadores públicos debidamente registrado.

c) Sanciones

- Se hará acreedor a las sanciones que le imponga la Asociación y/o el Instituto.
- Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

- La sanción podrá consistir en:

- a) Amonestación privada
- b) Amonestación pública
- c) Suspensión temporal de sus derechos como socio
- d) Expulsión
- e) Denuncia a las autoridades competentes, de la violación a las leyes que rigen el ejercicio profesional (ver responsabilidad del auditor externo).

Es así como la ética profesional, siendo un ordenamiento normativo de índole profesional, regula la conducta del Contador Público independiente ante la Auditoría externa de la que a continuación daremos algunos conceptos.

CONCEPTOS

- " Es la revisión de los estados financieros que es realizada por Licenciados en Contaduría que no pertenecen a la empresa, sino que generalmente realizan sus actividades en forma independiente con la finalidad de dar su opinión".
- " Es una actividad profesional exclusiva o privativa del Lic. en Contaduría consiste en el examen de los estados financieros de una entidad económica con el fin de emitir una opinión (formulada por escrito denominada dictamen) con carácter independiente acerca de dichos estados financieros".
- " Es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos".

OBJETIVO

De acuerdo a los conceptos anteriores consideramos necesario indicar que el objetivo del examen de estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente denominada dictamen sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa en un momento dado, de acuerdo con principios de contabilidad, generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

NORMAS DE AUDITORIA

Debido a la responsabilidad pública que se tiene al realizar la Auditoría, la cual es una actividad profesional; implica al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada, ya que el auditor en el desempeño de su profesión adquiere responsabilidad con la persona que directamente contrata sus servicios y con un gran número de personas desconocidas para él que utilizaron el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social y a la dificultad que representaba resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos lo que obligó a las organizaciones profesionales de contadores públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relación con la actividad profesional de los auditores a buscar un camino por el cual fuera posible asegurar la prestación del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas, que dependían de los servicios del contador público independiente. Sobre esta corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si no era posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, sí, debería existir fundamentos que fueran la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de Auditoría".

Definición

Las normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de su trabajo.

Clasificación de las normas de Auditoría

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de información

a) Normas Personales:

Las normas personales que se refieren a las cualidades que el auditor debe tener adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional, tales como:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

El entrenamiento técnico se refiere a la preparación académica que culmina con la obtención del título profesional de Lic. en Contaduría.

La capacidad profesional representa la madurez de juicio adquirida a través de la experiencia obtenida en la práctica de la Auditoría.

- Cuidado y Diligencia Profesional.

El auditor al desempeñar su trabajo debe aplicar su capacidad profesional, actuando con cuidado y dedicación razonable, logrando con esto un trabajo de máxima calidad, mismo que se verá reflejado en su dictamen o informe.

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

- Independencia Mental.

Se dice que hay independencia mental, cuando los juicios que el auditor formula se fundan en los elementos objetivos del trabajo que va a juzgar, es decir en el resultado de sus pruebas.

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

Por lo tanto el trabajo del auditor para que sea útil necesita proyectar confianza al público en general, lográndose mediante la capacidad profesional e independencia mental; para el logro de esta exigencia del público, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha adoptado un código de Etica Profesional, en donde se establecen reglas específicas relativas a la independencia mental.

b) Normas de Ejecución del Trabajo

Al hablar de las normas personales se debe comprender que el auditor está obligado a ejercitar en la ejecución de su trabajo un cuidado y diligencia adecuados para cumplir satisfactoriamente con las obligaciones que el mismo trabajo le imponen. Es difícil definir lo que puede representar en cada trabajo un cuidado y diligencia adecuados.

Existen sin embargo, ciertos elementos dentro de ese concepto general que por ser de importancia particular no pueden ser olvidados y deben ser cumplidos dentro de la norma general de cuidado y diligencias.

Estos elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo que constituye la especificación particular por lo menos al nivel mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son las que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo, que son:

- Planeación y Supervisión

Para que un trabajo se realice con éxito razonable, tiene que ser planeado, es decir prever antes de iniciar cada fase del trabajo, pues de ella dependerá los resultados que se esperan obtener.

Como se sabe que existen labores que no requieren necesariamente la capacidad profesional del Lic. en Contaduría que practica la auditoría, y que, consecuentemente pueden ser desempeñadas por ayudantes; solamente que se precisará su supervisión y orientación en el desarrollo del examen en práctica.

Concurren dentro de las funciones de la planeación, la selección que se haga de los ayudantes para cada trabajo en particular o para ciertas fases del mismo. En vista de que el Lic. en Contaduría, delegará a sus ayudantes aquellos trabajos de auditoría secundarios, tendrá la obligación de ejercer una estrecha supervisión sobre los mismos para cerciorarse de la afectividad con que lo realizan y de la autenticidad de los resultados que se obtienen a través del trabajo que realicen; pero la delegación de funciones que el auditor hace en los ayudantes no lo libera de la responsabilidad personal que tiene en todo el trabajo.

- Estudio y Evaluación del Control Interno

Debemos entender por esta norma todos aquellos esfuerzos que debe desplegar el Lic. en Contaduría, a fin de conocer el grado de Control Interno que existe en la Compañía que se va a examinar, el trabajo anterior se realiza con la principal finalidad de que limitan la extensión o alcance de los procedimientos de Auditoría, como podrá apreciarse, es muy importante la labor que en esta etapa desarrolla el Lic. en Contaduría, la que concretamente se refiere a la investigación que se hace de los procedimientos, medidas, rutinas que tengan implantados la compañía que se vaya a examinar.

Una vez conseguida toda esa información el Lic. en Contaduría procederá a evaluar si es o no eficiente el Control Interno, implantado en la compañía sujeta a revisión.

- Obtención de evidencia suficiente y competente

El Auditor debe contar con los elementos de juicio suficientes, es decir la evidencia comprobatoria para poder emitir su opinión.

Esa evidencia comprobatoria debe ser suficiente y competente. Entendiendo por evidencia suficiente suficiente cuando mediante el resultado de una o varias pruebas diferentes el auditor adquiere la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar han quedado satisfactoriamente comprobados. La evidencia competente se refiere a los hechos, circunstancias y elementos importantes de su examen, que varían de acuerdo con la naturaleza de las partidas.

c) Normas de Información

El resultado final del trabajo del auditor, es su dictamen o informe. Mediante el cual él informa a las personas interesadas, los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen.

La importancia que el dictamen o informe tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a confiar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen. A estas normas se les denomina Normas de dictamen e Información y que se detallan a continuación:

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

Una de las actividades quizá la más importante es la auditoría de Estados Financieros, con mira a dictaminar sobre ellos. Sin embargo el Lic. en contaduría puede prestar otra clase de servicios diferentes de la auditoría para efectos de dictaminación, cuya consecuencia sea que, en una o en otra forma su nombre aparezca asociado con estados financieros de una compañía por muy diversas razones, como:

Contador, Auditor Interno, Gerente y como Auditor independiente, interviniendo en la preparación de estados financieros, de carácter general o para fines especiales, sin realizar auditoría de ellos; la interpretación de estados financieros, las revisiones o auditorías parciales de partidas que, estando dentro de los estados financieros, no forman su totalidad. Como la auditoría es la actividad principal del Lic. en contaduría independiente y la mente de terceras personas está generalmente asociado a esta actividad; es de pensarse que si no se aclara especialmente la posición, el público tenga la impresión, siempre que vea el nombre de su Contador Público asociado a ciertos Estados Financieros, implica: que el Contador Público ha examinado totalmente los Estados Financieros y que los está aprobando.

Por lo antes expuesto, y porque esta norma obliga al Contador Público que cuando su nombre esté asociado con estados financieros aclare:

La naturaleza de su relación con los estados financieros y/o la responsabilidad que asume sobre ellos. Esto será con la finalidad de evitar confusiones y consecuentemente absorber responsabilidades que no debe.

- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptadas.

La información financiera debe ser obtenida mediante la aplicación de principios de contabilidad, mencionaremos los principios contables básicos:

El boletín A.1. Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera de la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., define el tema de estudio de este apartado como: Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

Más adelante dice "los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realización y el periodo contable".

"Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y la dualidad económica".

"El principio que se refiere a la información es el de: revelación suficiente".

"Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema, son: importancia relativa y consistencia".

Para efectos de este trabajo, en los párrafos siguientes se hará una sinopsis de los principios de contabilidad generalmente aceptados que se mencionaron con anterioridad. Esta sinopsis emana también del boletín de referencia.

"ENTIDAD. La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad."

"A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios:

- a) Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y
- b) Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo

deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas."

"REALIZACION. la contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan".

"Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados:

- a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos,
- b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o
- c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efectos puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios".

"PERIODO CONTABLE. La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen!"

"VALOR HISTORICO ORIGINAL. Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando

métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca".

"NEGOCIO EN MARCHA. La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación".

"DUALIDAD ECONOMICA. Esta dualidad se constituye de:

- a) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines, y
- b) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

Evidentemente que la parte más importante de la información que el auditor rinde es su opinión sobre los estados financieros.

Dichos estados financieros deben haber sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales son un término técnico contable que comprende los convencionalismos, reglas y procedimientos necesarios para definir la práctica contable aceptada a una fecha determinada.

Por consiguiente al rendir su dictamen o informe, el Contador Público debe expresar claramente que los estados financieros examinados, presentan razonablemente la situación financiera de la empresa y que dichos estados fueron formulados correctamente".

- Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La interpretación de Estados Financieros de una empresa, requiere ser comparada en distintas fases de su vida y los resultados de su operación en distintos periodos de la actividad.

La anterior comparación no podrá realizarse si los estados financieros, se formulan bajo bases diferentes o utilizando principios distintos de un periodo a otro.

Por tanto el Contador Público, debe declarar expresa y explícitamente que los principios de contabilidad han sido aplicados consistentemente en relación con el año anterior.

- Suficiencia de las declaraciones informativas.

Los estados financieros son declaraciones informativas de una empresa respecto a los elementos de su posición financiera y a los resultados de sus operaciones.

Esas declaraciones se hacen mediante la expresión de los recursos que forman los estados financieros: títulos, rubros, clasificaciones, descripciones, agrupaciones de cifras, totales y subtotales, notas explicativas, todos esos elementos forman parte de las correspondientes a estados financieros; mismos que la empresa considera importantes para la información a terceros interesados en la situación y la marcha de la propia empresa, además siendo éste el elemento sobre el que va a opinar el Contador Público. Por consiguiente está obligado a verificar que los estados financieros tengan la información suficiente para su interpretación.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

De acuerdo a lo antes expuesto en las normas de auditoría, generalmente aceptadas, es necesario que el auditor se auxilie con procedimientos que:

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

TECNICAS DE AUDITORIA

Técnicas de Auditoría, "Son los recursos particulares de investigación, que el auditor usa para obtener la información que necesita y para comprobar la información que otros le han suministrado, o él mismo ha obtenido".

La aplicación de estas técnicas es su meta reunir evidencia necesaria para apoyar verdaderamente la opinión o dictamen, de acuerdo a las circunstancias específicas del trabajo existiendo tres situaciones:

- Naturaleza. Que tipo o clase de procedimientos van a aplicarse.
- Alcance. Con que alcance o profundidad se aplicarán los procedimientos.
- Oportunidad. Cuando o en qué momento deben aplicarse los procedimientos.

CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA

Se pueden dividir en dos atendiendo al lugar en que se lleva a cabo la comprobación.

- a) Externa. es aplicable a elementos externos o fuera de la contabilidad.
- b) Internas. Se refiere a la información que se obtienen directamente de los registros de la contabilidad.

TIPOS DE TECNICAS

Externas: Confirmación.
Inspección.
Observación.
Certificados o declaraciones.
Información Pública.

Internas: Estudio General.
Análisis.
Verificación y Cálculo.
Investigación.
Examen de comprobantes.

CONFIRMACION.- Es la información que recibe el auditor directamente de terceras personas las que en alguna forma están relacionadas con la empresa.

INSPECCION.- Es la comprobación mediante el examen físico de bienes materiales o documentos con el objetivo de cerciorarse de la autenticidad de éstos.

OBSERVACION.- Es la técnica por medio de la que, el auditor se cerciora de determinados hechos y circunstancias, principalmente las relativas a la forma en que las operaciones se realizan.

CERTIFICADOS O DECLARACIONES.- Es llevada a cabo cuando la importancia de los datos lo amerita y consiste en establecer por escrito en forma de resumen el resultado de las investigaciones realizadas por el auditor, firmadas por las personas que participaron en ellas, o en forma de documentos a cartas dirigidas por dichas personas al auditor.

Los certificados y declaraciones que generalmente se utilizan en auditoría son:

- A bancos.
- A abogados y asesores.
- A la Gerencia.

INFORMACION PUBLICA.- Existen diversidad de datos que el auditor necesita y los obtiene a través de diversas publicaciones como periódicos y revistas especializadas.

ESTUDIO GENERAL.- Este estudio se lleva a cabo en forma anterior al desarrollo del trabajo del auditor con la finalidad de conocer los aspectos más importantes de la empresa.

ANALISIS.- Consiste en la descomposición, agrupación y clasificación de los distintos elementos que forman una cuenta o partida determinada.

VERIFICACION Y CALCULO.- La verificación y cálculo son aritméticos y tienen como finalidad la corrección de las operaciones realizadas por la empresa.

INVESTIGACION.- Es la obtención de la información que el auditor requiere mediante entrevistas con el personal y directivos de la empresa.

EXAMEN DE COMPROBANTES.- Consiste en revisar los documentos originales que respaldan las operaciones.

PLANEACION Y SUPERVISION

Para lograr una eficiencia en el resultado de la auditoría y diseñar los procedimientos apropiados a realizar, es necesario el nombramiento anticipado del auditor por parte de la empresa, para que le facilite planear su trabajo, a fin de llevarlo a cabo oportunamente y para determinar el grado en que pueda desarrollarse antes de la fecha del balance. Dado que los procedimientos de trabajo no son uniformes, ya que los que se emplean se eligen de acuerdo a la importancia del trabajo de que se trate.

La planeación de la auditoría incluye desarrollar una estrategia completa con respecto a la conducción y alcance que se esperan de la revisión. La naturaleza, alcance, y el tiempo de la planeación varían de acuerdo con el tamaño y complejidad de la entidad, experiencia en la misma, y conocimiento del negocio. De acuerdo a lo anterior debemos anticiparnos a los problemas y desarrollar cursos de acción entre varias alternativas para su solución.

Al aceptar el auditor esta responsabilidad debe administrar el trabajo encomendado, basándose en el proceso administrativo, que es la ejecución de las siguientes funciones:

- PLANEACION
- ORGANIZACION
- PERSONAL
- DIRECCION
- CONTROL

Las últimas 4 funciones dependen de la planeación, de ahí su importancia, que son las siguientes:

- La planeación y administración del trabajo, son inseparables ya que la administración del trabajo incluye mantener al personal en marcha corrigiendo las variaciones sobre los planes de auditoría.
- Penetración de la planeación, el carácter y la amplitud de la planeación varía en la clase de políticas y objetivos fijados.
- Eficiencia de los planes, si estos resultan en su logro de los objetivos con un mínimo de consecuencias sin resolver, los planes son eficientes.
- Establecer objetivos y premisas.
- Determinar cursos alternativos.
- Evaluar alternativas.
- Seleccionar el curso de acción.

Tomando en consideración lo anterior podemos decir que la auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego la planeación detallada de algunos procedimientos, no pueden hacerse con exactitud, si no se conoce el resultado

de algunos otros. Por consiguiente debe hacer un plan inicial, o ser revisado continuamente y en su caso modificado, al mismo tiempo que se supervise el trabajo ya efectuado.

OBJETIVOS PRINCIPALES DE LA PLANFACION:

- Obtener o reestablecer la familiaridad con las operaciones del cliente (incluyendo el medio ambiente en que opera) y la posición financiera, la inter-relación de las actividades o cuentas importantes, y cualquier cambio significativo a partir del año anterior.
- Establecer el grado de confianza que se espere tener en el control interno.
- Cooperación y coordinación con el personal del cliente.
- Identificación en una etapa inicial, de cualquier problema conocido sobre contabilidad, auditoría, impuestos, informes u otras condiciones que indiquen que es deseable una consulta adicional.
- Anticipar los problemas potenciales de cualquier desarrollo planeado, pendiente o probable.
- Asignar las prioridades de auditoría en relación con el tiempo o énfasis y estimar o revisar el tiempo requerido para el trabajo preliminar y final para cada área de auditoría. De esta manera el auditor deberá efectuar una programación de su trabajo, incluyendo las visitas que hará durante el transcurso del período a revisar de acuerdo al presupuesto de horas, ya que esto le permitirá no tener una carga de trabajo al final, en el caso de que solo hiciera una sola visita. Además al cliente le interesa conocer los resultados a esa fecha; para tomar las medidas correctivas adecuadas.

A continuación enunciamos las visitas que el auditor puede realizar en el transcurso de la Auditoría de Estados Financieros:

PRIMERA Deberá realizar la planeación de la auditoría y el estudio y (Preliminar) evaluación del sistema de control interno, la cual deberá comenzar en el quinto o sexto mes del ejercicio social a dictaminar y la revisión del socio y gerente.

SEGUNDA Trabajar sobre cifras de una balanza de comprobación a la fecha (Preliminar) más cercana de su visita, y avanzar en ciertas áreas a revisión tales como: confirmación de saldos de clientes, revisión de transacciones, arqueos y la revisión por parte del socio y gerente del trabajo realizado. Esto podrá hacerse en el noveno o décimo mes.

TERCERA Trabajar sobre balanza de comprobación para la revisión de todas (Final) las áreas por parte del auditor en las fechas de cierre y posterior a el, revisión por parte del socio y gerente del trabajo, elaboración de carta de sugerencias e informes, los cuales deben ser comentados con el cliente y obtención de la carta de la gerencia. Este trabajo podrá realizarse en el primero o segundo mes del siguiente ejercicio.

Lo anterior no es normativo, sino que se debe adaptar de acuerdo al tamaño de la empresa y del arreglo contractual a que se haya llegado, ya que pueden haber trabajos especiales de auditoría que no requieran lo anterior.

La primera norma de ejecución del trabajo incluida en los principios de contabilidad, indica que, "el trabajo debe ser planeado adecuadamente y los asistentes, si los hay, deben ser supervisados debidamente". Por lo que debe basarse en los siguientes pronunciamientos normativos:

RELATIVOS A LA PLANEACION DE LA AUDITORIA

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.

- Las características particulares de las empresas cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente, (el sistema de control interno, constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación).

La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo, para la obtención de información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría y se obtienen de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, tales como:

- Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente.
- Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno.
- Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial, financiero y a las referentes a los criterios de contabilización.
- Lectura de documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.
- Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.
- Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada (cuando estas sean auditorías recurrentes).
- Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno, para poder realizar una planeación correcta del trabajo de auditoría.

Una vez obtenida la información necesaria, el contador podrá prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser estudiados y el personal que debe intervenir en el trabajo. El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

La planeación no puede tener un carácter rígido. El auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo, cuando en el desarrollo del mismo se encuentra con circunstancias no previstas o elementos desconocidos. No debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, si no que éste debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría, de igual manera, la supervisión no debe entenderse como una etapa final, sino que ésta se inició desde la planeación.

RELATIVOS A LA SUPERVISION DEL TRABAJO

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado, en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría, ya sea en la etapa de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

En la planeación la supervisión comprende:

- Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participan en el trabajo.
- La revisión del plan general del trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen.
- Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado.
- Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

La supervisión en las diferentes fases de la auditoría:

- a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno; así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría.
- b) Explicación a los auditores, la forma de realizarse el trabajo y tiempo presupuestado para la realización de la auditoría.
- c) Presentación de los auditores al personal del cliente.
- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo de los auditores y aclaración oportuna de dudas.
- e) Control de tiempo, analizando las variaciones contra el presupuesto.

Supervisión en la etapa final del trabajo, que consiste en:

- Revisión del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse que se han cumplido con principios de contabilidad, dejando evidencia de la supervisión ejercida, la cual debe quedarse incluida en los papeles de trabajo, mediante un memorándum o programa de supervisión.
- Revisión y aprobación del Contador Público que dictamina, del informe que resulta de la auditoría realizada.

ALCANCE Y PROGRAMAS

En relación con la segunda norma de auditoría relativas a la ejecución del trabajo que señala que el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adeudados del control interno existente que le sirvan de base para determinar la naturaleza, extensión (alcance) y oportunidad que va a dar a los procedimientos de Auditoría (Boletín E-02 y H-10 del I.M.C.P.)

EXTENSION O ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA

Se le llama a la relación existente entre el número de partidas individuales e investigadas con respecto de las partidas individuales que forman la partida total o Universo

CLASE DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Es necesario que el auditor se valga de su experiencia y buen juicio para determinar finalmente cuales serán y en que extensión, los procedimientos que le darán la evidencia necesaria y la certeza moral suficiente para fundamentar su opinión objetiva y profesional. Habrán procedimientos a utilizar que pueden considerarse como necesarios y aún más, como indispensables, en la generalidad de los casos.

NECESIDAD DE AMPLIAR O REDUCIR LAS PRUEBAS

Esta estará supeditada a varios factores, entre los que mencionaremos los más importantes.

- El grado de eficiencia del control interno que tenga la compañía a auditar.
- Los métodos o sistemas contables o Administrativos.
- El tipo o giro de la empresa.
- Categoría de la empresa, es decir, la magnitud de la misma, tanto considerada individualmente como con respecto a las demás de su misma especie.
- Aún estando correcto lo anterior, se ampliarán en los casos en que el auditor encuentra que el resultado obtenido no puede conducirle a emitir un dictamen adecuado.

Al encontrar el auditor que el control interno es deficiente y no le daba seguridad de poder confiar en los registros, o aún ya estando en el examen de las partidas individuales elegidas de la partida global, el auditor encuentra que el que el número de partidas equivocadas o erróneas no puede conducirse a externar una opinión razonablemente correcta, se verá obligado a ampliar sus pruebas e incluso, en las circunstancias a hacerlo exhaustivo.

Es conveniente combinar los papeles de trabajo en los cuales se hayan consignado los resultados del examen del control interno con los problemas de auditoría, ya que así se apreciará de manera más fehaciente la relación o influencia que el control interno tuvo en la elección de las pruebas a realizar y de la eficiencia de ellas, una vez realizadas, así como su alcance o extensión y además se tiene la ventaja de tener presente los puntos en los cuales se notaron deficiencias y en los cuales hay que poner especial atención.

El alcance que se debe dar a los procedimientos utilizados debe estar encaminado a obtener la certeza de poder determinar para cada fase de trabajo la confianza que se le puede asignar a cada concepto o actividad de la empresa, ya que de ello dependerán la naturaleza, extensión y oportunidad que se le dará a los procedimientos de auditoría.

Existen circunstancias en las que el auditor se ve limitado en el desarrollo, como ejemplo, puede suceder que los contratantes de la auditoría por cualquier motivo no quieren que se examine a fondo o definitivamente no se investigue determinada partida o bien por los mismos motivos que no se utilice tal o cual procedimiento. En estos casos si la gravedad de la falta en que se incurrió lo amerita, el auditor lo debe consignar así en su dictamen.

A continuación vamos a detallar algunos programas de auditoría (los más importantes) en base a ciclos de transacciones:

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u> A P/T	<u>HECHO</u> POR
1. ARQUEO		
1.1 Determine e indique, de acuerdo a lo establecido en la planeación, la fecha y los fondos para llevar acabo el arqueo y anótelos en la cédula resumen		
1.2 Explique por qué no se contaron los fondos		
1.3 Tenga presente durante el arqueo que: <ul style="list-style-type: none"> a. La persona que lo custodie debe estar todo el tiempo b. No exista la posibilidad de transferir efectivo de un lado a otro 		
1.4 Determine los importes por contar a través de: <ul style="list-style-type: none"> a. Fondo fijo → registros del mayor b. Cobros e ingresos → Informes de cobranza, de clientes no recibos, notas de depositados venta, etc. c. Sueldos no reclamados → sobres sin firma d. Cheques post-fechados y devueltos → registro auxiliar 		
1.5 Haga un corte de las formas que soporten ingresos para comprobar la correcta determinación de los ingresos por contar		
1.6 Tome nota del último reembolso para juzgar la antigüedad de los comprobantes		
1.7 Anote en detalle las partidas contadas u obtenga las relaciones para incluirse en los papeles de trabajo observando lo siguiente: <ul style="list-style-type: none"> a. Si se utilizaron tiras de sumadora asegúrese de que contienen la información indispensable para identificar lo contado. b. Indique la integración de los billetes y monedas contados. c. Los cheques deben estar a nombre de la compañía debidamente endosados. Anote el nombre del girador y en su caso del beneficiario. d. Los comprobantes deben estar firmados de aprobado. Por los importantes destaque: nombre del beneficiario, concepto, fecha y persona que lo aprobó. 		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS - CICLO FINANCIERO

<u>PRELIMINARES</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	A	P/T POR
e. Por los sueldos no reclamados anote fecha en que debieron pagarse y nombre del trabajador.		
f. Si existen otros fondos indique la justificación correspondiente.		
1.8 Al terminar el arqueo obtenga la firma del cajero en el sentido de que se le devolvieron todos los fondos intactos.		
1.9 Compruebe de que los cobros incluidos en el conteo fueron depositados inmediatamente.		
1.10 En el caso de los cheques compruebe de que los números coincidan con los detallados en las fichas de depósito correspondientes.		
1.11 Verifique de que los documentos que amparan gastos y que formaban parte de los fondos contados se incluyan en el reembolso inmediato posterior al arqueo hecho a nuestra solicitud.		
1.12 En relación con los cheques posfechados o devueltos por el banco por cantidades importantes: a. Asegúrese de que se incluyen en registros que controlen su depósito o cobro; b. En fecha posterior compruebe de que finalmente fueron depositados o cobrados o aclare con algún funcionario responsable la razón por la cual no fueron cobrados.		
1.13 Obtenga confirmación directa de algún préstamo o anticipo importante que se hubiera incluido como parte de los comprobantes del fondo.		
1.14 Investigue y obtenga de un funcionario autorizado la explicación sobre los comprobantes de gastos, vales provisionales, etc. que formen parte del fondo y que no estaban aprobados o que sean de fechas atrasadas según la fecha anterior al último reembolso.		
1.15 Examine los comprobantes relativos a: a. Cheques de reembolso que formen parte de los fondos contados.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u> A P/T	<u>HECHO</u> POR
<p>b. El reembolso inmediato anterior al arqueo. Compruebe de que no falten comprobantes y que éstos no estén considerados como parte de los fondos contados.</p>		
<p>1.16 Por algún cheque canjeado a través del fondo fijo compruebe de que:</p> <p>a. El canje estuvo autorizado por funcionario responsable.</p> <p>b. Existe una razón justificada para haber canjeado cheques expedidos por la propia compañía.</p> <p>c. Es de fecha reciente.</p>		
<p>1.17 Por los cheques girados por la compañía que se encontraban en poder del cajero sin entregar a sus beneficiarios, obtenga explicaciones que justifiquen la falta de entrega correspondiente.</p>		
<p>1.18 Por los fondos ajenos a la compañía incluidos en el arqueo:</p> <p>a. Obtenga confirmación escrita de los saldos que debieran existir a la fecha del arqueo directamente de los dueños de esos fondos.</p> <p>b. Aclare con algún funcionario responsable la existencia de dichos fondos y la conveniencia de evitar que los maneje el cajero de la compañía.</p>		
<p>1.19 Si una cuenta bancaria forma de los fondos fijos de caja:</p> <p>a. Revise la conciliación de la cuenta del banco correspondiente.</p> <p>b. Obtenga confirmación del saldo del banco a la fecha del arqueo.</p> <p>c. Verifique de que los ingresos en esa cuenta bancaria corresponden únicamente a cheques de reembolso de caja chica.</p>		
<p>1.20 Anote los procedimientos especiales de auditoría utilizados en el caso de arqueos de fondos variables de caja con el objeto de determinar los montos a contar.</p>		
<p>1.21 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.</p>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
2. REEMBOLSO		
2.1 Determine e indique de acuerdo a lo establecido en la planeación, los reembolsos a examinar. Considere que la revisión de los reembolsos se hace innecesaria si ya se efectuaron los arqueos.		
2.2 Anote en una cédula o describa en un memorándum el trabajo efectuado en la revisión del reembolso asegurándose de que: a. El cheque de reembolsos está a nombre del cajero y sea por la cantidad que efectivamente suman los comprobantes. b. Los comprobantes estén debidamente firmados de revisado y aprobado. c. Estén hechos a tinta e indiquen las cantidades en letra y números. d. Se encuentren cancelados con algún sello fechador de pagado. e. Reúnan requisitos fiscales. f. Sean por cantidades inferiores al límite establecido. g. Sean de fecha reciente. h. Sean por conceptos normales y propios del negocio. i. Estén debidamente resumizados. j. Su distribución contable sea razonable.		
2.3 Compruebe que los reembolsos se realicen periódicamente y por cantidades inferiores al importe del fondo fijo.		
2.4 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.		
3. PRUEBA DE INGRESOS		
3.1 Determine e indique de acuerdo a lo establecido en la planeación el período seleccionado para esta prueba. Si se efectuó un arqueo considere para esta prueba los ingresos habidos en el período anterior a la fecha del arqueo con el fin de hacer una conexión.		
3.2 Examine y anote en una cédula los ingresos seleccionados, comprobando: a. Que exista una adecuada sumarización.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A	P/T	HECHO POR
b. La progresividad numérica de los informes que soportan los ingresos.			
c. Que las sumas y cálculos de todos los informes coincidan con lo registrado en la póliza.			
d. Que dichas pólizas fueron debidamente registradas en libro de ingresos y de éste al mayor.			
e. Que el efectivo y los cheques fueron depositados sin alteración de acuerdo a lo detallado en las fichas de depósito selladas por el banco.			
f. Que los ingresos fueron depositados íntegramente al día siguiente de haberlos recibido.			
g. Que los descuentos por pronto pago deducidos de los ingresos se hicieron de acuerdo con las normas establecidas por la compañía y están debidamente aprobados.			
<hr/>			
3.3 Compruebe que la frecuencia de la contabilización de los ingresos sea adecuada.			
<hr/>			
3.4 Investigue y aclare el por qué de los ingresos no depositados íntegramente al día siguiente de haberlos recibido.			
<hr/>			
3.5 Selectivamente (señale las bases) coteje algunos cobros con el correspondiente crédito al auxiliar de clientes.			
<hr/>			
3.6 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.			
<hr/>			
4. CONCILIACIONES BANCARIAS			
<hr/>			
4.1 Determine e indique, de acuerdo a lo establecido en la planeación, las cuentas bancarias cuyas conciliaciones será revisadas.			
<hr/>			
4.2 Compruebe la corrección aritmética.			
<hr/>			
4.3 Coteje el saldo según bancos con el correspondiente estado de cuenta.			
<hr/>			

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
4.4 Coteje el saldo según libros con la correspondiente cuenta del mayor general.		
4.5 Por los depósitos en tránsito que aparecen en la conciliación: a. Compruebe de que se encuentren registrados en el libro de ingresos y correspondan a ingresos de los últimos días anteriores a la fecha de la conciliación. b. Verifique que los ingresos fueron correspondidos por el banco inmediatamente después de la fecha de conciliación según estado de cuenta posterior.		
4.6 Por los cheques en tránsito de montos importantes y otros al azar: a. Cerciórese de que fueron pagados por el banco posteriormente y/o. b. Examine los comprobantes que amparen el desembolso.		
4.7 Anote con qué funcionario se discutió el por qué de los cheques por montos importantes aún aparecen pendientes de pago por un plazo mayor a tres meses.		
4.8 Para cualquier otra partida de importancia: a. Inspeccione los documentos correspondientes a dicha partida. b. Verifique de que sea correspondida por el banco o por la compañía según sea.		
4.9 Compruebe de que los estados de cuenta bancarios no presentan tachaduras o enmendaduras.		
4.10 Por las conciliaciones no seleccionadas, lleve a cabo el siguiente trabajo: a. Coteje el saldo según bancos al correspondiente estado de cuenta. b. Coteje el saldo según libros a la cuenta del mayor general. c. Investigue partidas de conciliación atrasadas o anormales.		
4.11 Compruebe las sumas del registro, en la columna de egresos a bancos.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA	HECHO
	A	P/T POR
4.12 Investigue cualquier asiento en la cuenta de mayor que no provenga de los registros de ingresos y egresos.		
4.13 Investigue los cheques importantes expedidos a nosotros mismos, al portador o a nombre de empleados y funcionarios de la compañía que no sean por nóminas o reembolsos de caja chica.		
4.14 Investigue cargos importantes que aparezcan en el estado de cuenta que no correspondan a un cheque expedido, particularmente si se tratan de cheques devueltos por falta de fondos o compruebe mediante el examen de documentación de que se trata de operaciones reales y legítimas y que se encuentren debidamente registradas.		
4.15 Por las cuentas de banco que hayan estado inactivas en el ejercicio, revise los estados de cuenta y los talonarios de cheques correspondientes y compruebe de que no haya habido operaciones que pudieran no estar contabilizadas.		
4.16 Obtenga las confirmaciones bancarias para la solicitud de saldos al fin de año.		
4.17 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>FINAL</u>	<u>REFERENCIA</u> A P/T	<u>HECHO</u> POR
1. Revise a ojo los asientos en las cuentas de control de efectivo en caja y bancos por un periodo anterior al fin del año con objeto de localizar movimientos extraños e investigarlos.		
2. Examine las partidas de conciliación pendientes en la preliminar y que aún no hayan sido correspondidas a esta fecha.		
3. Obtenga confirmación directamente de los bancos incluyendo todas las cuentas aún las abiertas y cerradas durante el ejercicio aún cuando no tengan saldos al fin del año.		
4. Obtenga las conciliaciones de todos los bancos a la fecha de cierre y verifique su corrección aritmética.		
5. Compare los saldos que aparezcan en las conciliaciones, según corresponda a: a. Estado de cuenta del banco al fin del año. b. Confirmación del banco. c. Mayor general a través de la sumaria.		
6. Verifique que los depósitos en tránsito de importancia están correspondidos por el banco según el estado de cuenta del periodo posterior.		
7. Compruebe por los cheques en tránsito de importancia que hayan sido correspondidos en el periodo posterior según estado de cuenta bancario o examine la documentación comprobatoria.		
8. Investigue y examine la documentación de cualquier otra partida de conciliación atrasada o anormal.		
9. Liste de los registros de ingresos y egresos las fechas y los montos de las transferencias entre bancos y entre compañías afiliadas por un periodo inmediato anterior y posterior al fin del año y asegúrese de que los movimientos fueron correspondidos en el mismo periodo de acuerdo con los correspondientes estados de cuenta de los bancos.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CAJA Y BANCOS-CICLO FINANCIERO

<u>FINAL</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
10. Asegúrese de que las cuentas de bancos que funcionan a modo de fondos fijos se descargaron de las partidas que representan gastos no registrados, siempre y cuando sean de importancia.		
11. Compruebe la adecuada valuación de saldos en moneda extranjera.		
12. En la cédula sumaria, anote una breve descripción del trabajo efectuado, y una conclusión sobre la aplicación de principios de contabilidad y los objetivos de auditoría cubiertos en toda la sección.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	A	P/T POR
<p>Antes de efectuar las siguientes pruebas de procedimiento asegúrese que el control interno del área ha sido debidamente estudiado y evaluado ya sea a través de los cuestionarios o en base a un memorándum.</p>		
<p>1. PRUEBA DE VENTAS</p>		
<p>1.1 Determine e indique, de acuerdo a lo establecido en la planeación, la base de selección y período mediante los cuales se hará la prueba de ventas.</p>		
<p>1.2 Compare mensualmente las ventas y el costo de ventas acumulados a la fecha más reciente clasificadas por las principales líneas o productos y localidades, con las cifras comparables del ejercicio anterior y el presupuesto del año.</p>		
<p>1.3 Anote en forma breve las causas de las variaciones de importancia o la falta de ellas y téngalas presente durante el curso de la revisión.</p>		
<p>1.4 Si la selección de las partidas a examinar se hace partiendo de las salidas registradas en los auxiliares de almacén:</p> <p>a. Verifique que dichas salidas están amparadas con una remisión o documento de embarque prenumerado.</p> <p>b. Coteje estos documentos o facturas comprobando el nombre del cliente, cantidades y tipo de mercancía.</p>		
<p>1.5 Si la selección de las partidas a examinar se hace partiendo de las facturas:</p> <p>a. Verifique que estas facturas estén soportadas por una remisión o documento de embarque prenumerado.</p> <p>b. Coteje estos documentos comprobando el nombre del cliente, cantidades y tipo de mercancía.</p>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u> A P/T	<u>HECHO</u> POR
1.6		
Por las facturas seleccionadas según los puntos 1.4 y 1.5 anteriores efectúe el trabajo siguiente:		
a. Coteje a pedidos.		
b. Cálculos aritméticos.		
c. Que los precios unitarios coincidan con listas autorizadas.		
d. Los descuentos estén debidamente autorizados.		
e. El importe facturado se registró correctamente en:		
- Registro de ventas.		
- Tarjetas auxiliares del cliente.		
f. Que exista evidencia de la recepción de la mercancía por parte del cliente.		
g. Que se haya cotejado adecuadamente la factura ya sea, individualmente o por acumulación para determinar el costo de ventas (en cualquier caso explique el procedimiento).		
1.7		
Seleccione el mismo período, en su caso, para revisar la contabilización a través del registro de ventas y el costo de ventas y haga lo siguiente:		
a. Compruebe la progresividad numérica de las facturas.		
b. Verifique sumas.		
c. Compruebe que los totales se registraron correctamente en los libros diario y mayor a través de la póliza correspondiente.		
d. Investigue cualquier asiento que parezca anormal o con un importe considerable.		
1.8		
Compruebe que una copia de las facturas expedidas y los originales de las cancelaciones se están encuadernando en orden numérico riguroso.		
1.9		
Asegúrese de que se obtuvo la autorización de la Oficina Federal de Hacienda correspondiente para las del año fiscal inmediato anterior.		
1.10		
Añote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA	HECHO
	A	P/T POR
<hr/>		
2. PRUEBA DE NOTAS DE CREDITO		
<hr/>		
2.1		Determine e indique, de acuerdo a lo establecido en la planeación, la base de selección y período mediante los cuales se hará la prueba de notas de crédito.
<hr/>		
2.2		Si la selección de las partidas a examinar se hace partiendo de los créditos a las tarjetas auxiliares de clientes que no procedan de cobros efectuados, verifique que dichos créditos están amparados con una nota de crédito.
<hr/>		
2.3		Si la selección de las partidas a examinar se hace partiendo de las notas de crédito, verifique que exista un crédito en el auxiliar respectivo del cliente.
<hr/>		
2.4		Por las notas de crédito seleccionadas según los puntos 2.2 y 2.3 anteriores haga lo siguiente: a. Compruebe cálculos aritméticos. b. Compruebe que estén autorizadas por el funcionario adecuado. c. Examine la nota de entrada de mercancías al almacén y los cargos al auxiliar de inventarios relativo en el caso de devoluciones. d. Examine el memorándum, carta, aviso, etc. que justifique el crédito al cliente por descuentos o rebajas por causas diferentes a devolución de mercancía. e. Compruebe que los precios de mercancías acreditados sean los mismos que se facturaron. f. Compruebe que estén debidamente registrados en el resumen de notas de crédito.
<hr/>		
2.5		Seleccione el mismo período, en su caso, para comprobar el resumen de notas de crédito como sigue: a. Verifique sumas.
<hr/>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA	HECHO
	A	P/T POR
b. Coteje los totales a los pases a los libros diario y mayor a través de la póliza de diario relativa.		
c. Compruebe la progresividad numérica de las notas de crédito.		
d. Investigue cualquier asiento que parezca anormal o con un importe considerable.		
2.6 Revise los movimientos en las cuentas de descuentos, devoluciones y rebajas a ventas o clientes directamente con el objeto de localizar e investigar partidas importantes que no procedan de asientos de concentración de los resúmenes de notas de crédito, de facturación o cobranza.		
2.7 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.		
3. OTRAS CUENTAS POR COBRAR		
3.1 Determine e indique, de acuerdo a lo establecido en la planeación, la base de selección y período mediante los cuales se hará la revisión de las otras cuentas por cobrar.		
3.2 Obtenga las relaciones de la fecha más reciente y efectúe el siguiente trabajo: a. Corrección aritmética. b. Cotejo de auxiliares.		
3.3 En los anticipos de gastos, determine la antigüedad y la efectividad de su cobro por lo más significativo y otros al azar.		
3.4 En los préstamos a empleados, obtenga la confirmación, investigue si fueron autorizados y compruebe la efectividad de su cobro por aquellos que sean importantes y otros al azar.		
3.5 Compare los ingresos por venta de desperdicios con los de ejercicios anteriores.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

	<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u>		<u>HECHO</u> <u>POR</u>
		<u>A</u>	<u>P/T</u>	
3.6	Investigue, con el funcionario apropiado, las causas de las variaciones importantes o la falta de proporción con la fabricación de los productos que las originan.			
3.7	Examine algunos expedientes por reclamaciones de bienes dañados durante su transporte o por otras causas como pérdidas aseguradas. a. Compruebe de que han sido debidamente registradas. b. Explique los retrasos injustificados en el cobro de esas reclamaciones.			
3.8	En las cuentas por cobrar por regalías, arrendamiento, reclamaciones y otros determine la efectividad de su cobro.			
3.9	Cerciórese de que los C.O.D. registrados en deudores diversos se estén cobrando oportunamente.			
3.10	Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.			
4.	<u>INVESTIGACION SOBRE COBRABILIDAD</u>			
4.1	Prepare u obtenga el análisis de los movimientos de la estimación para cuentas de cobro dudoso y verifique: a. En el caso de cancelación revise en forma selectiva que: - Exista la documentación legal que justifique la deducción. - Haya evidencia de los esfuerzos de cobro. - La póliza de cancelación esté firmada de aprobado por algún funcionario adecuado. - No existan partidas derivadas de una depuración de cuentas (a las que puede dárseles el tratamiento de bonificaciones). b. Que los movimientos por incrementos y cancelaciones se concilien adecuadamente en el cálculo del I.S.R. y P.T.U.			

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
<p>4.2 De acuerdo al análisis de la cuenta de clientes por antigüedad de saldos revise la cobrabilidad de las partidas antiguas, consideradas por la compañía para efectos de la estimación, como sigue:</p> <p>a. Examine el expediente de correspondencia o facturación del cliente para cerciorarse de que efectivamente son cuentas de cobro difícil.</p> <hr/> <p>b. Del análisis mencionado al principio, selecciones aquellas partidas importantes y atrasadas para discutir con algún funcionario adecuado sobre su cobrabilidad y así comprobar la razonabilidad de la estimación.</p>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

<u>FINAL</u>	REFERENCIA	HECHO
	A	P/T POR
<p>Antes de efectuar las siguientes pruebas de procedimiento asegúrese que se han cumplido con todas las pruebas previstas para la visita preliminar.</p>		
<hr/>		
1.		
<p>Obtenga copia de las relaciones por antigüedad a la fecha de cierre de todas las cuentas por cobrar, (clientes, documentos por cobrar, funcionarios, empleados, documentos).</p>		
<p>a. Revise la corrección aritmética de las relaciones.</p>		
<p>b. Coteje los totales a las cuentas relativas del libro mayor a través de la cédula sumaria.</p>		
<p>c. Cerciórese de que los saldos muy importantes fueron circularizados.</p>		
<p>d. Determine las cuentas a plazo mayor de un año para su adecuada presentación en los estados financieros.</p>		
<hr/>		
2.		
<p>Revise el movimiento registrado en las cuentas de mayor de todas las cuentas y documentos por cobrar de la fecha de la circularización a la fecha de cierre. Explique movimientos anormales.</p>		
<hr/>		
3.		
<p>Efectúe el corte de ventas y costo de ventas a la fecha de cierre y haga el siguiente trabajo:</p>		
<p>a. Compare las ventas, costo de ventas y créditos a ventas de los últimos meses (para ser más preciso a partir del siguiente mes a aquél en que se hizo la revisión preliminar) con las cifras equiparables del ejercicio anterior.</p>		
<p>b. Seleccione un número representativo de salidas del almacén, devoluciones de clientes por un período inmediato anterior al cierre del ejercicio con el objeto de cerciorarse de que están contabilizadas las facturas y notas de crédito dentro del período correspondiente.</p>		
<p>c. Seleccione facturas y notas de crédito por montos importantes contabilizadas por un período inmediato anterior y otro posterior al cierre del ejercicio y asegúrese de que fueron embarcadas y recibidas las mercancías físicamente antes del cierre del ejercicio.</p>		
<p>d. Anote los números de las últimas formas expedidas en el ejercicio.</p>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

CUENTAS POR COBRAR-CICLO INGRESOS

<u>FINAL</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
4. Determine si se requieren estimaciones especiales para descuentos, bonificaciones por fletes, publicidad cooperativa, etc. y asegúrese de que las que existen son razonables.		
5. En base a las relaciones obtenidas de las cuentas de funcionarios, empleados, deudores diversos, otras cuentas por cobrar, etc. haga lo siguiente: a. Confirme o, en su caso examine la documentación de las cuentas importantes (no duplicar con lo hecho en los puntos 3.3 a 3.9 de la visita preliminar. b. Compruebe que son partidas cobrables y que no constituyen gastos por aplicar.		
6. Por lo documentos descontados, solicite que se concilien el importe confirmado por los bancos y lo registrado en el mayor.		
7. Revise con algún funcionario apropiado si existen: a. Cuentas dadas en garantía de préstamos u otros. b. Cancelaciones de ventas de importancia que aún no se hayan registrado. c. Bonificaciones extraordinarias que hayan reclamado algunos clientes por situaciones especiales.		
8. Determine y compruebe la razonabilidad de los movimientos habidos de la estimación de cuentas de cobro dudoso desde la revisión hecha en la preliminar a la fecha de cierre (no duplicar con lo hecho en los puntos 4.1 y 4.2).		
9. En la cédula sumaria, anote una breve descripción del trabajo efectuado, y una conclusión sobre la aplicación de principios de contabilidad y los objetivos de auditoría cubiertos en toda la sección		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>FINAL</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	<u>A</u>	<u>P/T</u> <u>POR</u>
<p>Antes de efectuar las siguientes pruebas de procedimiento asegúrese que el control interno del área ha sido debidamente estudiado y evaluado ya sea a través de los cuestionarios o en base a un memorándum.</p>		
1		
<p>SISTEMA DE COSTOS Y PRUEBA DE COSTOS</p>		
1.1		
<p>Revise el manual de costos estudie los procedimientos de la empresa para determinar los costos de producción.</p>		
1.2		
<p>Observe el proceso real de fabricación con el personal de producción para obtener idea precisa y directa del proceso y poder relacionarlo con la forma en que se determinan los costos de producción.</p>		
1.3		
<p>Obtenga una cédula (a miles de pesos) que muestre la integración mensual del costo de producción clasificando cotejándolo a las cuentas de control correspondientes.</p>		
1.4		
<p>Determine e indique de acuerdo a lo establecido en la planeación al período sobre el cual serán revisados los costos unitarios y consecuentemente el costo de producción de ese período.</p>		
1.5		
<p>Con base en los resúmenes mensuales de cargos a las cuentas de control de producción en proceso y por el período seleccionado efectúe lo siguiente:</p>		
<p>a. Por el consumo de materia prima revise la sumariación de los informes y requisiciones correspondientes.</p>		
<p>b. Por la mano de obra (coordine este trabajo con el programa de nóminas):</p>		
<p>1. Coteje los importes (y las horas cuando éstas sirvan de base para distribución de gastos indirectos) a la distribución contable de nóminas.</p>		
<p>2. Coteje algunos cargos individuales de la distribución contable de nóminas a los auxiliares de producción en proceso.</p>		
<p>c. Por los gastos indirectos:</p>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
<ol style="list-style-type: none">1. Coteje las cuotas usadas con las precalculadas (ver punto 1.6 siguiente).2. Compruebe el prorrateo hecho según la base apropiada (costo, horas, etc.) sobre:<ul style="list-style-type: none">- El resumen de cargos a las cuentas control de producción en proceso.- Los registros auxiliares de producción en proceso.		
<p>1.6 Revise los métodos y procedimientos empleados en la acumulación de costos indirectos y determinación de los porcentajes a aplicar y:</p> <ol style="list-style-type: none">a. Revise los cambios importantes que existan en los porcentajes usados desde la última revisión (o la falta de cambios).b. Compruebe de que los gastos incluidos para ser prorrateados sean apropiados y semejantes a los usados en el período anterior.c. Verifique de que los cargos por los departamentos de servicio sean razonables y semejantes a los del período anterior.d. Asegúrese de que la base usada para determinar el porcentaje de prorrateo es razonable y está de acuerdo con la producción real de la compañía (por ejemplo, las horas trabajadas están de acuerdo con las horas estimadas, etc.)		
<p>1.7 Investigue los factores que contribuyeron a una absorción mayor o menor de los gastos indirectos.</p>		
<p>1.8 Compruebe que las variaciones hayan sido debidamente registradas.</p>		
<p>1.9 De acuerdo al conocimiento que haya obtenido al observar la planta, las operaciones, pláticas con el personal de producción, determine si la capacidad inactiva de la planta o excesivo tiempo perdido o productos hechados a perder, han sido debidamente tomados en cuenta para la determinación de los costos.</p>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A	P/T	HECHO POR
1.10			
Con base en los registros auxiliares u otros, obtenga los costos unitarios comparativos de materias primas y productos terminados (por elementos del costo si es posible) y haga el siguiente trabajo:			
a. Sobre bases mensuales o trimestrales compare los con periodos anteriores.			
b. Investigue variaciones importantes (o falta de ellas).			
1.11			
Cuando se usen costos predeterminados (estándar o estimados):			
a. Investigue variaciones importantes al comparar con los costos reales y asegúrese de que éstas se hayan aplicado en forma correcta al valuar los inventarios finales.			
b. Revise los movimientos, deudores y acreedores de las cuentas de variaciones para asegurarse de que son normales o investigue los que le parezcan extraños.			
1.12			
Revise la determinación del costo estándar o estimado y la correspondiente documentación comprobatoria y asegúrese de que:			
a. Están basados en estudios de métodos y rutinas de producción.			
b. Los precios de materias primas y otros materiales comparan razonablemente con el estándar.			
c. Las horas y cuotas de mano de obra directa o indirecta, que fueron incluidas para el cómputo del costo estándar son razonables en vista de las cifras reales.			
d. Se consideraron estimaciones razonables para tiempos perdidos, desperdicios, capacidad ociosa, reproceso de órdenes.			
e. Concluya con base en lo anterior y con base en otras pruebas que considere necesarias, si los costos estándar usados se aproximan a los costos reales y si son apropiados para la evaluación de los inventarios.			
1.13			
Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.			

2. REGISTROS CONTABLES Y PRUEBA DE PRECIOS

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	A	P/T POR
2.1		
Determine e indique de acuerdo a lo establecido en la planeación el período sobre el cual serán revisados los registros contables y los productos sobre los cuales se hará la prueba de precios.		
2.2		
Prepare una cédula que indique el importe aproximado de la compra anual, nombre y precio unitario de los principales artículos, así como su monto dentro del inventario físico:		
		Comprados localmente
		Importados
		Fabricados
2.3		
Compruebe documentalmente los precios de estos productos (ver punto 2.4) teniendo en cuenta que las compras también se van a comprobar en la prueba de egresos en la sección de cuentas por pagar.		
2.4		
Seleccione algunas compras de los productos anteriores y efectúe el siguiente trabajo:		
		a. Compruebe la corrección aritmética de las facturas.
		b. Coteje de las unidades y precios facturados a:
		- Notas de entrada del almacén.
		- Pedidos u órdenes de compra.
		- Auxiliares de inventarios perpetuos.
		c. Por los gastos inherente: a compras, tales como:
		Fletes, seguros, derechos y gastos aduanales en la importación, etc., compruebe si es el caso, si se acumularon para la determinación del costo unitario. (Asegúrese de la consistencia en la aplicación de los gastos con la seguida en el año anterior).
		d. Revise la corrección del cómputo de los costos unitarios en los registros auxiliares según el método de valuación que siga la compañía.
		(Costos promedio, PEPS, UEPS).

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	A	P/T POR
2.5		Identifique alguna materia prima que sea básica y que sea usada en la elaboración de la mayoría de los productos o que sea importante dentro de cada uno de ellos y efectúe una prueba global para comprobar que el consumo de esa materia prima es razonable en función de lo reportado en la producción.
2.6		Por el período seleccionado en la planeación de la auditoría obtenga las pólizas de diario, los papeles de trabajo y los análisis necesarios que respalden los asientos registrados en las cuentas de control de inventarios para llevar a cabo el trabajo señalado en los siguientes puntos.
2.7		Por los traspasos de las cuentas de control del almacén de materias primas y materiales: a. Compare los créditos en dichas cuentas de control con los listados valuados de salidas de almacén. b. Compare los importes anteriores con los cargos por materiales a producción en proceso.
2.8		Con base en los listados valuados de salidas de almacén de materias primas y materiales: a. Coteje algunas salidas individualmente partiendo del registro auxiliar de materias primas y materiales y viceversa, asegurándose que coinciden la cantidad de unidades y los costos unitarios. b. Asegúrese que las salidas anteriores se cargaron en los registros auxiliares de producción en proceso, asegurándose que coinciden la cantidad de unidades y los costos unitarios. c. Compruebe que los informes o requisiciones que amparan las salidas de almacén están debidamente aprobadas y que se comprueba su numeración progresiva.

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	A	P/T POR
2.9 Por los trasposos de las cuentas de control de producción en proceso: a. Compruebe que los créditos en dichas cuentas de control coinciden con los productos que se terminaron y transfirieron al almacén de productos terminados. b. Coteje los importes anteriores al resumen de cargos de la cuenta de control de productos terminados, por tipo de producto u otro detalle que se considere conveniente.		
2.10 Usando el resumen de cargos de la cuenta de control de productos que se terminaron: a. Coteje la cantidad de unidades y los costos unitarios partiendo de los auxiliares de producción en proceso y viceversa. b. Coteje la cantidad de unidades y los costos unitarios anteriores con los asientos en los auxiliares de productos terminados. c. Revise la corrección del cómputo del costo unitario en los registros auxiliares de productos terminados según los registros auxiliares de productos terminados según el método de la compañía (costo promedio, PEPS, UEPS).		
2.11 Por los trasposos(embarques o salidas) de las cuentas de control de productos terminados. a. Compruebe que los créditos en las cuentas de control coinciden con el resumen costeadado de embarques. b. Coteje los importes anteriores al resumen de cargos a la cuenta control de costo de ventas. c. Usando el resumen costeadado de embarques, examine algunos embarques partiendo del auxiliar de productos terminados, asegurándose que coinciden las cantidades de unidades y los costos unitarios y viceversa.		
2.12 Por los cargos o créditos a las cuentas de control de inventarios y costo de ventas que no hayan quedado cubiertos con los puntos anteriores haga lo siguiente: a. Examine la documentación comprobatoria debidamente autorizada para estas cancelaciones, correcciones u otros ajustes.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A	P/T	HECHO POR
b. Investigue cualquier otro ajuste, según sea necesario.			
2.13 Revise la corrección aritmética de todos los listados y resúmenes mencionados en los puntos anteriores.			
2.14 Respecto a ventas (tenga en cuenta el trabajo hecho en la prueba de ventas) compare las cantidades de unidades según las facturas de venta con los sumarios costeados de embarques usados para cargar a las cuentas de control de costo de ventas.			
2.15 Obtenga las conciliaciones de los registros auxiliares con las cuentas control de inventarios y: a. Coteje los saldos según auxiliares en forma selectiva y los saldos según cuentas control a los registros correspondientes. b. Revise las partidas de conciliación y los ajustes para asegurarse que éstos proceden.			
2.16 Revise los gastos del ejercicio que correspondan a materiales cargados a gastos y mantenimiento y compárelos con los del ejercicio anterior y con el presupuesto del año. a. Investigue variaciones importantes. b. Juzgue la razonabilidad de la política seguida por la compañía.			
2.17 Si existen inventarios físicos rotativos durante el ejercicio, obtenga las conciliaciones resultantes y anote los ajustes que fueron registrados, evaluando su determinación y razonabilidad.			
2.18 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.			
3 LISTADOS DE INVENTARIOS FISICOS			
3.1 Obtenga los listados de inventarios físicos debidamente valuados, así como las conciliaciones con el mayor general.			

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA	HECHO
	A	P/T POR
3.2		Compare el total según libros y el importe de los inventarios físicos según las conciliaciones, con el mayor general y el listado final de inventarios.
3.3		Con base en la información y corte de documentación obtenidos durante el inventario físico: <ul style="list-style-type: none">a. Coteje las cantidades según nuestras pruebas físicas a los listados de la compañía.b. Compruebe de que todas las tarjetas de recuento o marbetes fueron listados.c. Compare partidas importantes que aparezcan en las listas finales no aprobadas según punto (a) contra las tarjetas de recuento o marbetes.d. Considere la necesidad de hacer alguna comprobación física posterior de algunas de estas partidas (c).e. Verifique que se listaron las existencias en bodegas fuera de la compañía o en consignación con distribuidores.f. Compruebe de que se excluyeron las existencias que no son propiedad de la compañía.
3.4		Revise los marbetes, tarjetas de recuento, o las hojas de conteo e investigue a fondo cualquier posible alteración en las mismas.
3.5		Revise los procedimientos seguidos para obtener un buen corte de documentación de inventarios y: <ul style="list-style-type: none">a. Verifique con base en la información para el corte tomada antes del inventario físico que las últimas y las posteriores formas que amparan entradas, salidas movimientos entre plantas han sido registradas en las cuentas de control en el periodo correspondiente.b. Compruebe de que las entradas y salidas habidas durante el inventario físico coinciden con el movimiento que observamos durante la toma del inventario físico y que fueron debidamente registradas.c. Compruebe de que se controlaron adecuadamente el corte de formas, las partidas en tránsito.

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u> A P/T	<u>HECHO</u> POR
3.6		Investigue las partidas importantes de la conciliación obtenida en el punto 3.1 entre el inventario físico y libros.
3.7		Obtenga o prepare un resumen de los ajustes resultantes de los inventarios físicos y explique faltantes y sobrantes individuales de importancia.
3.8		Haga pruebas sobre los listados finales de inventarios para identificar y evaluar las mercancías obsoletas y de lento movimiento; incluyendo aquéllas que haya observado durante la toma del inventario físico.
3.9		Coteje los costos unitarios de las partidas más importantes a nuestras pruebas de costos unitarios de producción, de precios y/o registros de la compañía y complete la cédula indicada en el punto 2.2 (Considere la necesidad de aumentar el alcance de la prueba de precios).
3.10		Coteje los demás precios, a base de pruebas selectivas, contra los auxiliares de inventarios. Simultáneamente observe que concuerden cantidades e importes totales.
3.11		En relación con el inventario de producción en proceso: a. Asegúrese de que los registros de costos de los cuales se obtuvo el costo unitario para valuar estos inventarios contienen las acumulaciones correspondientes hasta el grado de adelanto que llevaba el producto en la línea de producción de acuerdo con nuestras observaciones durante la toma del inventario físico. b. Haga las pruebas necesarias sobre los registros de costos para asegurarse que la acumulación de costos es correcta hasta el grado de avance que tenía el producto a la fecha del inventario.

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A	P/T	HECHO POR
3.12 En el listado de inventarios físicos revise las cantidades y los costos unitarios como sigue: a. Revise la razonabilidad de los inventarios por tipo, categoría y localización física relacionándolos con el conocimiento de la operación. b. Razonabilidad de los costos unitarios relacionándolos con el tipo de material o producto y en comparación con productos y materiales similares. c. Posibles errores de multiplicación (punto decimal equivocado, ceros de más o de menos).			
3.13 En lo que se refiere a corrección aritmética: a. Compruebe, a base de pruebas selectivas, las sumas y las multiplicaciones en las listas de inventarios (algunas en forma visual). b. Confronte los totales de cada hoja con los mostrados en el resumen. c. Sume el resumen a miles de pesos.			
3.14 Examine la firma de aprobación y registro de los ajustes resultantes del inventario físico, en las cuentas de control y registros auxiliares.			
3.15 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.			
4 OBSOLESCENCIA			
4.1 Determine e indique de acuerdo a lo establecido en la planeación el alcance sobre el cual serán revisados los inventarios de lento movimiento, dañados, pasados de moda u inventarios de lento moda u obsoletos.			
4.2 Si la compañía no ha realizado los estudios necesarios para determinar el importe de los inventarios dañados, pasados de moda, de lento movimiento u obsoletos, comente dicha situación con con el funcionario responsable para que antes de nuestra visita final efectúe la compañía dichos estudios.			

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
<p>4.3 En el caso de que la compañía tenga algún tipo de información referente a esta clase de inventarios revise y haga pruebas selectivas sobre los siguientes registros:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Del análisis preparado por la compañía coteje las cantidades tanto en unidades como en importes a los registros auxiliares. Al efectuar este cotejo asegúrese que el movimiento que muestran los auxiliares correspondan a la condición de obsoletos o lento movimiento.b. Revise la corrección aritmética y las extensiones del análisis.c. Efectúe pruebas físicas de estas partidas para comprobar básicamente su condición de obsolescencia.		
<p>4.4 Esté atento a los resultados que obtenga del inventario físico y pláticas con almacenistas en la determinación de otras partidas no incluidas en el análisis.</p>		
<p>4.5 Con base en los resultados obtenidos en los puntos anteriores, evalúe si las cantidades previstas en las reservas por obsolescencia, baja de valor, etc. son suficientes razonablemente para absorber cualquier pérdida por este concepto.</p>		
<p>4.6 Examine la firma de aprobación para cancelaciones, castigos y otros ajustes que se hubieren hecho durante el ejercicio y que afecten la valuación de los inventarios referidos a la obsolescencia.</p>		
<p>4.7 Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.</p>		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>FINAL</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
<p>Antes de efectuar las siguientes pruebas de procedimiento asegúrese que se han cumplido con todas las pruebas previstas para la visita preliminar.</p>		
1.		
<p>Por medio de pláticas con funcionarios de la compañía, revisión de los listados, registros de inventario, etc. determine que después del inventario físico no han ocurrido acontecimientos que pudieran afectar substancialmente la valuación de los inventarios al final del año.</p>		
2.		
<p>Tabule en miles de pesos los movimientos habidos partiendo del inventario físico hasta la fecha de los estados financieros. Explique movimientos anormales.</p>		
3.		
<p>Obtenga el análisis del movimiento de la estimación para inventarios dañados, de lento movimiento u obsoletos.</p>		
4.		
<p>Revise el trabajo efectuado por la compañía para determinar el monto de los inventarios dañados u obsoletos y comprobar la razonabilidad de la estimación (siga para estos efectos los puntos 4.3 a 4.6 de las pruebas a efectuar en la visita preliminar).</p>		
5.		
<p>Si la compañía no ha efectuado estudio alguno determine si existen inventarios dañados, de lento movimiento u obsoletos por medio de:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Examen de los registros auxiliares de inventarios perpetuos.b. Estudio de la rotación de inventarios comparativo con el ejercicio anterior y contra pronósticos.c. Observación física.d. Comentarios obtenidos del personal del almacén.e. Márgenes de utilidad por tipo de producto, etc. (aproveche el trabajo a desarrollar en el punto 6 siguiente).		
6.		
<p>Elabore una cédula por aquéllos productos significativos de la compañía que muestre:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Márgenes de utilidad por tipo de producto o línea.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>FINAL</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	A	P/T POR
b. Gastos directos de venta y obtención del nuevo margen una vez deducidos éstos.		
c. Importe en miles de pesos dentro del inventario final con el propósito de determinar el alcance de este trabajo.		
d. Conclusión sobre la razonabilidad de valuación sobre la base de costo o mercado en que sea menor.		
7. Compare los costos unitarios y las cantidades por tipo, localización y otro detalle apropiado, con aquéllos que había a la fecha del inventario físico y a la fecha de cierre del ejercicio y <u>ex</u> plique satisfactoriamente las variaciones.		
8. Compruebe que se llevó a cabo un apropiado corte de documentos de inventarios a fin de año coordine ésto con el trabajo de cuentas por cobrar y cuentas por pagar.		
9. Obtenga un análisis de la cuenta de mercancía en tránsito y efectúe lo siguiente: a. Compruebe la corrección aritmética. b. Examine las facturas y notas de entrada al almacén que amparen entregas posteriores. c. Investigue partidas antiguas o saldos acreedores.		
10. Investigue y evalúe los compromisos significativos de compras y ventas para determinar si el cumplimiento de éstos no resultará en pérdidas que requieran de una provisión a fin de año.		
11. Determinar si existen y se les dió tratamiento contable apropiado o se revelaron adecuadamente en los estados financieros o notas explicativas: a. Compras a compañías afiliadas. b. Inventarios pignorados, hipotecados, gravados o dados en garantía.		
12. Anote toda la información necesaria para asegurar que en consolidación se haga una correcta eliminación de utilidades que se encuentren en inventarios.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO

INVENTARIOS

<u>FINAL</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
13. En la cédula sumaria, anote una breve descripción del trabajo, y una conclusión sobre la aplicación de principios de contabilidad y los objetivos de auditoría cubiertos en toda la sección.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR PAGAR-CICLO EGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA	HECHO
	A	P/T POR
<p>Antes de efectuar las siguientes pruebas de procedimiento asegúrese que el control interno del área ha sido debidamente estudiado y evaluado ya sea a través de los cuestionarios o en base a un memorándum.</p>		
<p>1. PRUEBA DE EGRESOS</p>		
<p>1.1 Determine e indique, de acuerdo a lo establecido en la planeación, la base de selección y período mediante los cuales se hará la prueba de egresos.</p>		
<p>1.2 Por el período de un mes:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Compruebe las sumas del registro de egresos o cuentas por pagar y coteje los pases al libro mayor.b. Revise el libro de bancos o el consecutivo de cheques e investigue aquellos que parezcan anormales ya sea por su monto o concepto.		
<p>1.3 Efectúe una selección de egresos o desembolsos (cheques o cuentas por pagar) que abarquen siempre el período auditado, de preferencia en base a técnicas de muestreo estadístico.</p>		
<p>1.4 Una vez seleccionados los egresos cotéjelos con el registro de bancos o cuentas por pagar.</p>		
<p>1.5 En el caso de facturas, recibos o cuentas de gastos efectúe lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Revise la corrección de la distribución contable.b. Coteje el cargo a los auxiliares correspondientes.c. Compruebe la corrección aritmética de la documentación.d. Asegúrese que los pagos y la documentación se encuentran debidamente aprobados por los funcionarios autorizados para ello.e. Verifique que dichos documentos fueron cancelados para evitar su posterior utilización.f. Revise que contengan los requisitos fiscales aplicables a cada caso.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR PAGAR-CICLO EGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	<u>REFERENCIA</u>	<u>HECHO</u>
	A	P/T POR
1.6 Sólo en el caso de facturas haga adicionalmente: <ul style="list-style-type: none">a. La comparación contra pedidos u órdenes de compra aprobados en cuanto a nombre del proveedor, cantidad, precio y condiciones.b. La revisión de la razonabilidad de los precios en comparación con presupuestos de los proveedores o cotizaciones de mercado.c. La comprobación de la identidad de proveedores importantes que no le sean conocidos.d. La comprobación de las unidades recibidas según notas de entrada a almacén con las facturas.e. La comparación de los datos consignados en las facturas con los mostrados en los permisos y pedimentos de importación.		
1.7 Por la documentación relativa al pago de servicios y gastos haga lo siguiente: <ul style="list-style-type: none">a. Revise contratos, cuentas de gastos y otros documentos que apoyen los cargos.b. Asegúrese de que éstos son razonables conforme a la naturaleza del desembolso.c. Compruebe de que se estén obteniendo los servicios a que se refieren estos pagos.d. Compare las facturas de publicidad contra presupuestos y recortes de periódicos o revistas y compruebe que se cuenta con papeles de trabajo sobre la revisión que la compañía efectúa sobre la publicidad contratada.		
1.8 Por los talones de fletes y cuentas de agentes aduanales, haga lo siguiente: <ul style="list-style-type: none">a. Compare los talones de fletes y las cuentas de agentes aduanales con las facturas de los proveedores y los informes de mercancía recibida.b. Verifique de que las cuentas de agentes aduanales tienen adjuntos los pedimentos de importación correspondientes y de que tanto los fletes como los impuestos de importación pagados sean razonables.c. Compare los talones de fletes por mercancía embarcada, con la facturación a clientes.d. Si se trata de fletes pagados por cuenta de clientes y de proveedores, asegúrese de que fueron cargados a ellos.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR PAGAR-CICLO EGRESOS

<u>PRELIMINAR</u>	REFERENCIA	HECHO
	A	P/T POR
1.9		Observe los procedimientos de cancelación de los comprobantes en el momento en que se estén procesando para su pago.
1.10		Anote la conclusión del resultado obtenido de nuestra prueba y del control interno ejercido por la compañía.
2.		CONFIRMACIONES
2.1		Verifique de que mensualmente se están obteniendo relaciones de las cuentas por pagar pendientes de pago y de que sus totales concilian con el mayor.
2.2		De la relación más reciente escoja aquellos proveedores y acreedores que por su importancia sea conveniente solicitar los estados de cuenta directamente. Seleccione algunos proveedores y acreedores sin saldo a esa fecha.
2.3		Envíelos con la suficiente oportunidad que permita contar con las respuestas al inicio de la visita final.

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR PAGAR-CICLO EGRESOS

<u>FINAL</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
<p>Antes de efectuar las siguientes pruebas de procedimiento asegúrese que se han cumplido con todas las pruebas previstas para la visita preliminar.</p>		
<p>1. Obtenga copia de las relaciones de proveedores, acreedores y otras cuentas por pagar y haga lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none">a. Revise las sumas y crúcelas a la cédula sumaria.b. Coteje en forma selectiva con registros auxiliares.c. Obtenga las confirmaciones y estados de cuenta solicitados a proveedores y acreedores así como de los saldos importantes que aparezcan a la fecha de cierre por los que no se solicitó confirmación en la visita preliminar.d. Compare los saldos según los estados de cuenta recibidos de los proveedores con las relaciones correspondientes.e. Revise la documentación que ampare los saldos más importantes y aquellos por los que no se obtuvo respuesta a la solicitud de confirmación y asegúrese de que el pasivo registrado al final del ejercicio sea correcto. Efectúe este trabajo en conexión con el punto 10.b.f. Revise el concepto de las partidas incluidas en las relaciones para determinar si deban clasificarse en otras cuentas de balance.		
<p>2. Compruebe la suficiencia de los pasivos de: (efectúe este trabajo en conexión con el punto 10b)</p> <ul style="list-style-type: none">a. Interesesb. Regalías y servicios técnicosc. Comisionesd. Honorarios legales y de auditoríae. Gratificaciones y bonos anualesf. Vacacionesg. Rentash. Luz y fuerzai. Teléfonos, telex.		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR PAGAR-CICLO EGRESOS

<u>FINAL</u>	REFERENCIA A P/T	HECHO POR
<p>3. Obtenga una relación de los documentos por pagar y haga lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Revise su corrección aritmética y crúcela a la cédula sumaria. b. Cotéjela en forma selectiva con registros auxiliares. c. Examine la autorización de los pasivos contraídos si son nuevos y no se revisaron en la preliminar. d. Obtenga confirmación directa de los acreedores. e. Efectúe un cálculo global del importe de los intereses devengados durante el año y el de los acumulados por pagar. f. Asegúrese de su correcta clasificación en el balance general. 		
<p>4. Revise los contratos relativos y tomando en cuenta el trabajo hecho en la preliminar asegúrese de que:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Se han cumplido las condiciones establecidas en los mismos, preparando una cédula al respecto. b. Se revelen adecuadamente las garantías, compromisos y restricciones. c. Existan las garantías. 		
<p>5. Asegúrese de que la compañía esté reteniendo correctamente el impuesto sobre la renta sobre intereses.</p>		
<p>6. Si procede, asegúrese de que se haya presentado la declaración anual del impuesto sobre la renta, por el propio acreedor o la compañía por cuenta de él, y de que se haya pagado el saldo del impuesto.</p>		
<p>7. Obtenga el estudio preparado por la compañía sobre primas de antigüedad y haga lo siguiente:</p> <ul style="list-style-type: none"> a. Asegúrese de que las bases tomadas para su preparación son adecuadas. b. Revise los cálculos de la provisión para primas de antigüedad y la suficiencia del pasivo registrado. 		

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR PAGAR-CICLO EGRESOS

<u>FINAL</u>	<u>REFERENCIA HECHO</u> A P/T POR
8. Si existen provisiones para jubilaciones, pensiones, obtenga los estudios o planes en poder de la compañía, y haga lo siguiente: a. Revise los cálculos de las provisiones del año y la suficiencia de los pasivos registrados. b. Compruebe las aportaciones a los fondos creados y confírmelos con las instituciones que los custodian.	
9. Revise la naturaleza y magnitud de la garantía otorgada sobre productos vendidos y: a. Compare desembolsos del año con los del año anterior e investigue variaciones. b. Obtenga informes del departamento respectivo y concluya sobre el estado que guardan las reclamaciones pendientes y su grado de riesgo. c. Determine la razonabilidad de la provisión del año y de la suficiencia del pasivo registrado.	
10. Por el período comprendido entre la fecha de cierre y la fecha de nuestra opinión o sea la del último día en que estaremos en las oficinas de la compañía, hacer el siguiente trabajo: a. Efectuar el corte a la fecha de cierre sobre las pólizas cheque, cuentas por pagar, pólizas de diario y notas de crédito (no duplicar trabajo con el hecho en el punto 3 del programa de cuentas por cobrar). b. Examine las pólizas cheque (pagos posteriores) por un importe de \$ _____ mil y mayores anotándolos en las relaciones correspondientes comprobando así la suficiencia de los pasivos. c. Examine todas las pólizas de diario y la documentación que amparan para detectar pasivos no registrados. d. Examine la documentación pendiente de procesar para su registro y detectar posibles pasivos no registrados. e. Revise las notas de crédito de clientes por montos importantes, para asegurarse de que no afecten el ejercicio auditado.	

PRUEBAS DE PROCEDIMIENTO
CUENTAS POR PAGAR-CICLO EGRESOS

<u>FINAL</u>	<u>REFERENCIA</u> <u>A</u>	<u>HECHO</u> <u>P/T POR</u>
<p>f. Termine el corte iniciado en el inciso a. de este punto al último día en que permanezcamos en las oficinas de la compañía.</p> <p>g. Anote en una cédula el pasivo no registrado en miles de pesos y su conclusión sobre si requiere o no un ajuste.</p>		
<p>11. Verifique la correcta valuación de los pasivos en monedas extranjeras.</p>		
<p>12. Asegúrese de que los estados financieros presenten o revelen:</p> <p>a. Saldos importantes de proveedores derivados de las actividades principales de la empresa.</p> <p>b. Saldos con compañías afiliadas.</p> <p>c. Pasivos importantes en monedas extranjeras.</p> <p>d. Características de créditos significativos y en su caso, compromisos contractuales.</p> <p>e. Garantías sobre pasivos.</p> <p>f. Porciones importantes de créditos no dispuestos.</p>		
<p>13. En la cédula sumaria, anote una breve descripción del trabajo efectuado, y una conclusión sobre la aplicación de principios de contabilidad y los objetivos de auditoría cubiertos en toda la sección.</p>		

I N F O R M E S

A. INFORME CORTO O DICTAMEN

- a) Concepto
- b) Importancia del informe y para quién es útil el dictamen
- c) Análisis del texto del dictamen
- d) Diferentes formas en que el auditor puede rendir su dictamen
- e) Eventos subsecuentes al emitir el dictamen
- f) Dictámenes especiales

B. INFORME LARGO

- a) Concepto
- b) Características comunes entre los informes corto y largo
- c) Contenido y presentación

C. CARTA DE SUGERENCIAS

- a) Significado
- b) Objeto e importancia
- c) Forma de presentación

A. INFORME CORTO O DICTAMEN

a) Concepto

La comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su Boletín H-01, define al dictamen como, "El documento formal que suscribe el Contador Público, conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

El comité de terminología del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, señala que el dictamen es la opinión del Contador Público en funciones de auditor, es un documento por medio del cual el Contador Público independiente señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto a los estados financieros.

En nuestra opinión podemos decir que:

"El dictamen de Estados Financieros, es el documento en el cual el Contador Público Independiente, emite su opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera y el resultado de las operaciones de un ente económico, de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

b) Importancia del informe y para quién es útil el dictamen

El informe de auditoría es el producto terminado que el contador público independiente ofrece a sus clientes, por tal motivo el contador público contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo. Ya que es el único documento que el público conoce de su trabajo. Tal responsabilidad nace de la importancia que le otorgan las personas a quienes emite su opinión.

En el Boletín H-01 del compendio de normas, señala lo siguiente:

En todos los casos en que un Contador Público Independiente haya hecho una revisión de estados o información financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del que practicó.

El Contador Público al emitir su dictamen opina sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan o no la situación financiera de la entidad y debe estar consciente de su compromiso profesional, ya que distintas entidades toman decisiones con base en el mismo.

Para que el contador público pueda emitir su opinión, en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes, que le permitan obtener, con certeza razonable la evidencia de:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos, hechos y fenómenos.
- Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Dentro del área de la auditoría, el dictamen es un documento de mayor importancia, ya que significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen, a fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público en general, la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos Independientes, y tal requisito realiza un sumo grado de importancia.

c) Análisis del texto del dictamen

El dictamen es una carta muy formal, su contenido es información dirigida normalmente a la administración de la entidad, acerca del resultado del examen de estados financieros realizados por el Contador Público.

El dictamen es un medio de comunicación de gran importancia, como tal debe de tener una serie de requisitos formales y reglas de presentación, las cuales se señalan en el siguiente formato.

PAPEL MEMBRETADO

A QUIEN VA DIRIGIDO

ALCANCE

OPINION

FIRMA

LUGAR Y FECHA

MEMBRETE

La opinión del Contador Público Independiente acerca de la situación financiera de la empresa, es de su responsabilidad individual, por ello el dictamen debe formularse en papel membretado del despacho o contador que está dictaminando.

A QUIEN SE DIRIGE

Normalmente debe dirigirse a quien contrató los servicios; bien puede ser la asamblea de accionistas, el director general o alguien en particular, cuando así lo desee el cliente.

FECHA

Es un dato de suma importancia que establece el límite de responsabilidad del Contador Público y a la vez la fecha de culminación de su trabajo. Es por ello que la fecha del dictamen debe ser la de el último día que permanezca el Contador Público y/o su personal en las oficinas de su cliente, todo ello para delimitar su responsabilidad, para el caso de que ocurran eventos subsecuentes, que afecten en forma importante la situación financiera de la entidad. En caso de que llegasen a presentarse tales hechos posteriores, el Contador Público tendrá la obligación de dar a conocer a los lectores la información suficiente al respecto a través de informes oportunos.

FIRMA

Indudablemente de todos los elementos formales, la firma del dictamen es el de más importancia. El dictamen debe ser suscrito por el Contador Público que tuvo a su cargo el examen de los estados financieros, de acuerdo con lo que establece el código de ética, la responsabilidad es individual.

A continuación les exponemos los objetivos de los párrafos del alcance y opinión y posteriormente se analizarán las afirmaciones básicas de dichos párrafos.

PARRAFO DEL ALCANCE

El objetivo del mensaje de éste párrafo en el dictamen, es exponer al usuario del mismo la idea de que su opinión está basada en un trabajo de investigación sobre los estados financieros, observando lineamientos éticos y técnicos aplicables.

PARRAFO DE LA OPINION

Es en este párrafo en donde el Contador Público expone, el resultado de su trabajo efectuado, después de haber revisado todas las situaciones particulares encontradas a través de su examen, se ve en la necesidad de concluir sobre el objeto de su trabajo, para lo cual fue contratado, opinando categóricamente sobre si los estados financieros de la entidad presentan o no la situación financiera.

ANALISIS DE LAS AFIRMACIONES

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, recomienda que, el texto del dictamen contenga seis afirmaciones básicas y que cualquier desviación sustancial en el formato del mismo implicará una llamada de atención, que requiere una explicación clara del motivo que la originó, dichas afirmaciones son las siguientes:

- Es en la que el auditor afirma haber examinado el estado de situación financiera de la entidad a una fecha determinada, así como los estados de resultados y utilidades acumuladas y el de el estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo.

El hecho de examinar constituye la esencia misma del trabajo de auditoría y con esto manifiesta categóricamente que ha realizado la revisión de los estados financieros principales, a los cuales se referirá la opinión del contador y, consecuentemente, limitar su responsabilidad sólo a esos estados.

Lo anterior incluye un resumen de políticas financiero-contables significativos y las notas a los estados financieros. Este paquete de información constituye una unidad indelible, responsabilidad directa de la administración de la entidad.

- Señala que su examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Las normas son requisitos mínimos de calidad aceptadas por la profesión.

Es responsabilidad del Contador Público acatarlos y apearse con toda honradez profesional a ellas. Cuando un Contador Público declare en su dictamen que ha practicado un examen de estados financieros de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, asegura de buena fe que ha cumplido con todos los requisitos básicos necesarios para la práctica de su profesión y que se encuentra en la situación (principalmente la independiente) que las normas requieren.

- Esta afirmación es en el sentido de que su examen incluyó las pruebas de los registros de contabilidad que consideró necesarias en las circunstancias.

Esta afirmación da a entender que los procedimientos y pruebas aplicadas, fueron suficientemente tanto en extensión como en el resultado obtenido y que no tuvo limitación alguna.

Estas tres afirmaciones contenidas en el párrafo del alcance, están indicando en el dictamen lo que el Contador Público realizó para formarse una opinión sobre los estados financieros sometidos a su examen.

- Por medio de esta cuarta afirmación expresa su opinión profesional mencionando que los estados financieros presentan o no en forma razonable la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación de la entidad.
- En esta quinta afirmación al Contador Público expresa en el dictamen que los estados financieros se formularon de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Al hacer esta afirmación es porque el profesionista se ha cerciorado de la correcta aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados en las cuentas al hacer los registros de las operaciones y al formular los estados financieros.

- Última afirmación expresada en el dictamen que es la aplicación de principios de contabilidad en forma consistente, con el período inmediato anterior.

La finalidad de esta afirmación es indicar que no existieron cambios en su aplicación que puedan alterar los resultados.

CARACTERISTICAS DEL DICTAMEN NUEVO CON RESPECTO AL TRADICIONAL.

El análisis del texto del dictamen que anteriormente se trató se refiere al contenido del informe tradicional. Ahora bien después de haber analizado todas y cada una de las afirmaciones anteriores, nos damos cuenta:

- Que tales afirmaciones son de carácter eminentemente técnico y por lo mismo, tienen un verdadero significado exclusivamente para los contadores públicos o personas conocedores de su técnica.
- Que han servido para revelar al lector del dictamen las bases en las cuales se fundamenta la opinión del auditor sobre estados financieros.
- En los años en que ha estado vigente el texto del dictamen tradicional, ha servido como labor educativa. Al mismo tiempo en dicho texto expresamente se señala la obligación del auditor de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo y las de verificar la aplicación de principios de contabilidad en forma consistente, que no obstante la experiencia adquirida, los lectores del dictamen pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del auditor por el uso de tecnicismos relativos a las normas de auditoría generalmente asentadas (que por lo general no conocen ni tienen obligación de conocer) y a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto coloca al lector en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene la referencia a dichos tecnicismos.
- Que el calificativo razonablemente se hace innecesario ante la afirmación del contador público de que en su opinión se presenta la situación financiera y su juicio está enmarcado dentro de los principios de contabilidad.

- Que en los casos en los que es necesario hacer salvedades, por cualesquiera de las razones que lo ameritan, la redacción del dictamen se hace aún más complicada para el lector común.
- Que no se menciona expresamente la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Ante las consideraciones anteriores en el año de 1974 se presentó a la profesión un nuevo dictamen el cual entró en vigor el 2 de septiembre de 1976, para uso optativo de los contadores públicos que lo consideren mejor que el anterior, en este nuevo dictamen se destacan las principales características:

Se eliminan las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.

Se eliminan las referencias expresas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.

Se elimina el calificativo de razonablemente.

Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Por lo tanto, las razones en que se basó la recomendación del nuevo dictamen son básicamente las siguientes:

- Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y puede expresar el auditor como resultado de su trabajo.
- Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de prepara los estados financieros para el examen del auditor.

- No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros si así lo considera más adecuado el auditor, porque existe la convicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas no obstante que no haya referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.
- En forma similar el auditor tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente principios de contabilidad en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictamen, para cumplir con las normas de auditoría.
- La consistencia en aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictamen del auditor. Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si no se hace mención alguna expresa, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

La Comisión recomienda la utilización del dictamen nuevo por las ventajas que representa y a fin de que se llegue a ser de uso general; sin embargo, de no utilizarse esta nueva forma, deberá usarse el texto del dictamen tradicional.

Los textos de ambos dictámenes se les presentan en el inciso d) primer párrafo.

d) Diferentes Formas que el Auditor Puede Rendir su Dictamen.

A continuación se presentan las diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen atendiendo al resultado del trabajo realizado.

- Dictamen limpio o sin salvedades.
- Con salvedades o excepciones por:
 - Desviación en la aplicación de los principios de contabilidad, los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

- Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.
- Limitaciones en el alcance del examen practicado.
- Incertidumbre.
- Dictamen negativo u opinión adversa.
- Abstención de opinión.

- DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES

Este tipo de opinión se expresa cuando el contador público ha efectuado su examen de estado financieros de la entidad sin limitación alguna, de conformidad con los lineamientos del código de ética, y las normas de auditoría y, ha obtenido evidencia suficiente y competente que le permita cerciorarse que los estados financieros, la situación financiera, sus cambios y el resultado de operación de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad.

Existen dos maneras de expresar un dictamen como sigue:

- a) En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía X, S. A. al y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.
- b) He examinado el balance general de la compañía X, S. A. al y los estados de resultados, de movimientos de capital y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A. al y los resultados de sus operaciones del año que terminó en ésa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

El dictamen (b) anterior, también puede expresarse en un sólo párrafo como sigue:

En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S. A. al ... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en ésa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios.

- DICTAMEN CON SALVEDADES O EXCEPCIONES

Como su nombre lo indica es en el que la opinión del contador público se ve limitada por circunstancias o hechos ajenos a su voluntad y que puede originar que dicha opinión sea negada, adversa, parcial, o bien incluir salvedades o excepciones.

Respecto a las salvedades.- Son las excepciones particulares que el contador público, hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal.

Es importante señalar que las salvedades o excepciones no deben ser de tal importancia que hagan negar la opinión del contador público sobre los estados financieros, tomadas en conjunto y que, por lo tanto, lo adecuado sería emitir una opinión negativa. Por consiguiente le corresponde al contador público, a juicio personal y sobre un criterio profesional valorar, la importancia que se asigna a las salvedades o excepciones.

Dichas salvedades o excepciones deben ser claras y precisas, referirse directamente a la afirmación genérica del dictámen que van a limitar, con el objeto de que quede claramente redactado el origen y, el efecto que podría tener la misma en la situación financiera y el resultado de operación de la entidad. Además cuando las circunstancias lo permitan deben cuantificarse o en su defecto, hacer una situación aproximada de su importe.

CLASIFICACION DE LAS SALVEDADES

Las salvedades de acuerdo a su origen se clasifican en:

- a) Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

Estas se producirán cuando los estados financieros no hayan sido preparados y obtenidos de acuerdo con dichos principios y ello provoque desfiguraciones importantes.

A continuación se mencionan algunos ejemplos de dictámenes, donde se incluye este tipo de salvedades.

- Insuficiencia en la estimación de cuentas incobrables

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y a excepción de la insuficiencia que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S. A., al ..
..... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La estimación de cuentas incobrables es insuficiente en la cantidad de \$ 5,000,000 como se describe en la nota a los estados financieros.

- Cuando el costo de los inventarios es superior al valor de mercado

He examinado el balance general de la compañía X, S. A., al
..... y los correspondientes estados de resultados, de variaciones de las cuentas del capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, por el año terminado en esa fecha.

Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

El inventario de productos terminados que aparece en el estado de la situación financiera por \$ 5,000,000 se encuentra valorado a su costo de producción el cual es superior a su valor de mercado en \$ 1,000,000, después de considerar el efecto sobre el impuesto sobre la renta y la participación a los trabajadores en la utilidad.

En mi opinión, excepto por lo que se menciona en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A., al y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera en base a efectivo, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

b) Por desviación en la aplicación consistente de los principios

Cuando nazan variado con respecto al ejercicio anterior las bases sobre las que se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados, tendrá que hacerse, una salvedad indicando el cambio y, si es posible, cuantificar su efecto, para que los estados financieros puedan ser comparados con los del año anterior. El Contador Público deberá también expresar su opinión sobre las nuevas bases utilizadas.

Se detallan algunos ejemplos de dictámenes donde se da este tipo de excepciones.

- Cuando los inventarios han cambiado el método de valuación de precios promedio a primeras entradas-primeras salidas.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S. A. al y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha a excepción de que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad hubo un cambio en el método de valuar los inventarios. En el año anterior se valoraron con base en precios promedio y al fin del presente año se valoraron a base de primeras entradas-primeras salidas, método que en este caso, considero más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año aumentándola en la cantidad de \$ X.00 después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

He examinado el balance de la compañía X, S. A. al y los correspondientes estados de resultados, de variaciones en las cuentas del capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A. al y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera en base a efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, con excepción de lo señalado en el siguiente párrafo.

La compañía vende sus taladros en abonos, y por lo tanto, la utilidad bruta se difería para ser absorbida por los resultados de los ejercicios siguientes de acuerdo con el ritmo de la cobranza, y durante el ejercicio que terminó el varió, de procedimientos y consideró los ingresos provenientes de las ventas efectuadas durante los nueve meses, terminados en esa fecha como un ingreso del referido período.

c) Por limitaciones en el alcance del examen practicado

Estas limitaciones o restricciones al alcance de su examen, se originan por restricciones impuestas por el cliente o por causas ajenas al control del cliente y del contador público, tales como la inoportunidad de la realización del trabajo, la imposibilidad de obtener evidencia suficiente y competente o lo inadecuado de los registros contables, obligan al contador público a expresar la opinión con salvedad o abstención de opinión; misma que depende de la importancia del procedimiento o procedimientos omitidos. Las restricciones en la aplicación de procedimientos de auditoría, en relación a elementos importantes del paquete de información financiera, requiere que el auditor razone, si ha obtenido evidencia suficiente y competente, que le permita expresar una opinión.

- Restricciones por el cliente.

Por alguna razón, la administración de la entidad puede solicitar al auditor se realice determinado trabajo, por ejemplo:

- Impedir al contador público presenciar la toma física de los inventarios.
- No revisar compras, gastos, ventas.
- La gerencia impide al contador público visitar alguna sucursal que tenga activos de importancia y que deban examinarse físicamente.

A continuación se dan unos ejemplos de dictámenes donde se da este tipo de excepción:

- Por no presenciar la toma de los inventarios

He examinado el balance de la compañía X, S. A., al y los correspondientes estados de resultados, de variaciones en las cuentas del capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias, excepto que la compañía no practicó un inventario físico de las refacciones y no pude satisfacerme por otros medios de la corrección de dicho inventario con importe de \$ al

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A., al y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable, y los cambios en su situación financiera en base a efectivo, por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Salvedad provocado por falta de examen físico de activos en poder de alguna sucursal de la compañía.

He examinado el balance de la compañía X, S. A., al y los correspondientes estados de resultados, de variaciones en las cuentas del capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias, excepto que por instrucciones de la gerencia no examinamos físicamente los activos fijos por \$ de su sucursal ubicada en la ciudad de Querétaro.

En mi opinión, excepto por el efecto de los ajustes que pudiera requerirse para corregir cualquier inexactitud en los activos fijos arriba mencionados y en sus correspondientes depreciaciones, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A., al y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera en base a efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

- Restricciones por causas ajenas al control del cliente y del contador público.

Cuando el contador público basa parte de su examen en aquel practicado por otro, que ha examinado los estados financieros de una o más subsidiarias, sucursales o divisiones, debe revelar este hecho al alcance, con el propósito de definir la responsabilidad cubierta a través de su examen y la relacionada con la auditoría de otro contador público.

Otro caso sería cuando existe omisión del procedimiento de circularizar cuentas por cobrar a cargo de dependencias oficiales por considerarse impráctico.

Quando existen limitaciones al alcance y pueden circunscribirse sus efectos, debe describirse la naturaleza de la limitación en un párrafo por separado y revelar la salvedad al respecto.

Ejemplo de dictámenes donde se encuentra este tipo de salvedades o excepciones:

- Por falta de confirmación de ciertas cuentas por cobrar, por causas ajenas al control del cliente y del contador público.

He examinado el balance de la compañía X, S. A., al y los correspondientes estados de resultados, de variaciones en las cuentas del capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias, excepto que no pudimos obtener confirmación de las cuentas por cobrar a cargo de dependencias oficiales por un total de \$

En mi opinión, excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiera obtenido confirmación de las cuentas por cobrar que se mencionan en el párrafo precedente, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S. A., al y los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios de su situación financiera en base a efectivo por el año terminado en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

En mi opinión en base en el examen que practiqué, y con excepción de los efectos que pudiera tener la limitación a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros consolidados que se acompañan, preparados por la administración de la compañía X, S. A., y de su subsidiaria la compañía X, S. A., al y los resultados consolidados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

A la compañía subsidiaria Z, S. A. no le fueron auditados las cifras de sus operaciones de los tres últimos meses, en virtud de existir diferencia en las fechas del balance. Nos cercioramos sin embargo, de que no existieron en dicho trimestre operaciones anormales o extraordinarias que afectarían sus estados financieros consolidados.

c) Salvedades por incertidumbre

Las incertidumbres son limitaciones importantes al alcance del examen, ya que las evidencias de que dispone el auditor no son suficientes para respaldar la expresión de una opinión limpia y las condiciones para calificar como una excepción quedan fuera de control.

Es de esperarse que la administración de la entidad al preparar los estados financieros haga una estimación respecto al resultado de acontecimientos futuros, los cuales en un momento dado afectarían la situación financiera y el resultado de operación. A continuación se expone algunos ejemplos de estimaciones:

- Vida útil de activos depreciables.
- Recuperación de cuentas por cobrar.
- Valor de realización de los inventarios.
- Importe de los pasivos por garantía otorgados.

Con respecto a incertidumbre pueden mencionarse los siguientes ejemplos:

- Beneficio de un gasto diferido.
- Litigio pendiente de resolución.

Cuando existan incertidumbres legítimas sobre el efecto que puedan tener asuntos por resolver, sobre la situación financiera y el resultado de operación de la entidad, debe utilizarse la expresión: "Sujeto a" describiendo las incertidumbres que existan, en la misma forma en que se exponen las causas de las salvedades. Cuando existe un caso de incertidumbre, debe explicarse en una "nota a los estados financieros", las causas principales que dieron origen a ello.

A continuación se da un ejemplo de dictamen donde se muestra la salvedad por incertidumbre:

- Cuando existe incertidumbre en relación a la recuperabilidad de algunas cuentas por cobrar.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y sujeto al efecto de cualesquiera pérdidas adicionales que puedan sufrirse en el cobro de las cuentas por cobrar a que hacemos referencia en la nota No. que a continuación citamos en el siguiente párrafo, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S. A., al y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Según se explica en la Nota No. ... a los estados financieros, la cuenta de clientes al, incluye la cantidad de \$ que los abogados de la compañía han tratado de cobrar mediante procedimientos judiciales las que, a la de fecha los estados financieros, no han producido resultados favorables, por lo que no nos es posible formarnos una opinión sobre la suficiencia de la reserva que aparece en el balance general adjunto, por la cantidad de \$

- Dictamen negativo u opinión adversa.

Cuando el contador público, al realizar su examen de estados financieros encuentra excepciones al cumplimiento de principios de contabilidad y son de tal magnitud que los estados financieros en su conjunto no muestran la situación financiera, el resultado de operación y sus cambios en la situación financiera, expresará una opinión negativa, incluyendo, las explicaciones de todas las razones que la originaron y de su efecto neto cuantificado. También deberá incluir en el párrafo de la opinión la referencia directa al párrafo incluido, que revela el fundamento de la opinión negativa.

Como se puede observar la opinión negativa tiene su origen básicamente en violaciones a principios de contabilidad.

Por otro lado, el auditor para emitir un dictamen negativo debe obtener evidencia suficiente y competente para el caso (soportar perfectamente el dictamen negativo). No se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, dado que esto podría confundir al usuario y/o hacer contradicciones, e incongruente la afirmación básica que los estados financieros no presentan la situación financiera, y los resultados de operación de la entidad.

Ejemplo de dictamen negativo:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación de la compañía X, S. A., al..... ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, en vista de lo que se menciona en los dos párrafos siguientes:

La maquinaria y equipo que aparecen en los libros de contabilidad con un importe de \$, en que fueron aportados por algunos accionistas de la compañía sin que hubiera mediado un avalúo independiente y se desconoce cual es el valor que tenían dichos bienes a la fecha de la aportación.

Las autoridades fiscales hicieron la revisión de las declaraciones presentadas por los últimos cinco años y como resultado están cubriendo diferencias de impuestos sobre la renta e impuesto al valor agregado por un importe de \$..... más recargos y sanciones. La compañía no ha hecho provisión para este pasivo y la magnitud del mismo es tal que de hacerse efectivo se vería seriamente afectada la situación financiera de la compañía.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía no presentan la situación financiera de al de ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se menciona en el párrafo siguiente.

La compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta con importe de \$ y los inventarios incluyen todavía el costo de dichas ventas.

- Abstención de opinión.

Es necesario abstenerse de opinar en el caso de que haya habido limitaciones al examen, pueden ser provocados por el cliente o por circunstancias ajenas, de tal manera importantes que el contador público, pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, debe indicar por que se abstiene de opinar, indicando todas las causas y razones que originan dicha abstención.

Cuando el contador público se abstiene de opinar, debe obtener la evidencia suficiente y competente, además haber agotado todas las posibilidades según el caso, como el aplicar procedimientos supletorios. Redactar claramente la abstención de opinión.

El hecho de referirse a todas las razones o motivos que dieron origen a la abstención, no eximirá al contador público incluir las excepciones o salvedades que pudieran tener relación a la aplicación de principios de contabilidad. La abstención no debe usarse en sustitución de una opinión negativa.

Si el contador público ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera, conforme a principios de contabilidad así debe expresarlo.

Cuando exista una abstención de opinión no debe expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros en virtud que haría contradictoria y confusa la abstención.

Generalmente una abstención de opinión se deriva de:

- Limitaciones en el alcance de opinión se deriva de:
- Incertidumbre sobre asuntos no resueltos a la fecha de los estados financieros que tengan la debida importancia.
- Fallas importantes al control interno.

Formas para la presentación de abstención de opinión:

He examinado el balance general de la compañía X, S. A., al y los estados de resultados, de movimiento de capital y de cambios en la situación financiera en base a efectivo que le son relativos. Mi examen reveló que existen deficiencias de control interno importantes, las que impiden satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio. Las principales deficiencias encontradas fueron:

- a.
- b.
- c.

En vista de la importancia de las deficiencias descritas en párrafos anteriores, no estoy en aptitud de expresar una opinión sobre los estados financieros que examiné considerados en su conjunto.

Hemos examinado el balance general de la compañía X, S. A., al y los estados de resultados y de movimientos del capital contable que le son relativos preparados por la administración de la compañía.

En vista de que fui contratado por la empresa como auditor en fecha posterior a su realización, no he podido satisfacerme en forma práctica de los inventarios y del saldo a favor del proveedor X, S. A., y por ello me abstengo de opinar sobre los estados financieros que se acompañan.

Las principales deficiencias encontradas fueron:

- No presencié la toma física de los inventarios iniciales ni la de los inventarios finales al cierre del ejercicio, y estas representan el 60% del activo.
- De acuerdo con instrucciones de la dirección general de la empresa, no confirmé el saldo a favor del proveedor X, S. A., que representa el 40% del pasivo total.

E. EVENTOS SUBSECUENTES AL EMITIR EL DICTAMEN

Cuando el auditor tenga conocimiento de eventos subsecuentes que ocurran después de que haya terminado su trabajo de auditoría y que todavía no ha hecho entrega de su dictamen, puede optar por las dos alternativas siguientes:

- a). Utilizar fechas dobles, es decir, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y haciendo mención en seguida de una nueva fecha, la cual debe referirse exclusivamente al evento subsecuente. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el evento subsecuente.
- b). El cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, el auditor es responsable por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Ahora bien cuando al auditor se le requiere emitir nuevamente su dictamen sobre estados financieros que ya habían sido examinados por él, el nuevo dictamen deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de eventos ocurridos después de esa fecha y que los mismos afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros dictaminados, en este caso se deberán registrar los ajustes o bien incluir las revelaciones necesarias en los estados financieros.

El auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los eventos subsecuentes que originaron los cambios fechando el nuevo dictamen.

Como ejemplos de eventos subsecuentes que requieren ajustes existen los siguientes:

- Una pérdida importante por la incobrabilidad del saldo de un cliente como resultado del deterioro de su situación financiera que origina su quiebra en fecha posterior a la del balance general.
- La resolución de un litigio en contra de la empresa por un monto superior al pasivo registrado en los libros.
- Baja de valor en los inventarios, inversiones u otros activos.
- Devoluciones importantes sobre ventas registradas en el ejercicio auditado.

Ejemplos de eventos subsecuentes que únicamente requieren revelación son:

- Movimiento en el capital contable originado por modificaciones al capital social, pago de dividendos.
- Contratación de pasivos de importancia, adicionales a los existentes a la fecha del balance.
- Daños de importancia a los activos de la compañía originados por siniestros.

Por otro lado cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a su cliente que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y dictamen revisados puedan ser reexpedidos.

Se deberá determinar tan pronto como sea posible el efecto de los hechos descubiertos en los estados financieros y dictamen, debiendo expedir los estados financieros modificados y el dictamen revisado a la brevedad posible. El auditor deberá también referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios.

También se puede dar el caso de que el cliente se rehuse a hacer las revelaciones especificadas por el auditor, este deberá notificar por escrito al Consejo de Administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre otras, notificar por escrito para que no continuen asociando su dictamen con los estados financieros a:

- Su cliente.
- Las personas que estén utilizando o hayan utilizado esos estados financieros y el dictamen respectivo.

F. DICTAMENES ESPECIALES.

Debe entenderse por dictamen especial a los informes importantes distintos a los informes de estados financieros. Pero que también requieren de la opinión del Contador Público, para otorgar confianza a las personas que fundamentarán sus decisiones en tal información.

Al hacer la redacción de los dictámenes especiales en ocasiones puede o debe variar, aunque no sustancialmente, ambos párrafos del dictamen. Al hacer expresiones especiales o bien suprimir alguna frase en ambos párrafos del dictamen de estados financieros.

Algunos dictámenes que pueden ser considerados como especiales son:

a) DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA.

Puede decirse que los estados financieros proforma son aquellos que se preparan en forma anticipada a los que definitivamente resultarán de

Los libros de contabilidad, una vez registradas las operaciones que se llevaron a cabo realmente.

Los estados financieros proforma se formulan principalmente al presentarse los siguientes casos:

- Fusión de dos o más sociedades.
- Emisión de obligaciones.
- Préstamos directos de Habitación o Avío Hipotecario.
- Aumentos de capital social por aportaciones de los accionistas o por capitalización de superávit.
- Enajenación de activos improductivos.

La comisión de procedimientos de auditoría recomienda que al dictaminar sobre estados financieros proforma, el Contador Público se apegue a los lineamientos de Boletín H-08 el cual establece que se tengan en cuenta algunos aspectos, tales como:

- Sólo podrá dictaminarse sobre estados financieros proforma cuando estén basados en estados históricos dictaminados.
- El auditor deberá obtener evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se les está dando efecto retroactivo si es que ya ocurrieron o bien deberá asegurarse de que exista un alto grado de certeza de que esos hechos ocurrieran.
- Los estados financieros que se acompañan al dictamen del Contador Público deberán estar claramente marcados como proforma y las operaciones subsecuentes a las que les esté dando efecto retroactivo deberán estar claramente explicados en notas a dichos estados.

- El dictamen del Contador Público deberá indicar que se refiere a estados financieros proforma y que se da efecto a las operaciones o hechos subsecuentes descritos como si hubieran ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio dictaminado.
- Cuando existan salvedades, observaciones o aclaraciones a los estados base, deberán consignarse también en el dictamen sobre los estados proforma.

Ejemplo de dictamen proforma.

En mi opinión, los estados financieros proforma adjuntos presentan la situación financiera de al 31 de diciembre de 19.... y los resultados de sus operaciones por el año, dando efecto a las operaciones posteriores que se describen en la nota como si hubieran ocurrido a esa fecha.

b) DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

Los estados financieros consolidados son aquellos que presentan la situación financiera y el resultado de las operaciones de una entidad integrada por la compañía tenedora y sus subsidiarias y por estados financieros combinados, los que presentan la situación financiera y resultados de operación de dos o más compañías afiliadas, como si fueran una sola entidad.

Las empresas que deben incluirse en la consolidación serán todas aquellas de las cuales la empresa tenedora tenga control; este se determina a base del porcentaje que se tenga de inversión en subsidiarias o afiliadas.

Es conveniente que los estados financieros de las empresas consolidadas se formulen a fechas similares o con una diferencia que no exceda de 3 meses de la de consolidación.

Además, será necesario para una mejor presentación e información de los estados financieros consolidados indicar en nota aclaratoria qué bases se tomaron para la consolidación.

Cuando intervienen dos o más firmas de contadores en el examen de una empresa controladora y sus subsidiarias o afiliadas, es necesario definir claramente la responsabilidad que se tiene al dictaminar sobre los estados financieros consolidados de las mismas: como consecuencia se tomaron en cuenta las siguientes opciones.

- Que el auditor principal asuma la responsabilidad total del trabajo desarrollado por otros auditores, basándose en la confianza, intercambio de opiniones, revisión de papeles de trabajo, experiencia de colaboraciones anteriores, en estos casos no será necesario mencionar en el dictamen que la opinión del contador principal está fundamentada en el examen efectuado por otros contadores, por consiguiente no habrá limitaciones o aclaraciones en el párrafo del alcance, ni será necesario incluir salvedades en el párrafo de la opinión.
- Que el auditor principal limite su responsabilidad, en tal caso hará mención en su dictamen ya sea en el párrafo del alcance o en su intermedio que su opinión está fundamentada en parte en el trabajo y dictamen de otro auditor y en el párrafo de la opinión hará referencia a tal situación. En algunas ocasiones será necesario mencionar la porción, en conceptos tales como importes o porcentajes de activos totales, ingresos, resultados u otros criterios, cuando éstos sean relativamente importantes comparados con el total.
- Cuando los auditores que hayan examinado los estados financieros de las subsidiarias o afiliadas, hubieran emitido una opinión con salvedades, el auditor principal podrá considerar las siguientes dos alternativas:

- Si no asumió responsabilidad por el trabajo de los otros auditores, deberá transcribir la salvedad en su dictamen, indicando que proviene del dictamen de los otros auditores.
- Si asumió responsabilidad por el trabajo de los otros auditores deberá hacer suya la salvedad.

Ahora bien, en ambos casos, cuando la salvedad en los dictámenes sobre las subsidiarias o afiliadas no sea importante con relación a los estados consolidados o combinados en su conjunto, el auditor principal podrá, a su juicio, eliminar dicha salvedad.

Ejemplo de opinión cuando existe parte del examen realizado por otro auditor:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y el dictamen de otro auditor, a que se hace referencia en el párrafo siguiente, los estados financieros consolidados que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera consolidada de la Compañía X, S. A. y su subsidiaria Compañía B, S. A. al y los resultados consolidados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los estados financieros de la subsidiaria, Compañía B, S. A., que presenta% de los activos totales,% de los ingresos totales y% de la utilidad neta consolidada del año que terminó el fueron examinados por otro auditor cuyo dictamen me fue proporcionado y mi opinión en lo que se refiere a las cifras de la Compañía B, S. A., está basada exclusivamente en dicho dictamen.

c) DICTAMEN SOBRE CONTROL INTERNO.

Esta opinión o dictamen lo prepara el Contador Público cuando es contratado para efectuar una revisión del sistema de control interno

contable de una empresa, este no cubre el informe que el auditor prepara como resultado de la revisión de control interno contable con el objetivo de establecer alcances en una auditoría de estados financieros (Boletín E-02 I.M.C.P.), tampoco cubre los casos en que es contratado, para proporcionar sugerencias para mejorar técnicas de control interno, no cuando se le solicita al Contador Público una opinión o dictamen sobre la eficiencia administrativa.

Los Boletines E-02, estudio y evaluación del control interno y F-05 Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones emitidos por esta Comisión, establecen los conceptos básicos relativos al control interno contable y a la metodología y procedimientos que el auditor debe seguir, con objeto de dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo que establece que debe estudiar y evaluar el control interno. Los conceptos de estos boletines son aplicables al estudio del control interno no contable realizado con el objeto de rendir un dictamen sobre el mismo.

Cuando el auditor es contratado para rendir un dictamen sobre el sistema de control interno contable, el objetivo de su trabajo difiere del que realiza para cumplir con las condiciones descritas en los boletines mencionados en el párrafo anterior. Sin embargo, el conocimiento de los conceptos básicos del estudio del control interno atendiendo al cumplimiento de sus objetivos y la metodología para estudiarlo y evaluarlo, son requisitos indispensables para que el Lic. en Contaduría esté en condiciones de aceptar la realización de un trabajo con el objeto de dar una opinión sobre el sistema de control interno contable existente.

SITUACIONES AL EMITIR UN DICTAMEN SOBRE EL CONTROL INTERNO CONTABLE.

- Que el contador público sea contratado para emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable, ya sea a una fecha específica o por un periodo determinado.
- Que se le solicite al contador público emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente en una empresa para el uso de la administración o bien de ciertos organismos, en base a las reglas emitidas por dichos organismos (por ejemplo, podría darse el caso de un informe de control interno contable preparado como respuesta a una solicitud específica de una entidad gubernamental).
- Que se le contrate para examinar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno contable de una empresa. En este caso, el contador público debe considerar esta limitación en el alcance de su trabajo al diseñar los procedimientos en su programa de trabajo y además debe discutir con el cliente la inconveniencia práctica de efectuar este tipo de revisiones cuando se refieran únicamente a segmentos de un ciclo de transacciones. En otras palabras, aún cuando es aceptable efectuar una visión parcial del sistema de control interno contable, deberá seguirse la regla de que se abarquen todas las funciones de un ciclo de transacciones como mínimo, ya que de otra forma, la revisión que el contador público puede tener del sistema sujeto a examen será limitada por los consecuentes efectos en el dictamen.

RELACION CON EL ESTUDIO DE CONTROL INTERNO CONTABLE CUANDO SE HACE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

El estudio y evaluación del control interno en una auditoría de estados financieros difiere de las revisiones especiales para rendir dictámenes sobre control interno tanto en su alcance como en sus objetivos. Por esto en la auditoría de estados financieros el auditor no considera los aspectos del diseño del sistema, solo identifica las técnicas de control interno tal y como operan en la práctica.

3. Deberán seleccionarse proveedores para compulsas.

- La compulsas deberá hacerse personalmente en el caso de que existan compras no contabilizadas.

4. Se deberá confrontar el resultado de las compulsas mencionadas en el punto anterior contra los registros del contribuyente auditado.

5. Se deberá verificar la corrección aritmética de las compras y el I.V.A. relativo, su correcta concentración al mayor y a la declaración respectiva.

6. En caso de detectar compras no contabilizadas se procederá a elevar compras omitidas a ingresos omitidos.

COMPRAS DE IMPORTACION

Para efectuar la revisión de compras de importación, además de efectuar los procedimientos aplicables del programa de revisión de compras, deberán aplicarse los procedimientos indicados en el programa que para tal efecto se tienen implantados.

Los procedimientos que destacan en este programa son los que a continuación se enuncian:

- Cerciorarse que si la compañía hace importaciones son por necesidades de la misma.
- Cotejar las facturas de proveedores contra pedimentos aduanales.
- Relacionar las clases de mercancías que importó la empresa.
- Deberá hacerse una compulsas a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial, sobre los permisos de importación otorgados a la auditada.

- Por los pedimientos de importación se deberá: verificar cálculos aritméticos, compulsar a la Dirección de Aduanas, verificar que el I.V.A. fue correctamente contabilizado.
- Comprobar el monto de las compras de importación contra el monto de los gastos aduanales, para ver si hay proporción de ellos.

ADQUISICION DE ACTIVO FIJO Y DEPRECIACION

Con el fin de realizar la revisión de las adquisiciones de activo fijo y depreciación se tiene un programa específico del cual se detallan los puntos más relevantes:

- Del ejercicio a revisar se seleccionan las adquisiciones del activo fijo que se vayan a examinar.
- Por las partidas seleccionadas se deberá obtener la documentación original que las ampare.
- Verificar que las adquisiciones se utilizan para los fines que corresponden a la naturaleza de la empresa.
- Llevar a cabo un inventario físico de las adquisiciones examinadas y de las principales que indiquen los saldos de las cuentas de mayor.
- La depreciación se deberá calcular por cada uno de los rubros del activo fijo y compararse contra lo deducido por la empresa auditada en la declaración.

GASTOS INDIRECTOS, DE OPERACION, OTROS, PERDIDAS

Con el propósito de hacer una revisión de los gastos de la compañía auditada, se cuenta con un programa estructurado para estos fines que a continuación se resume:

- Amortización.

Se aplican básicamente los procedimientos indicados del programa de activo fijo adaptados a cargos por amortizar y amortización.

- Sueldos y salarios, honorarios a consejeros, horas extras, honorarios a funcionarios.

A) Por los meses seleccionados se sumarán las nóminas semanales y quincenales y se cotejará con lo cargado a gastos.

B) Se revisará que el empleado exista, que esté inscrito en el I.M.S.S., INFONAVIT, R.F.C., verificar el impuesto retenido.

C) En lo que se refiere a pago de honorarios se verificará que se retuvo y enteró el impuesto correspondiente.

- Honorarios.

Se seleccionarán los recibos a examinar, verificando que reúnen los requisitos fiscales correspondientes.

- Impuestos y Derechos.

Se examinarán las declaraciones del ejercicio para verificar que estén a nombre de la empresa y que el impuesto que indican las impresiones de las máquinas sean igual al importe contabilizado.

- Intereses.

- A) Se elaborará una cédula indicando nombre del acreedor, vigencia, tasa de todos los pasivos que devengaron intereses durante el ejercicio auditado.
- B) Si los intereses se pagaron a residentes en el extranjero deberá verificarse que se retuvo y enteró el impuesto de acuerdo a la Ley del I.S.R.

- Comisiones pagadas.

Deberá examinarse toda la documentación que compruebe que efectivamente:

- A) Se enviaron mercancías a comisión.
- B) La venta se llevó realmente a cabo con la intervención del comisionista.

- Gastos de previsión social.

Se revisará que los pagos por este concepto sean los autorizados por la Ley del I.S.R., que la documentación cuenta con requisitos fiscales, su correcta aplicación contable y que todas las personas que laboran en la empresa disfruten dichas prestaciones.

- Concentración de cuentas incobrables.

Deberán relacionarse todas las cuentas que se están haciendo deducibles, indicando todos los datos concernientes a la operación. Para estas cuentas se examinará la documentación original, en caso de no tener la documentación se harán compulsas a los clientes deudores.

- Renta de inmuebles.

Se deberán visitar los inmuebles para cerciorarse que se utilizan para la realización de las actividades de la compañía.

- Otros gastos.

Hasta aquí se han mencionado rubros detalladamente, adicionalmente se tienen programas para revisión de gastos tales como: asistencia técnica, regalías, gastos de viaje, donativos, obsequios, publicidad.

NORMAS QUE PERMITEN LA DICTAMINACION FISCAL

NORMAS DE AUDITORIA

- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público

- Las relativas al trabajo profesional

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

De las facultades de las autoridades fiscales

De los dictámenes de Contadores Públicos

I. Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto en el Código Fiscal deberán presentar aviso a las autoridades competentes, dentro de los 3 ó 4 meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, observando las siguientes reglas:

I.1 El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el Contador Público que vaya a dictaminar.

I.2 El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

- II. El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el punto anterior estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el Código Fiscal, dentro de los 5 meses siguientes. Este plazo podrá ampliarse si así lo amerita.
- III. Conjuntamente hablaremos sobre la presentación de los anexos fiscales.

III.1 Generalidades sobre los anexos fiscales.

III.2 Índice de los anexos fiscales.

III.2.1 Anexo 1. Estado comparativo de resultados por los dos últimos ejercicios, en miles de pesos.

III.2.2 Anexo 2. Estado comparativo de los costos de producción y de ventas por los dos últimos ejercicios, en miles de pesos.

III.2.3 Anexo 3. Análisis comparativo por subcuentas de gastos (de fabricación, administración, venta, financieros y otros gastos), por los dos últimos ejercicios, en miles de pesos.

III.2.4 Anexo 4. Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.

III.2.5 Anexo 5. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.

III.2.5.1 La presentación de las contribuciones será de acuerdo al orden que establece el código fiscal.

III.2.5.2 Las contribuciones a cargo del contribuyente más comunes.

- III.2.5.3 Contribuciones en su carácter de retenedor.
- III.2.5.4 Contribuciones a su cargo y en su carácter de retenedor.
- III.2.6 Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- III.2.7 Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.
- III.2.8 Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
- III.2.9 Relación de declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio que modifiquen las de ejercicios anteriores.
- III.2.10 Relación de estímulos fiscales.
 - III.2.10.1 En el anexo 5 se mencionan los estímulos y autorizaciones obtenidas en el ejercicio, que son los descritos en este anexo y en el anexo 12 siguiente.
 - III.2.10.2 Concepto.
 - III.2.10.3 Determinación.
 - III.2.10.4 Aplicación.
 - III.2.10.5 Requisitos.
- III.2.11 Fotocopias de declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio.

III.2.12 Fotocopias de resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.

III.2.13 Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero.

III.2.13.1 Los datos presentados en este anexo tienen también que estar mencionados en el anexo 5, ya que la empresa funciona como retenedor.

III.2.14 Aviso de registros especiales.

III.2.14.1 Como por ejemplo los señalados en:

- Capítulo V, Título II Ley I.S.R.
- Capítulo III, Título IV Ley I.S.R.
- Artículo 160 del Reglamento I.S.R.

III.2.15 Forma oficial de información estadística.

III.5 Formatos.

IV. Los documentos a que se refiere el punto número II deben reunir ciertos requisitos, según el Código Fiscal de la Federación.

V. Informes.

V.1 El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente se integrará de la forma en que marca el Código Fiscal de la Federación.

VI. Revisión del dictamen por las autoridades fiscales.

VI.1 Cuando las autoridades efectúen la revisión del dictamen y demás documentos presentados, podrán requerir al Contador Público que haya formulado el dictamen la documentación que menciona el Código Fiscal.

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

MATERIAL PARA EL MAESTRO

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

INTRODUCCION

La intervención del estado en el desarrollo económico, político y social del país demanda niveles cada vez más elevados de eficiencia, eficacia y congruencia en la ejecución de las actividades que tienen encomendadas.

La Auditoría Gubernamental participa por medio de controles tales como:

- El plan global de desarrollo
- El presupuesto por programas.
- La corresponsabilidad en el Gasto Público Federal.

CONCEPTO

Es el examen de las operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

CLASIFICACION

INTERNA

EXTERNA

TIPOS DE AUDITORIA
COMPRENDIDOS DENTRO
DE LA NORMATIVIDAD

AUDITORIA FINANCIERA

AUDITORIA OPERACIONAL

AUDITORIA DE RESULTADOS DE PROGRAMAS

AUDITORIA DE LEGALIDAD

CAMPO DE APLICACION EN
RELACION CON LOS OBJETIVOS

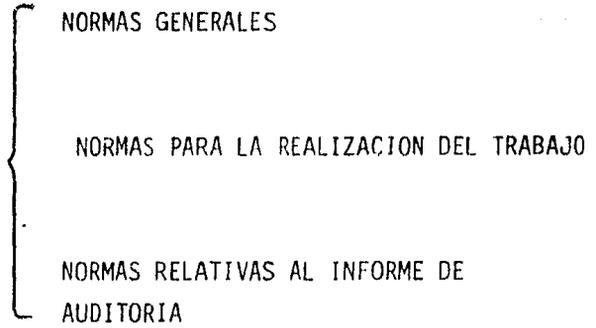
{ UNIDADES
PROGRAMAS
ACTIVIDADES

ENFOQUE GENERAL
DE LAS REVISIONES

{ UNIDADES
PROGRAMAS
ACTIVIDADES

NORMAS BASICAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

CLASIFICACION



NORMAS GENERALES

TIPO Y ALCANCE DE LA
AUDITORIA GUBERNAMENTAL

CONOCIMIENTO TECNICO Y
DESARROLLO PROFESIONAL

OBJETIVIDAD Y AUTONOMIA

ESMERO PROFESIONAL Y
RESPONSABILIDAD DEL
AUDITOR

HONESTIDAD Y CONFIDEN-
CIALIDAD

NORMAS PARA LA REALI-
ZACION DEL TRABAJO

PLANEACION DE LA AUDITORIA

SUPERVISION DE LA AUDITORIA

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

OBTENCION DE EVIDENCIA

NORMAS RELATIVAS AL
INFORME DE LA AUDITORIA

DISCUSION PREVIA

CONTENIDO DEL INFORME

OPORTUNIDAD Y COMUNICACION DE
LOS RESULTADOS

SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES
DE AUDITORIA

SUPERVISION

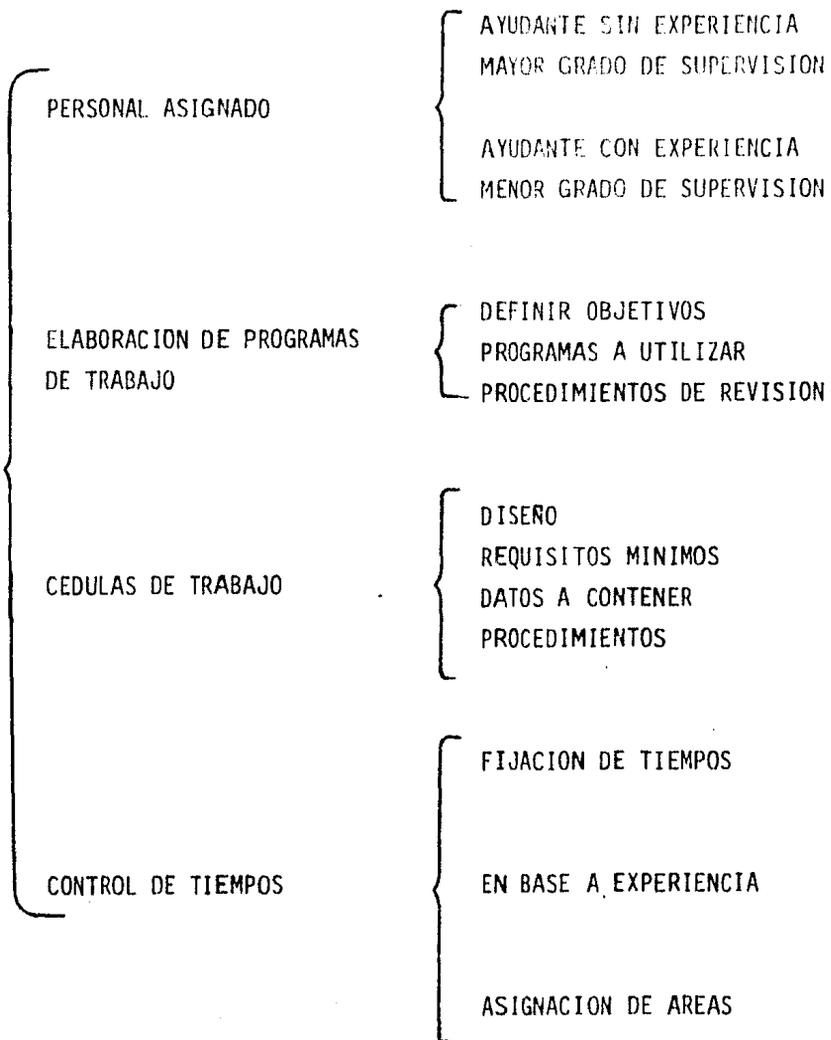
ETAPAS EN QUE SE DA
LA SUPERVISION

PLANEACION

EJECUCION

TERMINACION

PLANEACION



EJECUCION

ACLARACION DE DUDAS

INMEDIATA

EVITAR TRABAJO DE MAS

VISITAS A LUGARES DE
TRABAJO PARA:

ACLARACIONES

REVISION DE LA ELABORACION
DE LOS PAPELES DE TRABAJO

PREPARAR AL PERSONAL A
QUE DEJE CONSTANCIA DEL
TRABAJO

TERMINACION

EVALUACION DEL CONTENIDO
DE PAPELES DE TRABAJO

PARA ELABORAR INFORME
DE OBSERVACIONES

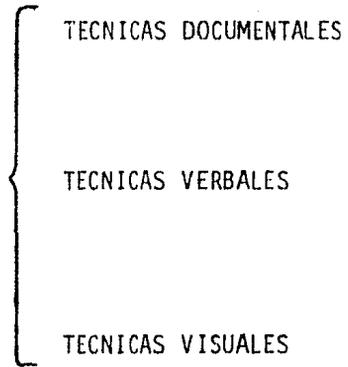
DESARROLLO Y CAPACI-
DAD DE LOS ELEMENTOS

TECNICAS

Concepto:

Son los métodos utilizados por los auditores para allegarse de la evidencia suficiente y competente que les permita expresar sus comentarios y conclusiones con confianza total

CLASIFICACION DE LAS TECNICAS
DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL



TECNICAS DOCUMENTALES

ESTUDIO GENERAL

ANALISIS

CONFIRMACION

DECLARACION O CERTIFICACION

CONCILIACION

REVISION SELECTIVA

COMPROBACION

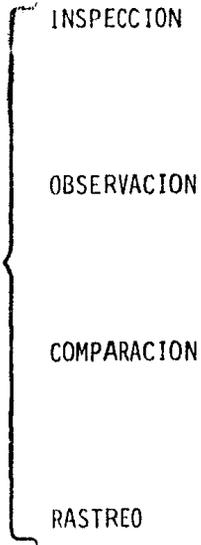
CALCULO

TECNICAS VERBALES



ENTREVISTA

TECNICAS VISUALES



GUIA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Comprende.- Los aspectos fundamentales que en atención al tipo de auditoría se recomienda su observación.

SE CLASIFICA EN

GUIAS GENERALES

GUIAS ESPECIFICAS

LA AUDITORIA INTERNA
GUBERNAMENTAL COM-
PRENDE EL DESARROLLO
Y PRACTICA DE LAS
SIGUIENTES GUIAS

GUIA GENERAL DE AUDITORIA
FINANCIERA

GUIA GENERAL DE AUDITORIA
OPERACIONAL

GUIA GENERAL DE AUDITORIA
DE RESULTADO DE PROGRAMAS

GUIA GENERAL DE AUDITORIA
DE LEGALIDAD

INFORME DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

IMPORTANCIA

BASE PARA QUE LA ADMINISTRACION
TOME DECISIONES

MEDIO PARA COMUNICAR RESULTADOS

GENERALMENTE ES EL UNICO PRODUCTO
DEL TRABAJO DE AUDITORIA QUE LLEGA
A LA DIRECCION

CARACTERISTICAS DEL
INFORME

OPORTUNO

OBJETIVO

CLARO Y SIMPLE

CONCISO

CONSTRUCTIVO

TIPOS DE
INFORME

POR EL AUDITOR QUE
LE ELABORA

INFORME DE AUDITORIA INTERNA

INFORME DE AUDITORIA EXTERNA

POR EL TIPO DE
AUDITORIA

INFORME DE AUDITORIA FINANCIERA

INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL

INFORME DE AUDITORIA DE RESULTADO
DE PROGRAMAS

INFORME DE AUDITORIA DE LEGALIDAD

INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL

POR SU EXTENSION

INFORME CORTO

INFORME LARGO

AUDITORIA INTERNA
MATERIAL PARA EL MAESTRO

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

ORIGEN:

Funciones protectoras, encaminadas a la revisión de los registros y al control de los activos.

ENFOQUE

ACTUAL:

El progresista auditor interno, se extiende a todas las áreas de la administración tanto de operación, como financieras para proporcionar servicios constructivos y de protección.

CAUSAS:

1) NECESIDADES ADMINISTRATIVAS

De mantenerse al corriente acerca de las condiciones de operación de la compañía.

- a) Asistencia a problemas particulares de la administración ajenos a la organización contable
- b) Natural transición de las auditorías financieras a los controles de operación, producción, ingresos o requerimiento de los gastos.

2) RESPONSABILIDAD

Ante terceros y para sí mismas, las organizaciones han tenido la necesidad de dar mayor confiabilidad a sus estados financieros.

- 1.- Mayor responsabilidad y reconocimiento por parte de la Administración por su eficacia y potencial
- 2.- Es una necesidad imperiosa para un mejor control de actividades
- 3.- Desempeña cada día un papel más relevante por:
 - a) La creciente complejidad de los métodos contables, administrativos y de operación
 - b) Tendencia acentuada a la descentralización
 - c) Aumento en la delegación de responsabilidades
 - d) El alejamiento de niveles de operación
- 4.- Proporciona la orientación y solución adecuadas a los problemas de la compañía
- 5.- Infunde seguridad a la Dirección o Gerencia en el cumplimiento de las órdenes emitidas
- 6.- Necesidad de la empresa de tener una revisión permanente que ayude a la administración a cumplir sus funciones
- 7.- Es una función vital, creadora, organizadora y fomentadora.

IMPORTANCIA

O

NECESIDAD

CONCEPTO

- 
- a) Evaluación independiente dentro de una organización
 - b) Revisa la contabilidad, las finanzas u otras operaciones
 - c) Control que mide y evalúa la efectividad de otros controles.

OBJETIVO

1) SERVICIOS DE PROTECCION

- a) Verificación de la información contable y financiera
- b) Protección de los bienes y valores contra pérdidas de cualquier clase
- c) Cumplimiento de las políticas administrativas, del plan de organización y de los procedimientos.

2) SERVICIOS DE EVALUACION Y VIGILANCIA DE LA EFECTIVIDAD DE OTROS CONTROLES

- a) Políticas administrativas
- b) Plan de organización
- c) Procedimientos y registros
- d) Ejecución, por parte del personal, de las políticas administrativas, del plan de organización y de los procedimientos.

COORDINACION CON AUDITORIA EXTERNA

DIFERENCIA
ENTRE AUDITORIA
INTERNA Y EXTERNA

Objetivo
Finalidad
Ubicación
Responsabilidad
Frecuencia.

VENTAJAS

- Evaluación del control interno
- Reducción del trabajo a realizar
- Reducción del costo para el cliente
- Facilita el conocimiento de ciertos aspectos técnicos y peculiaridades de la empresa.

MEDIOS PARA
ESTABLECER LA
COMUNICACION

- Entrevistas entre Auditor Externo e Interno
- Acceso a los Informes de Auditoría Interna
- Preparando Auditoría Interna, información específica o facilitando sus papeles de trabajo.

ESTRUCTURA Y UBICACION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA EN LA ORGANIZACION.

FUERZA
DE
TRABAJO

- a) Determinación de áreas, departamentos, ubicaciones geográficas
- b) El alcance que ha de tener en cada caso
- c) Frecuencia o periodicidad
- d) Planeación de labores fuera de programa.

PUESTOS
SEGUN
MAGNITUD
DE
EMPRESAS

GRANDE

Director, Gerente o Jefe
Supervisores
Jefe de Grupo
Ayudantes
Secretaria
Otros (Aux. técnicos, ingenieros, economistas).

MEDIANA

Auditor interno
Dos ayudantes
Una secretaria

PEQUERA

Un solo auditor interno
Una persona, sin ser auditor, desarrolla funciones de auditoría interna.

UBICACION

- Reporta al Consejo de Administración o Director General
- No es aconsejable que dependa de un nivel jerarquico inferior a los señalados.

RESPONSABILIDAD DEL
AUDITOR INTERNO

ETICA

- Se determina por la ley, por reglamentos o por medio de un contrato
- No existen limitaciones públicamente definidas y cada empresa puede acomodarla en su estructura en la forma que pueda
- Al Licenciado en Contaduría, por el hecho de serlo, le son aplicables los pronunciamientos del código de ética de la profesión
- Sin importar si actúa en forma independiente o como ejecutivo o empleado de instituciones públicas o privadas.

NORMAS DE
AUDITORIA
INTERNA

PERSONALES

- a) Etica profesional
- b) Independencia mental
- c) Acatar y respetar las politicas de la entidad
- d) Vigilar que las politicas de la entidad sean respetadas por el personal de la misma
- e) Respetuoso en lo referente a sus relaciones interpersonales
- f) Discreto, absteniéndose de emitir o participar en juicios que puedan afectar algún área o persona
- g) No ocultar cualquier desviación que se determine en el desempeño de su trabajo
- h) Cuidar el arreglo personal
- i) Tener un método profesional en sus labores con un espíritu de completa cooperación
- j) Proporcionar datos meticulosamente correctos
- k) Estar calificado por educación, entrenamiento, experiencia y tacto.

NORMAS DE
AUDITORIA
INTERNA

DE EJECUCION
DEL TRABAJO

- a) Programación y planeación de la auditoría
- b) Supervisión de la auditoría
- c) Revisar puntos importantes de control y familiarizarse con los procedimientos de control interno que cubran todas las funciones de importancia
- d) Buscar siempre mejorar la calidad del trabajo
- e) Creatividad y criterio en sus opiniones y recomendaciones
- f) Obtención de información suficiente y competente
- g) Comentar los resultados de la auditoría en forma clara, concreta y objetiva, a los responsables de las áreas involucradas
- h) Promover el orden y la organización
- i) Actuar con equidad y razonamiento
- j) Transmitir los conocimientos y experiencias adquiridas al personal de nuevo ingreso
- k) Los informes deben ser interesantes, constructivos, fácilmente comprensibles y bien preparados en lo general.

TECNICAS DE
AUDITORIA
INTERNA

TECNICAS
TRADICIONALES

- Estudio general Formal
- Análisis Saldo Informal
- Inspección Movimiento
- Confirmación Positiva Directa
- Confirmación Negativa Indirecta
- Investigación Formal
- Declaración o certificación Informal
- Observación
- Cálculo

OTRAS
TECNICAS

- Entrevistas
- Análisis de sistemas y procedimientos
- Diagramas de flujo
- Muestreo Estadístico.

PLANEACION

CONCEPTO

Curso de acción predeterminado de lo que se debe lograr, el trabajo que debe hacerse y los recursos que han de utilizarse.

BASES

- Conocimiento de condiciones

Externas

e

Internas (de la propia cía.)

- Debe apoyarse en datos objetivos y en estudios técnicos

- Fundamentarse en políticas y programas.

ELEMENTOS QUE
INCIDEN EN
LA PLANEACION

PREVISION: Qué puede hacerse?

PLANEACION EN SI: Qué debe hacerse?

PROCESO DE PREVISION

- Fijar objetivos
- Investigación
- Cursos alternos.

PRINCIPIOS DE PLANEACION

- Precisión
- Flexibilidad
- Unidad.

PROGRAMA DE TRABAJO

CONCEPTO

Instrumento que enuncia en forma lógica, ordenada y clasificada, los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión y la oportunidad con que han de aplicarse.

FINALIDADES

- a) Facilitar el cumplimiento ordenado de los procedimientos y evaluaciones
- b) Servir de guía
- c) Ahorrar tiempo al auditor.

CLASIFICACION

DETALLE DEL
TRABAJO A
REALIZAR

- a) Generales. Mención enunciativa de las técnicas a aplicarse en forma genérica así como de los objetivos particulares que se persiguen
- b) Detallados. Descripción minuciosa de la forma práctica de aplicar las técnicas de auditoría

PLANEACION
DE LA
REVISION

- a) Predeterminado. Listado de los procedimientos a seguir previamente al trabajo
- b) Informal. Descripción de los procedimientos más importantes que a juicio del auditor se van aplicando durante el desarrollo de la auditoría

ELABORACION
DE UN
TRABAJO
CONCRETO

- a) Específicos. Para cada caso en particular
- b) Estándar. Aplicabilidad a casos repetitivos
- c) Especiales. Para efectuar revisiones imprevistas o anormales.

PARTES DE UN PROGRAMA DE AUDITORIA

- Objetivos del examen
- Cuestionario sobre control interno
- Programa de examen

PROPIEDAD:

Los programas pertenecen a la empresa.

CUSTODIA:

Todo programa de auditoria, es confidencial y de uso exclusivo del departamento de auditoria interna.

SUPERVISION.

CONCEPTO.

OBJETIVOS Y VENTAJAS.

- Investigar y desarrollar nuevas ideas
- Obtener la calidad estándar prevista para el producto terminado
- Promover y lograr eficiencia de operación
- Capacitar y motivar al personal
- Informar bajo el principio de las excepciones.

COMO REALIZAR LA SUPERVISION.

- Método de cuestionario
- Cédula de puntos pendientes
- Al través de un memorándum.

RESPONSABILIDAD Y FUNCIONES DEL SUPERVISOR DE AUDITORIA.

- Participar en la planeación administrativa y técnica de la auditoría
- Evidenciar que ejerció supervisión
- Supervisar en forma oportuna
- Capacitar al personal:
 - a) Sobre la marcha
 - b) Cursos de capacitación.

METODOLOGIA

- Integración a la entidad
- Coordinación con el primer nivel de la entidad
- Planeación de la cobertura de la entidad
- Planeación de la cobertura de las áreas
- Programación de las auditorías
- Ejecución de las auditorías
- Informe
- Seguimiento del informe.

I N F O R M E

CONCEPTO:

Información que rinde el auditor en donde hace una explicación detallada del resultado de su intervención y efectúa sugerencias para mejorar la efectividad del control interno.

OBJETIVO:

Comunicar a la gerencia general y al responsable del departamento sujeto a revisión sobre los trabajos efectuados.

CLASIFICACION

ORAL.- Se refiere a los aspectos preliminares de los asuntos de gran trascendencia

ESCRITO.- Presentación más importante y formal de la información relativa a los resultados.

CLASES DE INFORME EN FUNCION DE:

- Nivel al que se reporta

- Materia reportada

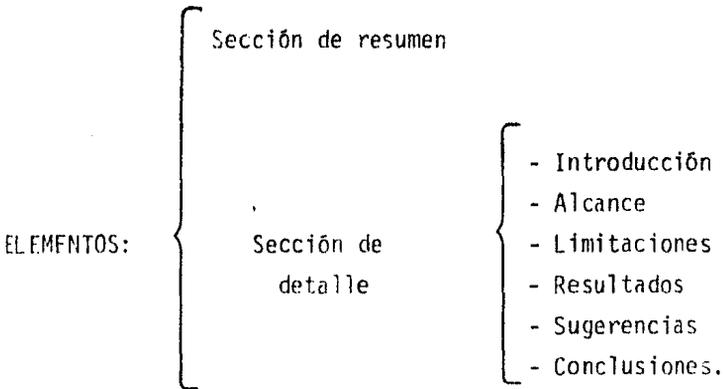
- Frecuencia

- Necesidad de información requerida en cuando al detalle.

DISTRIBUCION

- Funcionario de mayor jerarquia (Asamblea de Accionistas, Consejo de Administración)

- Otros niveles (Jefe del departamento revisado).



AUDITORIA OPERACIONAL
MATERIAL PARA EL MAESTRO

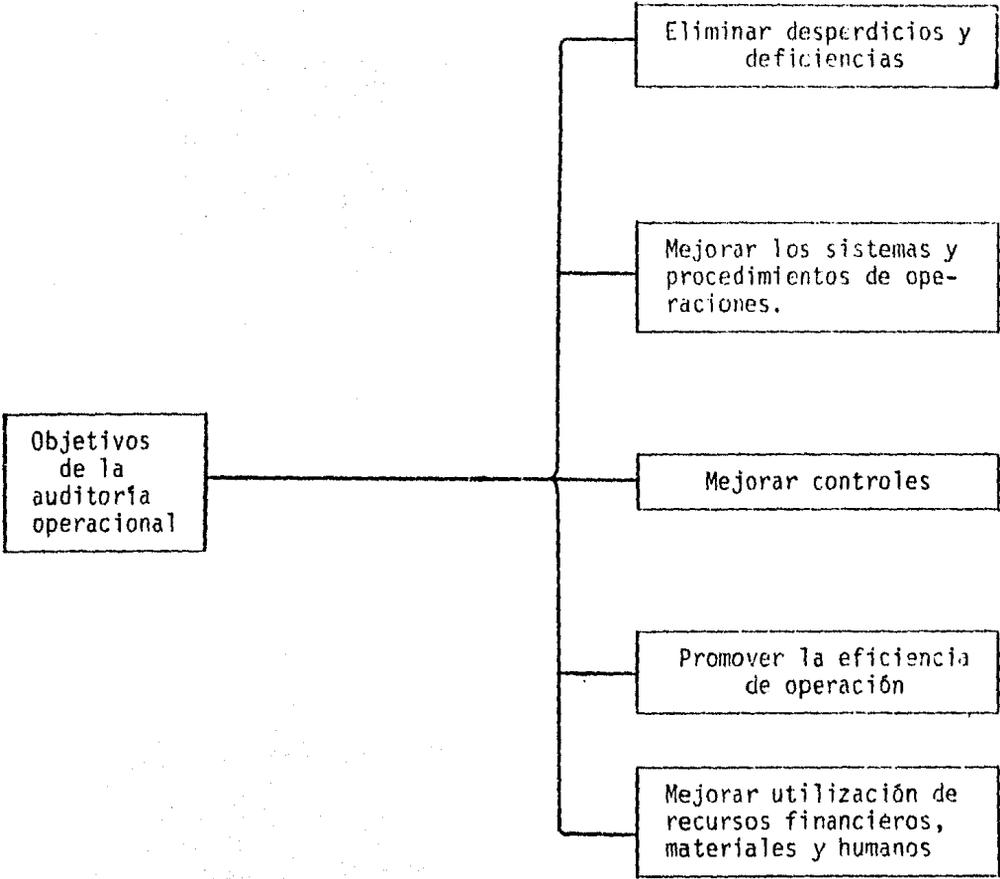
AUDITORIA OPERACIONAL

CONCEPTO:

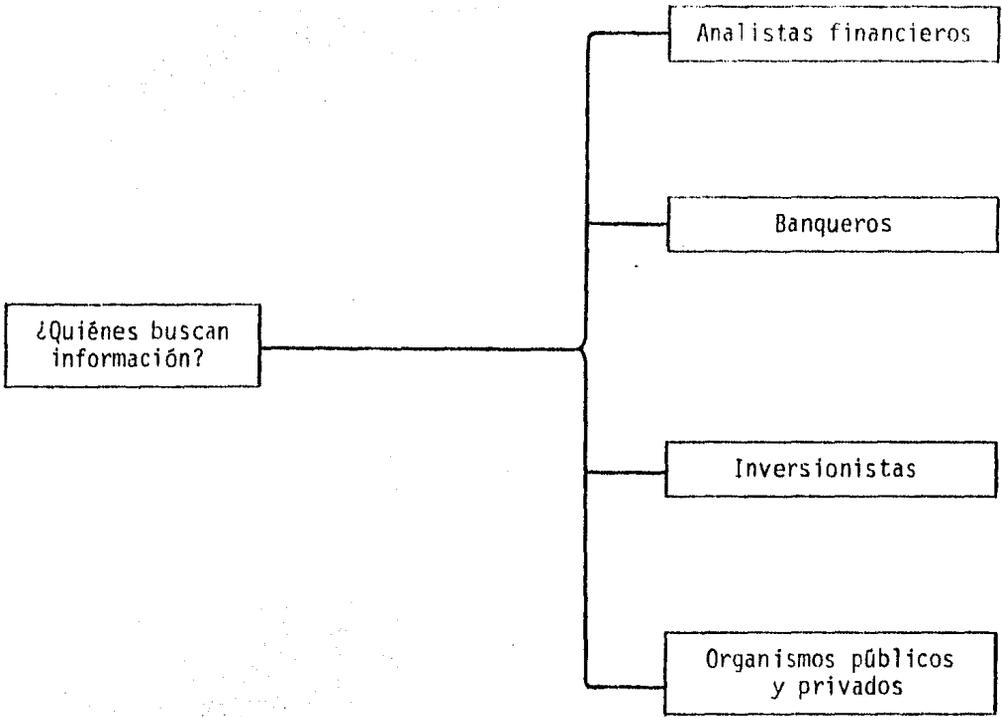
La auditoría operacional es el servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativa de su cliente, a través de proponer las recomendaciones que considere convenientes.

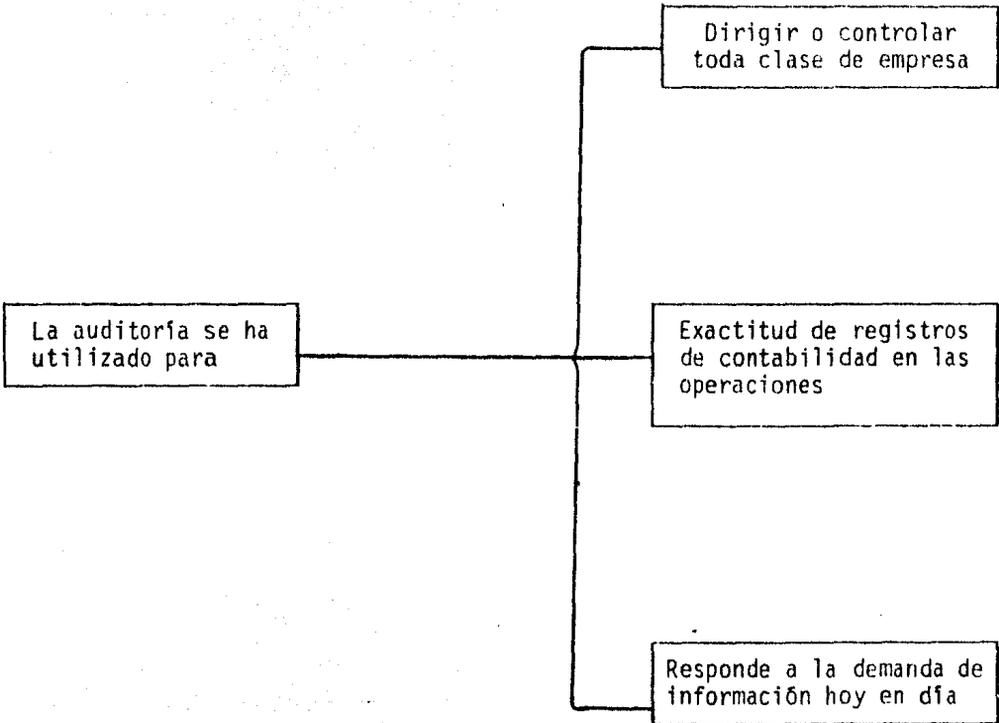
COMISION DE AUDITORIA OPERACIONAL.

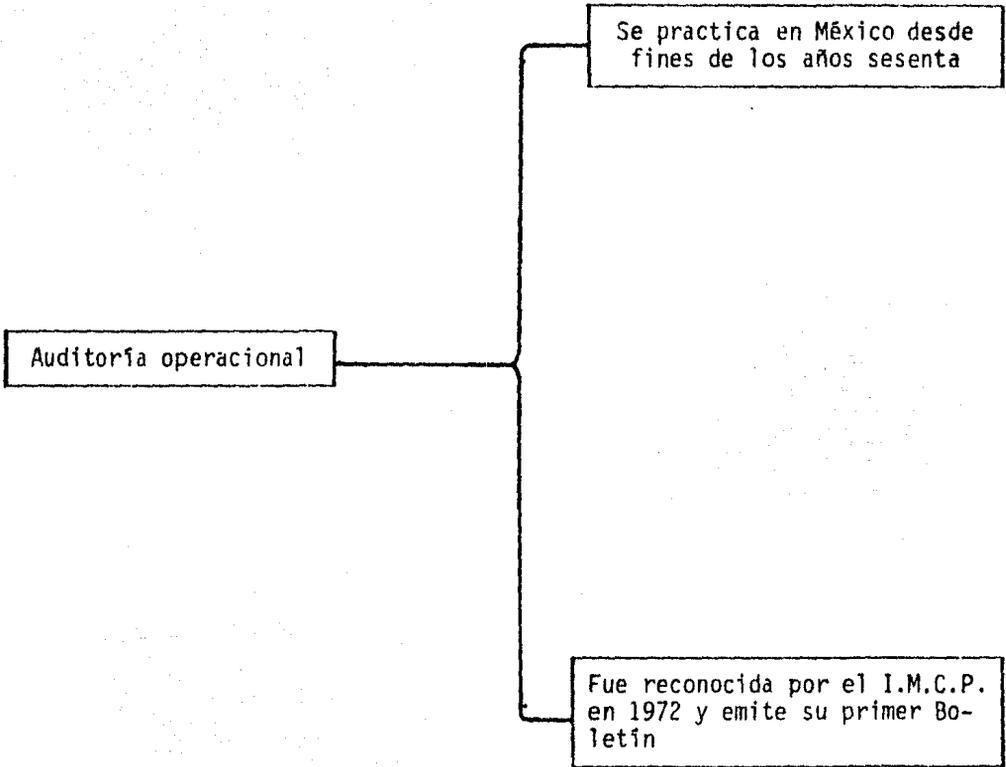
O B J E T I V O S
D E
A U D I T O R I A O P E R A C I O N A L



I M P O R T A N C I A
D E L A
A U D I T O R I A O P E R A C I O N A L





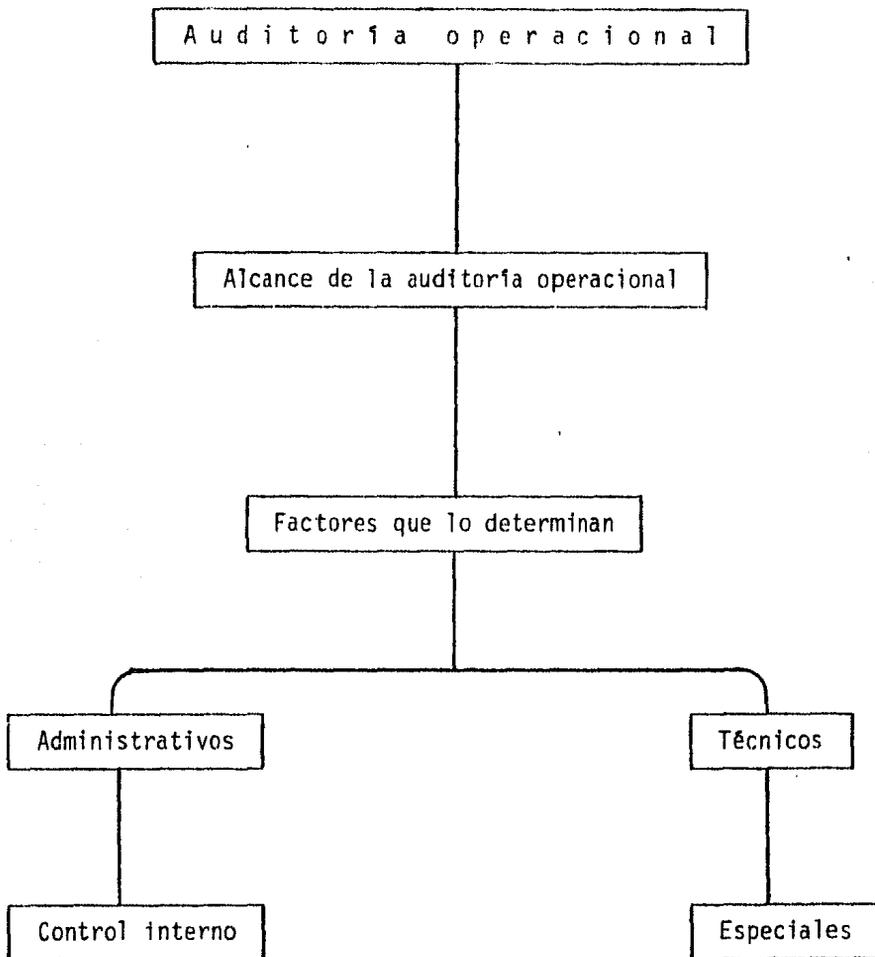


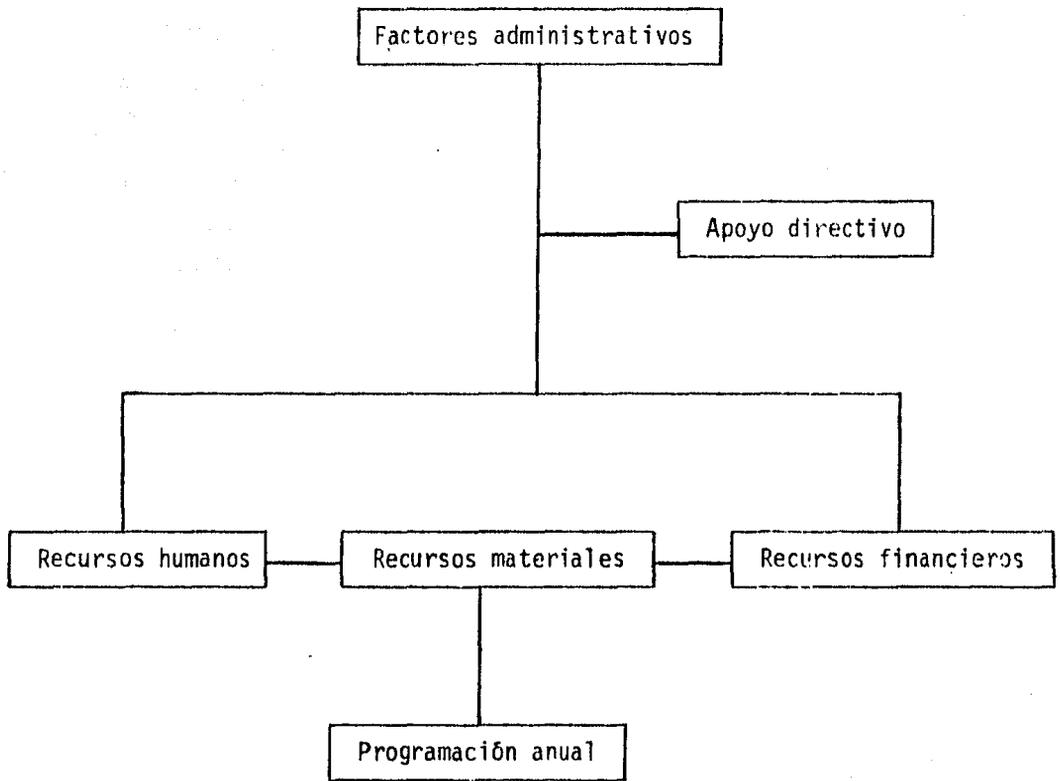
A L C A N C E
D E L A
A U D I T O R I A O P E R A C I O N A L

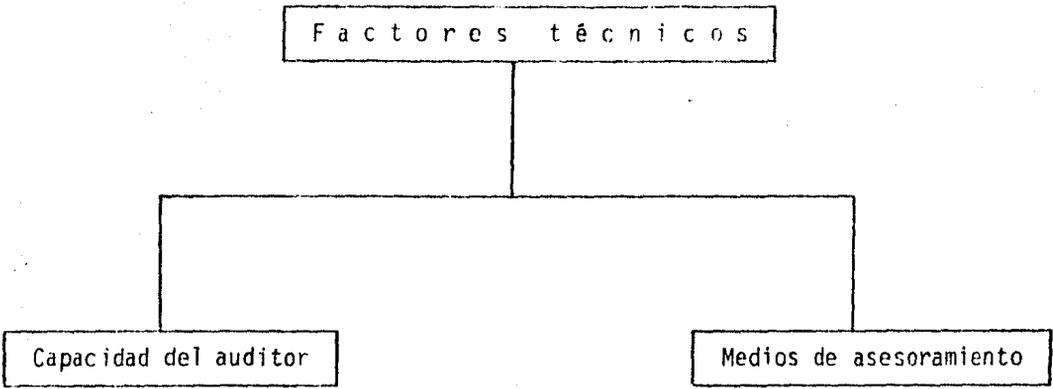
ALCANCE DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

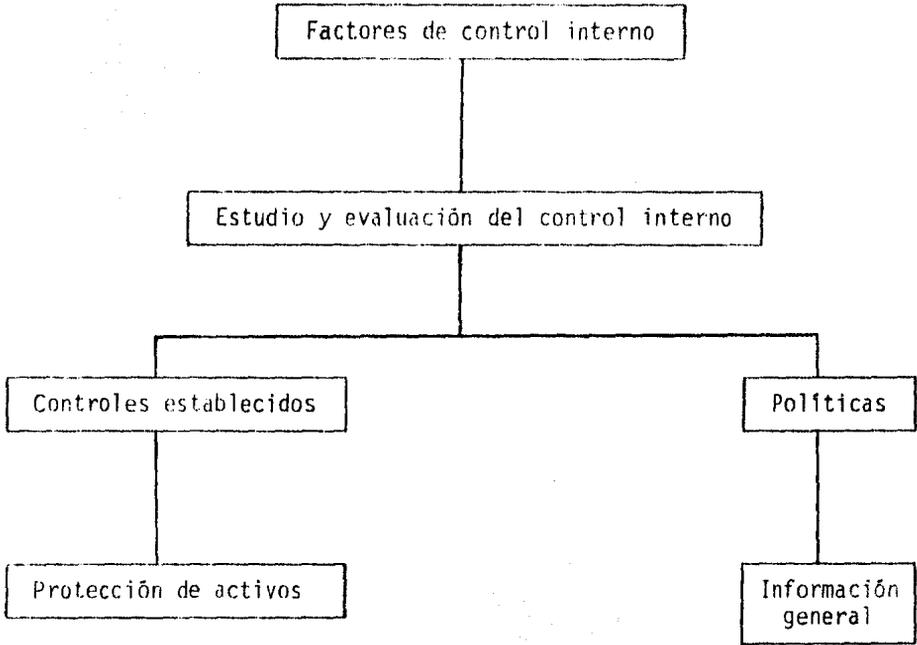
CONCEPTO:

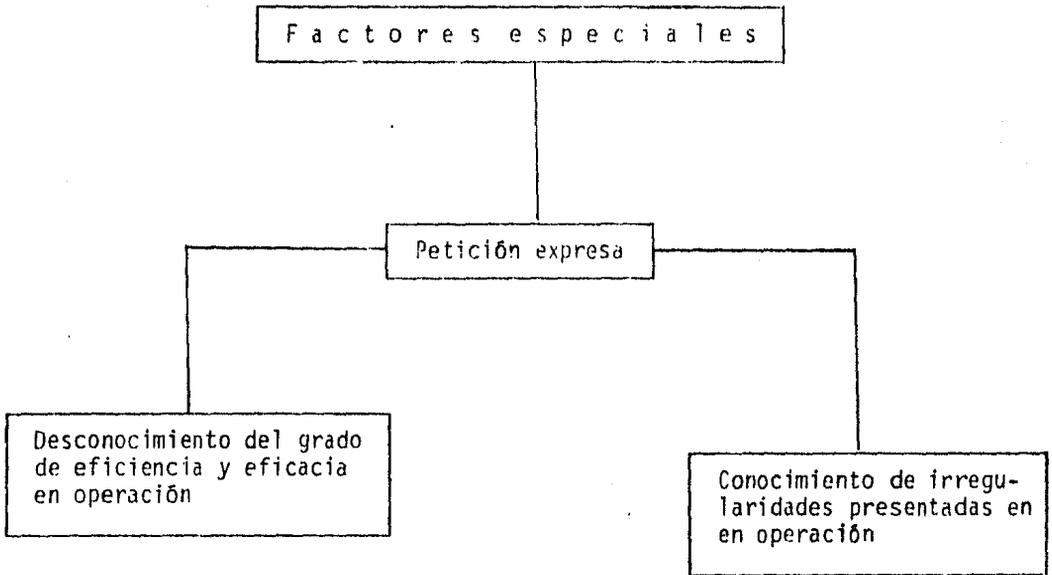
Es el carácter de una auditoría, primordialmente con referencia a los procedimientos utilizados en un caso particular, o acerca de la medida en que las operaciones examinadas sirven como base de una prueba y comprobación adecuadas.







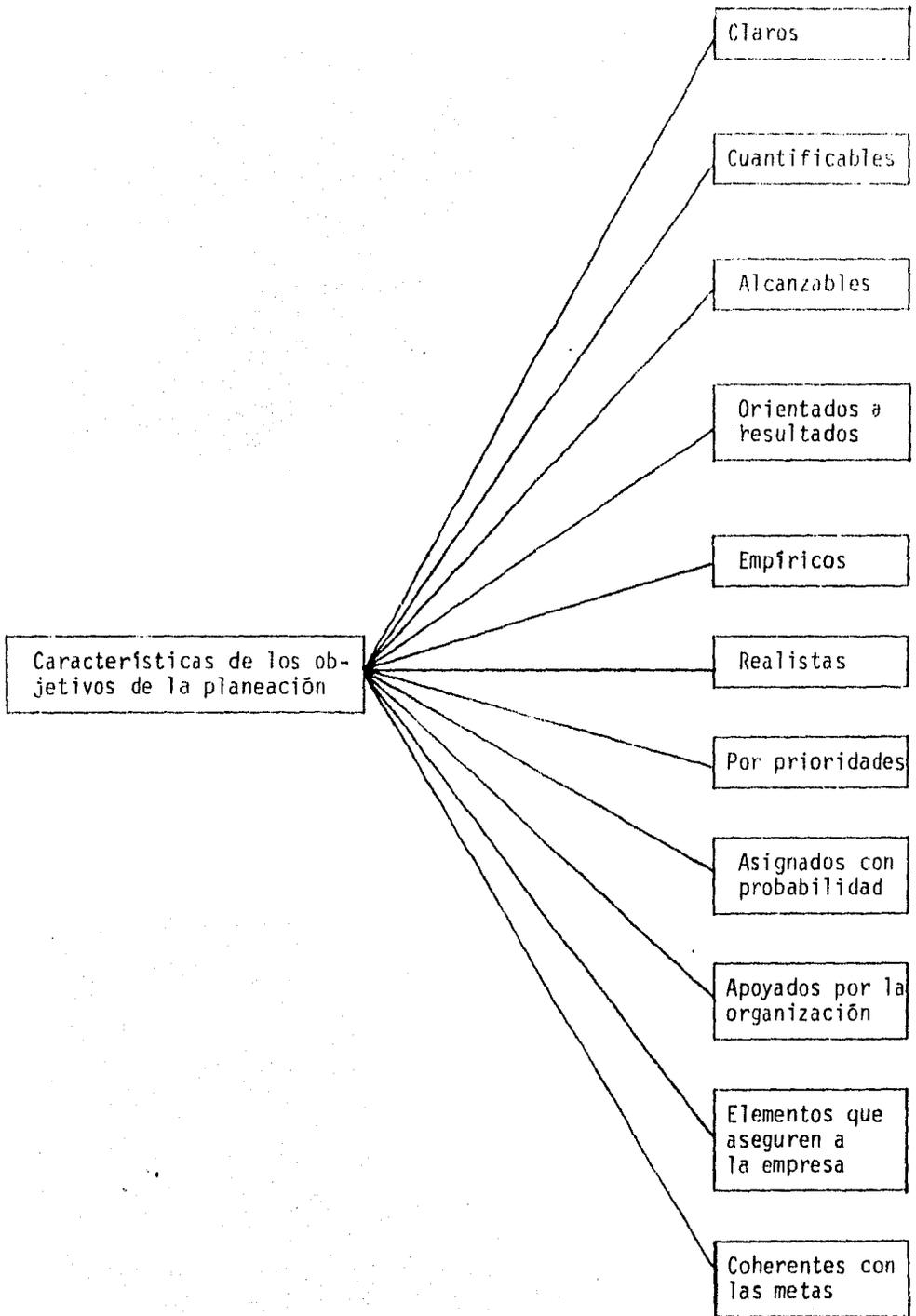


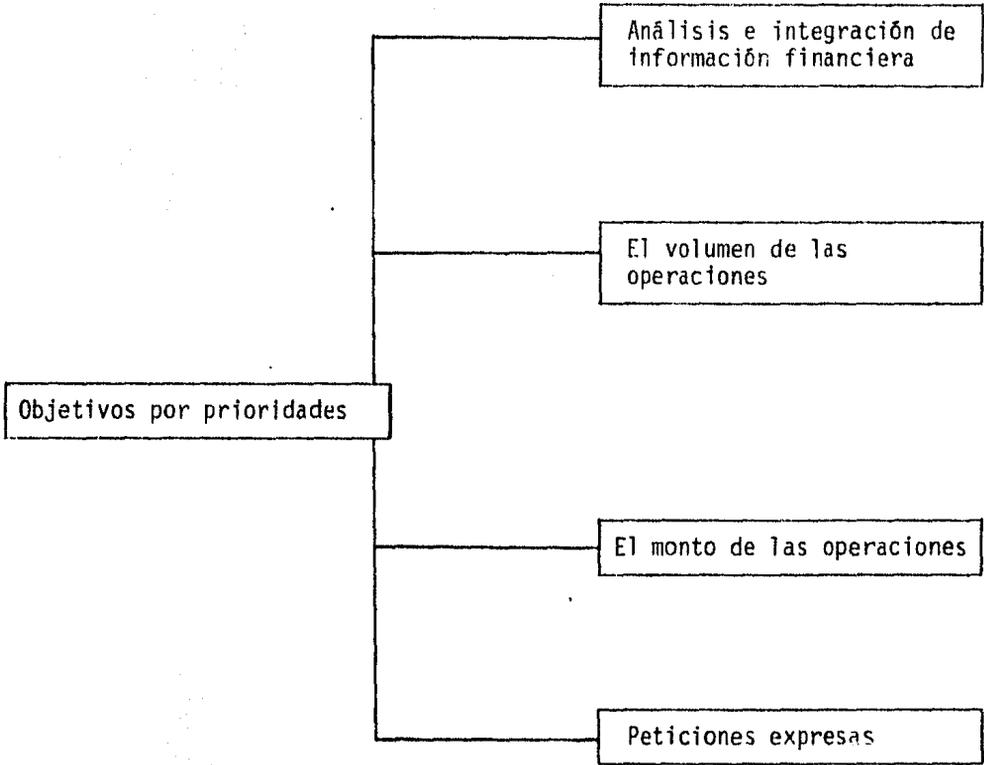


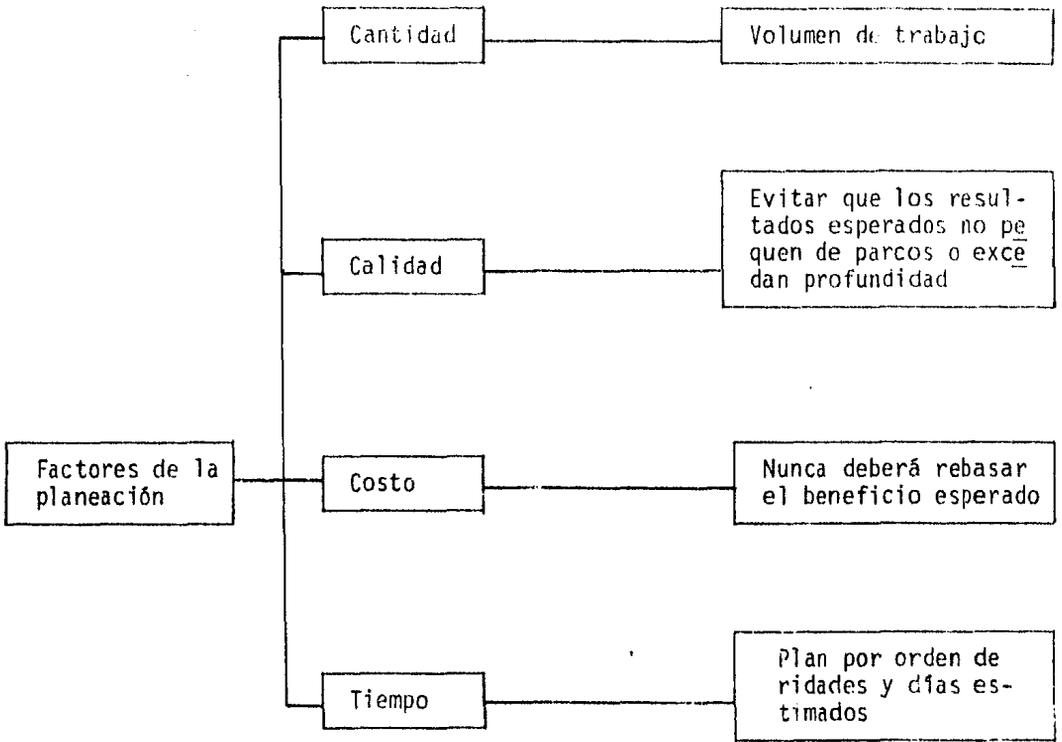
PLANEACION
DE LA
AUDITORIA OPERACIONAL

Concepto de la
planeación

Determinación del curso concreto de acción que se habrá de seguir, fijando las normas y técnicas que lo habrán de presidir y orientar, la secuencia de operaciones necesarias para alcanzarlos, y a la fijación de tiempos, unidades, etc., necesarias para su realización

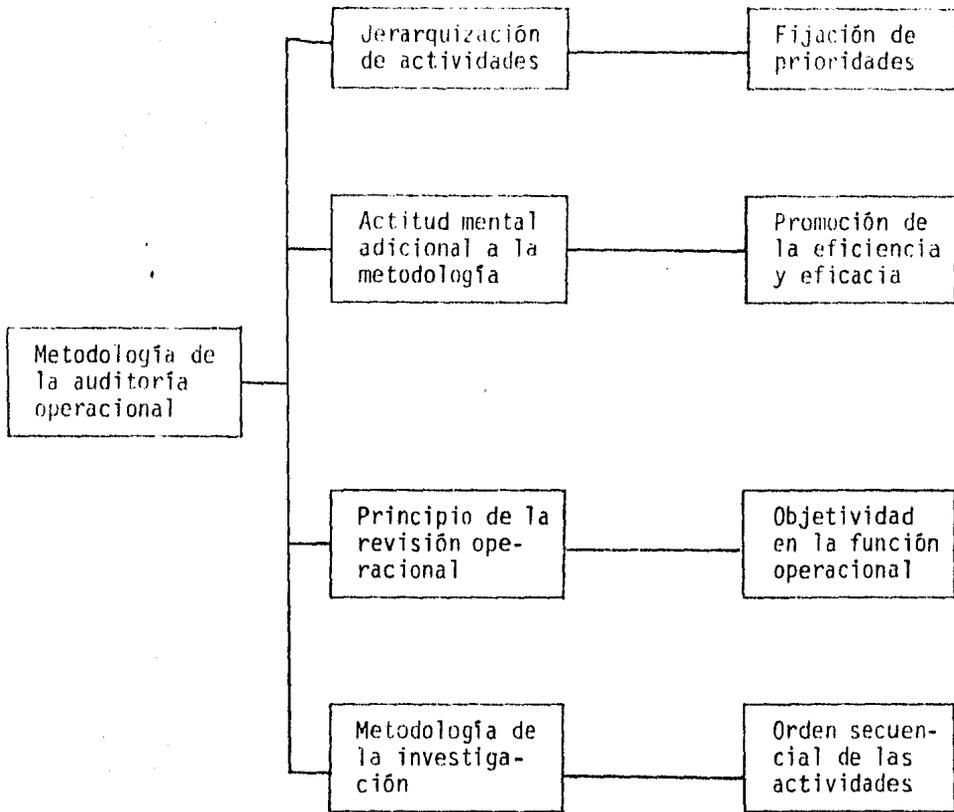


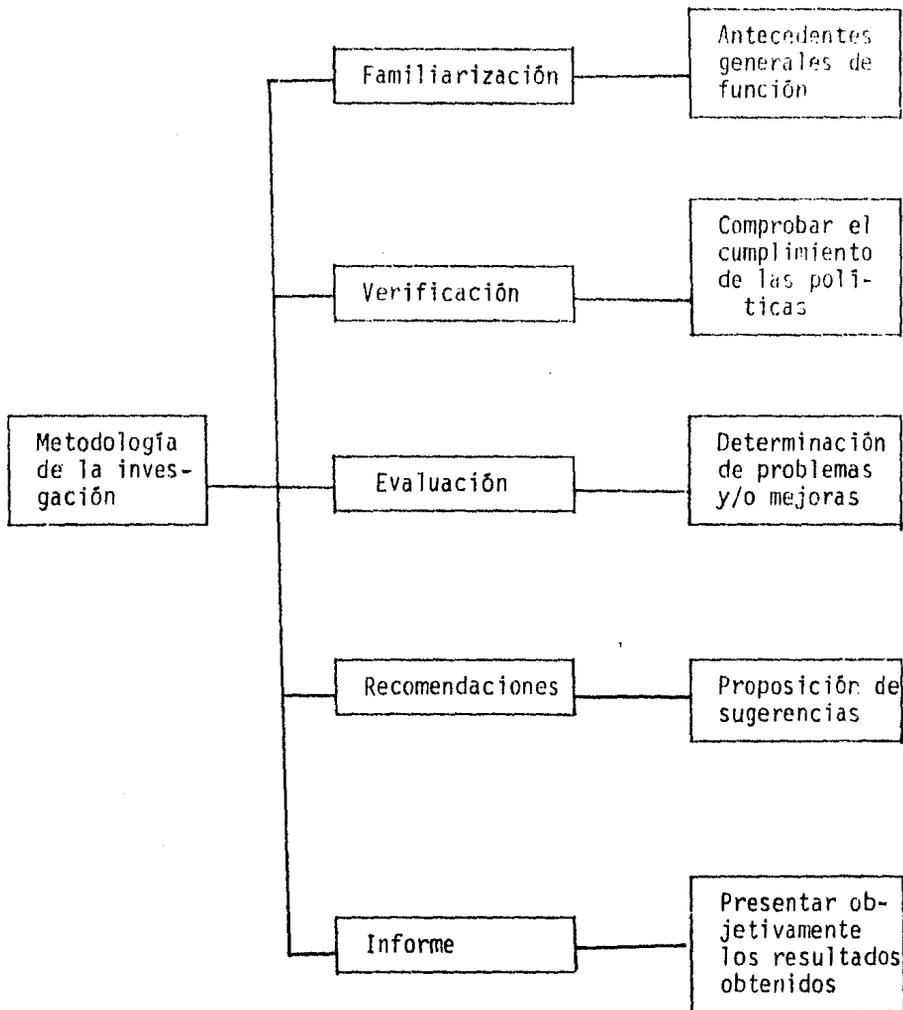




M E T O D O L O G I A
D E L A
A U D I T O R I A O P E R A C I O N A L

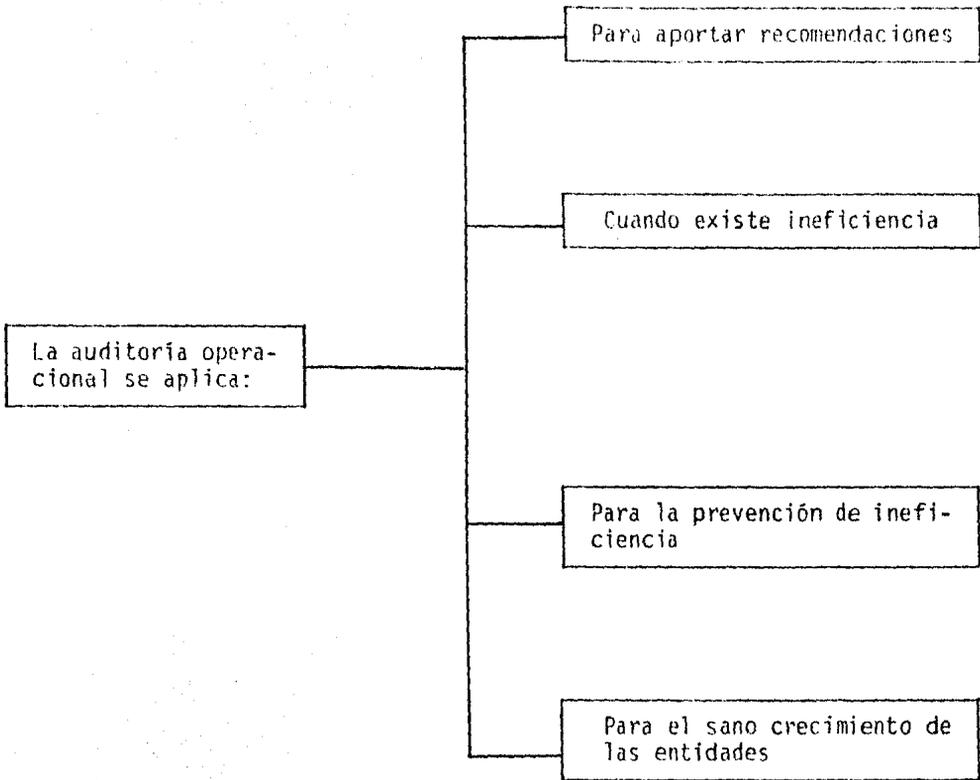
10.2.20

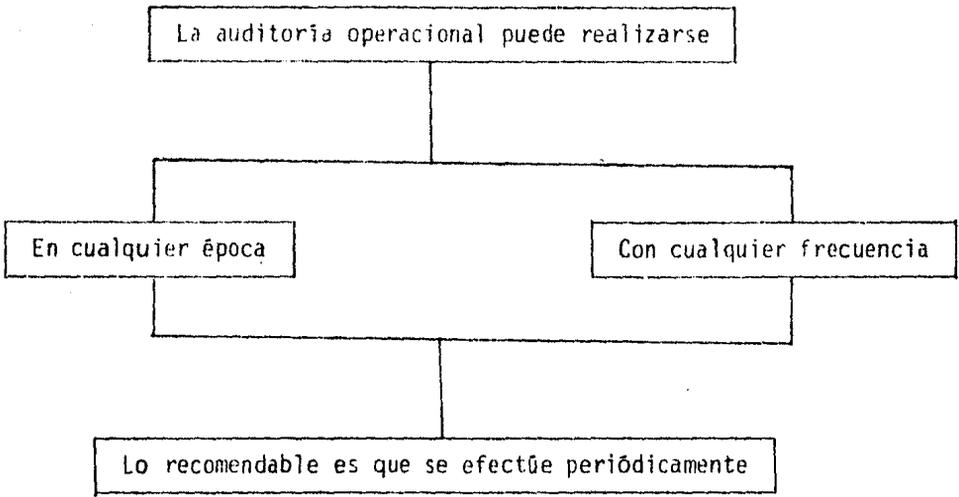


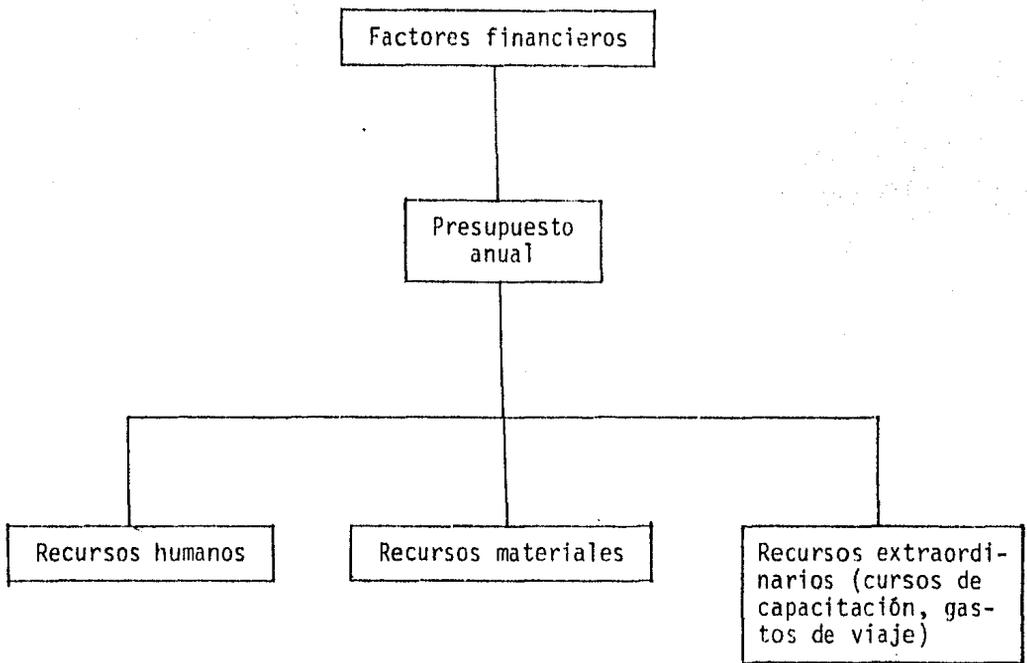


DESARROLLO Y APLICACION
D E L A
AUDITORIA OPERACIONAL

10.2.23





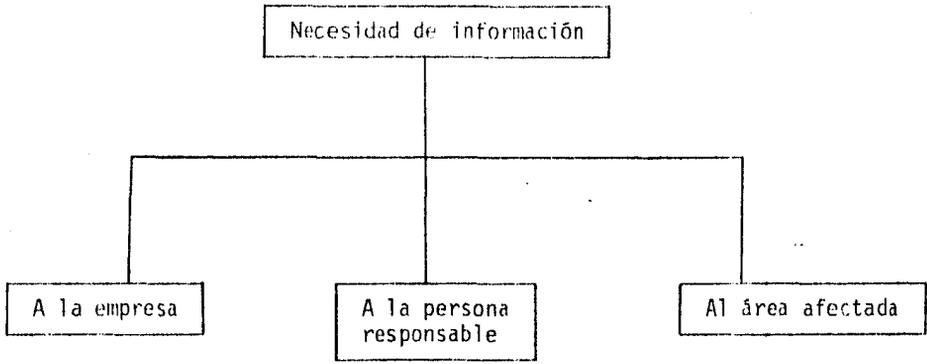


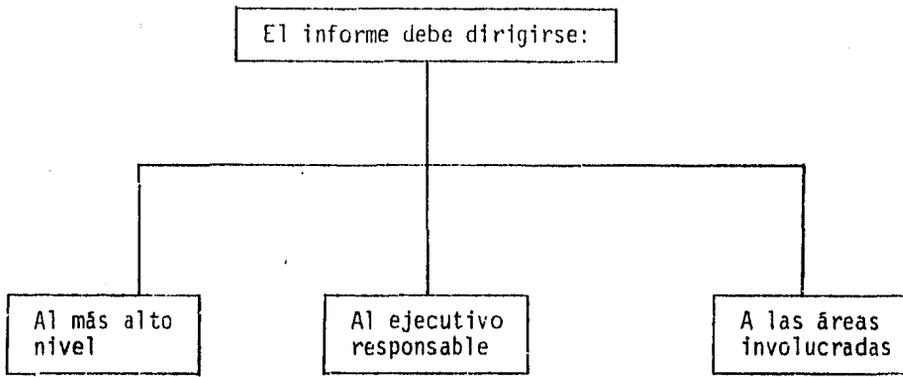
I N F O R M E
D E L A
AUDITORIA OPERACIONAL

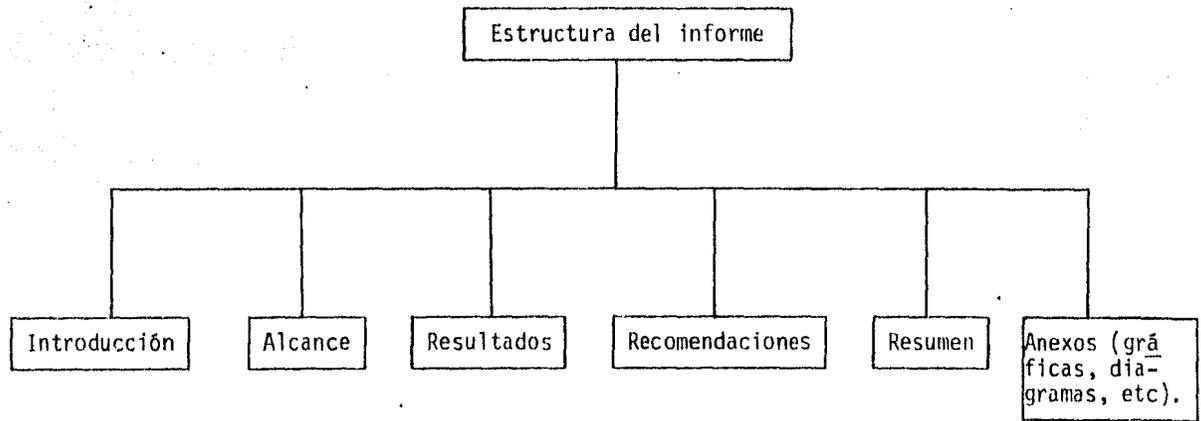
10.2.27

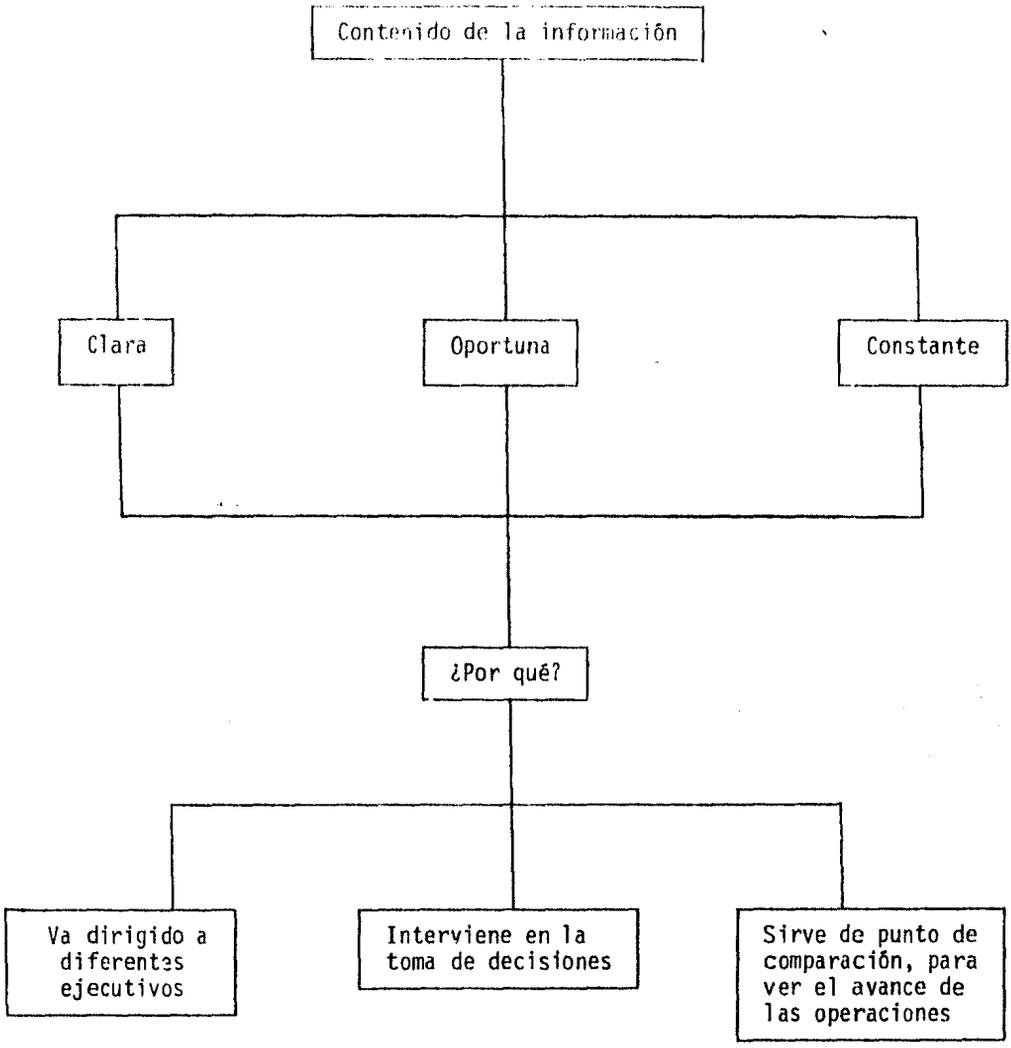
El informe de auditoría operacional:

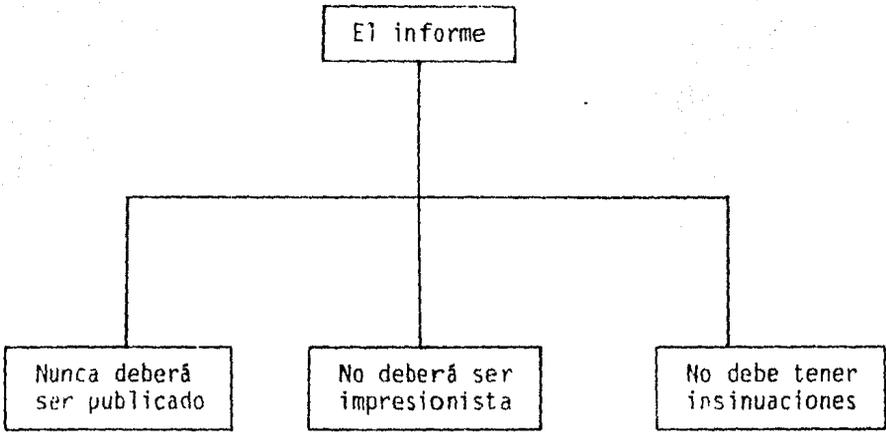
Por las características de la propia auditoría operacional, el informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional, el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.











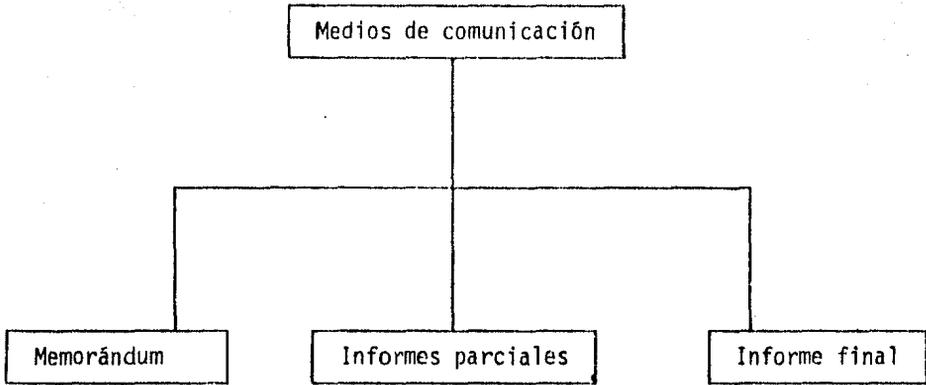
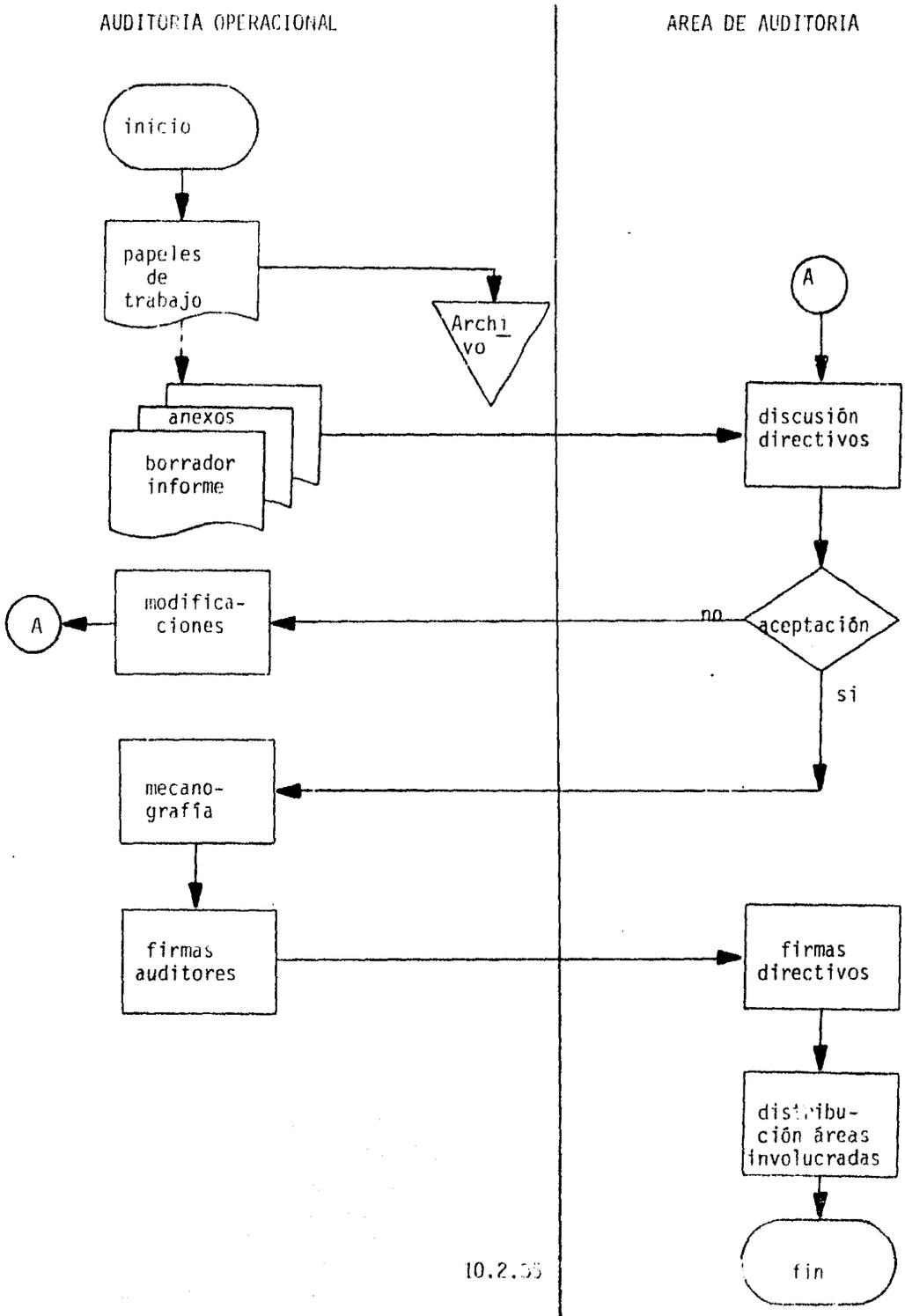


DIAGRAMA DE FLUJO DEL INFORME



CONCLUSION

Consideramos que el contenido de esta obra incluye los elementos básicos y actuales para el conocimiento por parte del alumno de la auditoría y sus diversos enfoques y resuelve en gran medida la problemática de acceso a -- las diferentes fuentes que abordan esta materia. Adicionalmente, presenta la ventaja de ofrecer al maestro una guía para la impartición de su clase.

Estamos seguros que solamente en la medida en que el material del alumno sea realmente útil, valioso y práctico para su aprendizaje y el material del maestro verdaderamente le sirva de apoyo, el presente trabajo estará justificado y cubiertos los objetivos que nos fijas al elaborarlo.

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

1. PAPELES DE TRABAJO

1.1 APUNTES "CURSO DE AUDITORIA INTERNA PARA PRINCIPIANTES"

C.P. Fernando Vera Smith.

Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.

1981.

2. CONTROL INTERNO.

2.1 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

2.2 CONTROL INTERNO.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

3. MUESTREO ESTADISTICO

3.1 EL MUESTREO ESTADISTICO EN LA AUDITORIA

C.P. Roberto Alvarez Argüelles

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

3.2 MATERIAL RELATIVO A MUESTREO ESTADISTICO.

Castillo Miranda y Cía., S. C.

Contadores Públicos.

4. AUDITORIA ADMINISTRATIVA

4.1 EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Dr. y C.P. Fabián Martínez Villegas.

Ediciones Contables y Administrativas, S. A.

Tercera Edición 1979.

4.2 GUIA PRACTICA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA

C.P. Y L.A. Víctor M. Rubio Rogzzoni.

L.A. Jorge Hernández Fuentes

Publicaciones Administrativas y Contables, S. A.

Edición 1983.

4.3 LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

José Antonio Fernández Arenas
Diana, S. A.
Edición 1982.

4.4 DINAMICA DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

Salvador Cervantes Abreu
Ediciones Contables y Administrativas, S. A.
Edición 1977.

4.5 AUDITORIA ADMINISTRATIVA

William P. Lonard
Editorial Diana.

5. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

5.1 PROYECCION SOCIAL DEL CONTADOR PUBLICO

Normas y Procedimientos de Auditoría
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

5.2 CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Arts. 1.06, 1.07, 2.2, 2.22, 2.23, 5.03 y 5.04
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

5.3 CODIGO DE ETICA

Arts. 6, 7, 16, 18, 20, 23, 24, 25, 29, 31, 33, 36, 38, 44 y 45.
Asociación Mexicana de Contadores Públicos, A. C.

5.4 AUDITORIA DE MONTGOMERY

Philip L. DeFluse; Kenneth P. Johnson; Roderick K. McLead
Editorial: The Rolond Press Co. New York.

5.5 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

5.6 STATEMENT ON AUDITING STANDARD (SAS 1) (SAS 22)

Committee on Auditing Procedures.

5.7 APUNTES DE AUDITORIA I.

Facultad de Contaduría y Administración.

BIBLIOGRAFIA

- 3 -

5.8 AUDITORIA I.

C.P. Benito Requintero Hernández.

5.9 PROGRAMAS DE AUDITORIA

C.P. Francisco Javier Sánchez Alarcón.

Ediciones Contables y Administrativas, S. A.

5.10 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

Boletín A-1 Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera.

5.11 CONOCE LAS AUDITORIAS.

C.P. Juan Ramón Santillán González

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

1983.

6. AUDITORIA EN UN AMBIENTE DE PROCESO ELECTRONICO DE DATOS (P.E.D.)

6.1 LA AUDITORIA Y EL PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE INFORMACION.

Gordon B. Davis

Traducción: Fernando Vilchis, C.P.

González Barazueta, Vilchis y Cía.

Price Waterhouse y Cía.

IMCP y American Institute of Certified Public Accountants.

6.2 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA EN COMPUTACION

IMCP y Canadian Institute of Chartered Accountants.

Traducción: Sr. Modesto Martínez

Revisión IMCP

C.P. Fernando Calvillo Armendariz

Act. Luis Mitra Arjona

C.P. Hector Ricardo Ozuna Flores

LAE. José Ignacio Ruelas Candelas.

6.3 CONTROL Y AUDITORIA DEL COMPUTADOR.

William C. Mair

Donald R. Wood

Keagle W. Davis

IMCP y The Institute of Internal Auditors, Inc.

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

- 4 -

- 6.4 LA AUDITORIA EN UN AMBIENTE DE PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE INFORMACION
Price Waterhouse & Co.
D.W. Jerbasi
Traducción: S. González Berazueta.
- 6.5 BOLETIN No. 7 DE AUDITORIA OPERACIONAL DE CENTROS DE PROCESO ELECTRONICO
DE DATOS.
Comisión de Auditoría Operacional IMCP
- 6.6 PROCEDIMIENTOS DE CONTROL EN COMPUTACION
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
Federación de Colegios de Profesionistas
Canadian Institute of Chartered Accountants CICA
Traducción Sr. Modesto Martínez.
7. AUDITORIA FISCAL.
- 7.1 MANUAL DE ORGANIZACION DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL.
Dirección General de Fiscalización.
Septiembre 1980.
- 7.2 AUDITORIA FISCAL
C.P. César Calvo Langarica
- 7.3 DIARIO OFICIAL DE LA FEDERACION
Publicado el 29 de febrero de 1984.
- 7.4 PROGRAMAS DE AUDITORIA DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL.
8. AUDITORIA GUBERNAMENTAL
- 8.1 MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL
1982.
Comité Técnico Consultivo Gubernamental.
- 8.2 MANUAL DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL
Secretaría de Programación y Presupuesto
1983.

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

- 5 -

8.3 CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

9. AUDITORIA INTERNA

9.1 AUDITORIA INTERNA, SU ENFOQUE OPERACIONAL, ADMINISTRATIVO Y DE RELACIONES HUMANAS

C.P. Jorge Lozano Nieva
Editorial ECASA. 1982.

9.2 NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

9.3 MANUAL DE AUDITORIA INTERNA

C.P. Charles A. Bacon
Uthea. 1979.

9.4 PRINCIPIOS DE AUDITORIA INTERNA

Walter B. Meigs
Editorial Diana 1979.

9.5 AUDITORIA INTERNA INTEGRAL

C.P. Juan Ramón Santillana G.
Editorial ECASA. 1983.

9.6 CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.
1979.

9.7 AUDITORIA DE OPERACIONES

C.P. Salvador Ovieta López y C.P. José Luis Castillo Rodríguez
Editorial IEE, S. A. 1978.

9.8 BOLETIN No. 1341

Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.
Enero 1984.

9.9 EL AUDITOR INTERNO

W.A. Walker, C.P.A.-
Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

BIBLIOGRAFIA

- 6 -

- 9.10 APUNTES "CURSO DE AUDITORIA INTERNA PARA PRINCIPIANTES"
C.P. Fernando Vera Smith.
Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.
1981.
- 9.11 APUNTES. INSTITUTO DE TESOREROS Y CONTADORES MUNICIPALES
DE INGLATERRA.
Ernest, Sinnott, Fiata, Fsa.
- 9.12 EL AUDITOR INTERNO
Instituto Mexicano de Contadores Titulados de Australia R.A.
Irish F.C.A. (Australia).

10. AUDITORIA OPERACIONAL

- 10.1 AUDITORIA DE OPERACIONES
Obieta, López S. y Castillo Rodríguez J.L.
México, D. F.
Editorial IEE, S. A.
1978.
- 10.2 AUDITORIA DE OPERACIONES
Lindberg, Roy A. y Cohn Theodore
México, D. F.
Editorial Técnica, S. A.
1981.
- 10.3 BOLETIN No. 1. "ESQUEMA BASICO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL"
Comisión de Auditoría Operacional
México, D. F.
IMCP 1982.
- 10.4 BOLETIN No. 2. "METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL"
Comisión de Auditoría Operacional
México, D. F.
IMCP 1980

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

- 7 -

- 10.5 BOLETIN No. 4. "AUDITORIA OPERACIONAL DE VENTAS"
Comisión de Auditoría Operacional
México, D. F.
IMCP 1979.
- 10.6 SEMINARIO DE CAPACITACION PARA AUDITORIA INTERNA
Sidermex, S. A. de C. V.
México, D. F.
Sidermex, S. A. de C. V. 1983.
- 10.7 CONOCE LAS AUDITORIAS
Santillán González Juan Ramón, C. P.
México, D. F.
IMCP 1983.
- 10.8 PROGRAMAS DE AUDITORIA
Sánchez Alarcón, F. Javier
México, D. F.
ECA, S. A. 1977
- 10.9 "MEMORIA DEL III SIMPOSIUM NACIONAL SOBRE LA AUDITORIA INTERNA
(OPERACIONAL)"
Varios Autores
México, D. F.
Editorial IEE, S. A.
1976

En las revisiones específicas para opinar sobre el control interno, el aspecto del diseño del sistema y su relación con lo que está pasando en la práctica, constituye un elemento importante que el auditor utiliza en su trabajo.

En este tipo de revisiones el Contador Público puede ser contratado para efectuarlos como parte de un trabajo de mantenimiento de un sistema de control interno contable, también puede asimilarse a la existencia de una función de auditoría interna.

Cuando el Contador Público Independiente que es contratado para emitir una opinión sobre los estados financieros, también se le solicita una opinión sobre el control interno contable, puede utilizar los resultados de este último trabajo para dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo relativa al estudio y evaluación del control interno que es necesario efectuar para fines de emitir un dictamen sobre estados financieros.

Considerando tanto la naturaleza del trabajo como la de los procedimientos a seguir, el contador público independiente no deberá en términos generales establecer restricciones en el uso del informe que rinde como resultado de este tipo de revisiones.

METODOLOGIA

Cuando se efectúa un estudio y evaluación del sistema de control interno contable para emitir una opinión sobre el mismo a una fecha determinada o por un período determinado, la metodología que el Contador Público deberá considerar es la siguiente:

- Planear el alcance de su trabajo y preparar el programa de trabajo relativo.
- Revisar el sistema de control interno contable, identificando los objetivos específicos de control en cada ciclo sujeto a estudio y las técnicas de control interno establecidas para cumplir con dichos objetivos.

- Diseñar un programa de trabajo para probar a base de pruebas de cumplimiento el funcionamiento de las técnicas de control interno establecidas.
- Evaluar los resultados de sus procedimientos de revisión y de sus pruebas de cumplimiento y preparar el dictamen correspondiente.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS AL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE EL CONTROL INTERNO CONTABLE.

El Contador Público puede expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable de una empresa.

Al expresar esta opinión el Contador Público deberá considerar los siguientes aspectos.

- Alcance del trabajo, cuya descripción deberá ser incluida en su informe.
- La fecha o periodo al cual se refiere la opinión de acuerdo con el trabajo desarrollado.
- La advertencia al lector de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno, que pueden permitir que existan errores o irregularidades y no ser detectadas y de que cualquier sistema está sujeto a deterioro por cambios en las circunstancias o incumplimiento de las técnicas de control.
- La definición de que el diseño y mantenimiento del sistema de control es una responsabilidad de la administración y la opinión respecto a si el sistema en conjunto cumplen con los objetivos de control interno contable diseñados para evitar el riesgo de errores o irregularidades, que afecten en forma importante la información preparada en base a los requisitos que comprenden las transacciones sujetas al sistema de control interno examinado.

- Con objeto de no inducir al lector a errores, al Contador Público Independiente deben aclarar en el texto del dictamen sobre control interno, si por separado ha expresado o no una opinión en relación con los estados financieros de la empresa.

A continuación se presenta un ejemplo del informe que puede utilizar el Contador Público para expresar una opinión sin salvedad sobre el sistema de control interno contable de una empresa.

"A los señores accionistas de Cía. ABC, S. A., y Subsidiarias" (1)

"Hemos hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S. A. y Subsidiarias, en vigor a (fecha) (cuando el examen abarca un período se señalaría: "Subsidiarias, por el período de lo. de enero al 31 de diciembre de 198X").

Nuestro estudio y evaluación fueron hechos de acuerdo con normas profesionales aplicables para estos exámenes.

La administración de la Compañía ABC, S. A. y Subsidiarias es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos de las técnicas de control, los objetivos de un sistema de control interno contable son proporcionar a la administración seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición a uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

- (1) El dictamen se dirigirá generalmente a la persona o personas que han contratado los servicios del Contador Público.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. Asimismo la proyección de cualquier evaluación del sistema para periodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias a que el grado de cumplimiento de las técnicas puede deteriorarse.

En nuestra opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S. A. y subsidiarias, tomado en conjunto, fue suficiente para satisfacer los objetivos de que exista seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Para aclarar si se han dictaminado o no los estados financieros se debe incorporar al dictamen sobre control interno el párrafo que sea aplicable de los dos párrafos siguientes:

"El presente dictamen se emite como resultado de la revisión del sistema de control interno contable y consecuentemente no tuvo como finalidad expresar y no expresamos una opinión en relación con los estados financieros de la Compañía ABC, S. A. y Subsidiarias".

O bien.

"Por separado, el 15 de febrero de 198X hemos emitido una opinión sobre los estados financieros de la Cía. ABC, S. A. y Subsidiarias al 31 de diciembre de 198X, (lugar, fecha y firma del Contador Público)".

Cuando el estudio y la evaluación revelan que hay condiciones en forma individual o en conjunto, que resultan en una debilidad importante del sistema de control interno la opinión del Contador Público debe modificarse en los siguientes términos:

Párrafo de opinión.

"Nuestro estudio y la evaluación revelan las siguientes circunstancias en el sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S. A. y Subsidiarias, en vigor a (fecha), las cuales, en nuestra opinión dan por resultado un riesgo relativamente alto de que pueden ocurrir errores e irregularidades por cantidades que serían importantes en relación con los estados financieros consolidados, y que tales irregularidades o errores no sean detectados dentro de un período oportuno".

(Describir las partes débiles importantes, manifestar si resultan de la ausencia de procedimientos de control, o del grado de cumplimiento de tales procedimientos y describir la naturaleza general de errores o irregularidades potenciales, que puedan ocurrir como resultado de las debilidades descritas).

LIMITACIONES EN EL ALCANCE.

Para poder emitir una opinión sin salvedades el Contador Público deberá estar en posición de aplicar todos los procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

Cualquier restricción respecto al alcance de su trabajo, ya sea impuesta por el cliente o por las circunstancias implicará que el Contador Público emita una opinión con salvedades o bien se abstenga de opinar. El curso a seguir en relación con esto al preparar su dictamen dependerá de la naturaleza de las limitaciones en su alcance y de la evaluación que el Contador Público haga respecto al efecto de esta limitación en el resto de su trabajo.

En el presente boletín no se presenta un ejemplo de opinión cuando existen limitaciones al alcance, pues se considera que el Contador Público debe adecuar su dictamen a las circunstancias específicas de cada caso.

B INFORME LARGO

- Concepto

Según el Boletín H-07 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Podemos resumir que:

El Informe Largo.- Es la información complementaria a la que normalmente se presenta en el Informe Corto, pudiéndose referir a datos estadísticos, comentarios explicativos:

- Características comunes entre los informes corto y largo

Están fundamentados en las mismas normas.

Pueden ser emitidos en relación al mismo encargo profesional.

Implica el mismo grado de responsabilidad del auditor.

En el fondo persiguen los mismos objetivos.

- Contenido y presentación

Por otro lado, el Contador Público al formular el informe largo no debe incluir observaciones, menciones o párrafos que realmente constituyen excepciones o salvedades, ni incluir o duplicar la misma información que contenga el corto.

Además, debe indicar claramente el carácter del examen del auditor y en su caso el grado de responsabilidad.

El texto del prefacio tendrá que contener como mínimo los siguientes puntos:

Que el examen del auditor ha sido preparado fundamentalmente con el propósito de emitir su opinión sobre los estados financieros básicos del periodo contable revisado.

Que los datos incluidos en el informe aún cuando se consideren que no son necesarios para lograr una presentación adecuada de la situación financiera sus cambios y el resultado de operación de la entidad, se incluyen fundamentalmente para efectos de análisis complementarios. Además el Contador Público debe exponer que si los datos que incluye el informe largo fueron objeto de los mismos procedimientos de auditoría explicados en el examen de los estados financieros básicos y si en su opinión presentan la situación financiera de la entidad.

Como también que no quedaron sujetos a revisión alguna por medio de los procedimientos aplicados en el examen de estados financieros, en su caso, describir la extensión de su examen y la responsabilidad asumida al respecto.

De preferencia la información financiera que integra el informe largo se presente por medio de cédulas o cuadro sumario comparativo. Además es permisible presentar comentarios con notas a las cédulas o anexos.

El contenido, título y orden en el que debe presentarse el informe largo en un asunto eminentemente de criterio, de atención a las necesidades del cliente y en algunos casos de preferencia personal o para dar énfasis sobre algo que se considere de importancia e interés.

Casos más frecuentes en que se prepara el informe largo.

- Para efectos de administración, después de una auditoría de estados financieros
- Para fines de crédito
- Para efectos de compra de un negocio
- Para efectos de la Bolsa de Valores
- Para efectos de la Secretaría del Patrimonio Nacional

Presentación del Informe Largo

La presentación de la información complementaria dependerá de los requerimientos del cliente del Auditor de preferencia esta información deberá presentarse conjuntamente con el dictamen sobre los estados financieros básicos, ya que el informe largo es información complementaria que comprende dicho dictamen.

El orden que comúnmente se utiliza para la presentación del informe largo se puede decir que es el siguiente:

- Dictamen del auditor sobre los estados financieros y sobre la información complementaria.

- Estados financieros básicos.
 - Balance general

 - Estado de resultados

 - Estado de cambios del capital contable

 - Estado de cambios en la situación financiera en base a efectivo

 - Nota a los estados financieros

- Información complementaria.
 - Información general sobre el negocio en lo relativo a fecha de constitución, integración del capital, accionistas, consejo de administración, comisarios, funcionarios y antigüedad, giro, ubicación, clientes principales, proveedores, situación en el mercado, compañías afiliadas.

- Eventos importantes ocurridos en el año
- Estados financieros comparativos
- Detalle de análisis del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones
- Comentarios sobre la situación que guardan ciertas partidas de los saldos de algunas de las cuentas
- Estadísticas o comentarios hechos por funcionarios y empleados de la entidad, en relación con la información presentada.
- Apendice

Cuando la información complementaria se presenta conjuntamente con un juego de estados financieros, la opinión sobre la información complementaria deberá expresarse en un párrafo adicional al dictamen, o bien inmediatamente antes de dicha información complementaria o también en ocasiones la información complementaria se presenta separadamente del dictamen y los estados financieros, ya sea por cuestión de tiempo o por solicitud expresa del cliente del auditor.

En este caso, la opinión sobre la información complementaria deberá hacer referencia al dictamen correspondiente y llevar la misma fecha.

El párrafo adicional al dictamen que cubre la información complementaria podría expresarse, cuando no hay salvedades, como sigue:

Mi examen tuvo como objeto primordial emitir la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados considerados en conjunto. Sin embargo, también examiné la información complementaria que aparece en las páginas a , con procedimientos de auditoría semejantes.

En mi opinión, esta información está presentada en forma razonable y constituye información complementaria a la que aparece en los estados financieros y por lo mismo, no obstante ser de interés, no se consijera indispensable para la interpretación de la situación financiera y los resultados de operación de la empresa por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 198X.

La opinión sobre la información complementaria presentada separadamente al dictamen sobre los estados financieros se podría expresar como sigue:

En mi opinión, la información que se acompaña está presentada en forma razonable y constituye información complementaria que, no obstante ser de interés, no se considera indispensable para la interpretación de la situación financiera y los resultados de operación de la empresa que muestra los estados financieros por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 198X cubierto por mi dictamen del de de 198X. Esta información complementaria se examinó a base de pruebas selectivas hechas conjuntamente en mi examen de dichos estados financieros que tuvo como objetivo primordial formarme una opinión sobre ellos.

Cuando haya salvedades se hará referencia a ellas y a su efecto sobre la información complementaria haciendo las modificaciones a la redacción que procedan.

Antes de ser emitido el informe, el auditor debe discutirlo con su cliente, para que la administración estudie si alguna información que se proporciona, tiene carácter confidencial y para asegurarse que no contiene errores de importancia y vea que se le está presentando información complementaria útil y accesible.

C CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS.

- Significado.

El Contador Público que presta un servicio de auditoría de estados financieros tiene la responsabilidad profesional adicional de informar al cliente, sobre la situación que guarda el control interno examinado por él con motivo de la auditoría, tanto en la revisión preliminar como en la final.

Su informe sobre sus observaciones y sugerencias sobre el control interno es lo que se conoce como carta de observaciones y sugerencias.

El Contador Público debe precisar las deficiencias de importancia que haya observado, siendo necesario que proporcione las medidas correctivas, dichas medidas deben ser razonables y practicables en relación a las características y necesidades de la entidad.

Por lo antes expuesto podemos decir que la carta de observaciones y sugerencias es el informe del Contador Público por medio del cual da a conocer a su cliente las deficiencias observadas durante el transcurso de su trabajo profesional, y en su caso las alternativas a seguir para suprimir o corregir esas deficiencias e implantar las recomendaciones hechas.

- Objeto e importancia.

Considerando que los Contadores Públicos examinan aquella parte del sistema general de control interno sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que han de dictaminar, se considera que las sugerencias que se incluyan en la carta de observaciones tendrán principalmente los siguientes objetivos.

- Corregir situaciones que denoten vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y riesgos.

- Mejorar los sistemas de registro de información.
- Incrementar la eficiencia administrativa principalmente en lo que se refiere a métodos y procedimientos relacionados con el control de las operaciones en su aspecto financiero.
- Corregir las situaciones que denoten falta de cumplimiento o incumplimiento inadecuado de obligaciones tributarias.
- En la medida que sea posible, disminuir desperdicios de recursos y de tiempo.
- Conocer las situaciones de carácter legal que en opinión del Contador Público deben ser objeto de estudio por parte de un abogado.

IMPORTANCIA Y UTILIDAD.

De la carta de observaciones o sugerencias se puede decir que surgen diversas ventajas que pueden ser de importancia para el Contador Público que la formula, así como de utilidad para la empresa a quien se dirige.

- Evita malos entendidos. El dejar sentado por escrito los puntos de vista del Contador Público y sus sugerencias es el mejor sistema para evitar que en determinado momento pueda interpretarse erróneamente cuál ha sido nuestra opinión y la de la compañía sobre dichos aspectos.
- Protección al Contador Público. Si algún hecho posterior deviene en problemas para la compañía la carta de observaciones será un adecuado elemento de protección.

Si la deficiencia de los controles había sido señalada, los directivos de la empresa no podrán atribuirnos que no les hemos prevenido.

- Se pueden derivar nuevos trabajos para el Contador Público. Ciertas deficiencias la empresa no puede resolverlas por sus propios medios, y ello podría originar un requerimiento de los servicios del Contador Público, para corregir dichas deficiencias.

- Mejora las relaciones con el cliente. El contacto periódico a través de las cartas de sugerencias, el hecho de dar la opinión de las deficiencias de la compañía y el de discutir las mismas con el cliente, brinda la posibilidad de cambiar impresiones de diversos temas.
- Deja constancia del trabajo desarrollado. La carta de observaciones y sugerencias es el único medio por el cual el cliente puede darse cuenta de la labor desarrollada por el Contador Público acerca del estudio y evaluación del control interno de la empresa.
- Puede evitar salvedades al dictamen. Cuando la carta de observaciones es consecuencia de una visita preliminar, las observaciones sobre ciertos hechos que pueden motivar alguna salvedad al dictamen llegan a conocimiento de la dirección dándole un margen de tiempo para tomar las medidas adecuadas tendientes a corregir o eliminar las causas que la originan.
- Forma de presentación

La carta de observaciones debe tener una presentación que la haga de fácil lectura, de fácil interpretación y que llame realmente la atención a quien se dirige, motivar al lector de modo que piense que es una ayuda efectiva que el Contador Público está brindando a la empresa para mejorar determinados procedimientos contables. Si la carta no es clara, puede ser mal interpretada; si es desordenada, creará una impresión desfavorable; si es imprecisa e insuficiente informativa fallará en su propósito y si no es interesante, quizá no sea leída íntegramente.

La carta de observaciones debe discutirse con los funcionarios antes de presentarse las sugerencias finales, para lo cual es recomendable efectuar un borrador de la carta con el fin de que la compañía haga un estudio de los hechos en que se basan las sugerencias que se presentarán, asegurándose con esto, de los puntos de vista del cliente respecto a la entrega del reporte final.

Es recomendable que la carta se presente oportunamente para evitar dentro de lo posible que la utilidad contenida en las sugerencias se torne inoperante por haberse presentado el daño que se pretendía evitar, o porque la situación existente que sirvió de base a la sugerencia desapareció. Por eso es recomendable que la entrega de la carta se haga a la mayor brevedad, con el fin de evitar hasta donde sea posible que las situaciones antes citadas se presenten.

AUDITORIA EN UN AMBIENTE DE PROCESO ELECTRONICO DE DATOS (PED)

INDICE

<u>C O N C E P T O</u>	<u>PAGINA</u>
Concepto	6.1. 1
Objetivos	6.1. 2
Importancia de la auditoría en informática	6.1. 3
Evaluación del control interno	6.1. 4
Procedimientos de auditoría	6.1. 5
Técnicas de auditoría aplicables al PED	6.1. 6
Herramientas de auditoría aplicables al PED	6.1.14
Auditoría de aplicaciones de PED	6.1.20
Auditoría del proceso de desarrollo de sistemas	6.1.35
Auditoría del centro de proceso de información (CPI)	6.1.42
Organización y segregación de funciones	6.1.45
Normas operativas y de administración	6.1.46
Procedimientos del operador del computador	6.1.47
Protección física, prevención de desastres y recuperación	6.1.50

CONCEPTO

"La auditoría en informática es la verificación de los controles en tres áreas de la organización:

- Aplicaciones
- Desarrollo de sistemas
- La instalación de procesamiento de información
- Las aplicaciones incluyen todas las funciones de información del negocio; en cuyo procesamiento interviene un computador. Los sistemas de aplicación abarcan uno o más departamentos de la organización, así como la operación del computador y el desarrollo de sistemas.
- El desarrollo de sistemas cubre las actividades de los analistas de sistemas y los programadores, quienes desarrollan y modifican los archivos de las aplicaciones, los programas de computador y otros procedimientos.
- La instalación de procesamiento de información abarca todas las actividades relativas al equipo de computación y los archivos de información. Esto comprende la operación del computador, la biblioteca de los archivos del computador, el equipo de captura de datos y la distribución de la información" (1).

"Es el examen completo y constructivo de la unidad de informática en los aspectos de planeación, organización, operación, control, uso de recursos humanos, del software y hardware, con el fin de descubrir deficiencias e irregularidades y proporcionar las recomendaciones necesarias para mejorar su servicio, funciones, condiciones de operación y crecimiento"*

(1) Procedimientos de auditoría en computación IMCP y Canadian Institute of Chartered Accountants.

* Artículo bases de auditoría en informática, de la revista compumundo de julio de 1984.

"Es el examen para obtener un juicio de un sistema de información" (2)

"Es la auditoría del sistema usado para el proceso de las operaciones" (3)

En resumen definimos a la auditoría en informática, como la comprobación de los controles en los centros de proceso de información, el desarrollo de sistemas de la organización y las aplicaciones de la entidad con el propósito de evaluar como se están desarrollando estas tres áreas dentro del negocio, para que así, los profesionales encargados de ello, puedan fundamentar su opinión acerca de lo adecuado de los mismos (personal externo) o bien, revisar dichos controles con el objeto de determinar la efectividad de los mismos y proporcionar a la administración de la empresa las bases necesarias que le ayuden en la toma de decisiones (personal interno).

OBJETIVOS

El equipo de procesamiento electrónico de datos constituye una herramienta muy poderosa para el auditor, cuya capacidad de juicio y de toma de decisiones se intensifica.

La computadora influye en forma muy significativa en las técnicas de auditoría, sin embargo las finalidades primordiales de la auditoría y las normas de auditoría generalmente aceptadas no han sido afectadas por los sistemas electrónicos de datos.

Los objetivos de la auditoría de procesamiento electrónico de datos, emana básicamente del control interno que son:

- Obtención de la información financiera correcta y segura
- Protección de los activos de la entidad
- Promoción de la eficiencia de operación
- Adhesión a las políticas de la empresa

(2) Marc Torin

(3) Fernando Calvillo A.

Estos objetivos se pueden clasificar en dos categorías:

- Objetivos del auditor externo, es proporcionar las bases para dar una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.
- Objetivos del auditor administrativo, es de servir de apoyo para asesorar las actividades como, estudio de factibilidad acerca del equipo, establecer prioridades en el desarrollo de sistemas y procedimientos de control, de seguridad y de desastre.

Sin embargo, estos objetivos se ven afectados inevitablemente por el enfoque y procedimientos que se lleven a cabo.

IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA EN INFORMÁTICA:

El desarrollo tecnológico que se ha presentado durante los últimos años y el constante objetivo empresarial de abatir los costos de operación, han sido elementos básicos para la inversión en sistemas de procesamiento electrónico de datos (PED). Las empresas que utilizan el PED, se han visto beneficiadas con las ventajas que éste ofrece; como son: velocidad, exactitud, oportunidad y eficiencia en el manejo de grandes volúmenes de datos; lo anterior ha propiciado la realización de un estudio minucioso, con la finalidad de evaluar las operaciones de diversas áreas que sean susceptibles de automatizarse.

Por los antecedentes indicados, el PED ha adquirido una gran importancia, en virtud de ser un área fuente para la toma de decisiones y un control para el gran volumen de las operaciones que se manejan.

Es importante destacar que un sistema de información es un conjunto de métodos, procedimientos, informes o lineamientos puestos en acción en forma coordinada e interrelacionada con el fin de satisfacer un requerimiento de información surgido en el ámbito administrativo.

Normalmente, cualquier sistema de información requiere de un presupuesto de inversión; en el caso del PED, los recursos financieros destinados para su realización, representan cantidades importantes a invertir; situación que hace indispensable que dicha inversión deba ser satisfactoria, es decir, que la capacidad instalada en el PED (personal y equipo) debe ser, del máximo aprovechamiento posible.

Y es en esta fase, en la cual la auditoría debe evaluar si el PED cumple con los objetivos que le dieron origen; asimismo, deberá coadyuvar a la consecución de sus objetivos, mediante la detección de indicadores que permitan hacer más eficiente la operación del PED.

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Al evaluar el control interno el auditor en informática desea determinar:

- a) El grado de confianza que depositará en él y,
- b) El alcance de las pruebas y oportunidad que le dará a los procedimientos de auditoría.

Es importante hacer notar que para poder evaluar el control interno en el área de PED, se requiere que el auditor tenga conocimientos técnicos suficientes y experiencia adecuada por el grado de complejidad que esta actividad representa aunado a este hecho, la rapidez de su evolución.

Cualquier tipo de auditoría que se practique en el área de PED (administrativa, operacional, externa o interna) debe existir un estudio y evaluación del Control Interno a través del análisis y comprensión de los métodos que se

llevan a cabo para procesar la información, a fin de poder determinar si las técnicas establecidas cumplen con los objetivos de control interno.

Toda deficiencia de control interno detectada en el PED tiene que ser revisada por el auditor utilizando los elementos que considere necesarios, para determinar si la información se procesa adecuadamente.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Cuando un auditor revisa el control interno en el PED, debe tener presente lo siguiente:

- a) Estudio preliminar
- b) Ampliación del estudio del control interno (PED)
- c) Pruebas a los controles de PED

Puesto que el alcance de las pruebas de auditoría dependen de los resultados de los procedimientos:

- a) El estudio preliminar se efectúa en todas las organizaciones que obtienen su información financiera a través del procesamiento electrónico de datos.

Esta fase tiene como objetivos primordiales:

- Determinar las principales aplicaciones y su efecto en la información financiera y no financiera.
- Conocer al equipo de PED.
- Obtener las conclusiones relativas al efecto que ejerce el PED en la información financiera y no financiera.

b) Ampliación del estudio de control interno:

Es de obligación necesaria, efectuar este paso cuando en el estudio preliminar se concluye que existen aplicaciones de importancia, para la obtención de la información financiera y no financiera.

Los objetivos de esta fase son:

- Evaluar la organización del centro de proceso de información y los tipos de control establecidos.
- Obtener un conocimiento general de las aplicaciones, de como se procesa la información y del volumen de operaciones que dependen del PED, para así estar en posibilidad de juzgar si las pruebas de cumplimiento de los controles del PED se llevan a cabo.
- Evaluar el grado de eficacia del control interno en el procesamiento electrónico de datos para determinar el alcance y extensión de los procedimientos de auditoría.
- De los resultados, obtener las conclusiones pertinentes.

c) Pruebas a los controles de PED.

Siempre se deben llevar a cabo pruebas de cumplimiento para evaluar los controles específicos de las aplicaciones, cuando se vea limitada la obtención de evidencia suficiente y competente.

TECNICAS DE AUDITORIA APLICABLES AL PED

Mediante el presente tema, comentaremos los distintos métodos, mediante los cuales el auditor podrá obtener evidencia para determinar la existencia de los controles establecidos y probarlos.

Es conveniente destacar, que en la aplicación y desarrollo de las técnicas a emplear; el auditor debe contar con la suficiente capacidad técnica en el área de PED; sin embargo lo anterior no limita al auditor a requerir la asesoría especializada de terceros, sobre aquellos aspectos que por su naturaleza queden fuera de su marco de actuación, cuidando que esta situación no trascienda en su independencia mental.

En el desarrollo de este tema, al enunciar cada una de las técnicas; utilizaremos las siglas (ATA) que significa "asesoría técnica amplia" y (ATL) "asesoría técnica limitada"; mismas que permitirán conocer aquellas técnicas, que requieren de un conocimiento más profundo del área de PED.

La aplicación de las técnicas a emplear en función de los objetivos que se persiguen, se pueden clasificar de la siguiente manera:

- a) Técnicas para verificar los sistemas
- b) Técnicas para comprobar la información en archivos usados en el PED
- c) Otras técnicas

a) Para la verificación de los sistemas, se utiliza el computador para poder determinar si los programas funcionan en el mismo; como quedó establecido en el examen de control interno, que el auditor realizó previamente al PED. Para lograr este objetivo, existen diversas técnicas siendo las más comunes:

- a.1 Datos de prueba
- a.2 Instalación de prueba integrada
- a.3 Simulación de paralelo (ATA)
- a.4 Programas especiales (ATA)
- a.5 Paquetes de auditoría (ATL)
- a.6 Verificación de los programas (ATA)

Á continuación se describe en forma resumida cada una de las técnicas antes citadas.

a.1 Datos de prueba (Test deck).- Esta técnica se conoce también como "lote de prueba" y son un conjunto de datos de entrada al computador, de

transacciones reales y ficticias; los cuales son preparados por el auditor y que mediante el proceso normal, podrá identificar con resultados predeterminados.

Este tipo de pruebas por lo general, se registran en archivos temporales o falsos; con el propósito de evitar alteraciones en archivos reales del computador.

El objetivo de estas pruebas, es la comprobación de las operaciones aritméticas que efectúa el computador como son: sumas, cálculos y registros.

Como ejemplo, podemos citar las sumas y cálculos que se realizan en la elaboración de nóminas, facturación e inventarios.

Esta técnica tiene por finalidad, probar el cumplimiento de los controles en los programas y confirmar que la información se está registrando correctamente, con el procesamiento debido e incluyéndose en informes a usuarios.

En la realización de esta técnica, el personal que la ejecuta no requiere de una gran capacidad técnica en PED, además de que la asistencia técnica es relativa en su aplicación.

a.2 Instalación de prueba integrada

Esta técnica (Integrated Test Facility - ITF) es un refinamiento del enfoque de los datos de prueba.

Mediante este método, se alimenta a un sistema de datos de entrada, una sección ficticia establecida por el auditor, la cual se procesará al mismo tiempo en que las transacciones reales se llevan a cabo. Con la finalidad de efectuar una mezcla de los datos que se alimenten (reales y ficticios), para cerciorarse que el flujo de las transacciones, son procesadas bajo el mismo programa y sujetas a los mismos controles internos.

Es de gran utilidad esta técnica, cuando se tienen sistemas complejos, en línea y con gran diversidad de transformación de la información.

Es importante destacar, que en su aplicación deberá existir una coordinación adecuada con la gerencia y con los departamentos involucrados, a fin de evitar problemas subsecuentes en los archivos, bancos de datos, y demás fuentes de información que de ésta emana.

a.3 Simulación en paralelo (ATA)

Esta consiste en la preparación por el auditor, de una aplicación computarizada (programa); que realice por separado las mismas funciones que los programas de aplicación reales, utilizados diaria y periódicamente en procesamientos.

El objetivo de este método, es verificar la lógica del programa del computador y lo adecuado de los controles que éste tiene. Se sugiere su aplicación en aquellos sistemas complejos, que manejan volúmenes considerables de transacciones.

Ejemplificando su aplicación, sería en la revisión del programa de almacenes de una entidad con un gran volumen de artículos. El auditor prepara un programa para elaborar su balanza de inventarios en un período determinado; posteriormente, con la ayuda del computador, efectuará una comparación entre los resultados obtenidos con su programa y los reportados con el programa de la empresa; de resultar diferencias estarán identificadas para ser investigadas.

a.4 Programas especiales (ATA)

Cuando el auditor formula sus propios programas, para procesar alguna información que se encuentra en archivos del computador; con el fin de tener evidencia suficiente que permita su posterior evaluación. En la preparación de los programas, el auditor podrá optar por las siguientes alternativas:

- Si el auditor cuenta con la suficiente capacidad técnica, éste podrá formular sus programas.
- Que sean preparados por personal del área de PED de la empresa.
- Contratar a un especialista para su formulación.

Cuando se opta por las dos primeras alternativas, los programas se verificarán por medio de las técnicas que se comentan en este capítulo.

La utilización de las técnicas "simulación en paralelo" y "programas especiales" pueden resultar costosas, ya que requieren de invertir tiempo en su elaboración y prueba. No obstante, este inconveniente puede ser eliminado si se opta por utilizar "paquetes de auditoría"; los cuales cumplen con los objetivos establecidos y facilitan su manejo al auditor.

a.5 Paquetes de auditoría (ATL)

Son un conjunto de programas, los cuales permiten al auditor aplicar una serie de técnicas para obtener y procesar la información de una manera más fácil. Estos son desarrollados por los mismos fabricantes de computadores, en coordinación con las firmas de contadores y consultoría.

Existe la opción de venta para estos paquetes, cuya finalidad es facilitar la función del auditor, el cual con un breve entrenamiento, podrá utilizar el computador y sus archivos, sin que requiera de una mayor asistencia técnica.

a.6 Verificación de los programas

Esta técnica se lleva a cabo, mediante el estudio de los diagramas de lógica de los programas; los cuales pueden ser analizados por el auditor, con el fin de cerciorarse que éstos coincidan con lo que realizan los programas y determinar la confiabilidad de los mismos.

este método permite probar los programas en sistemas sencillos. En sistemas complejos puede solicitarse asistencia técnica suficiente, que permita al auditor lograr su objetivo.

b) Técnicas para comprobar la información en archivos usados en un PED

Para comprobar la validez de la información que se encuentra en los archivos, es conveniente se utilice el computador, para aprovechar su velocidad y exactitud; en virtud de que la comprobación de tipo manual, es impráctica debido al tiempo y grado de dificultad que esto implicaría, por la falta de huellas visibles y los alcances limitados que se obtendrían.

Para que el auditor pueda probar el contenido de los archivos que se utilizan en el PED, emplea las técnicas de "programas especiales" y/o "paquetes de auditoría", mismas que ya fueron comentadas.

Las aplicaciones de los paquetes de auditoría son muy amplias, su utilización representa para el auditor ahorrar en el tiempo programado.

Algunas de las formas en que puede ser utilizada esta técnica, son las siguientes:

- Revisión de la corrección de los registros
- Comprobación de cálculos
- Comparación de información en archivos diferentes
- Selección e impresión de pruebas de auditoría
- Verificación de sumas, reclasificaciones y análisis de información
- Comparación de información obtenida por el auditor contra archivos del computador.

c) Otras técnicas

Existen otras técnicas, que se han derivado de las antes indicadas; cuya característica es utilizar en menor o mayor grado el computador, teniendo por objetivo probar los programas y archivos que se emplean en el PED.

Estas técnicas se mencionan a continuación:

- c.1 Prueba específica (ATL)
- c.2 Pruebas de sistemas en línea (ATA)
- c.3 Imagen del contenido de la memoria (ATA)
- c.4 Seguimiento o rastreo (ATL)
- c.5 Módulos de auditoría integrados (ATA)
- c.6 Evolución de casos base (ATL)
- c.7 Bitácora (ATA)
- c.8 Mapeo (ATA)

- c.1 Prueba específica (Point in time testing) (ATL)

Esta técnica tiene por finalidad, la verificación de cálculos o procesos específicos, simultáneamente al proceso real. Como ejemplos podemos citar: los cálculos de intereses, depreciación, antigüedad de saldos en cartera.

- c.2 Pruebas de sistemas en línea (On-line testing) (ATA)

Estas pruebas son de aplicación en aquellos sistemas cuyas transacciones son procesadas al computador a través de terminales. Este tipo de sistemas contienen una serie de controles internos en los programas que no permiten que se introduzca información no autorizada; lo anterior se logra a través de claves de acceso al computador. Con el fin de probar este tipo de controles, el auditor puede introducir una serie de pruebas para analizar el cumplimiento de estos controles.

- c.3 Imagen del contenido de la memoria (Snapshot) (ATA)

Cuando el auditor quiere probar la lógica y razonabilidad de ciertas instrucciones que recibe el computador; utiliza esta técnica, que consiste en requerir una impresión de cierta parte del programa que queda registrada en la unidad central del computador.

Por ejemplo, en la determinación de los cálculos de depreciación que suelen ser diferentes, dependiendo del tipo de activos; el computador recibe ciertas instrucciones de las cuales no existe huella para realizar los cálculos, en estos casos se solicita copia del proceso para realizar la evaluación.

c.4 Seguimiento o rastreo (Tracing) (ATL)

Esta técnica es una forma de pista de las transacciones, que se establecen para aquellos datos de entrada seleccionados, mismos que llevan una clave especial. Esta función es implantada por anticipado en el sistema de aplicación, en el cual se añade la clave especial a cualquier transacción de entrada; lo anterior permite generar una pista de la partida y de esta manera el auditor puede seguir cada paso del procesamiento de la aplicación.

c.5 Módulos de auditoría integrados (Embedded Audit Modules) (ATA)

Cuando se tienen sistemas muy complejos, es recomendable el uso de esta técnica, la cual consiste en incluir en el sistema, un conjunto de programas que realicen funciones propias de auditoría, en forma simultánea cuando se procese una aplicación.

Estos programas funcionan paralelamente a los sistemas, y son controlados por el auditor; lo anterior permite evaluar operaciones detectadas que se encuentran fuera de ciertos límites o que son poco comunes.

Normalmente esta técnica es usada por auditoría interna, y en el caso de auditoría externa se deberá contar con una mayor asistencia técnica, además de establecer una coordinación estrecha con las diversas áreas de la empresa que estén involucradas en los sistemas.

c.6 Evaluación de casos base (Base Case System Evaluation) (ATL)

Esta técnica tiene por finalidad, probar los sistemas que se encuentran en su etapa final de diseño y que aún no han sido liberados; utilizando lotes de datos de prueba en los programas y poder determinar si deben ser implantados en forma definitiva en los sistemas.

c.7 Bitácora (Job Accounting Data Analysis) (ATA)

La bitácora es un compendio de información relativa al uso del computador, archivos utilizados, programas ejecutados, tiempo de máquina empleado y registros procesados.

El examen que el auditor realiza a la bitácora, le permite determinar entre otras situaciones las siguientes: cambios no autorizados, interrupciones, introducción o eliminación de información.

La bitácora deberá contar con controles adecuados sobre el uso y mantenimiento que ésta debe tener; dicha situación deberá ser verificada por el auditor, con el auxilio técnico necesario para la interpretación de este informe.

c.8 Mapeo (Mapping) (ATA)

Mediante esta técnica se conoce la secuencia de ejecución de las diferentes rutinas de un programa, como son: las veces en que fueron llamadas, quiénes efectuaron las llamadas, asimismo el cruce entre variables y rutinas.

HERRAMIENTAS DE AUDITORIA APLICABLES AL PED

Partiendo del concepto que dice "Herramienta de Auditoría es cualquier ayuda tangible que asiste al auditor en la implantación de una técnica de auditoría", tenemos que en la auditoría de PED, para auditar las aplicaciones se cuenta con lo siguiente:

a, Herramientas para obtener información

- Cuestionarios.- Los cuestionarios relativos a los controles de aplicación, a fin de que resulten especialmente efectivos, deben estar orientados hacia el tipo general de aplicación (nóminas e inventarios). Es interesante saber que no requieren ser diseñados específicamente para las aplicaciones que utilizan computadores. No importa qué tan bien esté estructurado un cuestionario de control interno, lo verdaderamente esencial es que no se le diseñe, previendo todas las circunstancias especiales existentes en cualquier sistema de aplicación, de ahí que cada cuestionario deba ser utilizado sólo como guía y/o recordatorio, no debiendo permitirse jamás que logre sustituir el análisis minucioso de auditoría.
- Diagramas de flujo de auditoría analíticos.- Estos representan:
 - Que es lo que acontece durante el procesamiento normal de las transacciones, los archivos y los datos de salida.
 - Varios de los controles incorporados en el flujo del procesamiento.
 - El tipo de utilización actual o planeada de los diferentes archivos, dentro de la aplicación.

Estos diagramas de flujo identifican y siguen la pista de cada documento y archivo de transacciones a través de la aplicación, haciendo énfasis en las tareas de procesamiento que implican control. En forma precisa, debe identificarse o acompañarse de una breve descripción narrativa, cada paso importante del procesamiento. La extensión de cada diagrama irá de acuerdo con el grado de complejidad de la aplicación.

Una especial característica de estos diagramas es que por separado, se establecen columnas para cada entidad organizacional significativa que realice el procesamiento.

Según algunos auditores, el que tales diagramas se organicen en columnas, es conveniente porque:

- El representar el procesamiento por responsabilidades, proporciona un buen mecanismo para valorizar la segregación de funciones dentro de cada aplicación.
- Se hace resaltar una de las situaciones más susceptibles de error, que pueden presentarse en la evaluación de sistemas: la interrelación o interacción interdepartamental o entre otras entidades organizacionales.
- Programas de operación generadores de diagramas de flujo.- Los diagramas de flujo de la lógica de los programas, que generalmente se preparan durante el desarrollo de la aplicación, pueden ser generados directamente del código fuente. Este tipo de programas de operación, tienen por objeto, el ayudar en el mantenimiento y la depuración de programas.

b) Herramientas para evaluar los controles

- Matriz de controles de aplicación.- Antes que el auditor pueda determinar que controles debe verificar, debe identificar y diferenciar las actividades que constituyen controles y las actividades sujetas a control.

Si bien, el diagrama de flujo analítico le revela todas las actividades importantes, no le ayuda a identificarlas y a diferenciarlas, para lograr esto último, se halla en posibilidad de usar una matriz de controles (la cual no es más que un cuadro de doble entrada), por lo que deberá anotar en la misma, en orden consecutivo, todos los símbolos de proceso, de decisión y las líneas de envío que aparecen en su diagrama de flujo analítico. Una matriz de este tipo, debidamente terminada debe presentar todos los números, ya sea como controles o como actividades sujetas a control.

Cuando el auditor prepare su matriz, debe hacer referencia tanto a la documentación de la aplicación, como al diagrama de flujo analítico.

En el lado izquierdo de la matriz, nuestro auditor debe anotar una a una, todas las actividades que constituyen controles potenciales, susceptibles

de emplearse. Por conveniencia, para facilitar su análisis, tales controles han sido objeto de la siguiente clasificación:

- Preventivos
- Detectivos
- Correctivos

En la parte superior de la matriz, debe anotar todas aquellas transacciones o puntos sin los cuales no podría efectuarse el procesamiento, o sea, todas aquellas actividades sujetas a control.

Tanto al formato, como el grado de detalle de la matriz de controles, variará según la complejidad de lo que se esté analizando.

c) Herramientas para verificar los controles

- Generadores de datos de prueba.- Este tipo de paquete de programas, generan datos de prueba variables, empleando técnicas como: valores al azar, constantes y dentro de rangos específicos que han de colocarse en los campos, dentro de los requisitos o datos que se encuentran en condición de error.
- Programas de computador "hechos a la medida".- La ventaja principal de éstos, estriba en que pueden ser utilizados, en lugar de los programas de operación de auditoría, en computadores en los cuales se usen estructuras no estándar para los archivos de datos, o bien, en los casos en que no se encuentren disponibles programas de operación de auditoría de propósito general. En estos últimos casos, una alternativa práctica sería la de convertir el archivo del cliente de la máquina original, para correrlo en otra máquina distinta, con programas de operación de auditoría.

Si el auditor decide utilizar estos programas "hechos a la medida", debe tomar en cuenta los siguientes puntos clave:

- . El dominio técnico debe ser obligatorio.

- . La planeación previa, requiere con frecuencia, de que se le invierta un largo período de tiempo.
- . La participación del auditor, en la planeación y diseño del programa debe ser amplia.
- . Si la aplicación hubiera sido programada por el personal interno, el auditor o el personal independiente que se encuentre bajo su supervisión, deben:

- Revisar los programas
- Determinar que la prueba de dichos programas fue adecuada
- Supervisar su procedimiento

. El auditor debe mantener bajo su control, la copia final de la corrida del programa así como la documentación relativa.

- Programas de operación de auditoría de propósito general.- Para el auditor, es ésta una de las principales herramientas, si decide utilizar este tipo de herramienta empleará, menos codificación que en los programas hechos a la medida y más procesamiento, por ello es que estos programas son muchos más productivos en la utilización del tiempo de programación.

Los programas de operación de auditoría de propósito general, logran satisfacer dos necesidades específicas del auditor (mismas que difieren de los requisitos normales de programación):

- . Ahorrarle el costo tan alto que le significa el diseño y desarrollo de programas convencionales, acordes con las revisiones que realice; ello es consecuencia de que los programas de computador que desarrolle el auditor, muy rara vez, tendrá que usarlos en forma repetitiva, ya que son muchas y muy variadas las modificaciones a que está sujeta la aplicación.
- . La necesidad que el auditor tiene de controlar directamente el procesamiento y la lógica de los programas, preparados a fin de verificar la aplicación.

Los programas de operación de auditoría de propósito general son aplicables en cuatro grandes áreas, mismas que son:

- Examen detectivo de los archivos
- Verificación del procesamiento y los controles de la aplicación
- Corrección de los archivos
- Consultas de la gerencia.

Todos los paquetes de programa de operación de auditoría, prácticamente pueden clasificarse en dos categorías básicas:

a) Preprocesadores o generadores cobol

Este paquete es el tipo más comúnmente usado como ayuda para la productividad en la programación. Su producto final es la codificación de programas en cobol, la cual, después puede compilarse y procesarse como si fueran programas escritos directamente en lenguaje cobol.

b) Macrolenguajes e intérpretes

El valor que puedan tener para el auditor, los programas de operación de auditoría de propósito general, varía de acuerdo con las principales funciones de procesamiento que se hallen disponibles para especificación, mismas que se ensamblan en forma de bloques, para crear programas que efectúan pruebas de auditoría.

De manera enunciativa, las funciones principales de los programas de operación de auditoría son:

- . Acceso a los archivos
- . Acceso a formatos
- . Operaciones aritméticas
- . Operaciones lógicas
- . Operación de manejo de registros
- . Funciones de actualización y comparación de archivos

- . Funciones de salida
- . Funciones estadísticas
- . Funciones varias
- . Compatibilidad del equipo de computación y de los programas de operación.

Concluyendo, diríamos al respecto que, existe una amplia variedad de herramientas para auditar las aplicaciones, mismas que se hallan a entera disposición del auditor, ya sea que se trate de:

- . Reunir información
- . Probar el procesamiento
- . Probar los resultados

Siempre existirán varias herramientas alternativas, listas a utilizarse.

Cada una de tales herramientas posee sus ventajas y sus desventajas particulares, en algunos casos, se trata de hechos de suma trascendencia, de ahí que el auditor que requiera de ellas, debe realizar antes una minuciosa selección de las mismas, a fin de que elija la que mejor cubra o se adapte a sus objetivos; en pocas palabras, que use la herramienta o herramientas más idóneas al auditar su aplicación en cuestión.

AUDITORIA DE APLICACIONES DE PED

A continuación se mencionan los pasos que el auditor debe seguir en la realización de una auditoría de aplicaciones de PED.

- A) Definir objetivos
- B) Obtener un conocimiento general de la aplicación
- C) Conocer detalladamente a la aplicación

- D) Determinar y evaluar los controles, los procesos críticos y los riesgos posibles.
- E) Establecer los procedimientos de auditoría
- F) Probar los controles, los procesos críticos y los riesgos posibles
- G) Elaborar un programa de auditoría
- H) Evaluar los resultados obtenidos
- I) Elaborar el informe de auditoría.

Si el auditor va a revisar por primera vez una aplicación, es necesario que lleve a cabo todos los pasos descritos, más si algunos de éstos ya se efectuaron anteriormente por tratarse de una aplicación que se va a revisar de nuevo, el auditor con base en su experiencia reducirá el trabajo a desarrollar y establecerá los procedimientos de auditoría que considere necesarios.

Cualquier cambio que se haya presentado desde la última revisión deberá tomarse en cuenta para diseñar los procedimientos de verificación y evaluación.

A) Definir objetivos

En la auditoría de aplicaciones, se deberá contar con un objetivo u objetivos, los cuales deben definirse en forma adecuada y anticipadamente.

El objetivo general de una auditoría de aplicaciones, es verificar los procesos y controles necesarios, de tal manera que la aplicación no cuente con riesgos de importancia. Este objetivo puede variar dependiendo de la razón que exista para auditar la aplicación y el tipo de auditoría que se efectúe:

- . El objetivo de un auditor externo puede ser, verificar que el proceso de contabilización sea exacto y apropiado.

. El objetivo de un auditor interno pudiera ser, asegurar el correcto proceso de la información, o bien, evitar fraudes a través del computador.

B) Obtención de un conocimiento general de la aplicación

Para que el auditor pueda obtener un conocimiento general de la aplicación se requiere que analice la documentación más importante y entreviste al personal clave. Con base en este conocimiento, el auditor estará en posibilidad de determinar el alcance de la auditoría.

Un auditor con experiencia puede conocer los tipos de control de una entidad o de aplicaciones similares, de cualquier forma, la finalidad de esta fase es determinar que áreas de control son vulnerables para evitar los riesgos potenciales además de probar los controles que considere adecuados.

El auditor elaborará los papeles de trabajo de auditoría que contengan información resumida de los puntos más relevantes del sistema, identificando perfectamente bien las entradas, el proceso y la salida de la información, que es lo que se obtiene a través del PED y la influencia que esto tiene en la información financiera y no financiera que se genera.

En esta fase de revisión el auditor requiere de conocimientos básicos de PED, o bien, necesita asistencia técnica limitada.

Las preguntas que generalmente pueden efectuarse al momento de llevar a cabo la entrevista son:

- . ¿Qué datos entran al sistema?
- . ¿Qué tipo de transacciones se originan en el sistema?
- . ¿Cuáles asientos contables se generan?
- . ¿Cuáles son los controles de procesamiento y de edición que existen?
- . ¿Cómo afecta la aplicación los objetivos básicos de la auditoría?

La documentación que generalmente se solicita es:

- . Descripción general de la aplicación

- . Copias de diagrama de flujo de la información
- . Copias de los principales documentos de entrada
- . Documentos y reportes de salida
- . Las especificaciones de archivo (campos de los registros maestros afectados)
- . Un listado de los principales controles.

Dentro de esta investigación se llevará a cabo un estudio general del equipo de cómputo describiendo aspectos tales como:

- . La unidad central de proceso
- . Tipos de unidades periféricas
- . Capacidad de memoria
- . Capacidad de almacenamiento en dispositivos electromagnéticos: cintas y discos
- . Si existe base de datos
- . Tipos de comunicaciones
- . Marca, modelo y antigüedad del equipo
- . Dispositivos de entrada/salida

Toda la información antes descrita deberá integrar la documentación del auditor.

C) Conocimiento detallado de la aplicación

Este conocimiento a detalle será fundamentalmente de los controles y procedimientos directamente relacionados con los objetivos de la auditoría y lo obtendrá el auditor a través de la documentación de la aplicación computarizada. Dicha documentación debe ser lo más clara posible y servir para que todo aquel que la consulte conozca el sistema.

En la práctica podemos encontrar organizaciones en las cuales no se elabora la documentación mínima y otras que no permiten que se inicie un nuevo proceso antes de que toda la documentación haya sido elaborada y verificada,

por tal motivo, el auditor debe estar preparado para trabajar en entidades de todo tipo y en caso de que no se cuente con la documentación idónea saber como puede obtener la información, es claro que esto repercute en el tiempo presupuestado para la revisión.

Los principales elementos que el auditor debe obtener de la información detallada son:

- . Contenido de los datos: éste es muy importante, puesto que los procedimientos y controles del sistema dependen de la naturaleza de los datos.
- . Los procedimientos manuales o programados constituyen las funciones del sistema, por lo que deben comprenderse perfectamente bien para poder evaluar si son apropiados, eficientes y se pueden controlar.
- . Los controles pueden ser manuales o a través de programas de computador y se insertarán sutilmente con los procedimientos en el flujo de procesamiento.

Toda esta información una vez recopilada debe clasificarse y seleccionarse para poder evaluar de manera fácil y eficaz.

El auditor puede obtener información de documentos de la aplicación que considere útiles para hacer referencia a ellos, como por ejemplo:

- . Los diagramas de flujo detallados donde intervenga el computador en el sistema de aplicación.
- . Documentos fuente, esto es, ejemplos debidamente requisitados de cada documento utilizado en la aplicación.
- . Especificaciones de los registros de los archivos maestros y de transacciones.

. Copia de:

. Listados de excepción

Producción

Mensajes de error tanto del procesamiento como de las ediciones de entrada.

De la documentación que el auditor tenga disponible debe seleccionar aquella que requiera de acuerdo a los objetivos de la auditoría.

Fuentes de información del auditor

Una misma información puede obtenerse de diversas fuentes, con mayor o menor facilidad, lo que sí es importante es que toda la información se seleccione siempre de la fuente más confiable.

Dicha fuente se constituye de:

a) Manuales de políticas y procedimientos de usuario

Mucha de la información que el auditor necesita se encuentra contenida en este manual, denominado también, manual de usuario o manual de especificaciones, cuya finalidad es servir de guía al usuario en el conocimiento del sistema. En dicho manual se incluyen los objetivos del sistema, las políticas que tiene establecidas la organización y los procedimientos de operación.

Un manual de especificaciones debe desarrollarse con la participación del usuario principalmente en lo que se refiere al alcance y propósito de la aplicación, así como a los resultados esperados.

Una organización puede tener un control interno más sólido si cuenta con un manual de usuario bien elaborado y con el mantenimiento adecuado, puesto que la información contenida sirve para interiorizar a todo el personal en la preparación y en el manejo adecuados de las transacciones de entrada y de corrección de errores.

De la variada información que el manual de usuario puede contener, se presenta la siguiente:

- Carátula de responsables
- Descripción del sistema incluyendo objetivos
- Descripción de los principales controles
- Diagrama de flujo del sistema (general) y de los procedimientos manuales
- Copia de un documento de entrada debidamente requisitado con las instrucciones para su llenado
- Una escala de facultades para autorizaciones de los documentos de entrada
- Copia de las formas de control de los batches y formas de envío que se utilicen con sus respectivas instrucciones de preparación.
- Un listado de:
 - . Ediciones de los datos de entrada
 - . Los procedimientos que ha efectuado el computador
 - . Los mensajes de error.
- Procedimientos para corregir y reprocesar la información
- Una copia de los reportes que genera el sistema con la descripción de su objetivo, volumen, No. de copias y la distribución de cada una además de los procedimientos de validación.

Como puede verse, la información contenida en el manual de usuario es muy necesaria para el auditor por lo que al iniciar su revisión es uno de los primeros elementos que debe solicitar a los auditados.

b) Manual de corridas del computador

Este manual debe complementar al manual de usuario y contiene toda la información acerca de las fases computarizadas del procesamiento, ayudando a que el personal de PED opere y mantenga la aplicación, corrigiendo sus fallas.

El manual de corridas del computador también es conocido como manual de corridas de aplicaciones o manual de aplicaciones, este manual puede contar con la siguiente información:

- . Descripción del sistema
- . Diagrama de flujo de la información
- . Diagramas de flujo detallados del sistema
- . Especificaciones de cada uno de los programas
- . Diagramas de lógica de cada proceso o subrutinas
- . Tablas de decisiones para los programas
- . Documentación y autorizaciones para los cambios a los programas
- . Especificaciones de los datos de prueba
- . Muestras de los formatos del computador
- . Formatos de los riesgos legibles para el computador
- . Muestras de codificación fuente
- . Instrucciones en caso de recuperación

La documentación que el auditor o colaboradores deben copiar y conservar es:

b.1 Diagrama de flujo del sistema automatizado

En la mayoría de los casos un diagrama de flujo de un sistema automatizado se inicia con la entrega de documentos para que sean capturados de alguna manera y al final presenta la distribución de los reportes emitidos por el computador. En este tipo de diagramas aparecerán bloques de cada uno de los programas y los medios de los datos de entrada y de salida.

b.2 Diagrama de flujo de los documentos

Estos diagramas muestran el uso y la transmisión de cada documento o formato que interviene en los procedimientos manuales, además de presentar los pasos del procesamiento, determinando claramente los formatos, archivos, acciones, organización y decisiones. En este tipo de diagramas es conveniente que se utilicen símbolos estándar para facilitar la comprensión, evitándose así las descripciones narrativas.

b.3 Ejemplos de los formatos de entrada

Los papeles de la auditoría deberán contener muestras de las formas más importantes que se usan en la aplicación, debidamente requisitadas y describir perfectamente bien el contenido de los campos, como se manejan los códigos, los procedimientos de entrada y demás elementos que se necesiten. Aquí se describirán también los controles de cada una de las formas, explicándolos claramente.

b.4 Configuración de los registros

Deberán incluir una descripción clara de los archivos, registros y campos de la información, en caso de que esta información no exista se puede obtener de los listados en lenguaje fuente en la división de datos (data división) de un programa en lenguaje cobol.

b.5 Mensajes de error

Se hace necesario verificar que existan instrucciones para su corrección manual, de no ser así, el auditor tendrá que recurrir a los reportes de excepción, solicitando una copia de los mismos, generalmente éstos incluyen los mensajes más comunes. Se tomará nota de que no existe una descripción de los mensajes de error como observación.

b.6 Listados de producción

El auditor solicitará una copia de la primera y última página de toda la producción que genere el sistema, tomando nota del volumen (No. de págs.), número de copias y departamentos usuarios.

Documentación que no debe incluirse en su totalidad

Existe cierta información que se encuentra bastante detallada y el auditor no la necesita, por lo que se revisará y se tomará nota de lo más importante, por ejemplo:

- . Especificaciones de los programas
- . Descripciones de los procedimientos de control
- . Descripciones de mantenimiento de archivos

Alternativas a seguir cuando la documentación no es adecuada

Al tratar de obtener información, el auditor puede darse cuenta que la documentación no está actualizada o no existe, entonces el auditor procederá a hacer una evaluación de lo que tiene y de ser posible se imaginará situaciones reales de su experiencia en los negocios, y aunque no puede confiar mucho en ello, dependerá de los resultados que obtenga, las pruebas que diseñará sin perder de vista el objetivo inicial.

También el auditor podrá complementar la documentación de la aplicación mediante entrevistas con los usuarios, supervisores, gerentes y personal de PED, analizará la información obtenida para determinar si el sistema funciona tal como se le describió.

Documentación de auditoría de la aplicación

El auditor únicamente documentará los aspectos necesarios y que se relacionen con los objetivos de la auditoría. Esta documentación básica será:

- . Diagrama de flujo de auditoría tanto de las fases manuales como computarizadas del sistema y siempre y cuando sean importantes para los objetivos de la auditoría. Toda la demás información que se recopile deberá referenciarse contra este diagrama.
- . Las descripciones de los archivos de los datos de entrada, de salida y del procesamiento.
- . Una matriz de transacciones y el comportamiento de los registros de acuerdo a ésta.

Como ya se ha mencionado con anterioridad, toda la información recopilada debe haber sido seleccionada sin perder de vista el objetivo de la auditoría. Una vez que se cree que se cuenta con toda la documentación necesaria, se procederá a evaluar si la comprensión acerca del sistema es adecuada y si efectivamente es tal y como se ha descrito. También se verificará si los controles implantados son correctos.

D) Determinar y evaluar los controles, los procesos críticos y los riesgos posibles:

Metodología de la evaluación

A través de lo expuesto podemos darnos cuenta que el auditor estudia toda la información obtenida y finalmente llega a una conclusión y existen tres enfoques para revisar dicha conclusión:

- Aceptar la opinión del auditor
- Estudiar nuevamente la información obteniendo una conclusión independiente
- Evaluar los controles

Los primeros dos puntos no se consideran muy convenientes puesto que en el primero debe existir bastante confianza y en el segundo se llevaría mucho tiempo, en cambio el tercer punto pudiera estar soportado por documentación y ser más fácil de llevar a cabo, a través de los siguientes pasos:

- Elaborar una matriz de controles y actividades ordenando ambos aspectos para así poder identificar los controles y poder efectuar el análisis de los mismos.
- Cuantificar el control con base en el riesgo, esto es, con las siguientes probabilidades dentro de la matriz:

3 = Es muy probable que ocurra

2 = Es probable que ocurra

1 = Podría ocurrir

0 = Poco efecto

Las causas de riesgo pudieran ser:

Pérdida de datos de entrada

Duplicidad de datos de entrada

Datos faltantes de entrada

Archivo indebido

Procesamiento incorrecto

Pérdida de archivos

Distribución inadecuada

Excesiva corrección de errores

- Conocimiento de los controles clave:

Revisión de los controles detectivos, correctivos y preventivos.

- Determinar las causas de riesgo sobre las cuales aparentemente no tienen controles suficientes de acuerdo a determinados valores:

Mayor valor a los controles más confiables y así dependiendo de la efectividad hasta cero cuando no existe control.

- Los siguientes aspectos deben tomarse muy en cuenta para la evaluación:

. El auditor deberá revisar los listados que cubran las transacciones importantes del mantenimiento de archivos, además si el procesamiento de

los listados seleccionados es correcto y determinar la frecuencia con la que los usuarios generan y soportan los listados de verificación de archivos.

- . Revisará también las actividades del grupo de control de PED, puesto que éste deberá ser responsable de controlar y dar seguimiento a la resolución de errores, cuando esto no sucede existen situaciones bastante propensas a errores, por lo que el auditor clasificará por antigüedad los listados de control de errores para determinar la resolución de rechazos y evaluar la confiabilidad del procesamiento en las partidas pendientes de resolverse.

Algo muy importante es saber quién corrige los errores de procesamiento y quiénes reciben los reportes de errores o rechazos, verificando que realmente llegan al personal que lo necesita.

El auditor deberá revisar la distribución de los reportes ya sea que en la documentación se mencione como se efectúa, o bien, se entreviste al personal clave para posteriormente identificar si efectivamente se sigue en la práctica.

- . En caso de no existir un grupo de control de PED en el departamento de PED, el auditor debe tomar nota de ello y determinar si los usuarios aplican los controles generales y de procesamiento en forma semejante a un grupo de control de PED.
- . El auditor deberá evaluar las ediciones para determinar:
 1. Si se cuenta con una edición para identificar códigos inválidos
 2. Si se verifica la secuencia sobre el campo de control
- . El auditor evaluará las consecuencias de los errores pendientes de resolverse en todas aquellas organizaciones que utilizan los datos de salida de una aplicación, determinando el impacto potencial de dichos errores.

- . El respaldo y recuperación de una aplicación debe dirigirse exclusivamente a los riesgos relativos a la interrupción de las operaciones de la aplicación específica, aunque dichos riesgos afectarán también al centro de proceso de información.

¿Qué probará el auditor dentro de una aplicación?

Dependiendo del factor "riesgo" se determinarán los pasos de procesamiento y controles que se probarán tomando como base:

- . Las relaciones entre riesgos y causas
- . Volumen e importe de partidas controladas
- . Porcentaje de errores que ocurrirían si no existiesen los controles.

E) Elaboración de los procedimientos de auditoría

Después de evaluar la aplicación el auditor diseñará las pruebas de los controles claves siguiendo los siguientes pasos:

- . Establecer la técnica de verificación
- . Determinar si se utilizará el equipo de cómputo o cualquier otra herramienta
- . Preparar un programa de auditoría

Al establecer la técnica de verificación pueden efectuarse cualquiera de las siguientes situaciones a fin de verificar el procesamiento y los controles.

1. Probar el procesamiento a través de seleccionar la técnica más conveniente de las descritas con anterioridad.
2. Probar los resultados.

Para utilizar el computador, el auditor tendrá que analizar lo siguiente:

- . Si su uso se justifica
- . Si los archivos son accesibles y están disponibles

- . Si el uso del computador es consistente con la naturaleza del control
- . Si se tiene tiempo máquina suficiente

F) Programa de auditoría

Es necesario que se prepare un programa de auditoría para que los colaboradores de la revisión efectúen los procedimientos detallados y para contar con la evidencia de lo realizado.

G) Ejecución de las pruebas

Para probar que los controles seleccionados estén funcionando adecuadamente, el auditor utiliza las técnicas o herramientas detalladas en el programa.

Un aspecto importante en caso de utilizar el equipo automatizado para probar los controles, es correr algunas pruebas de los procedimientos de auditoría a fin de verificar si el programa de auditoría cumple con lo planeado.

El auditor deberá obtener evidencia de lo adecuado, íntegro y exacto de la información que contenga cada uno de los reportes y control de estadísticas, después de haberse efectuado los diversos pasos del procesamiento.

Al efectuarse una prueba todo lo que haya llevado a cabo deberá documentarse en los papeles de trabajo.

En el momento en que el responsable de la auditoría determine que la elaboración de papeles de trabajo ha concluido procederá a revisarlos con el mayor detalle con el propósito de observar si los objetivos previstos se han cumplido.

H) Evaluar los resultados obtenidos

Por último, se llevará a cabo una evaluación final con el objeto de determinar el grado de confianza que el auditor va a depositar en el control

interno a través del conocimiento de los controles y procedimientos de la aplicación.

I) Informe

Al finalizar la revisión, el auditor prepara una carta en la cual describa los resultados de su examen y sus sugerencias.

Formato del informe

Se considera conveniente que el informe se presente de la siguiente manera:

- . Objetivo de la revisión
- . Alcance de la misma
- . Tipo de pruebas que se llevaron a cabo
- . Alcance de las pruebas
- . Descripción general de las fallas de control
- . Ejemplos de las fallas detectadas
- . Descripción de las mejoras o cambios
- . Dar a conocer por qué es conveniente dichos cambios o mejoras
- . Establecer la acción más recomendable

AUDITORIA DEL PROCESO DE DESARROLLO DE SISTEMAS

Previo a la auditoría en cuestión, en términos generales el auditor participa en el desarrollo de los sistemas computarizados, en términos generales es ayudar a prevenir que no se implanten sistemas de aplicación que puedan presentar riesgos importantes.

El auditor participa en el proceso de desarrollo de sistemas, revisando la documentación que interviene en el mismo, con el propósito de sugerir la que considere pertinente.

El auditor debe ser independiente y estar consciente que su revisión tiene limitaciones y cualquier riesgo importante que detecte debe informarlo.

Para realizar una auditoría al proceso de desarrollo de sistemas, el auditor debe seguir ciertos pasos:

a) Recopilación de la información básica

El auditor debe conocer los objetivos de la auditoría para poder determinar el alcance y la familiarización con las actividades iniciales del sistema.

Dentro de la recopilación de información el auditor deberá pedir el manual de procedimientos, el cual contiene normas y políticas. Si la entidad no cuenta con esta información, puede ser un punto para finalizar el trabajo de auditoría, sin embargo pueden existir normas que no estén documentadas, lo cual permite que se evalúe si son aplicadas y el periodo en el que se modifican, el auditor deberá seguir su trabajo sólo si existen normas operativas reales.

b) Recopilaciones de la información detallada

Es analizar si se está cumpliendo con las políticas y normas establecidas en cada una de las cuatro áreas principales de las actividades de sistema y programación, en base a los hechos observados y a las entrevistas con el personal.

El auditor deberá recopilar toda la información que considere que le sirve para el desempeño de su tarea y así estar en posibilidades de medir la magnitud de las funciones de sistemas y programación.

Dentro de las actividades de sistemas y programación existen políticas, normas y procedimientos, los cuales deben estar bien definidos en las siguientes áreas:

- Normas de desarrollo de sistemas (metodología y control)
- Planeación y administración de sistemas

- Normas de programación
- Mantenimiento de las aplicaciones

Como anteriormente se ha mencionado, el primer documento que el auditor debe recopilar es el manual de sistemas y procedimientos, el cual debe contener las políticas y normas relativas a:

- La organización
- La planeación de proyecto
- La administración de proyectos
- Los pasos de diseño y desarrollo de sistemas
- Las reglas convencionales de programación, procedimientos y documentación
- Las reglas convencionales para diagramas de flujo
- Los controles de los sistemas
- La documentación de las aplicaciones
- La conversión e implantación de las aplicaciones
- Las interrelaciones con los usuarios
- El mantenimiento de las aplicaciones.

Es importante que se lleven a cabo entrevistas con todo el personal involucrado en las áreas a auditar, con el objeto de obtener una información más detallada.

c) Evaluación de los puntos fuertes y débiles de los controles

Analizar y evaluar todos los controles críticos que intervienen en las actividades de sistemas y programación.

Cuando el auditor ha comprendido el manejo de sistemas y programación y ha definido la relación que existe con otras funciones puede seleccionar los controles que a su juicio sean aplicables en el desarrollo del sistema, ya que los controles del mismo tienen puntos bien definidos que el auditor deberá evaluar y comprobar para que puedan pasar a la siguiente etapa.

d) Diseño de los procedimientos de auditoría

Consiste en la preparación del programa de auditoría que se lleva a cabo en la función de desarrollo de sistemas y debe contener lo que se va a revisar y personas que se entrevistarán.

Este proceso puede probarse analizando los siguientes documentos:

- Reportes administrativos de la planeación y administración del proyecto.
- La documentación de la aplicación preparada durante su desarrollo.

Los reportes administrativos se revisan y se localizan al llevar a cabo los siguientes controles de desarrollo de sistemas:

- Administración del proyecto
- Contratación del personal
- Entrenamiento de personal

La información que resulta de la aplicación de estos controles es de gran utilidad en la toma de decisiones por la gerencia y los documentos que se emplean en éstos son:

- Planes a largo plazo
- Gráficas de Gantt de los proyectos
- Presupuestos detallados para los proyectos
- Reportes de los costos reales contra los presupuestados para el proyecto
- Explicaciones por escrito sobre las desviaciones con respecto al proyecto
- Registros del entrenamiento del personal
- Evaluaciones del personal de desarrollo

La información generada de las aplicaciones proporciona evidencias en los siguientes controles de desarrollo de sistemas:

- Metodología

En todo desarrollo de sistema, debe existir una metodología que sirva de guía para que el auditor defina los puntos finales de su revisión.

- Lista de puntos a verificar de la actividad

Debe contener las actividades estándar de un sistema que se controlan por este medio.

- Revisiones y aprobaciones

Toda la información que se obtenga del desarrollo de sistemas debe ser supervisada y aprobada por los supervisores técnicos, ya que esta información se dirige a la alta gerencia, a los usuarios principales, secundarios y a los auditores internos, quienes la utilizan para sus fines.

- Prueba de los sistemas

Toda documentación debe describir adecuadamente los procedimientos que se llevaron a cabo, para probar el sistema.

- Revisión posterior a la implantación.

Debe existir un reporte del desarrollo de cada sistema de aplicación, el cual sirve de antecedente para la implantación posterior del sistema.

- Documentación.

La documentación final de las distintas fases del desarrollo de las funciones y controles de sistemas, debe contener los siguientes puntos:

- Una descripción narrativa de la aplicación
- Un diagrama de flujo del sistema actual
- Instrucciones para los operadores del computador

- Especificaciones sobre los archivos y diseños de los registros que se muestran en el diagrama de flujo del sistema.
- Listados de todas las transacciones y de los códigos utilizados junto con explicaciones de sus significados y de su impacto sobre los registros.
- Descripciones de todos los documentos de entrada y salida y de los medios legibles por computador que se indican en el diagrama de flujo del sistema.
- Documentación detallada de la lógica del programa, utilizando diagramas de flujo de la lógica o tablas de decisiones y si se cuenta con programas generadores de diagramas de flujo, pueden utilizarse en vez de conservar a la mano diagramas de flujo a nivel lógico.
- Especificaciones del programa para todos los trabajos que aparecen en el diagrama de flujo de la aplicación.
- Listado de ediciones, mensajes de error y otros controles.
- Un juego actual de listados en lenguaje fuente para todos los programas de aplicación, o lotes de tarjetas perforadas para los programas que puedan convertirse fácilmente para proporcionar tales listados.

e) Ejecución de las pruebas.

Se deben realizar pruebas representativas a los controles de desarrollo de sistemas en determinadas aplicaciones, con el objeto de que el auditor pueda mezclar las pruebas conducentes a las aplicaciones que se encuentran funcionando como son:

- Una aplicación que haya sido implantada recientemente, en el transcurso de tres a seis meses anteriores.

- Una aplicación madura; que se haya implantado en el transcurso de seis meses a tres años.
- Una tercera aplicación deberá estarse aproximando al fin de su vida útil de tres a cinco años.

Las aplicaciones anteriores sirven de guía para determinar los objetivos de auditoría, y el nivel de desarrollo en que se encuentra la aplicación.

Técnicas para auditar el desarrollo de sistemas.

Existen dos técnicas para verificar el proceso de auditoría en el desarrollo de sistema:

- Examen de documentación selectiva
- Entrevistas adicionales a los usuarios.

El auditor además de utilizar estas técnicas cuenta con el apoyo de los cuestionarios de la auditoría estandarizada y las técnicas de administración del PED.

f) Evaluación de los hechos detectados.

El auditor debe evaluar si la implantación de los controles reúne la calidad de la documentación y determinar la efectividad de los mismos.

Es indispensable que el auditor cuente con los conocimientos técnicos necesarios, ya que en base a éstos determina la escala de calificaciones de la efectividad de los controles de acuerdo a los hechos detectados.

Por lo anterior, tenemos que el elemento fundamental para llevar a cabo la evaluación final de los hechos detectados, es la calidad de la información obtenida a través de los controles.

AUDITORIA DEL CENTRO DE PROCESO DE INFORMACION (CPI)

El examen del centro de proceso de información normalmente se lleva a cabo antes de la revisión de las aplicaciones y del proceso de desarrollo de sistemas. Para determinar el alcance de la revisión general del procesamiento de datos, el auditor al inicio de la revisión, obtiene información resumida del centro de proceso y sus actividades, posteriormente establecerá el alcance que se requerirá en las aplicaciones y el desarrollo de sistemas.

En la auditoría al centro de proceso de información se necesita un mayor conocimiento del PED, sin que éste sea demasiado profundo.

Pasos a seguir en la auditoría del CPI:

- a) Recopilación de información básica
- b) Recopilación de información detallada
- c) Evaluación de los puntos fuertes y débiles de los controles
- d) Diseño de los procedimientos de auditoría
- e) Prueba
- f) Evaluación de los hechos detectados.

- a) Recopilación de información básica.

Es necesario extraer información resumida del personal que labora en CPI, de los archivos permanentes de auditoría, etc., tales como:

- Organigramas de la compañía y de la organización del PED.
- Descripción de los principales puestos.
- Información sobre el equipo de cómputo y periférico del CPI, así como de la CPU, si es propiedad de la compañía o se arrienda; si existe contrato con los proveedores, tipo de cintas y discos, etc.
- Información acerca del sistema operativo si es preparado por el personal de la compañía o por el fabricante, los principales lenguajes de programación que se utilizan en el CPI.

- Una lista de las aplicaciones, tiempo que tardan en procesarse, valor de las transacciones y de los archivos maestros que tienen injerencia en las aplicaciones y frecuencia del procesamiento.
- Plano u otra descripción física de la distribución del cuarto del computador.

Toda esta información le permite al auditor obtener un conocimiento del tamaño y complejidad del CPI y al evaluar dicha información podrá determinar el alcance aproximado de los procedimientos necesarios para la revisión del PED.

b) Recopilación de información detallada.

Para ello, el auditor solicitará los manuales de procedimientos, descripciones de puestos, de trabajos, etc. del CPI, los examinará y obtendrá un conocimiento detallado de las políticas que se siguen.

En ciertas aspectos, el auditor creará conveniente complementar la información obtenida, entrevistando al personal del CPI, a los usuarios y a la gerencia, plasmando en papeles de trabajo los comentarios de las entrevistas.

c) Evaluación de los puntos fuertes y débiles de los controles.

De acuerdo a los objetivos de la auditoría, los controles clave deben identificarse, evaluarse y seleccionarse para probarse. Es conveniente utilizar la tabla de evaluación de controles, en dicha tabla se establecen las relaciones entre los riesgos comunes y las causas de dichos riesgos en un CPI por un lado, y por otro, las relaciones entre las causas del riesgo del CPI y los controles que pueden aplicarse. A las relaciones se les asigna una puntuación del 1 al 3:

3 = Relación muy fuerte, esto implica que un control es muy efectivo y que la causa no ocurrirá, o bien, que una causa tendrá un riesgo relativo.

2 = Relación moderada, indica que un control es efectivo con la mayoría de las ocurrencias de una causa o una causa probablemente tendrá un riesgo relativo.

1 = Relación débil, un control no es especialmente efectivo sobre las ocurrencias de una causa específica o una causa tendrá un riesgo relativo.

Causas que difícilmente pueden ocurrir se dejan en blanco.

d) Diseño de los procedimientos de auditoría.

Después de haber identificado los controles clave y establecer cuales de ellos deben verificarse, el auditor determinará la experiencia técnica que se requiere para probarlos.

Posteriormente seleccionará las técnicas adecuadas de verificación, ya que ciertas áreas por su complejidad requerirán de la ayuda de un consultor calificado o especialista de PED.

Existen tres técnicas básicas de verificación en la auditoría del CPI:

- 1) Revisar la documentación que soporta el cumplimiento
- 2) Entrevistar al personal
- 3) Observar las actividades y las operaciones

- 1) Revisión de la documentación que soporta el cumplimiento.

Al momento de verificar que existen los controles, que funcionan adecuadamente se revisará la documentación que soporta el cumplimiento de las políticas y controles previamente establecidas, por ejemplo: los calendarios de trabajo diarios, los registros de la biblioteca sobre los archivos que entran y salen, etc.

- 2) Entrevistas al personal.

Esta técnica se aplica principalmente en áreas de eficiencia administrativa y cuando existe una relación entre el usuario y el CPI.

3) Observación de las actividades y las operaciones.

En muchas ocasiones los controles sólo se pueden verificar mediante la observación de que efectivamente se aplican, por tal motivo, el auditor debe programar sus visitas sorpresivamente para observar las actividades y las operaciones. También ejecutará las pruebas de los controles que considere importantes para la confiabilidad requerida. Los resultados de las pruebas deben evaluarse de acuerdo a los objetivos de la auditoría del CPI, como en relación a los objetivos de la auditoría de las aplicaciones. En caso de que existan deficiencias deberá ampliarse el alcance de la revisión.

e) Prueba

Esta etapa consiste en llevar a cabo las pruebas de cumplimiento necesarias utilizando diferentes técnicas, tales como: la entrevista y la obtención de evidencia documental para verificar la información.

f) Evaluación de los hechos detectados

Todas las deficiencias detectadas se informarán y determinarán las recomendaciones necesarias.

ORGANIZACION Y SEGREGACION DE FUNCIONES

Al iniciar la revisión de las operaciones de PED, primero se obtendrá un conocimiento de la estructura de la compañía y organización del CPI, distribución de las cargas de trabajo, número de trabajadores, las funciones del personal y especialmente la segregación de funciones.

Para entender más objetivamente la organización del PED, el auditor deberá eliminar la siguiente documentación:

- Organigrama de la compañía y departamentos
- Reportes de fuerza de trabajo y tiempo extra
- Descripciones de los trabajos.

Si por algún motivo no existen cualquiera de los tres puntos mencionados, se solicitarán descripciones breves y actuales; o bien, se entrevistará al personal de la gerencia con el objeto de preparar su propia documentación.

El auditor deberá verificar la existencia de segregación adecuada de funciones.

Todos y cada uno de los puestos, a saber: operadores de captura de datos, bibliotecario, cintotecario, operadores del computador, grupo de control de entrada/salida, tendrán que estar descritos claramente, con el objeto de que no exista duda de los deberes funcionales. También, el auditor verificará que la asignación de responsabilidades sea adecuada al puesto de cada persona.

NORMAS OPERATIVAS Y DE ADMINISTRACION EN GENERAL

El auditor necesita conocer la calidad de las normas de administración a través de la documentación.

Si los reportes gerenciales no son adecuados, se tendrá que entrevistar a la gerencia de operación del computador y determinar los tipos de controles compensatorios que se tienen.

El auditor deberá observar en la fase de verificación de la administración general, lo siguiente:

- . La presencia solamente del personal autorizado y de los archivos necesarios para las operaciones.
- . El equipo de computación del CPI y su distribución física.
- . Cómo son observadas las actividades en el área de computador por los supervisores desde sus oficinas.
- . Disponibilidad del personal gerencial en el centro de computación.

Al relacionar la cantidad de equipo de computación con otras áreas revisadas, el auditor puede obtener una idea acerca, si el equipo de cómputo es excesivo o insuficiente, en este momento puede solicitar asistencia técnica que le ayude a determinar si efectivamente se encuentra subutilizado o requiere mejoras.

PROCEDIMIENTOS DEL OPERADOR DEL COMPUTADOR

El auditor debe verificar los controles que llevan a cabo los operadores, observando dicha actividad en periodos cortos de manera sorpresiva, tratando de cubrir los diferentes turnos.

Al efectuar los procedimientos de auditoría que abarquen la utilización de los datos de prueba o de programas de operación, puede aprovecharse este momento para observar las actividades del operador.

Otros aspectos no menos importantes y en los cuales el auditor tendrá mucho cuidado son:

- . Seguridad y acceso al CPI
- . Acceso del operador a la documentación de los programas
- . Mantenimiento del CPI
- . Limpieza del equipo periférico
- . Forma de manejo de los archivos y materiales en el CPI
- . Autorización de los datos de entrada
- . Acceso del operador a los programas, ya que esto no debe suceder
- . Procedimientos de recuperación
- . Lo adecuado de los procedimientos para etiquetar externamente los archivos, ya sea discos o cintas
- . Procedimientos que existen para aceptar los datos de entrada al computador.

Dependiendo del tamaño y complejidad del CPI es la cantidad de requisitos técnicos que se necesitan y en la medida en que se incremente el uso de sistemas operativos de multiprogramación sofisticados también aumentarán dichos requisitos, por lo que, si el auditor no ha utilizado programas de operación de auditoría de propósito general, ni ha recibido entrenamiento técnico no estará

en posibilidad de detectar aquellas causas que afectan la eficiencia de los centros de operaciones del PED. En estas circunstancias, el auditor tendrá que recurrir a un experto del PED.

- La biblioteca del PED, el almacenamiento de registros.

En el transcurso de la revisión del CPI, el auditor debe observar:

- . El manejo de los archivos, programas dentro de la biblioteca y de las áreas de almacenamiento.
 - . Si la biblioteca y el área de almacenamiento se encuentra bajo el control de una persona que no tiene nada que ver con la operación del computador y que el control físico que ejerce es el adecuado.
 - . Se revisará si existen registros cronológicos en la biblioteca debidamente firmados por personal autorizado.
 - . Se verificará la seguridad de la biblioteca, las destrucciones o daños accidentales y el acceso:
 - . Las políticas de retención de archivos, los planes de recuperación, etc.
- Función de entrada/salida.

El auditor debe verificar durante su examen al CPI las políticas y prácticas generales con respecto a la función de control de entrada/salida, esto es, cómo se maneja la información, desde que se recibe hasta su conversión, su procesamiento, la corrección de errores, su reproceso y su distribución a los usuarios finales. Otro aspecto importante es la verificación de la adhesión a los controles adecuados y en caso de que el auditor determine que los controles de entrada/salida no lo son, tendrá que ampliar el alcance de su revisión, con respecto a la integridad de los datos.

El mismo trabajo de auditoría que se lleva a cabo para determinar las políticas y controles del área de entrada/salida en el CPI se efectúa en las aplicaciones cambiando únicamente el énfasis.

El auditor observará la existencia de controles, tales como:

- . La resolución adecuada de errores
- . Identificación de las causas de error
- . Recepción y distribución de los datos de entrada y salida.

- Control de errores.

Siempre que se practica auditoría a un CPI se requiere examinar perfectamente la documentación y las condiciones de excepción (errores) que el grupo de control haya reportado.

Al procesarse las aplicaciones podrán reportarse a través de la consola del computador, errores generalmente de operación del proveedor, los cuales es conveniente resolver para evitar situaciones de mayor complicación.

La documentación que exista acerca de la corrección de errores, es necesario que indique los procedimientos de corrección y debe contener las iniciales del personal de supervisión, que haya revisado dichas correcciones. Si para corregir se reprocesó la información se especificará claramente este hecho; por lo general, si los errores son transitorios los reprocesos se efectúan inmediatamente.

La documentación que soporta la corrección de errores dentro del CPI, es la bitácora de la consola y los registros cronológicos del operador, éstos deben indicar si se pudo continuar con el proceso o existió la necesidad de reprocesar la información.

- Función de conversión de datos.

Esta función se revisa tanto en el CPI como en las aplicaciones. En el CPI, el auditor deberá determinar que todos los procedimientos de conversión de datos se encuentren plasmados en un documento y debidamente autorizados, además si los reportes de error son revisados por la gerencia o cualquier funcionario con facultades para ello.

- Distribución de reportes.

Es necesario que el auditor observe el manejo y el procedimiento de distribución de reportes, confirmando los resultados con los usuarios finales o a través de la comparación de los archivos.

- Revisión del equipo de computación.

Se efectúa mediante la determinación de:

1) Confiabilidad del equipo.

La confiabilidad del equipo se determina a través de las entrevistas con el personal operativo y los usuarios.

2) La utilización del equipo y los programas de operación.

El auditor puede determinar si el equipo de cómputo y los programas de operación realizan las operaciones en forma adecuada, examinando los reportes de tiempo, en que el equipo no está funcionando, los reportes de error y mantenimiento.

Es importante destacar que el auditor que practique una auditoría al CPI, deberá observar, si dentro del mismo están funcionando apropiadamente los controles de temperatura y humedad.

Se revisarán los registros generados por los dispositivos de temperatura y humedad y las estadísticas operativas con la finalidad de verificar si se mantiene dentro del CPI el clima adecuado, la medida en que se efectúan los reprocesos y el tiempo en que el equipo no se encuentra en operación.

PROTECCION FISICA, PREVENCION DE DESASTRES Y RECUPERACION

Estos aspectos deben ser revisados por el auditor en el CPI, así como en las aplicaciones.

¿Por qué es necesario verificar las medidas de seguridad del CPI?

Conforme pasa el tiempo, se comprueba cada vez más, lo esencial que es para toda organización contar con una seguridad suficiente dentro del CPI, puesto que de esta manera no existirían interrupciones y se estaría protegiendo de su destrucción total o parcial.

Otra situación que reviste mucha importancia es que muchas entidades que tienen un complejo de PED, dependen de éste para la realización de las actividades normales de la misma.

Y algo que no puede dejar de mencionarse es que los datos contenidos en los diferentes dispositivos de almacenamiento, constituyen un activo para la organización, por lo que deben estar salvaguardados.

La destrucción accidental o intencional y el sabotaje son situaciones indeseables para la organización.

Por todos estos motivos, el auditor debe establecer un plan de seguridad del centro de proceso de información, con el objeto de verificar si éste cuenta con las medidas de seguridad razonables y suficientes, de tal manera que se puedan realizar sus funciones apropiadamente.

La mayoría de los controles de prevención de desastres se logra mediante la observación, inclusive el auditor puede complementar su verificación entrevistando al personal de prevención de incendios.

Protección física

Propósito:

El propósito del programa de protección física para el procesamiento electrónico de datos es salvaguardar los activos corporativos a través de la reducción de las posibilidades de ocurrencia de daños al complejo de computación, sus datos e información y al personal como resultado de los riesgos a los cuales la organización se puede ver expuesta.

Elementos de un programa de protección física.

Existen diferentes criterios para clasificar los elementos, a continuación aparecen siete componentes que agrupan a los diferentes elementos; esta agrupación se ha realizado para facilitar su comprensión y manejo, son:

- a) Control de acceso
- b) Ubicación del centro de proceso
- c) Consideraciones a la construcción y edificio
- d) Soporte ambiental
- e) Protección contra fuego
- f) Protección de registros
- g) Programa doméstico y de mantenimiento

a) Control de acceso.

Objetivos:

Limitar la aproximación, admisión, y acceso real de personas al complejo PED a sólo aquéllos autorizados sobre la base de que "necesitan estar ahí".

El sistema de seguridad del complejo PED debe prevenir la disponibilidad innecesaria usando cualquier combinación de los siguientes y otros procedimientos:

- Seguridad del perímetro
- Areas cercadas, cerrojos de puerta y sistemas de alarma
- Guardias armados
- Monitores de televisión
- Identificación personal

b) Ubicación del centro de proceso.

Objetivo:

Reducir el riesgo de peligros y riesgos a través de la selección de la mejor ubicación física para el centro de cómputo.

Aspectos generales:

Una selección juiciosa puede evitar una catástrofe en CPI. Si la localización del edificio es posible, uno debiese considerar las posibles catástrofes.

La distribución dentro del edificio también debe ser considerada. La parte más segura es la más al centro posible del edificio y no sobre los pisos más bajos. En un edificio de varios sótanos podría ser en el primer piso hacia abajo del nivel de la calle; así se contaría con la mejor protección de posible sabotaje y contra ondas de radar. Si se padeciese de inundaciones un segundo o tercer piso sería preferible; en las partes más bajas de edificios se protege mejor de temblores y terremotos. Debe considerarse también un "distanciamiento" del curso normal de peatones y no estar junto o cerca de áreas peligrosas.

c) Consideraciones a la construcción y edificio.

Objetivo:

Asegurarse que el edificio y los requerimientos de construcción para el complejo PED son satisfactorios y cumplen con las prácticas de seguridad.

Líneamientos generales:

Considerar que los daños por fuego y agua son los que más afectan al PED, por lo tanto, esto debe ser considerado en el diseño y construcción.

Sitios construidos y protegidos contra fuego proveen la mejor protección. Para prevenir daño de transmisiones de agua, no debiesen existir tuberías de agua en la instalación PED. Extinguidores de bióxido de carbono pueden ser peligrosos para la gente. Sistemas de aspersión pueden dañar al computador severamente. El "Halon 1301" es el extinguidor menos destructivo aunque cuesta más que los de bióxido de carbono y a base de agua.

La mayoría de los sistemas de aspersión tienen tubos húmedos, lo que representa un peligro de goteo. Existe sin embargo, un sistema de aspersión con tubos secos. Si la temperatura alcanza los 140 grados F, un solenoide permite que circule el agua a través de los tubos; si la temperatura alcanza los 200 grados F, el agua es liberada; si la temperatura está abajo de los 140 grados, el aspersor se apaga.

El alfombrado de los pisos normalmente debe evitarse, esto causa electricidad estática sobre todo cuando la humedad es baja.

Puertas con cerrojo proveen de protección contra intrusiones indeseables. Bajo condiciones normales, los cerrojos abiertos por tarjetas especialmente tratadas funcionan bien; sin embargo, si por alguna razón, tal como fuego, la electricidad se corta, estos cerrojos no trabajan y puede llegarse al extremo de que el personal no pueda salir.

Para protegerse contra intrusiones indeseables y la introducción de metales al cuarto de computación, un sistema de doble puerta con una zona de detección entre ambas puede ser usada. La primera puerta abierta por una llave debe ser cerrada y colocado el cerrojo antes que la persona esté en posibilidad de pasar a través del detector electrónico de metales. Después de ello, si pasa la inspección podrá cruzar la segunda puerta; en caso contrario debiese solicitar asistencia por un teléfono.

Para protección contra robo, uso no autorizado del computador y sabotaje fuera de horas de trabajo, los circuitos cerrados de televisión proveen de protección menos costosa comparativamente hablando. Una visión continua del cuarto de cómputo puede ser transmitido a una estación de vigilancia. Si el peligro es mayor y se justifica, un sistema de detección ultrasónica, con alarmas para la estación de vigilancia y a un punto central proporcionará protección adicional.

En general, se recomienda el mínimo de ventanas exteriores. Esto puede ayudar a evitar la interferencia de radares del exterior así como la condensación de agua en días fríos. También, se minimiza la posibilidad de entradas no autorizadas.

d) Soporte ambiental.

Objetivo:

Minimizar el efecto en detrimento del equipo de procesamiento electrónico de datos, así como los datos almacenados en los diferentes medios a través de la observancia de adecuadas prácticas de operación del equipo de soporte ambiental.

Aspectos generales:

Algunos expertos se quejan de que las fallas en el equipo de soporte ambiental son más frecuentes que en los equipos PED. Las fallas de tipo "ambiental" pueden causar daño temporal a los archivos de datos: fallas en el aire acondicionado pueden hacer que tarjetas, cintas o discos sean ilegibles temporalmente; frecuentemente, es necesario restaurar estos medios en los niveles apropiados de temperatura y humedad colocándolos en las condiciones ambientales correctas por un período de 12 a 24 horas. Esta es la razón de por que los proveedores recomiendan que los medios que son traídos de localidades remotas, se mantengan por un período de tiempo en el ambiente donde está el computador antes de su proceso.

Una buena exposición en este asunto es lo mencionado por J.A. Murphy en su documento environmental controls:

"El control y mantenimiento de facilidades de computación en los niveles precisos de temperatura y humedad son requisitos primarios para una operación libre de problemas. A pesar de que las especificaciones de muchos proveedores indican que el "hardware" puede funcionar en temperaturas de 50 a 95 grados fahrenheit y con una humedad relativa de 20 a 90%, los requerimientos reales para el cuarto de cómputo son estrictos. El "índice de confort" normal es de 72 grados fahrenheit con desviaciones de hasta 2 grados y, humedad relativa de 50% con desviaciones de hasta un 5%, desviaciones que excedan estos límites pueden causar un mal funcionamiento en la operación de sistemas".

e) Protección contra fuego.

Objetivo:

Prevenir, minimizar y combatir a aquellas condiciones que dirijan a un posible daño del equipo de procesamiento de datos computarizados almacenados en diversos medios.

Aspectos generales:

El fuego puede ocurrir de razones accidentales resultantes de un pobre o defectuoso diseño o del descuido en el manejo de materiales de naturaleza combustible. Por ejemplo, IBM experimentó un serio fuego en su centro de distribución de programas en white plains debido a empaques de cartón y otros materiales combustibles dejados en el área de procesamiento; el centro de distribución de partes de Volkswagen en San Antonio sufrió un incendio mayor en su centro PED; el pentágono perdió un gran número de archivos en cinta conteniendo información de su personal, éste fue resultado de un fuego originado por una lámpara de luz sobrecalentada ubicada en la biblioteca de cintas incendiando inicialmente el techo que era de material supuestamente no combustible.

Algunos hechos y opiniones de daños por fuego:

- . La destrucción total de un equipo de cómputo es relativamente rara. El equipo es hecho de materiales "retardantes" por acción del fuego. Desde luego a altas temperaturas, el equipo se quema o se funde.
- . Los cables no son una fuente de fuego normalmente pero bajo fuego intenso a su alrededor ellos se deforman o se queman.
- . Las cintas y discos son vulnerables a la temperatura, una cinta puede ser dañada si se expone por un período de tiempo a una temperatura de 150 grados farenheit o superior a 250 grados F. La cinta se daña en 5 a 10 minutos. La cinta se quemará a la temperatura de 1,000 grados farenheit o más.

- . Los paquetes de discos son también muy delicados, a los 180 grados F o más, los datos pueden distorsionarse. Debido a su vulnerabilidad estos medios deben almacenarse en bóvedas resistentes al fuego.
- . Los archivos en tarjetas son sujetos de combustión si se exponen a un alto calor por un buen periodo de tiempo.

Protección de áreas con alto valor.

Los sistemas de protección contra fuego deben ser capaces de:

- . Detectar el fuego en su etapa incipiente.
- . Proporcionar una alarma de la manera más temprana posible para permitir que el personal intente extinguirlo.
- . Liberación automática o manual de agentes extinguidores cuando se ha fallado en primeros intentos o cuando no se atendió a las áreas sujetas de protección.
- . Utilización de agentes extinguidores que provean una rápida eliminación del fuego, que no dañen al equipo electrónico y que sean seguros para la gente.
- . Proporcionar funciones adicionales, tales como señales al área más cercana de bomberos y otras medidas automáticas para eliminar el fuego y en su caso, liberar o evacuar al personal.

En el pasado los sistemas de aspersión de agua proporcionaron la principal línea de defensa. Una válvula en la "cabeza" del aspersor libera al agua cuando una alta temperatura (160-180 grados F) funde un fusible, pero antes de que dicha temperatura llegue al techo, el fuego pudo haber avanzado y provocar daños considerables. Aunque el agua no puede causar daños permanentes al equipo electrónico, se requiere de un proceso de secado antes de encenderlo, además de que algunos sedimentos en el agua pueden causar cortos circuitos.

El agua extinguirá o contendrá el fuego pero el tiempo de limpieza requerido puede ser considerable.

Los sistemas a base de gas, como agente extinguidor son ideales para el equipo electrónico y los medios de almacenamiento. El gas se dispersa rápidamente en el ambiente, no hay daño residual ni permanente en el equipo.

Hasta hace poco se disponía del bióxido de carbono como agente gaseoso extinguidor, pero la desventaja es que resulta peligroso al personal.

La concentración requerida para extinguir un fuego puede sofocar a una persona. Una menor concentración podría retrasar el fuego lo suficiente para permitir la evacuación del personal sin embargo, este retraso puede dañar al equipo y otras facilidades.

En mayo de 1970, la National Fire Protection Association (NPPA) preparó un nuevo estándar el "halon 1301" como agente extinguidor; este elemento no extingue el fuego por la eliminación o desplazamiento del oxígeno, sino que produce una reacción química "en cadena" sobre el proceso de combustión. Este elemento es incoloro, inodoro no conductor de la electricidad, gaseoso y seguro para la gente.

f) Protección de registros.

Objetivos:

Proveer facilidades de almacenamiento protegidas para salvaguardar los datos contra posible destrucción permanente por daños de agua y fuego.

Minimizar el peligro de destrucción intencional a través de la eliminación de acceso a los archivos clave a todas aquellas personas no autorizadas. El acceso a almacenamientos protegidos se aplica tanto al personal interno como externo, especialmente en horas y días inhábiles.

Aspectos generales:

El almacenamiento protegido comprende, en forma primaria, tres tipos de medios protectores:

- Contenedores especiales
- Bóvedas
- Cuartos protegidos.

La mayoría de los dispositivos de almacenamiento protegido son diseñados para proteger su contenido contra robo y/o fuego. La siguiente clasificación es la manejada por la "U.S. Safe Manufacturers' National Association". La clasificación señala las clases A, B, C, D, E y la 150, que se describen brevemente a continuación:

- . Clase A: Buena para cuatro horas con temperaturas de hasta 2,000 grados F. La temperatura interior a una pulgada del muro no excede de los 300 grados F.
- . Clase B: Buena para dos horas con temperaturas de hasta 1,850 grados F. La temperatura interior no excede de los 350 grados F.
- . Clase C: Buena para una hora con temperaturas cercanas a los 1,700 grados F. La temperatura interior igual que para la clase B.
- . Clase D: Igual que para la clase C. La temperatura interior al centro del contenedor o a las 7.5 pulgadas desde cualquier muro no excede a los 350 grados F.
- . Clase E: Buena para media hora con temperaturas cercanas a los 1,550 grados F. Los límites de la temperatura interior son los mismos que para la clase D.
- . Clase 150: Buena para contenedores en los cuales la temperatura no debe exceder de los 150 grados F. Un contenedor de una hora de clase 150 es capaz de mantener una temperatura inferior a los 150 grados F por una hora. Estos son los usados para proteger discos, cintas y tarjetas.

g) Programa doméstico y de mantenimiento

Objetivos:

Asegurar que las prácticas domésticas y de mantenimiento son observadas en el centro de procesamiento de datos.

Asegurar que los controles para la salvaguarda contra fuego y de temperatura y humedad son puestos en ejecución de manera adecuada.

Aspectos generales:

La insistencia en métodos domésticos "inmaculados" es una parte importante del programa de seguridad física. El mantenimiento regular por ingenieros calificados es también una parte integral de una operación buena y segura. El auditor debiese informarse por sí mismo del mantenimiento y otros requerimientos aplicables al sistema de computación, el equipo y todas las facilidades relativas. Un conjunto de reglas debiesen ser desarrolladas para constituir un manual o prácticas domésticas y de mantenimiento y ellas debían ser revisadas periódicamente o por sorpresa de parte de los auditores.

Las reglas debiesen incluir el manejo de abastecimiento, equipo de mantenimiento (equipo de diagnóstico por ejemplo) líquidos inflamables (de limpieza por ejemplo) condiciones y operabilidad de pasillos y medios de admisión y salida, utilización de puertas (normales y de emergencia), procedimientos rutinarios de limpieza tanto por personal de la empresa como externo, cantidades de abastecimientos permitidos dentro del área del computador (formas de papel por ejemplo), eliminación de materiales de empaque y manejo del desempacamiento.

Una forma efectiva de asegurarse que las medidas adoptadas son realmente seguidas es instituir un grupo de supervisión. Este grupo, que debiese incluir a un auditor, debiese establecer una lista detallada de verificación de todos los procedimientos y prácticas aprobadas, desarrollar el procedimiento detallado de revisión y/o auditoría e incluir aquéllos que debiesen ser efectuados por sorpresa. Tal procedimiento podría incluir una verificación del sistema de control de accesos, por ejemplo. El supervisor de operaciones podría estar incluido en el grupo.

AUDITORIA FISCAL

INDICE

PAGINA

Introducción	7.1.1
Funciones de la Dirección General de Fiscalización	7.1.7
Objetivos generales	7.1.8
Objetivos específicos	7.1.8
Programa general de inicio - análisis	7.1.29
Programa de Ingresos	7.1.40
Dictamen fiscal	7.1.70
Reglamento del Código Fiscal de la Federación	7.1.72
Generalidades sobre los anexos fiscales	7.1.75
Índice de los anexos fiscales	7.1.75
Anexos complementarios a los estados financieros dictaminados	7.1.90
Informe	7.1.104

INTRODUCCION

Es reconocido que la contaduría pública ha demostrado su valía y efectividad en la empresa privada. Toda organización constituida con fines de lucro o sin ellos, requiere de los servicios profesionales del contador público, ya sea integrado a la propia entidad o proporcionando servicios profesionales independientes.

El desarrollo, complejidad y el momento económico y político del país, demandan en el sector público: profesionales idóneos, calificados y con vocación de servicio. En consecuencia, es oportuno e imperioso que la contaduría pública pugne por ubicarse y escalar posiciones sólidas dentro de la administración pública.

La función social del contador público reclama de orientar su actividad a la persecución de los objetivos de desarrollo nacional, para ello no basta con una actuación eficiente, sino que hay que tener un auténtico profesionalismo en el servicio.

Es precisamente dentro del sector público, que todo desempeño profesional tiene un vasto horizonte de actuación, en beneficio de su propia y necesaria superación y autorealización, así como la del país.

En la dinámica de la administración pública, el C.P. pisa terrenos que especialmente le son propios, como el de la Hacienda Pública, la que tomando parte de las Finanzas Públicas, representan disciplinas de enormes responsabilidades, ya que de ellas depende la estabilización e incremento de la economía nacional.

La Hacienda Pública comprende las recaudaciones públicas, los gastos, la deuda y la administración pública tributaria. El fisco significa la parte de la Hacienda Pública que se integra con contribuciones.

Consecuentemente, hablar de Finanzas Públicas es a su vez hablar de impuestos como medio principal del que los gobiernos se valen para proveerse de recursos materiales para su vida y funcionamiento.

En las relaciones tributarias sostenidas entre fisco-contribuyente como premisa básica se presume la buena fe del contribuyente, de suerte que las leyes fiscales fundamentales se refieren a la autodeterminación de los impuestos del sujeto pasivo y la presunción de veracidad en sus declaraciones.

No obstante, la obligatoriedad constitucional de los ciudadanos de contribuir al gasto público, de la buena fe a que hacen referencia las disposiciones fiscales, existen contribuyentes que persistentemente evaden el cumplimiento de sus obligaciones fiscales.

La administración no puede ni debe esperar que todos los ciudadanos cumplan efectivamente con todo lo que el derecho les atribuye, en tal virtud, dentro del derecho tributario existe una actividad administrativa dirigida a la "satisfacción de la pretensión tributaria", que abarca además del cumplimiento de las obligaciones fiscales, la investigación de todos aquéllos que pueden ser deudores en virtud de haber desarrollado hechos generadores de cargas fiscales que no han declarado, no han expuesto a la administración los datos necesarios para la fijación de sus adeudos, o habiéndolo hecho es necesario constatar el cumplimiento de sus obligaciones.

Entonces, la fiscalización constituye una función de la administración tributaria, en la atribución exclusiva del estado que controla el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, a través de la inspección y vigilancia.

Es aquí, que se desarrolla como parte de la función administrativa y en consecuencia bajo el orden jurídico el contador público, actuando como auditor fiscal.

La auditoría, entendida como una disciplina con sus normas, principios, basamentos teóricos indudables, metodología, postulados y perspectivas, a través de los años de esfuerzos, estudios y experiencias de varias generaciones profesionales en el ramo, ha evolucionado desde una práctica empírica, hasta las auditorías operacional, administrativa y social.

En el ámbito de la administración pública, y en lo relativo al derecho tributario, la auditoría se orienta hacia la verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes, cuyo sujeto activo es el estado y sujetos pasivos los contribuyentes y en general todas aquellas personas a quienes incumbe el cumplimiento de tales obligaciones.

La auditoría tributaria tiene como objetivo inmediato, el minimizar la evasión y elusión fiscal coadyuvando a maximizar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes, y como resultado inmediato, en el caso de que el contribuyente sujeto a fiscalización no haya dado debido cumplimiento a sus obligaciones, la determinación oficiosa de los impuestos omitidos para su cobro posterior.

Para quienes tienen a su cargo la responsabilidad de planificar y ejecutar los programas de fiscalización, las recaudaciones adicionales, sólo constituyen un índice que aunque bueno no es el único ni el más importante para el logro de sus objetivos inmediatos, así como para evaluar el rendimiento del personal y la propiedad de los programas. Las recaudaciones adicionales no constituyen un fin en sí mismo, sino un medio para combatir la evasión fiscal.

La auditoría fiscal igualmente requiere de entrenamiento, capacidad, diligencia y un alto sentido profesional, así como una buena dosis de ingenio y sentido muy especial en la acción, pues no en todos los casos podrá y deberá desarrollar sus técnicas y procedimientos partiendo de las declaraciones y balances del contribuyente, sino que la búsqueda de la información deberá ser adicionalmente y en determinadas circunstancias, precisamente fuera de esas contabilidades y balances. El éxito de la fiscalización desarrollada por un contador público debe estar precisamente en la habilidad para adecuar sus conocimientos contables a esas formas extracontables que adopta la evasión en sus más diversas modalidades, y a la falta de relevancia de las contabilidades para identificarlas y determinarlas.

Si bien estas habilidades se aplican cuando los auditores fiscales practican visitas domiciliarias, existe otro conducto de fiscalización cuando el revisor fiscal mediante labor de gabinete procede a revisar desde su propia dependencia las declaraciones y libros contables del contribuyente, o bien las opiniones emitidas por los dictaminadores fiscales, quienes al responsabilizarse ante el

estado, vigilan el correcto cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. Como revisor de gabinete, el fiscalizador a su vez debe autenticar el cumplimiento de las obligaciones valiéndose del estudio de las diversas fuentes de información que le sean proporcionadas por el contribuyente y/o dictaminador fiscal, actuando en todo momento con apego a las disposiciones fiscales que correspondan.

El auditor para el fisco debe llevar a cabo sus evaluaciones de gabinete mediante una inteligente planeación, toda vez que no cuenta con el conocimiento directo del contribuyente sujeto a revisión, sino únicamente con indicadores respecto a: situación financiera y problemáticas del giro del sujeto pasivo, regímenes fiscales aplicables como sujeto y como retenedor de impuestos, antecedentes del rango de contribuyentes al cual corresponde el sujeto a su fiscalización, y en su caso antecedentes sobre la actuación profesional del propio dictaminador fiscal.

Algunos autores han señalado como uno de los postulados de la auditoría, el que no necesariamente existen conflictos de interés entre el auditor independiente y la gerencia sujeta a auditoría, dado que ambas partes deben empeñarse en la prosperidad y salud de la empresa. En tanto, el auditor fiscal no encontrará coincidencia de interés con el contribuyente, lo cual de suyo lo coloca en una posición conflictiva de tensión en el transcurso de su trabajo profesional. Es en consecuencia áspero el camino por recorrer; el auditor fiscal para el logro de su objetivo deberá encontrar el justo medio: no se trata de derrotar a su "oponente" ni de ceder ante las actividades y argumentaciones de éste último, se trata de un desempeño profesional en el que el cumplimiento de la responsabilidad asignada debe llevarse a cabo con absoluta integridad y honestidad y con la máxima objetividad.

Dentro de nuestra estructura gubernamental existen tres niveles de gobierno: federal, estatal y municipal, los dos últimos y básicamente el municipal, conllevan desde siempre problemas financieros agudos y críticos. En general, los gobiernos locales casi de manera permanente se encuentran agobiados por la carga de sus gastos corrientes y la propiamente nula posibilidad de reducirlos, consecuentemente entre las alternativas más importantes a las que puede y debe

recurrir son las de fortalecer el ingreso fiscal con la mayor energía, y reducir sistemáticamente la evasión y la elusión fiscal mediante la fiscalización, que propicien en los contribuyentes la conciencia cada vez mayor sobre el cabal cumplimiento de su obligación constitucional de contribuir al gasto público. Ante este panorama la auditoría para los fiscos estatales y municipales cobra una singular importancia para que éstos efectivamente participen cada vez más en el desarrollo nacional.

Son diversas medidas que las Haciendas Públicas han adoptado en alivio de este problema, tales como: reuniones bianuales de tesoreros estatales con funcionarios de la Secretaría de Hacienda, de las cuales se derivan decisiones en torno a la solución del problema apuntado, incremento a los recursos de los estados y municipios por medio de una mayor participación de impuestos federales, incremento a la actividad económica en general y reforma administrativa en las Haciendas locales.

Cabe destacar que la labor de fiscalización en los estados y municipios, requiere de una acción más vigorosa y adecuadamente planeada. No siempre se cuenta con mecanismos apropiados para el desarrollo de la inspección y vigilancia fiscal, por diversas causas; una de ellas es la de no disponer de elementos debidamente especializados para tal función, y en otros casos obedece a que existiendo las funciones fiscalizadoras, las mencionadas entidades han procedido a suprimirlas, sea por limitaciones presupuestales o cediendo ante presiones inconvenientes y tendenciosas de la comunidad.

En este estado de cosas, el auditor para los fiscos estatales y municipales deberá ser el servidor público que, contando con una preparación profesional adecuada, deba en mayor medida desarrollar, además de la agudeza de la acción aludida anteriormente diversas y oportunas estrategias de carácter político que le permitan el debido cumplimiento de su responsabilidad.

Observada la Hacienda Pública desde el ángulo del abogado y el contador público que actúan en la iniciativa privada, aquéllas se analizan y estudian con el objeto de precisar los recursos más eficaces para proteger los intereses del contribuyente, su cliente, al cual asesora y orienta en el debido cumplimiento de enterar sus tributos procurando la reducción de éstos en beneficio de aquél.

El contador público dentro de las Finanzas Públicas y concretamente en el ámbito de la auditoría tributaria, deberá desempeñarse con eficiencia y eficacia, actuando dentro del marco de las leyes fiscales y cumpliendo cabalmente con la función que le haya sido encomendada.

El profesional de la contaduría pública que incursione dentro de la auditoría tributaria debe abarcar una amplia gama de disciplinas y atender diversos aspectos prioritarios tales como:

1. Como administrador público:

- a) Un importante apoyo en las ciencias sociales y de la conducta, incluyendo campos específicos de las ciencias administrativas.
- b) Valores de interés público que identifican el campo de la administración pública, lo cual implica una comprensión profunda de las instituciones incluyendo el desarrollo de un código personal de normas de ética y de la conducta que debe exhibir congruente a dichas normas.
- c) Habilidad de actuar en forma efectiva y recíproca con otros individuos y grupos, e igualmente adaptarse prontamente a la propia dinámica del sector, particularmente bajo condiciones de tensión y esfuerzo adicional.

2. Como auditor para el fisco:

- a) En lo general, conocimientos de la ciencia económica, finanzas públicas y con ello seguimiento de la política fiscal, y en lo particular de conocimientos técnicos fiscales, jurídicos, financieros y de sistemas de información.
- b) Desarrollo de técnicas actuales para la programación de la fiscalización, que originen un efecto preventivo que trascienda a todo el universo de contribuyentes.

- c) Estar compenetrando con la disciplina de la auditoría, dominando sus técnicas, normas y procedimientos, hábitos y habilidades inherentes a su exitoso desarrollo, preferentemente: amplia capacidad analítica, sentido agudo de la observación, capacidad inquisitiva, fortaleza de carácter, espíritu combativo, absoluta reserva y prontitud de acción.
- d) Continuar y promover la labor permanente de incorporar al marco de las leyes fiscales, los principios y técnicas contables que el estado acepte.

FUNCIONES DE LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

Funciones generales

- Vigilar y practicar órdenes de auditoría para verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales de su competencia, con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de automóviles, ordenando las prácticas de visitas domiciliarias de auditoría de inspección y reconocimiento.
- Aprobar los programas de actividades de las Administraciones Fiscales.
- Se coordinará esta Dirección de Auditoría Fiscal con las demás Direcciones de Fiscalización para un mayor desarrollo en sus funciones.
- Se deberán mantener actualizadas las políticas, programas, criterios, normas, manuales, procedimientos, sistemas instructivos, capacitación y normas de auditoría de esta Dirección.
- Se fijarán sistemas de revisión que faciliten la acción fiscalizadora de los contribuyentes tanto para esta Dirección como para las Administraciones Fiscales.
- Se apoyará a las Administraciones Fiscales Regionales, estableciendo políticas y sistemas de fiscalización para sus funciones.

- La auditoría se aplicará a todos aquellos contribuyentes que ameriten intervención central de esta dirección sin importar nivel de ingresos.
- Se revisará el último ejercicio fiscal y en los casos que existan irregularidades de importancia, se ampliará a los ejercicios anteriores.
- Se aplicará, informará y controlará, el presupuesto de esta Dirección de acuerdo a los programas establecidos.
- El servicio de apoyo y asesoría de los gobiernos de los estados debe ser mejorado por medio de la participación de los dependientes centrales y las Administraciones Fiscales Regionales y por una retroalimentación más estrecha entre las autoridades fiscales y federales.

OBJETIVOS GENERALES

- Se crea la Dirección de Auditoría Fiscal como órgano ejecutor de ordenación y práctica de visitas domiciliarias de auditoría, inspección y reconocimiento para verificar directamente el cumplimiento de obligaciones fiscales.

La Dirección General de Fiscalización, delega la función de revisión de auditoría directa sin importar el nivel de ingresos cuando se amerite la intervención de la Dirección.

- Planear, organizar, dirigir y controlar todas las actividades tales como sistemas, procedimientos, programas, instructivos, capacitación, asesoramiento, definición de políticas, normas y criterios de auditoría en general, tanto a nivel central como a nivel regional.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Ordenar y practicar visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones, verificaciones y reconocimiento, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones en materia de impuestos, derechos, productos y aprovechamientos federales, con excepción de los aduanales y el de tenencia o uso de automóviles.
- Combatir la elusión y evasión fiscal.
- Lograr un impacto generalizado de fiscalización que induzca al cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- Coadyuvar y unificar criterios y normas que afecten a la acción fiscalizadora, tanto a nivel central como de las administraciones fiscales regionales.
- Incrementar el número de revisiones en una forma ágil y eficaz.
- Coadyuvar con otras dependencias del Gobierno Federal todas aquellas presuntas comisiones de delitos fiscales.
- Determinar qué delitos fiscales en base a la información dada por esta Dirección a otras dependencias o departamentos relacionado con este punto.
- Verificar y someter a la aprobación los sistemas, procedimientos y métodos en la Administración Fiscal en la materia de su competencia.
- Verificar y someter a la aprobación superior los sistemas y procedimientos que deban ajustarse a la inspección y cumplimiento de las obligaciones fiscales, tanto en el aspecto central, como de las administraciones regionales, así como el de impuestos coordinados.

Las facultades que tiene la Dirección General de Fiscalización están contenidas en el Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público 1983, publicado en el diario oficial de la federación del 26 de agosto de 1983.

Los principales puntos se detallan a continuación:

Artículo 60.- Compete a la Dirección General de Fiscalización:

PROPONER LA POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION

I. Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de declaraciones de los contribuyentes, de dictámenes de contadores públicos registrados y de auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos y derechos, sus accesorios, de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

PROGRAMAR LAS ACTIVIDADES DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

II. Programar, para aprobación superior, las actividades de las administraciones fiscales regionales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas tratándose de impuestos coordinados, en los términos de los convenios y acuerdos respectivos, para la revisión de declaración de los dictámenes de contadores públicos registrados, de auditoría de inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en la materia señalada en la fracción anterior.

ESTABLECER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION

III. Establecer los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse la revisión de declaraciones de los contribuyentes y de dictámenes de contadores públicos registrados, de auditoría, de inspección y comprobación en la materia a que se refiere la fracción I de este artículo, y las que deban realizar en la materia de su competencia las Administraciones Fiscales Regionales y las autoridades fiscales de las entidades federativas que actúen con fundamento en los convenios y acuerdos de coordinación fiscal, así como evaluar sus resultados.

ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

- IV. Asesorar y supervisar la implementación de sistemas, procedimientos y métodos en las Administraciones Fiscales Regionales en la materia señalada en la fracción I anterior; supervisar la operación y la ejecución de los programas de trabajo en las Administraciones Fiscales Regionales en dicha materia; evaluar sus resultados y proponer, en su caso, las medidas que procedan.

PARTICIPAR EN PROPONER BASES ESPECIALES

- V. Participar en el establecimiento de las bases especiales de tributación en materia de su competencia.

INTERVENIR EN CONVENIOS Y ACUERDOS DE COORDINACION

- VI. Intervenir en la elaboración de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal con las entidades federativas y en la evaluación de los resultados, en la materia señalada en la fracción I.

COADYUVAR EN LOS PROGRAMAS DE PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA

- VII. Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias a su inspección y comprobación.

ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

- VIII. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos y derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal.

REVISAR DECLARACIONES

IX. Revisar las declaraciones de los contribuyentes y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en la materia señalada en la fracción I de este artículo.

REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS

X. Requerir a los contribuyentes responsables y solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos, y para que proporcionen los datos, otros documentos e informes, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en la materia señalada en la fracción I de este artículo.

AUTORIZAR LOS DICTAMENES DE CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS

XI. Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el registro y control de dichos contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales, así como suspender o cancelar en los casos que proceda, el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.

COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS REVISIONES A LAS AUTORIDADES COMPETENTES

XII. Comunicar los resultados obtenidos en la revisión de declaraciones de los contribuyentes y de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, así como de las visitas domiciliarias, auditorías, inspecciones, verificaciones y demás actos de comprobación, a las autoridades competentes para determinar créditos a los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES LOS HECHOS U OMISIONES

XIII. Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones que entrañen o que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, o en las leyes fiscales, o bien, que consten en la documentación o expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, para que, en su caso, hagan valer su inconformidad con los mismos.

INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS

XIV. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de las actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

DIRECTIVOS DE FISCALIZACION

La Dirección General de Fiscalización estará a cargo de un Director General, auxiliado por los Directores de Revisión de Declaraciones, de dictámenes y de Auditoría Fiscal, y por el Subdirector de Programación, así como de los auditores e inspectores que sean necesarios.

COMPETENCIA DE LA DIRECCION DE REVISION DE DECLARACIONES

Artículo 61 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Compete a la Dirección de Revisión de declaraciones:

PROPONER LA POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION

- I. Proponer para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de declaraciones de los contribuyentes y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos y derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos, tratándose de importación o de exportación.

PROPONER PROGRAMAS DE ACTIVIDADES A LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

- II. Proponer para aprobación superior, los programas de actividades de las Administraciones Fiscales Regionales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas tratándose de impuestos coordinados en los términos de los convenios y acuerdos respectivos, para la revisión de declaraciones de los contribuyentes y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en la materia señalada en la fracción anterior.

PROPONER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION

- III. Proponer para aprobación superior, los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse la revisión de declaraciones de los contribuyentes y comprobación del cumplimiento de las obligaciones en las materias a que se refiere la fracción I de este artículo, y las que deban realizar en la materia de su competencia las Administraciones Fiscales Regionales y las autoridades fiscales de las entidades federativas que actúen con fundamento en los convenios y acuerdos de coordinación fiscal respectivos, así como evaluar sus resultados.

ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

- IV. Asesorar y supervisar la implementación de sistemas y procedimientos y métodos en las Administraciones Fiscales Regionales en la materia de su competencia.

COADYUVAR EN PROGRAMAS DE PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

V. Participar con unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias para su inspección y comprobación.

REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS

VI. Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos y para que proporcionen los datos, otros documentos e informes, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en la materia señalada en la fracción I de este artículo.

REVISAR DECLARACIONES

VII. Revisar las declaraciones de los contribuyentes y comprobar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales en materia de impuestos, derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS REVISIONES A LAS AUTORIDADES COMPETENTES

VIII. Comunicar los resultados obtenidos en las revisiones de las declaraciones de los contribuyentes y de la comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales en las materias señaladas en la fracción anterior, a las autoridades competentes para determinar créditos y a los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES LOS HECHOS U OMISIONES

IX. Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones que entrañen o que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, o en las leyes fiscales, o bien, que consten en la documentación o expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, para que, en su caso, hagan valer su inconformidad con los mismos.

INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS

X. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

DIRECTIVOS DE REVISION DE DECLARACIONES

La dirección de revisión de declaraciones estará a cargo de un director, auxiliado por el subdirector de revisión de declaraciones y por los jefes y subjefes de los departamentos de revisiones especiales, de escritorio y de revisión de declaraciones.

COMPETENCIA DE LA DIRECCION DE REVISION DE DICTAMENES

Artículo 62 del Reglamento de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- compete a la Dirección de Revisión de Dictámenes:

PROPONER LA POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION

- I. Proponer, para aprobación superior, la política y los programas en materia de revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos registrados, sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes para comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos, derechos y sus accesorios de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros, y a los aprovechamientos tratándose de importación o de exportación.

PROPONER PROGRAMAS DE ACTIVIDADES A LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

- II. Proponer para aprobación superior, los programas de actividades de las Administraciones Fiscales Regionales, para que a través de la revisión de los dictámenes formulados por contadores públicos registrados, se compruebe el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en los impuestos federales señalados en la fracción anterior.

PROPONER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION

- III. Proponer para aprobación superior, los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse la revisión de dictámenes formulados por contadores públicos registrados, relacionados con las declaraciones de los impuestos federales a que se refiere la fracción I de este artículo, y las que deban realizar en la materia de su competencia las Administraciones Fiscales Regionales, así como evaluar sus resultados.

ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

- IV. Asesorar y supervisar la implementación de sistemas, procedimientos y métodos en las Administraciones Fiscales Regionales en la materia de su competencia.

COADYUVAR EN PROGRAMAS DE PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LAS EMPRESAS

- V. Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación a los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias a su inspección y comprobación.

AUTORIZAR LOS DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO

- VI. Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes; llevar el registro y control de dichos contadores; revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales; así como suspender o cancelar, en los casos que proceda, el registro correspondiente, por no cumplirse con dichas disposiciones fiscales.

REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS

- VII. Requerir información a contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, las declaraciones y avisos, para que proporcionen los datos, otros documentos e informes, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en las materias señaladas en la fracción I de este artículo.

COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS REVISIONES A LAS AUTORIDADES COMPETENTES

- VIII. Comunicar los resultados obtenidos en las revisiones de los dictámenes formulados por contadores públicos registrados, a las autoridades competentes para determinar créditos y a los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES LOS HECHOS U OMISIONES

IX. Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones que entrañen o que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación, o en las leyes fiscales, o bien, que consten en la documentación o expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, para que, en su caso, hagan valer su inconformidad con los mismos.

INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS

X. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

DIRECTIVOS DE REVISION DE DICTAMENES

La Dirección de Revisión de Dictámenes estará a cargo de un director, auxiliado por el subdirector de Revisión de Dictámenes y por los jefes y subjefes de los departamentos de Revisión de Dictámenes "A", "B", "C", "D", "E" y "F".

COMPETENCIA DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL

Artículo 63 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Compete a la Dirección de Auditoría Fiscal:

PROPONER LA POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION

I. Proponer para aprobación superior, la política y los programas en materia de auditoría, inspección y comprobación del cumplimiento de las disposiciones fiscales relativas a impuestos y derechos, sus accesorios, y de aprovechamientos de carácter federal, con excepción de las relativas a los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos tratándose de importación o exportación.

PROPONER PROGRAMAS DE ACTIVIDADES DE LA ADMINISTRACION FISCAL REGIONAL

- II. Proponer para aprobación superior, los programas de actividades de las Administraciones Fiscales Regionales y de las autoridades fiscales de las entidades federativas tratándose de impuestos coordinados en los términos de los convenios y acuerdos respectivos, para la inspección y comprobación del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes en las materias señaladas en la fracción anterior.

PROPONER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION

- III. Proponer para aprobación superior, los sistemas y procedimientos a que debe ajustarse la inspección y comprobación en las materias a que se refiere la fracción I de este artículo y las que deban realizar en la materia de su competencia las Administraciones Fiscales Regionales y las autoridades fiscales de las entidades federativas que actúen con fundamento en los convenios y acuerdos de coordinación fiscal respectivos, así como evaluar sus resultados.

ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

- IV. Asesorar y supervisar la implementación de sistemas, procedimientos y métodos en las Administraciones Fiscales Regionales en la materia de su competencia.

PARTICIPAR EN LOS PROGRAMAS DE PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS UTILIDADES DE LA EMPRESA

- V. Participar con las unidades administrativas competentes de la Secretaría, en los programas conjuntos relativos a la aplicación de las disposiciones en materia de participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas y realizar las actividades necesarias para su inspección y comprobación.

ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

VI. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de impuestos, derechos, sus accesorios, y de aprovechamiento de carácter federal.

REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS

VII. Requerir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, la presentación de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes y proceder a su revisión, a fin de comprobar el cumplimiento de las obligaciones fiscales en las materias a que se refiere la fracción I de este artículo.

COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS VISITAS A LAS AUTORIDADES COMPETENTES

VIII. Comunicar los resultados obtenidos en las visitas domiciliarias, inspecciones, verificaciones, y demás actos de comprobación a las autoridades competentes para determinar créditos a los organismos fiscales autónomos que corresponda, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzan sus facultades.

DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES LOS HECHOS U OMISIONES

IX. Dar a conocer a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, los hechos u omisiones que entrañen o que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales, que se conozcan con motivo del ejercicio de las facultades de comprobación previstas en el Código Fiscal de la Federación o en las leyes fiscales, o bien, que consten en la documentación o expedientes que lleven o tengan en su poder las autoridades fiscales, para que, en su caso, hagan valer su inconformidad con los mismos.

INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS

- X. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría, en el desempeño de sus funciones.

DIRECTIVOS DE AUDITORIA FISCAL

La Dirección de Auditoría Fiscal estará a cargo de un Director, auxiliado por el Subdirector de Auditoría y por el Jefe y el Subjefe del Departamento de Auditoría; así como por los auditores e inspectores que sean necesarios.

FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

Artículo 133 del Reglamento Interior de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Las Administraciones Fiscales Regionales podrán, por conducto de los servidores públicos autorizados, dentro de su circunscripción territorial y en los términos del acuerdo de delegación respectivo:

APLICAR POLITICAS Y PROGRAMAS

- I. Aplicar las políticas, programas, sistemas, procedimientos y métodos de trabajo, establecidos por las unidades administrativas competentes de la Subsecretaría a que queden adscritas.

LLEVAR Y MANTENER ACTUALIZADO EL REGISTRO FEDERAL DE CONTRIBUYENTES

- II. Llevar y mantener actualizado el Registro Federal de Contribuyentes, en lo relativo a su circunscripción y los demás registros que establezcan las leyes fiscales, con excepción de los aduanales y el de vehículos, así como ordenar y practicar visitas de verificación de cumplimiento de obligaciones en estas materias y suministrar a la Dirección General de Recaudación los datos e informes necesarios para integrar el Registro Federal de Contribuyentes relativo a todo el país.

DIRIGIR, SUPERVISAR Y EVALUAR A LAS OFICINAS FEDERALES DE HACIENDA

- III. Dirigir, supervisar y evaluar la operación de las Oficinas Federales de Hacienda y las Oficinas Federales de Muestreo y Ensaye.

REVISAR Y CONSOLIDAR LA CONTABILIDAD DE RECAUDACION

- IV. Revisar y consolidar la contabilidad de ingresos y movimientos de fondos de las oficinas recaudadoras y demás cuentadantes que le correspondan dentro de su circunscripción territorial, y expedir las observaciones de glosa correspondientes y proporcionar a la Dirección General de Recaudación la información necesaria para la integración de la cuenta pública.

COADYUVAR AL CUMPLIMIENTO DE CONVENIOS

- V. Coadyuvar con las entidades federativas para el correcto cumplimiento de los convenios y acuerdos de coordinación fiscal.

RECIBIR DOCUMENTACION OFICIAL DE PARTICULARES

- VI. Recibir de los particulares y, en su caso, exigir las declaraciones, avisos, manifestaciones y demás documentación a que obliguen las disposiciones fiscales y que conforme a las mismas no deban presentarse ante las Oficinas Federales de Hacienda, o a otras autoridades fiscales.

VIGILAR LA PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES

- VII. Vigilar que los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones, sus accesorios y de aprovechamientos, cumplan con la obligación de presentar declaraciones ante las oficinas recaudadoras, con excepción de los impuestos al comercio exterior, a los derechos por servicios aduaneros y a los aprovechamientos en materia de importación o de exportación.

TRAMITAR Y RESOLVER SOLICITUDES DE DEVOLUCION

VIII. Tramitar y resolver solicitudes de devolución de cantidades pagadas indebidamente al fisco o cuando legalmente así proceda; así como reconocer la existencia de créditos en contra de éste para efectos de compensación y resolver sobre la procedencia de compensaciones efectuadas, en la materia de su competencia.

RESOLVER CONSULTAS Y CONCEDER AUTORIZACIONES

IX. Resolver las consultas que formulen los interesados respecto a situaciones reales y concretas sobre la aplicación de las disposiciones fiscales y conceder las autorizaciones previstas en las mismas, en las materias de su competencia.

ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS

X. Ordenar y practicar visitas domiciliarias, inspecciones y verificaciones, así como realizar los demás actos que establezcan las disposiciones fiscales para comprobar el cumplimiento de las obligaciones de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados en materia de contribuciones; sus accesorios y de aprovechamientos.

REVISAR DECLARACIONES

XI. Revisar las declaraciones de los contribuyentes y responsables solidarios y comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo.

REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS

XII. Requerir a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados para que exhiban la contabilidad, declaraciones y avisos y para que proporcionen datos, otros documentos e informes, a fin de comprobar el cumplimiento de las disposiciones fiscales en las materias señaladas en la fracción VII de este artículo. Los requerimientos para la presenta-

ción de libros de contabilidad, documentos, correspondencia e informes podrán efectuarse a los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados con domicilio fuera de su circunscripción territorial, cuando tengan relación con los contribuyentes domiciliados en su propia circunscripción territorial.

AUTORIZAR LOS DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO

XIII. Autorizar a los contadores públicos para formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de su competencia, así como revisar que los mencionados dictámenes reúnan los requisitos establecidos en las disposiciones fiscales.

INFORMAR A LA DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION LAS IRREGULARIDADES DE LOS CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS

XIV. Informar a la Dirección General de Fiscalización de las irregularidades cometidas por contadores públicos, al formular dictámenes sobre los estados financieros relacionados con las declaraciones de los contribuyentes de que tenga conocimiento, con motivo de sus actuaciones.

DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES DE LOS HECHOS U OMISIONES

XV. Dar a conocer los contribuyentes o responsables solidarios, los hechos u omisiones que puedan entrañar incumplimiento de las disposiciones fiscales y que conozca con motivo del ejercicio de sus facultades de comprobación, así como a las autoridades y a los organismos fiscales autónomos competentes, aportándoles los datos y elementos necesarios para que dichas autoridades y organismos ejerzán sus facultades.

RECIBIR INCONFORMIDADES DE LOS CONTRIBUYENTES

XVI. Recibir de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, las inconformidades que formulen las pruebas que ofrezcan, en relación con los actos de comprobación efectuados por las autoridades competentes, estudiarlas y tomarlas en cuenta, en su caso, al determinar los créditos fiscales correspondientes.

DETERMINAR LOS IMPUESTOS A CARGO DE LOS CONTRIBUYENTES

XVII. Determinar los impuestos y accesorios de carácter federal, a cargo de los contribuyentes, responsables solidarios y demás obligados, excepto los impuestos al comercio exterior; así como los derechos y aprovechamientos y sus accesorios que no estén señalados como de la competencia de otra unidad administrativa de la Secretaría o de otra Secretaría de Estado.

ESTUDIAR Y ANALIZAR CORRECCIONES DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE

XVIII. Estudiar y analizar la procedencia de la corrección que efectúe el contribuyente de su situación fiscal, con motivo de la notificación que del acta parcial le hagan saber las autoridades competentes que ejerzan las facultades de comprobación; y en su caso, emitir la resolución que proceda respecto de dicha corrección.

EJERCER FACULTADES SOBRE SUJETOS A BASES ESPECIALES

XIX. Ejercer las facultades a que este artículo se refiere respecto de los contribuyentes sujetos a bases especiales de tributación, que no correspondan a las autoridades fiscales de las entidades federativas conforme a los convenios de coordinación respectivos.

DICTAR RESOLUCIONES DE P.T.U.

XX. Dictar las resoluciones que correspondan en relación con la participación de los trabajadores en las utilidades de las empresas.

IMPONER SANCIONES ADMINISTRATIVAS

XXI. Imponer las sanciones administrativas que correspondan a las infracciones fiscales, en la materia de su competencia.

CONDONAR MULTAS

XXII. Condonar las multas que imponga y las impuestas por las unidades administrativas que de ella dependan.

AUTORIZAR EL PAGO DIFERIDO DE CREDITOS FISCALES

XXIII. Autorizar el pago diferido o en parcialidades de los créditos fiscales en las materias de su competencia, previa garantía de su importe y accesorios legales, así como resolver sobre las solicitudes de dispensa de la garantía del interés fiscal, previo acuerdo de la Subprocuraduría Fiscal Regional cuando el crédito impugnado en el recurso sea conexo a otro que esté controvertido ante el Tribunal Fiscal de la Federación.

RESOLVER LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS

XXIV. Resolver los recursos administrativos de su competencia.

ORIENTAR A LOS CONTRIBUYENTES

XXV. Orientar a los contribuyentes respecto al cumplimiento de las disposiciones fiscales, al calendario de aplicación de las mismas y a los procedimientos y formas para su debida observancia, en la materia de su competencia.

INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS

XXVI. Informar a la Procuraduría Fiscal de la Federación por conducto de la Subprocuraduría Fiscal Regional de los hechos de que tenga conocimiento con motivo de sus actuaciones, que puedan constituir delitos fiscales o delitos de los servidores públicos de la Secretaría en el desempeño de sus funciones.

COORDINARSE CON LAS DEMAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

XXVII. Coordinarse en la materia de su competencia con las demás unidades Administrativas Regionales de la Secretaría y con las autoridades fiscales de las entidades federativas coordinadas, para el mejor ejercicio de sus facultades.

DIRECTIVOS DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

Cada Administración Fiscal Regional estará a cargo de un Administrador Fiscal Regional, del que dependerán las oficinas Federales de Administración Tributaria; las Subadministraciones de Recaudación de Fiscalización, Técnica y de Informática; la Coordinación Administrativa, los departamentos de Registro y de control de obligaciones de notificación y cobranzas, recepción de recaudación y contabilidad de ingresos, revisión de declaraciones, de dictámenes de auditoría fiscal, servicios al contribuyente, de liquidación, de procesos manuales, proceso de datos, de aplicaciones y de recursos administrativos; así como las oficinas federales de Hacienda principales, subalternas y agencias y las oficinas federales de muestreo y ensayo de su circunscripción territorial y los auditores e inspectores que sean necesarios.

COMPETENCIA DE FUNCIONARIOS EN MATERIA DE RECURSOS

Artículo 145.- Los directores, subdirectos, subadministradores, subdelegados, jefes y subjefes de departamento y los jefes y subjefes de unidad y de oficina, están facultados para:

MEDIDAS DE APREMIO

- I. Aplicar, cuando proceda, las medidas de apremio de ley.

EXPEDIR CERTIFICACIONES

- II. Expedir certificados de constancia de los expedientes relativos a los asuntos de su competencia.

SANCIONAR

- III. Sancionar a quienes no citen la clave de Registro Federal de Contribuyentes o lo hagan erróneamente en las promociones, solicitudes y demás documentos que presenten ante dichas autoridades.

OTROS ACTOS

- IV. Realizar los demás actos necesarios para hacer efectivas sus facultades.

LA DIRECCION DE FISCALIZACION ESTABLECE SUS PROGRAMAS DE TRABAJO PARA LA REVISION DE ESTADOS FINANCIEROS, LOS CUALES SE DETALLAN A CONTINUACION:

Programa general de auditoria para contribuyentes con ingresos anuales de millón y medio a cien millones.

INTRODUCCION

La finalidad principal es la localización de la documentación comprobatoria de los ingresos y de las compras llevadas a cabo por el contribuyente visitado y su confronta selectiva, contra registros de primera anotación autorizados de ventas y compras, para conocer las omisiones y obtener la documentación que las compruebe.

Otro objetivo es conocer la cantidad y calidad de mercancías, de maquinaria y equipo, mobiliario y equipo de oficina, procesos productivos, tamaño y calidad de inmuebles y de sus instalaciones, cantidad y capacidad del equipo de reparto, cantidad y categoría de su personal, así como la clase efectiva de las operaciones que realiza.

Por lo que en todo inicio debe estar presente el jefe de grupo (supervisor). También conviene que en el mayor número de inicios esté presente el jefe de departamento (coordinador).

PROGRAMA GENERAL DE INICIO - ANALITICO

1. Apenas recibida la orden proceda a:
 - 1.1 Anotar el nombre de los visitantes y de los ayudantes que van a realizar la auditoria.
 - 1.2 Confrontar nombre y domicilio del contribuyente que consta en la orden.
 - 1.3 Estudiar los antecedentes y darlos a conocer a visitantes y ayudantes así como cual es el giro del visitado, mencionando las peculiaridades del giro y las modificaciones que tendrán que hacerse a los procedimientos habituales.

- 1 ALTERNATIVA.- Se localiza al contribuyente; se encuentra el representante legal; tienen la documentación; permiten la realización de la visita.
2. Antes de entrar a las oficinas de la empresa a auditar, sino se pudo comprobar nombre y domicilio del contribuyente en los términos del procedimiento No. 1.
 - 2.1 Confronte, nombre del contribuyente y su domicilio que consta en el directorio del edificio o en letreros fuera del negocio contra el que aparece en la orden para cerciorarse si coinciden.
 - 2.2 De no coincidir, regrese a las oficinas de la Dirección de Auditoría Fiscal o de la Administración Fiscal Regional, sin entrar a las del contribuyente, para corregir la orden.
3. Para entregar la orden de auditoría, proceda a:
 - 3.1 Entrar a la empresa sin ostentarse como auditores fiscales y solicitar hablar con el representante legal o el dueño (empresa de persona física). Dejando un ayudante en la entrada para evitar retiren documentación o libros.

Al presentarse el dueño o representante legal se le entregará la orden de auditoría.
 - 3.2 Identifique al representante legal con credencial que contenga fotografía y solicite la escritura constitutiva o de asamblea de accionistas protocolizada ante notario, en la que conste su nombramiento como tal. En caso de una empresa de persona física, además de la credencial para identificarlo, solicite el aviso de alta.
 - 3.3 Los visitantes se identificarán, exhibiendo sus credenciales emitidas por las autoridades estatales o los oficios que hacen sus veces.
 - 3.4 Recabe de la persona que recibió la orden, firma de recibido y la fecha consignando su nombre, su categoría, hora y sello de la empresa.

4. Para localizar la documentación que contengan operaciones de ingreso o de compras proceda a:
 - 4.1 Acuda al departamento de contabilidad y simultáneamente pida los libros y documentación, proceda a concentrarlos.
 - 4.2 Terminado lo anterior designe a un ayudante a que permanezca en el departamento de contabilidad, para impedir la salida de los libros y documentación.
 - 4.3 Recorra en compañía del representante legal o del dueño, o bien, de la persona que ellos designen; todo cuarto, tapanco, bodega, etc., que exista en la empresa. Pida autorización y abra toda clase de muebles que encuentre y concentre la documentación de empresas y de ingresos que localice, así como cualquier libro o registro o diarios auxiliares.
 - 4.4 Tome nota por escrito de la clase, calidad, tamaño y cantidad de: mercancías, materias primas, materiales y envases, así como; de los inmuebles, de los departamentos productivos, del equipo de oficina, categoría y número del personal y capacidad del departamento de despacho de pedidos, para conocer todos sus signos externos, los que deben guardar congruencia con la clase y la cantidad de las cifras declaradas. Durante el recorrido, identifique las diversas formas que tiene en uso la empresa. Obtenga una forma en blanco de cada una de ellas, inutilizándolas con la palabra cancelada.
5. Para cerciorarse estén contabilizadas en libros autorizados y declaradas todas las operaciones contenidas en:
 - Documentación de ingresos y compras
 - Registros de cualquier clase no autorizados, sobre todo los de primera anotación
 - Diarios generales o auxiliares o registros de primera anotación autorizados

Lleve a cabo las siguientes confrontas:

- 5.1 De cada clase de facturas o remisiones, tomando varias de dos o tres meses, confronte número, fecha, nombre del cliente e importe contra registro de primera anotación de ventas autorizado, confronte que abarcará inclusive la documentación que obra en los expedientes de clientes.

Informe al jefe de grupo de inmediato si algunas no están contabilizadas.

- 5.2 En su caso, confronte pedidos, remisiones, vales de salida de almacén con los datos de: nombre del cliente, fecha, clase y cantidad de artículos e importe, contra las facturas e informe al jefe de grupo si algunos no están facturados.

- 5.3 Confronte número y fecha de la factura, nombre de proveedor e importe.

- 5.4 Confronte las operaciones que constan en registros de venta (no autorizados) de haberse localizado: numeración de facturas o remisiones de venta, su fecha, importe, nombre del cliente, contra esos mismos datos en el registro de primera anotación de ventas, que está autorizado.

Informe al jefe de grupo si alguna o todas las operaciones que consten en estos registros no autorizados, no están contenidos en los autorizados.

- 5.5 Confronte los totales mensuales del registro económico contra los totales mensuales del autorizado.

- 5.6 Si sólo existe registro de primera anotación no autorizado, tabulelo por dos o tres meses y confronte esos totales contra lo que constan en el mismo libro y en el mayor autorizado.

- 5.7 Proceda en los mismos términos de los procedimientos 5.4, 5.5 y 5.6 en relación a registros de primera anotación de compras no autorizados, de haberse localizado.

5.8 En caso de que en la empresa se lleven dos juegos de auxiliares de clientes, proveedores, almacenes, procedase a:

Confrontar ambos auxiliares, pues es posible que en el auxiliar que no se lleve en contabilidad consten registradas, operaciones que no se contemplaron en libros de contabilidad autorizados e informe al jefe de grupo.

5.9 Confronte los saldos mensuales de las cuentas de mayor que controlan los ingresos contra las declaraciones mensuales de IVA.

5.10 Tabule las cuentas de resultados del libro mayor y confronte esos totales contra los que constan en la declaración del impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles.

6. En relación a la documentación que comprueba operaciones de ingresos y de compras no contabilizadas, proceda a:

6.1 Amplíe la prueba de confronta citada en 5.1 y 5.4 a toda clase de documentos de ingresos sobre las que ya se encontraron operaciones no contabilizadas.

6.2 De haberse encontrado facturas de compras no contabilizadas, amplíe la prueba hasta confrontar toda la documentación de compras. Sólo se puede suspender la confrota si la omisión no es considerable.

6.3 Terminadas las confrontas citadas, el primer día de inicio, proceda de inmediato al secuestro pero sin incurrir en ninguna clase de arbitrariedades y levante acta de secuestro, deje como depositario al representante legal o retire de la empresa esa documentación y registros en relación a la importancia de las irregularidades que prueban y siempre de común acuerdo previo o de momento con el jefe del departamento.

Recabe en la primera hoja de cada uno de los registros que contienen operaciones no vaciadas a la contabilidad autorizada, la firma del representante legal o del dueño, bajo una leyenda en que se indique: clase de operaciones que contiene ese registro y que son operaciones realizadas por el contribuyente auditado.

7. De haberse localizado, mercancías de importación en las bodegas o en cualquier parte de la empresa, proceda a:
 - 7.1 Localizar la documentación aduanal que ampara su legal internación al país o requierala.
 - 7.2 Confronte la clase y cantidad de bienes de importación en existencia y en su caso, aún nombre del proveedor, etiquetas en las mercancías contra la clase y cantidad que consta en la documentación y nombre del proveedor.
 - 7.3 De no estar amparadas con documentación aduanal, informe al jefe de departamento o al de unidad.
 - 7.4 En caso de que el sujeto pasivo no pueda demostrar la legal introducción al país de la mercancía de importación, controle la mercancía y levante acta parcial, haciendo consta el inventario de esa mercancía y nombrando depositario de la misma al representante legal. El jefe de departamento dará aviso a la Dirección General de Aduanas.
8. Desahogue el cuestionario de investigación fiscal
9. El primer día de la auditoría selle, con el sello de la Dirección de Auditoría Fiscal, especial para tal efecto, los registros de primera anotación autorizados o no, y en el libro diario general inmediatamente después de la última operación contabilizada y selle las principales cuentas de resultados en el libro mayor, así como las de clientes, proveedores, inversiones en activo fijo. Estos libros se sellarán así aun cuando se recojan.
10. Determine con base en la documentación que ha revisado, así como los avisos de alta o de baja, si la empresa auditada realiza operaciones en:
 - Dos o más entidades federativas
 - En las zonas libres o franjas fronterizas, que cita el artículo 2 de la Ley del Impuesto al Valor Agregado.

11. Recuerde que la documentación y los registros que contienen ingresos o compras no contabilizados, que existiendo en la empresa usted no localizó ni recogió, serán retirados por el contribuyente apenas usted se vaya de sus oficinas.
12. Al comenzar a concentrar la documentación, solicite el expediente que contiene las declaraciones de los diversos impuestos a que esté afecta la empresa. Simultáneamente, inquiera si se presentó solicitud para que el dictamen que le rinde un contador público sobre sus estados financieros, se le diese efectos fiscales por el mismo ejercicio que contiene la orden, si se solicitó, comuníquese telefónicamente con la Administración Fiscal Regional para comprobar si se les negó la autorización o si está en el caso de autorización tácita.

En este último caso, el jefe inmediato acudiré a la dependencia que controla las solicitudes de dictaminación, para cerciorarse de que no le fue negada dicha autorización. En este caso dará la orden primero verbal y luego por escrito, de que se suspenda la auditoría.

II. ALTERNATIVA.- No se encuentra el representante legal.

14. En caso de no encontrarse el dueño (negocio de persona física) o el representante legal (sociedad mercantil):
 - 14.1 Entregue la orden de auditoría a la persona de mayor categoría en la empresa y en su caso al departamento de contabilidad.

Identifíquela con credencial que contenga foto grafiá.

- ## III. ALTERNATIVA.- No permiten la realización de la visita. Si se niegan a recibir la orden de auditoría o le impiden el acceso a las dependencias o aún al departamento de contabilidad. Debe tratar de convencerlos exponiéndoles las sanciones que hay para quien impida su realización, habrá que recordarles que su sola oposición es suficiente para revisarles todos los ejercicios aún no liquidados y que no han caducado y no sólo el último.

De no convencerlos, levante acta parcial de (resistencia) requiriendo al contribuyente para que designe los testigos, si no lo hace él, designelos usted.

Se turnará copias de todas las actas de resistencia a la Subdirección Jurídica de la Dirección General de Fiscalización, para que tramite la aplicación de las medidas de apremio y las sanciones.

Las medidas de apremio constan en el artículo 83 fracción VI del Código Fiscal de la Federación.

"Si agotadas las medidas de apremio persiste la resistencia se comunicarán los hechos debidamente documentados al Director General de Fiscalización para que éste decida si se actúa o no ante la Procuraduría Fiscal de la Federación".

IV. ALTERNATIVA.- Cambio de domicilio.

Si en el domicilio al que se expidió la orden ya opera otro negocio proceda a:

Entrar a éste; el jefe de grupo y el visitador sin ostentarse como auditores fiscales, para preguntar el nuevo domicilio del contribuyente a auditar, o en su caso, conocer si sólo se trata de un cambio de denominación o del nombre comercial de dichos contribuyentes.

De ser un negocio diferente habrá que preguntar a las personas que ocupen el local, así como a los vecinos por el nuevo domicilio del contribuyente o del administrador en su caso. Deberá recabar amplia información sobre quien ocupa actualmente el local y si éste está dedicado a algún negocio similar, solicitando aviso de iniciación de operaciones, contrato de arrendamiento y todos los informes necesarios para precisar si tiene o no relación con el contribuyente que se trata de localizar. Para esto identifiquese como autoridad fiscal.

Para localizar al contribuyente solicite información adicional en:

- El Registro Federal de Contribuyentes
- El Registro Público de la Propiedad y del Comercio
- La propia Tesorería del Estado
- La Cámara o agrupación a que pertenezca el visitado, con base en su giro
- Otra dependencia gubernamental que puede tener relación con él. También con base en su giro.

Obtenga copias de avisos de clausura, de cambio de domicilio, cambio de denominación social, de cualesquier otro documento que permita localizarlo y obren en poder de estas oficinas.

En caso de localizar al contribuyente, solicite renovación de la orden y expedición de una nueva con el domicilio actual.

Si no se llegó a localizar, pida la revocación de la orden y envíe todas las actas levantadas y oficios formulados (copias en su caso) y constancias recibidas, que evidencian que realmente se hizo todo lo procedente para localizarlo.

V. ALTERNATIVA.- El contribuyente clausuró.

Si las personas que ocupan actualmente el local a cuyo domicilio está expedida la orden, le informan que la empresa a visitar clausuró proceda a:

Acuda a la Oficina Federal de Hacienda correspondiente a su último domicilio para conocer si:

- Dio aviso de baja

- Garantizó el interés fiscal en los términos del artículo 24 del Reglamento de Código Fiscal de la Federación
- Presentó las declaraciones de liquidación

Levante acta con los datos de la documentación relacionada con la garantía del interés fiscal, consigne en esa acta si se cobró o no la garantía, compulse a la compañía afianzadora con quien se contrató la garantía o a la institución en que se hizo el depósito que garantiza el crédito fiscal. Para cerciorarse si está aún vigente.

Proceda a localizar al liquidador o al último representante legal comenzando por el domicilio donde se indicó se iba a guardar libros y comprobantes.

Si lo localiza, solicítele le exhiba la documentación y libros.

Tanto en el caso anterior como si no lo localiza, presente un informe a su jefe inmediato, por medio de oficio sobre:

- No o si se localizó al liquidador
- Tiene o no los libros, las declaraciones y toda la documentación inclusive la comprobatoria
- Situación de la garantía del interés fiscal
- Posibilidad de cobrar diferencias de impuestos

VI. ALTERNATIVA.- Casi no existe la documentación

- Ordene cronológicamente la que localizó y proceda a tabularla
- Si por el giro, es posible determinar a sus probables proveedores, compulse a todos ellos para determinar sus compras del ejercicio. Confronte ese total contra los declarados y eleve a ingresos los omitidos.

VII. ALTERNATIVA.- Falta total de documentación y de registros

Si no se localizó ninguna clase de documentación ni ningún registro autorizado o no autorizado proceda a:

Determine en función a la clase de materias primas, materiales, mercancías o productos terminados que usted localizó en la empresa, la clase real de las operaciones que realiza el contribuyente y con base en ello:

Determine conjuntamente con el jefe de departamento si procede compulsar a clientes y a proveedores.

Sólo con la autorización del jefe de departamento lleve a cabo la intervención de caja.

Pero en este caso el plazo mínimo de intervención debe ser por 30 días.

Al elevar esos ingresos conocidos con la intervención de caja a todo el periodo revisado tome en cuenta el índice de precios del Banco de México para proceder al ajuste necesario.

VIII. ALTERNATIVA.- La empresa cuenta con dependencias (bodegas) o sucursales en domicilio diferente al de la orden de auditoría.

Si la empresa tiene otras dependencias en domicilio diferente al que consta en la orden y si se conoce antes de formular la orden de auditoría se hará además de la orden, un oficio para poder visitar esos domicilios diferentes.

Presentándose en forma simultánea en todas y cada una de las dependencias.

En relación a documentación y registros localizados en dependencias sitas en domicilios diferentes al de la orden, concentrelas en el domicilio citado de la orden.

Ahí efectúe las confrontas para conocer cuales de esos documentos o registros, contienen operaciones no contabilizadas en libros autorizados.

Levante acta de inicio en los términos del instructivo jurídico para el inicio y desarrollo de las visitas domiciliarias.

PROGRAMA DE INGRESOS

1. Para cerciorarse que se facturaron todos los ingresos.

Confronte contra facturas o contra el documento que la empresa usa para contabilizar sus ingresos (recibos, órdenes de reparación, etc.).

- 1.1 Los datos de fecha: nombre del cliente, descripción y cantidad de artículos e importe que constan en: pedidos, revisiones de entrega, auxiliares de clientes, correspondencia cruzada con clientes, liquidaciones de comisionistas, contratos de compraventa, listas de cobranza, registros económicos de mercancías despachadas y cualquier otra fuente, en que consten esos cuatro datos (nombre del cliente, descripción y cantidad de artículos vendidos, importe, fecha).
 - 1.2 El alcance de la auditoría quedó establecido en la planeación pero el procedimiento deberá hacerse por todas y cada una de las fuentes citadas y aún otros no mencionados aquí, que puedan localizarse en la empresa.
 - 1.3 Recoja la documentación marcada en 1.1 que no esté facturada y por consiguiente es prueba en sí de omisión de ingresos, también cuando sea inferior el importe o número de artículos que consta en la factura en comparación con lo que consta en esos documentos.
- Si en los auxiliares de clientes constan operaciones de ingresos no contabilizados en libros autorizados, recojalos y con compulsas a clientes se determinará si son prueba determinante de omisión o no.

- Por lo que corresponde a listas de cobranza y a liquidaciones de comisionistas, las compulsas son más necesarias para confirmar la omisión.
 - Se recogerá el registro económico que contiene operaciones no registradas o concentradas en libros autorizados. No requerirá la confirmación vía compulsas.
2. Para cerciorarse si se determinó el importe en cada factura en forma correcta proceda a:
- 2.1 Si el precio unitario que consta en facturas es diferente al consignado en contratos celebrados, se tratará de localizar convenios o cartas posteriores en que se acepte su modificación, o si por errores aritméticos se facturó un importe inferior, se compulsará a esos clientes para confirmar o desvirtuar este indicio de omisión.
3. Para cerciorarse que no se efectuaron ventas al costo o a menos del costo.
- Confrontar los precios unitarios que constan en facturas contra los precios de compra unitarios o costos unitarios que constan en inventarios iniciales, en facturas de compra, en hojas de costo, etc. Confrontar también contra inventarios finales el costo unitario de artículos que se empezaron a vender ese año.
 - De haber realizado la auditada ventas a menos del costo investigue la causa y reuna evidencia que compruebe o desvirtúe lo que le hayan dicho. Por ejemplo: le dicen que se trata de mercancías sin movimiento en más de dos años, examinar tarjetas de almacén o facturas de compra y de venta para confirmar que no tuvieron movimiento en ese lapso. De no comprobarse que está justificada la venta a menos del costo, elévelas a ingresos, en los términos de las disposiciones fiscales artículo 17 fracción VI de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

- Seleccione a estos clientes para ser compulsados, es posible que la factura que éstos tienen en su poder muestre un importe superior al de la copia con que se contabilizó esa venta.

4. Verifiqué se haya trasladado correctamente el IVA relativo al efecto.

- Examinar las facturas y determinar si incluyen operaciones gravadas o exentas.
- Repita el cálculo aritmético.
- Verificar que se haya trasladado el IVA por el importe determinado por el auditor y en forma separada al monto de la operación. Es decir que en adición a los importes resultantes de valorar los artículos vendidos a los precios unitarios sobre ese importe se calculó el IVA y se anotó por separado y se sumó al importe de los artículos vendidos para determinar el importe total de la factura.
- Confrontar estas facturas contra el libro de primera anotación de ventas y cerciórese si contabiliza el importe total de la factura o sólo el importe total menos IVA.

En este caso se considerará como omisión para IVA el importe que dejó de acreditar a la cuenta de ventas, es decir, el importe que anota al pie de la factura como IVA trasladado incluido en el precio de venta y que contabiliza como IVA trasladado por pagar.

5. Cerciórese se hayan vaciado al registro de primera anotación todas las facturas expedidas y por el importe correcto al efecto.

5.1 Lea la numeración y fechas de las facturas tanto en el libro de ventas como en las copias de las facturas o en el talonario, cerciórese que la numeración sea corrida e ininterrumpida y que las fechas tengan una secuencia cronológica.

- 5.2 Confronte número, fecha, nombre del cliente, importe de cada factura y el IVA que consta en ellas, contra esos mismos datos anotados en el libro de ventas o en pólizas.
- 5.3 Si los servicios por ventas, prestación de servicios, etc. se registraron en pólizas confronte número de póliza, importe de la operación de ingresos y del IVA trasladado que consta en ellas, contra esos mismos datos que constan en el registro de pólizas.
- 5.4 Si por la clase de operaciones que realiza la empresa, sus ingresos deben contabilizarse separadamente en función a:
- Gravadas y exentas de IVA.
 - Gravadas y exentas con derecho a acreditamiento y a devolución; exentas sin derecho a acreditamiento para IVA.
 - Las entidades federativas en que se realizaron.
 - A las zonas libres y franjas fronterizas que cita el artículo 2 de la Ley del IVA y fuera de ellas en que se realizaron.

Verifique tomando en cuenta su clase, tipo o naturaleza y además en donde se llevaron a cabo tales operaciones, que se hayan contabilizado en cuentas o subcuentas por separado, teniendo esas cuentas o subcuentas los rubros que permitan distinguirlos, pero sobre todo que no se hayan contabilizado como exentas, operaciones gravadas.

- 5.5 Si la empresa tiene en uso simultáneo varias series de facturas desarrolle por cada serie los procedimientos anteriores.
- 5.6 Si algunas facturas no están contabilizadas por estar canceladas, busque el juego completo, original y todas las copias si no solicitelas. Siendo la carencia del original un indicio de omisión de ingresos.

De no localizar los originales y no haberse formulado nueva factura, y ante otros indicios de fraude bajo la forma de facturas de venta canceladas, compulse a tales clientes.

- 5.7 Relacione todas las facturas, remisiones, recibos, etc. que no se registraron; las que lo fueron por un importe inferior, o que por otras causas, evidencian omisiones de ingresos, así como a las que conteniendo operaciones gravadas, se contabilizaron como exentas. Pero que no quedaron desvirtuadas esas omisiones, mediante la realización de procedimientos adicionales, sino que precisamente éstos confirman la omisión.
6. Para cerciorarse que no hubo errores de suma en diario de primera anotación, ni de pases al mayor proceda a:
 - 6.1 Tabule las copias de las facturas o de las remisiones, o de los recibos que amparan los ingresos, o el libro de ventas, o el registro de pólizas, tanto en la columna de ingresos como en la del IVA trasladado y confronte su resultado contra el que consta como total mensual de esas dos columnas en esos registros.
 - 6.2 Confronte los totales acabados de citar, contra los que quedaron contabilizados en las cuentas de mayor respectivas, al concentrarse mensualmente esos registros.
 - 6.3 La diferencia entre los totales determinados y ratificados por el auditor, contra los que constan concentrados en las cuentas de mayor de ingresos omitidos y así se consignará en los papeles de trabajo.
7. Determinar si la empresa declaró para efectos del impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles del IVA, el importe que como operaciones gravadas tiene contabilizadas al efecto:
 - 7.1 En una cédula en la que consten como columnas las diversas clases de operaciones gravadas que realizó la visitada y como renglones los meses, vacíe sólo el importe bruto de las operaciones de ingresos acumulados al ISR, así como en columnas adicionales las disminuciones que hay que hacer a las mismas por devoluciones, rebajas y bonificaciones, tomando esas cifras del mayor o de auxiliares engranados al mayor.

Con esto sólo se trata de conocer si declaró lo que la misma empresa tiene contabilizado como ingresos acumulables para ISR y como gravables para IVA.

7.2 Confronte tanto los ingresos brutos como los netos, contra lo manifestado como ingresos en la declaración anual del ISR.

7.3 De existir diferencias investigue:

- Si no se compensan diferencias de más con las de menos.

- Si no se declaró un ingreso restándolo de un egreso y presentado sólo el neto en la declaración.

- De no desvirtuarse la diferencia, los ingresos contabilizados de menos, son omisiones de ingresos.

7.4 Del total de ingresos netos anuales y mensuales acumulables al impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles, efectúe en esa misma cédula o en otra, las adiciones y en su caso, las eliminaciones para llegar a los ingresos a declarar en cada mes y en cada año, para efectos del IVA.

Tome en cuenta que en el caso del IVA, también son operaciones gravadas a declarar, las importaciones hechas de servicios (asistencia técnica); y las importaciones por uso de bienes tangibles (carros de ferrocarril); y las importaciones de bienes intangibles (regalías por la utilización de una marca, etc.). Por lo cual serán partidas a sumar a los ingresos declarados en ISR, para determinar el monto o valor de las operaciones a declarar en el IVA.

7.5 Anote en columna adicional, el importe incluido en las declaraciones mensuales del IVA, a partir del 1o. de enero de 1980.

7.6 Si la empresa no declaró todas las operaciones gravadas que tenía contabilizadas, pregunte al representante legal y por separado al contador de la empresa. En todo caso debe examinar la documentación que compruebe o anule lo expresado verbalmente por esos funcionarios.

Tome en cuenta la posibilidad de que ingresos esporádicos o algunos habituales, no se declaren como ingresos sino que por haberse acreditado en los libros de cuentas de gastos, estos gastos se presentan en las declaraciones del impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles, netos de tales ingresos. En este caso no hay omisión de ingresos.

7.7 Las diferencias de menos confirmadas por usted con base en el procedimiento 7.6 se considerarán ingresos omitidos.

8. Para cerciorarse que sobre pagos al extranjero por conceptos tales como:

Asistencia técnica, regalias, alquiler de maquinaria y carros de ferrocarril, etc., se han declarado como operaciones gravadas en IVA y proceda a desarrollar lo siguiente:

8.1 En base a las cantidades cargadas a resultados por esos conceptos en una columna adicional a la cédula en procedimiento 7.4 a determinar en ella el importe neto de los que procede manifestar en las declaraciones de IVA porque deben formar parte de las cifras a declarar en ese impuesto.

9. Si la empresa realizó simultáneamente operaciones gravadas a diversas tasas en IVA, la cédula citada en 7.4 deberá analizarse en igual forma o formularse cédulas por cada tasa y confrontarlos contra los contabilizados.

10. Para cerciorarse que se contabilizaron todos los intereses cargados a clientes:

10.1 Examine pedidos, tarjetas de clientes, expedientes, contratos, notas de cargo, etc. para determinar si la empresa carga intereses a sus clientes al otorgarles crédito en cuenta abierta, o al firmar estas letras o pagarés, así como si al vencimiento de los adeudos se les cargarán intereses moratorios.

10.2 Calcule los intereses con base en la tasa acordada con los clientes, el plazo del crédito y el monto de la operación comparando contra lo que aparece en los documentos antes mencionados.

10.3 Calcule el IVA relativo a esos intereses y confróntelo con el que consta trasladado a los clientes en la documentación.

10.4 Si los intereses se han incluido en el monto de la operación, y el IVA ya se ha calculado sobre ese importe total:

Repita la suma con lo que se determinó el importe de la operación, para cerciorarse si se incluyeron los intereses calculados por el auditor.

10.5 Si la empresa carga intereses moratorios, localice operaciones no cubiertas a su vencimiento por los clientes y verifique si se los cargaron o no a esos intereses moratorios.

Lleve a cabo sobre tales intereses los mismos procedimientos anteriores 10.2, 10.3 y 10.4.

10.6 Pregunte al representante legal y por separado al contador y, en su caso, al encargado de los asuntos fiscales, la razón por la que no están contabilizados esos intereses, no fue trasladado el IVA, ni registrado o habiendo sido trasladado, no fue contabilizado.

Acuda a fuentes documentales para confirmar o desvirtuar objetivamente lo expresado por esos funcionarios.

10.7 Relacione todas las operaciones en las que se dejó de calcular o sólo de contabilizar intereses simples o moratorios.

10.8 Tabule las columnas correspondientes a intereses simples o moratorios y los del IVA trasladado y confronte el total contra los que aparecen con sumas del mes por esos dos conceptos en el registro de pólizas o en el que se hayan contabilizado.

10.9 Confronte los totales mensuales contra el vaciado de ese registro en las cuentas de mayor.

11. En relación a cargos adicionales a clientes por seguros, embalaje, fletes, acarreos se recuerda que si los comprobantes originales relativos, están a nombre de los clientes y les son cargados al mismo importe, no se considera como operaciones gravadas de la visitada en IVA.

Pero si están a nombre de la visitada y ella obtiene el reembolso del cliente aunque no modifique su importe para efectos de IVA, se considerarán operaciones gravadas. Los fletes que cobran quienes dan el servicio de autotransporte (autobuses) están exentos.

Si el cargo adicional está condicionado a circunstancias que aún no han acontecido, se gravarán hasta que sean exigibles. Ejemplo: gastos de cobranza, intereses moratorios.

11.1 Tome en cuenta giro de la empresa; y examine contratos, pedidos, correspondencia, tarjetas auxiliares, para conocer si la empresa hace esos cargos a los clientes.

11.2 Examine la documentación que ocupará estos cargos adicionales y si la documentación original no está a nombre del cliente de la auditada cerciorarse si en las notas de cargo y en las pólizas, se hace el cargo del IVA, si está a nombre de los clientes examine la documentación para cerciorarse si fue trasladado en ella el IVA relativo.

11.3 Repita los cálculos para determinar el IVA para cerciorarse que la empresa no incurrió en errores aritméticos.

11.4 Para verificar si se contabilizaron estas operaciones gravadas acreditándose a la cuenta de "otros ingresos" o una similar y a la del "IVA trasladado" cuenta de pasivo, el IVA relativo. Confronte fecha, número de documentos, importe y nombre del cliente del auditado e IVA contra lo anotado en pólizas.

- 11.5 Para comprobar que los intereses examinados en procedimiento 11 anterior, y los cargos adicionales a clientes que se están revisando con éstas, se incluyeron en las declaraciones de I.V.A. a partir del primero de enero de 1980, anote su importe en la cédula que se menciona en el procedimiento 7.4.
12. Si la empresa ampara sus enajenaciones con tiras de máquina registradora, proceda a:
- 12.1 Localizar y examinar el aviso presentado por la visitada para informar a las autoridades que ampararán sus enajenaciones con la tira de auditoría de las máquinas registradoras. Examine las tiras y confronte la firma que en ellas conste, contra las firmas que aparecen en otros documentos como los del auditor interno o en su caso del Administrador para cerciorarse, fueron firmadas por uno de estos funcionarios.
- 12.2 Confronte total de las tiras de máquina registradora contra corte de caja y contra factura global, así como importe y fecha de la factura contra el libro o póliza en el que se registran diariamente.
- 12.3 En su caso, pregunte el significado de las claves de las tiras de la máquina registradora, con las que se clasifican las operaciones gravadas y las operaciones exentas de I.V.A.

Presencie la expedición de esas tiras para comprobar que se están utilizando esas claves con el mismo significado que le dieron al auditor, (presenciando el pago de clientes en las cajas registradoras).

- 12.4 Si la empresa no conserva las tiras, localice la autorización que deben tener al efecto.

Si todos los ingresos son por ventas de mostrador, la carencia de las tiras es un indicio adicional para decidir aumentar el número de compulsas a clientes.

- 12.5 Confronte el vaciado de las facturas globales a libros, procediendo al confrontar este vaciado, en los términos que se indicó para la revisión de ingresos facturados.

Procedimiento número 5 (5.1 a 5.4 de este programa)

13. Si la empresa reside en las franjas fronterizas del norte y la limítrofe con Belice, o en las zonas libres que cita el artículo 2 de la Ley del I.V.A y la auditoría se inicia precisamente en esas áreas geográficas, realice la revisión de ingresos llevando a cabo los procedimientos anteriores de este programa de ingresos, pero en adición.

- 13.1 Examine en las facturas y en la correspondiente cruzada, así como en su caso, en los talones de embarque de los bienes vendidos remitidos, para conocer si los clientes radican dentro de esas mismas áreas geográficas o a esas áreas se les remiten las mercancías.

- 13.2 Si el envío según talones de embarque, se efectúa hacia afuera de esas áreas geográficas, lea en esos mismos talones de embarque quien es el que consta como remitente.

Si es la auditada, la operación se considerará gravada al 15%, pero si es el cliente, se considerará que se dio de recibido dentro de la zona libre o franja fronteriza gravándose al 6%.

- 13.3 En las operaciones celebradas fuera de esas franjas o zonas libres contabilizadas como gravadas al 6% y si no se localizó y no se pudo disponer de los talones de embarque para examinarlos y por consiguiente no se pudo saber si aparece en ellas como remitente la empresa o el cliente, compulse a los transportistas.

Si ni aún se puede conocer quien es el que aparece como remitente se considerarán esas operaciones gravadas al 15%.

- 13.4 Tómese en cuenta lo anterior, al formular la cédula que se cita en 7.4.

14. Si la empresa radica fuera de las zonas libres o franjas fronterizas que cita el artículo segundo de la Ley del I.V.A., pero en su declaración manifestó que las realiza ahí a través de un agente, de un comisionista, de una sucursal o de una bodega, verifique que realmente ahí se realizaron las operaciones.

14.1 El sólo hecho de iniciar la revisión en esa sucursal, o la agencia o compulsar al comisionista, en esas áreas, o en esas zonas, es evidencia de que ahí operan. Solo faltará confirmar que ahí se realizaron todas las operaciones que aparecen contabilizadas como efectuadas en esa zona.

Por otra parte si en las oficinas de la matriz, obra la documentación de la sucursal o agencia o las liquidaciones del comisionista o ahí se efectúa la auditoría.

14.2 Examine facturas de venta en que consta, son expedidas directamente por la sucursal, la agencia o el comisionista que operan en esas áreas geográficas, aunque no es definitiva esa prueba.

14.3 De existir pedidos examínelos para conocer que los clientes los dirigen a la sucursal, la agencia o al comisionista.

14.4 Localice y examine las remisiones que amparan el envío de las mercancías hechas al comisionista, o a la sucursal o a la agencia, así como los talones de embarque.

14.5 Si los talones de embarque muestran que la mercancía es remitida directamente desde fábricas, bodegas o dependencias de la auditada que están fuera de esas zonas, a los clientes de la sucursal o de la agencia, se considerará que las enajenaciones se hicieron fuera de esas zonas.

En el caso del comisionista, el comitente puede enviar directamente las mercancías a los clientes del comisionista, con establecimiento en esas áreas y se considerarán las operaciones de venta en cuestión, como realizadas en esa zona.

15. Si la empresa tiene establecimientos en dos o más entidades federativas, desarrolle por cada uno de los seleccionados los procedimientos anteriores, según la planeación de la auditoría, además:
- 15.1 Tome en cuenta las reglas que da el artículo 50 del Reglamento de la Ley del I.V.A. para identificar que establecimientos realizaron las operaciones.

ENAJENACION DE BIENES:

- MUEBLES.

El que hace la entrega material o la pone a la disposición del adquirente.

- INMUEBLES.

Donde estén ubicados los bienes.

SERVICIOS:

- El que los presta
- Si los prestan dos o más, el que cobre
- Construcción inmuebles. Donde están ubicados

USO O GOCE:

- MUEBLES.

El que los entrega

- INMUEBLES:

Donde estén ubicados estos

16. Proponga a quien debe autorizar las compulsas, lista razonada de clientes que a su juicio procede a compulsar e indique cuales y porque causa no hacerlo personalmente.

16.1 En las compulsas que se envían por correo debe indicarse expresamente que la contestación debe ser firmada por el representante legal.

16.2 Confronte resultado de compulsas contra los ingresos, las devoluciones, rebajas y bonificaciones, que constan contabilizadas.

Si ya se tiene la seguridad de que todo lo que consta en tarjetas auxiliares de clientes está contabilizado y declarado, la confronta se puede hacer contra dichas tarjetas.

Porque las operaciones de ingresos que constan en las contestaciones de compulsas no se encuentren en esas tarjetas, se trataran de localizar en libros de ventas. De no localizarse en ese registro o estar pero a nombre de otro cliente, se considerarán omisiones de ingresos.

16.3 En relación a todas las operaciones reportadas por los clientes y no registradas por la auditada informe del resultado de las compulsas al representante legal de la visitada en los términos del artículo 54 del Código Fiscal de la Federación.

Solicítele en el plazo ahí establecido lo que sobre esas omisiones tiene que exponer.

16.4 Solicite por correo o acuda personalmente a las oficinas de los clientes de los que se determinaron ingresos omitidos, para obtener de ellos los originales o copias de los originales de las facturas expedidas por la visitada y que obras en poder del cliente que si contabilizó, la que para él era una compra.

16.5 En relación a devoluciones, rebajas y bonificaciones que la auditada tiene contabilizadas, pero no sus clientes obtenga de ellos las copias simples, o las copias fotostáticas de cheques, pólizas y auxiliares en que se demuestra que en su caso, el pago lo hicieron sin tomarlas en cuenta porque nunca se les otorgó las bonificaciones y descuentos o nunca sufrió las devoluciones que la auditada tiene contabilizadas.

Todas las disminuciones a ingresos contabilizadas por la auditada y no reales y no comprobadas, se consignaron en acta como: omisiones de ingresos.

17. Si el giro de la empresa consiste en la prestación de servicios gravados, como es el caso de maquilas, taller de reparaciones, almacenaje, lleve usted a cabo los procedimientos anteriores, haciéndoles las adecuaciones necesarias a la clase de ingresos de que se trata y a la forma mercantil, administrativa y contable como trabaja la empresa.

18. Si el giro de la auditada es exclusivamente el otorgar el uso o goce temporal de bienes tangibles, o dentro de los ingresos normales que obtiene, una parte proviene de esa actividad, lleve a cabo los procedimientos anteriores que se mencionan, con las adecuaciones necesarias.

18.1 Confronte contratos celebrados, contrarrecibos expedidos para cerciorarse se cobra efectivamente la renta pactada.

18.2 Confronte relación de inmuebles, casas, oficinas, departamentos, es decir, unidades susceptibles de ser arrendadas propiedad de la auditada, contra el listado de contratos.

Confronte cada uno de esos contratos contra los ingresos contabilizados por rentas.

Para verificar que se contabilizaron todos los ingresos por todos y cada uno de los inmuebles de que es propietaria la visitada, y por todos los meses en que de acuerdo con los contratos estuvieron arrendadas.

18.3 Verifique que por los no destinados a casa habitación que en los recibos (no en los contratos) se haya trasladado el I.V.A.

19. Para cerciorarse que las rebajas, bonificaciones y devoluciones sobre ventas, anotadas en los documentos llamados notas de crédito, o sólo en pólizas y contabilizadas como disminuciones a los ingresos, son reales y que el I.V.A. correspondiente se haya cancelado o restituido al cliente. Proceda a:

19.1 Confronte las disminuciones a los ingresos por rebajas, bonificaciones y devoluciones que constan contabilizadas, contra cualquier documento expedido por los propios clientes en que acusan recibo de esas bonificaciones o anuncian esas devoluciones.

Notas de cargo de los clientes, correspondencia cruzada, etc.

19.2 Sobre todo por aquéllas que no pudo verificar mediante el procedimiento anterior, confrontélas contra las contestaciones en las que los clientes dan a conocer las operaciones que realizaron con la auditada, las devoluciones que le hicieron y las rebajas y las bonificaciones que la auditada les hizo.

19.3 En las notas de crédito o directamente en las pólizas verifique que se haya calculado el I.V.A., correspondiente a cancelar abonándose a la cuenta del cliente o regresando sólo en efectivo y repita el cálculo.

19.4 Examine las relaciones de pagos y las pólizas de ingresos o en diario de caja, o en correspondencia cruzada para comprobar que el pago efectuado por los clientes es neto de estas disminuciones a los ingresos.

19.5 Confronte el vaciado de notas de crédito o pólizas y de éstas a registros de primera anotación para cerciorarse que fueron por el importe correcto y no por uno superior y sobre todo para verificar que el I.V.A., cancelado o restituido se cargó en las cuentas de I.V.A. trasladado.

- 19.6 Sume todas las disminuciones o ingresos que constan contabilizadas en registros de primera anotación y confronte los totales mensuales contra la concentración al mayor.
20. Determine el monto real de los ingresos que debieron declararse para cada impuesto y para cada tasa en su caso, al efecto añada a los declarados, los omitidos, comprobados plenamente por el auditor mediante los procedimientos anteriores.

INVENTARIOS.

1. Para cerciorarse de que existían físicamente la clase y cantidad de artículos que constan en los inventarios adjuntos o incluidos en el libro de inventarios y balances, proceda a:

- 1.1 Confrontar clase y cantidad que constan en etiquetas o en borradores de toma física de inventarios contra esos mismos datos en los listados de inventarios adjuntos (encuadrados) o en el libro de inventarios y balances.

- 1.2 Limitándose a artículos de costo unitario alto:

Examine facturas de venta de los primeros días del ejercicio o en su caso, de las primeras semanas y cuantifique en forma global, los bienes que en ellos constan como vendidos y confronte la cantidad que aparecía en el inventario final.

- 1.3 En el caso de que existan tarjetas de almacén, confronte los artículos en su clase, cantidad o número e importe que constan en los inventarios adjuntos o registrados en el libro de inventarios y balances contra los saldos que constan en dichas tarjetas.

2. Para cerciorarse que están correctamente evaluados los inventarios proceda a:

2.1. Confrontar los precios unitarios a que están valuadas las mercancías, las materias primas, los envases, los materiales, etc., en los inventarios adjuntos o en los que constan en el libro de inventarios y balances contra los precios unitarios que constan en las facturas de las últimas compras efectuadas en el ejercicio base.

2.2 En caso de que la empresa haya valuado a un precio unitario diferente al de costo y lo haya hecho con base en una autorización dada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para evaluar a precio diferente al de costo, localicela y examínela.

2.3 Si por planeación se conoció que la empresa cambió el método de valuación de un ejercicio a otro, por ejemplo: de PEPS a UEPS, analice la forma en que ha determinado el como deducir en la declaración para conocer si lo hizo como se indica en el artículo 65 de R.I.S.R. vigente.

2.4 De haber grandes variaciones: examine facturas de compra de materias primas y contratos colectivos e individuales de trabajo así como recibos y facturas de servicios recibidos por la empresa tanto del ejercicio que se está auditando como del ejercicio inmediato anterior, para conocer si aumentaron o no los precios unitarios de la misma clase de materias primas, envases, materiales y los salarios mínimos y otros salarios de la misma clase de operarios.

3. Para verificar que los inventarios finales coinciden con los de apertura de libros:

3.1 Confronte el importe total que aparece como inventario inicial y final de los resúmenes de inventarios, que constan adjuntos a la declaración o en el libro de inventarios y balances o en el cuaderno por separado, contra el saldo de la cuenta mayor o contra el importe total que aparece en los inventarios iniciales y final en las declaraciones del ejercicio base, para cerciorarse si coinciden.

- 3.2 Confronte el importe del inventario inicial según mayor y según declaración del ejercicio revisado, contra el importe del inventario final del ejercicio anterior que consta en el mayor, libro de inventarios y balances y en la declaración del ejercicio anterior.

Al anotar un inventario inicial al abrir libros diferentes, a los que constan como inventario final en el ejercicio anterior, ocasiona una variación en los resultados declarados originalmente en ese ejercicio (anterior al revisado) que obligan a presentar una declaración complementaria, que de no haberse presentado dicha declaración comentarlo con su superior inmediato para decidir si se pide o no ampliación de la auditoría.

4. Para conocer en su caso, se adquieren mercancías o materia prima o materiales que no constan en los productos terminados o que constan en facturas de venta:
 - 4.1 Confronta la clase de productos que se compraron en el ejercicio según facturas de compra examinadas contra la clase de mercancías que constan en facturas de venta.
 - 4.2 Confronta la clase materias primas, envases, materiales que la empresa compra, contra la clase de productos terminados, tomando en cuenta las fórmulas que componen a estos últimos y que en su caso, constan en la publicidad, folletos, etc., de la empresa y aún en los mismos envases de productos terminados.
 - 4.3 Ante la posibilidad de que están fabricando otro producto cuya venta no registró, o que están vendiendo esa materia prima y como resultado de lo anterior, existen indicios de compras ficticias de mercancías o materiales, o de materias primas, se compulsará a dichos proveedores.
5. Si la empresa corrió ajustes con cargo al costo y abono a "almacén" o a "inventarios" (esto último muy infrecuente) porque el "costo" determinado por comparación de inventarios, esconde u oculta al costo de todo lo que salió de tiendas y bodegas, aun cuando no sea por ventas:

5.1 Determine si ese ajuste se ocasiona por:

- a) Mercancía destruida
- b) Castigo de mercancía deteriorada
- c) Faltantes

5.2 Si el ajuste se ocasionó por faltantes de inventario al levantarse físicamente éste, consignar en actas y en papeles de trabajo que:

- a) La toma del inventario físico la presenciò un Contador Público registrado:
- b) Que el ajuste es el resultado de compensar los faltantes y los sobrantes:
- c) Que los faltantes ya netos, no rebasen el 6% de las compras del ejercicio y
- d) En su caso, que no rebase de los por cientos de merma que reconocen las autoridades de la Secretaría de Comercio o de Agricultura.

5.3 En caso de que no se cumpla con el primer o tercer requisito, consignar en papeles de trabajo las evidencias que acrediten, fue o no, real al faltante.

Por separado, consignar si el monto de la merma queda comprendido dentro de lo que señalan las autoridades citadas.

5.4 No se puede aceptar un faltante no justificado y que puede deberse a sustracciones de empleados o ser precisamente unidades vendidas no facturadas. En este caso, se llevará a ingresos omitidos.

5.5 Si el ajuste se debe a mercancía destruida o castigada, examinar la autorización y/o el acta levantada al efecto.

6. Confronte facturas de compra contabilizadas en los últimos diez días del ejercicio, contra entradas al almacén, de existir estos documentos y contra facturas de venta posteriores, pero anteriores al cierre del ejercicio.

Para cerciorarse que formaban parte de los inventarios finales esos artículos o ya habían sido vendidos. Porque esas mercancías compradas debían formar parte del inventario final o debieron haberse vendido antes del cierre del ejercicio.

7. Sólo con la autorización expresa del jefe de la unidad, se pueden levantar inventarios físicos de mercancías o de productos terminados para retrotraerlas al cierre del ejercicio.

Para obtener la autorización debe mostrársele que:

- Son pocos los artículos con que opera la empresa.
- No son muchas, ni las facturas de venta ni las facturas de compra por el periodo de retrotracción; que son perfectamente legibles esos documentos, lo que permite identificar y distinguir a cada clase de artículo de los demás.
- Que no habiendo sido muchas las compras en el periodo de retrotracción, las existencias físicas son muy superiores al inventario final declarado o muy inferiores, pero en este último caso, es mejor compulsar a clientes, si las ventas del periodo de retrotracción no son muy altas; conviene recordar que el periodo de retrotracción es el tiempo transcurrido entre el cierre del ejercicio que se está auditando y el día en que se piensa levantar el inventario final.

COMPRAS

Para llevar a cabo la revisión de compras, se tiene diseñado un programa general de auditoría para este efecto.

Los puntos más sobresalientes de este programa se describen a continuación:

1. La persona que va a realizar la revisión deberá conocer:

1.1 El tipo de ingresos y compras que obtiene y requiere el contribuyente auditado.

1.2 Los puntos aplicables a las compras de la legislación fiscal vigente (L.I.S.R., L.I.V.A., C.F.F., etc.)

1.3 La mecánicas de contabilización, de archivo y de control referentes a las compras.

1.4 La base establecida en la planeación, sobre qué subcuentas se revisarán, porque meses y que límite de las partidas a analizar por importancia.

2. Por las partidas seleccionadas, se realizará el siguiente trabajo:

2.1 Se cotejarán el nombre del proveedor, fecha, importe y número de la factura, en su caso. Este cotejo se hará del diario de compras o factura o remisión, expediente del proveedor, pedidos, crédito en el auxiliar del proveedor, vales de entrada al almacén y cargo en el auxiliar correspondiente.

2.2 Se examinará en las facturas o remisiones la correcta separación y contabilización del I.V.A., se verificarán cálculos aritméticos.

2.3 Se comprobará que las facturas reúnen los requisitos fiscales que para su deducibilidad requieren las compras o los gastos y para el acreditamiento del I.V.A.

2.4 Deberá examinarse que las mercancías que se adquieren corresponden a la clase de operaciones que realiza el contribuyente auditado.

3. Deberán seleccionarse proveedores para compulsar, principalmente en el caso de que alguno de ellos represente más del 50% de las compras del contribuyente auditado o bien en aquellos casos en que se detecte alguna situación anormal al realizar el trabajo descrito en los puntos 2.1 y 2.2.

La compulsar deberá hacerse personalmente en el caso en que se conozca de antemano que existen compras no contabilizadas obteniendo del proveedor copias de facturas, remisiones, correspondencia, pagos auxiliares.

4. Se deberá confrontar el resultado de las confrontas descritas en el punto 3 anterior, contra los registros del contribuyente auditado y en el caso de existir compras no registradas se deberán relacionar e informar al contribuyente auditado para que aclare las razones y causas por las que se omitió su registro.
5. Se deberá verificar la corrección aritmética de las compras y el I.V.A. relativo y verificar su correcta concentración al mayor y a la declaración respectiva, tanto por el mes (es) determinado (s), como anualmente. Se deberá tomar nota de cualquier diferencia.
6. En el caso de detectar compras no contabilizadas deberá procederse a llevar las compras omitidas a ingresos omitidos de acuerdo a las disposiciones relativas de la L.I.S.R. y de la L.I.V.A.

COMPRAS DE IMPORTACION

Para efectuar la revisión de compras de importación, además de efectuar los procedimientos aplicables del programa de revisión de compras deberán aplicarse los procedimientos indicados en el programa que para tal efecto se tiene implantado.

Los procedimientos que destacan en este programa son los que a continuación se enuncian:

1. Cerciorarse que por las características de operación de la compañía se requiere que se efectúen importaciones.
2. Cotejar las facturas de proveedores contra pedimentos aduanales, órdenes de pago, giros y permisos de importación.
3. Relacionar las clases de mercancías que importó la empresa en el ejercicio auditado, anotando al lado la fracción arancelaria al amparo de la cual cubrió el impuesto de importación.
4. Deberá hacerse una compulsión a la Secretaría de Comercio y Fomento Industrial sobre los permisos de importación que se otorgó al contribuyente en el período sujeto a revisión y obtener copias de ellos.
 - 4.1 Del resultado de la compulsión deberá cotejarse contra las compras de importación realizadas y contabilizadas, y contra las cantidades indicadas en los pedimentos aduanales.
 - 4.2 Los permisos de importación obtenidos, pero no utilizados por la compañía, deberán constar en original y todas sus copias, o bien haberse devuelto a la mencionada Secretaría.
5. Por los pedimentos de importación se deberá realizar los siguientes procedimientos:
 - 5.1 Verificación de cálculos aritméticos.
 - 5.2 Compulsar a la Dirección de Aduanas, o en su caso, confronte el renglón de la tarifa arancelaria de importación aplicada en los pedimentos aduanales para conocer si se aplicó la adecuada.
 - 5.3 Verificar si el cálculo del I.V.A. se hizo considerando como base el precio de adquisición de las mercancías importadas, más todos los impuestos y derechos de importación pagados.
 - 5.4 Verificar que el I.V.A. fue correctamente contabilizado.

6. Comprobar el monto de las compras de importación contra el monto de los gastos aduanales para comprobar si no es desproporcionada la relación.

ADQUISICIONES DE ACTIVO FIJO Y DEPRECIACION

Con el fin de realizar la revisión de las adquisiciones de activo fijo y depreciación se tiene un programa específico del cual enseguida se detallan los puntos más relevantes.

1. Del ejercicio (s) a revisar deberán seleccionarse las adquisiciones de activo fijo que vayan a ser examinadas, y por separado las bajas más importantes.
2. Por las partidas seleccionadas se deberá obtener la documentación original que las ampare verificando que contenga los requisitos correspondientes, que esté a nombre de la compañía auditada, comprobando las operaciones aritméticas, la correcta separación y acreditación del IVA.
3. Por la naturaleza de las operaciones de la compañía, verificar que estas adquisiciones se utilizaron para estos fines.
4. Llevar a cabo un inventario físico de las adquisiciones examinadas y de las principales que indiquen los saldos de las cuentas de mayor, sin pretender hacer un examen exhaustivo. Si no se encontró algún activo fijo se deberá investigar la causa.
5. Por la depreciación se deberá calcular por cada uno de los rubros del activo fijo de acuerdo a los porcentajes determinados en la LISR y compararse contra lo deducido por la empresa auditada en la declaración, indicando claramente si existió depreciación deducida de más o de menos.

GASTOS

Indirectos, de operación, otros, pérdidas.

Con el propósito de hacer una revisión de los gastos de la compañía auditada se cuenta con un programa estructurado para estos fines que a continuación se resumen.

1. Amortización.

1.1 Se aplican básicamente los procedimientos indicados en los puntos 1 a 3 y 5 del programa de activo fijo adaptados a cargos por amortizar y amortización.

2. Sueldos y salarios, honorarios a consejeros, horas extras, honorarios a funcionarios.

2.1 Por el (los) mes (es) seleccionado (s) se suman las nóminas semanales y quincenales en el total de sueldos y salarios y se cotejará contra lo cargado a gastos.

2.2 Selectivamente se cotejarán los nombres de las nóminas contra avisos de alta y baja en el I.M.S.S. y contra las declaraciones bimestrales.

2.3 Se sumarán todas las subcuentas de costos y gastos que sean percepciones afectas al ISR y se cotejará contra la declaración anual.

2.4 Por las percepciones más altas indicadas en la declaración anual se verificará el cálculo del impuesto.

2.5 Selectivamente se verificará el impuesto retenido a empleados sobre un periodo entre la fecha de cierre del ejercicio auditado y la fecha de inicio de la revisión.

2.6 Si se localizan empleados de "paja" se deberán reunir todas las evidencias posibles para probarlo (falta de inscripción en el I.M.S.S., INFONAVIT, R.F.C., etc.).

2.7 Por honorarios y sueldos, cubiertos a familiares de accionistas, ejecutivos, accionistas y funcionarios se deberá verificar que se retuvo y enteró el impuesto correspondiente y se incluyó en la declaración anual, investigue las funciones y puesto que desempeño en el ejercicio auditado y de acuerdo a esto deberá obtenerse la documentación comprobatoria de que efectivamente se recibió el servicio. Adicionalmente se solicitará a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros copia del anverso y reverso de los cheques con que se efectuaron los pagos para cerciorarse que fueron cobrados por dichos funcionarios, finalmente deberá examinarse la declaración de ISR como persona física de estos funcionarios.

2.8 Por el mes en que se cubrió la PTU se sumará esta y todas las remuneraciones de ese mes y coteje que haya sido la base para el pago del 1% sobre erogaciones sobre remuneraciones.

2.9 Por ese mismo bimestre deberá cotejarse la base para el pago del 5% de cuotas al INFONAVIT excluyendo horas extras, PTU y los sueldos ordinarios por la porción que rebasen 10 veces el salario mínimo.

3. HONORARIOS

3.1 Se seleccionarán los recibos a examinar comprobando que reúnen los requisitos fiscales correspondientes y están correctamente registrados.

3.2 Si existen honorarios de cuantía notable o se tienen indicios de que son ficticios, deberá verificarse que existan documentos comprobatorios de que efectivamente la empresa los recibió y que están de acuerdo a la naturaleza de las operaciones de la compañía.

3.3 Adicionalmente al punto 3.2 se solicitará a la Comisión Nacional Bancaria y de Seguros copia del anverso y reverso de los cheques con que se pagaron los honorarios para comprobar que fueron efectivamente cobrados por el prestador del servicio. Además, mediante orden de compulsas, levantar acta cuestionario a quien presentó el servicio, examinando sus libros para comprobar que registró el ingreso correspondiente.

4. IMPUESTOS Y DERECHOS

- 4.1 Se examinarán las declaraciones del ejercicio para verificar que estén a nombre de la empresa y que el importe que indican las impresiones de las máquinas, sean igual al importe contabilizado.
- 4.2 Se verificará que no se hagan deducibles el ISR a cargo de la visitada, ni cualquier otro a cargo de terceros, ni las multas ni recargos de la compañía.
- 4.3 Si existieron multas por infracciones a las disposiciones, deberá verificarse que la irregularidad haya sido corregida o no haya vuelto a ocurrir.

5 INTERESES

- 5.1 Se elaborará una cédula indicando nombre del acreedor, vigencia y tasa de todos los pasivos que devengaron intereses durante el ejercicio auditado cotejando contra documentación original para cerciorarse que son reales y contra registros contables.
- 5.2 Se calculará en la mencionada cédula el importe de los intereses devengados y el total se cotejará contra lo contabilizado y el deducido por la empresa en caso de diferencia se deberá investigar su origen.
- 5.3 Por los préstamos obtenidos se verificará contra estado de cuenta bancario que efectivamente se recibió el dinero en la fecha pactada ya que en caso de que el dinero no se haya recibido, los intereses relativos no serán deducibles.
- 5.4 Se determinarán los préstamos otorgados a terceros y en base a la mecánica y excepciones que marca la ISR y su reglamento, se calcula si existe alguna porción que sea no deducible.
- 5.5 Adicionalmente, si los intereses se pagaran a residentes en el extranjero, deberá verificarse que se retuvo el impuesto de acuerdo a la ISR.

6. COMISIONES PAGADAS

6.1 Deberá examinarse toda la documentación que compruebe que efectivamente:

- a) Se enviaron mercancías a comisión.
- b) La venta se llevó realmente a cabo con la intervención del comisionista.

(Por ejemplo: acuse de recibos, talones de embarque, pedidos, correspondencia, reportes y remisiones).

6.2 Por aquellas liquidaciones seleccionadas para su revisión deberá confrontarse en % de comisión contra el estipulado en contrato, verificarse las operaciones aritméticas, y el importe contabilizado por dichas liquidaciones deberán revisarse los recibos remitidos por el comisionista con el IVA trasladado y sus requisitos fiscales conducentes.

6.3 Deberá recabarse evidencia de que el comisionista no pagó a la compañía auditada las mercancías antes que se las paguen a ésta sus clientes; o que al momento en que recibe las mercancías pague o garantice su pago, ya que si existe cualquiera de estos dos casos las comisiones suman no deducible.

6.4 En el caso en que las comisiones se paguen a empleados deberá verificarse que se acumulen a la base para ISR de personas físicas.

7. Se revisará que los pagos por este concepto sean los autorizados por la LISR, que la documentación cuente con requisitos fiscales, su correcta contabilización y que se otorge en forma general, es decir, que todas las personas que laboran en la empresa estén en la posibilidad de disfrutar de dichas prestaciones.

7.1 Se calcula, en base a las declaraciones bimestrales, que sólo se esta cargando a gastos deducibles la parte correspondiente a la cuota Obrero-Patronal de las cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social.

8. CANCELACION DE CUENTAS INCOBRABLES

- 8.1 Deberán relacionarse todas las cuentas que se están haciendo deducibles, indicando todos los datos concernientes a la operación.
- 8.2 Por estas cuentas se examinará la documentación original, y en caso de no tenerla la compañía, se evaluará la posibilidad de hacer compulsas a los clientes o deudores.
- 8.3 En el caso de cancelaciones por imposibilidad práctica de cobro deberá examinarse documentación que compruebe esta situación, sobre todo a la de tipo judicial.
- 8.4 Cuando se tratase de cancelación por prescripción deberá reunir los plazos que se establecen principalmente en la Ley General de Títulos y Operaciones de Crédito.
- 8.5 Adicionalmente deberá conocerse si no ha habido en el ejercicio recuperaciones de saldos cancelados en años anteriores, para que estos si se hicieron deducibles anteriormente ahora sean acumulables, por ende, si no se hicieron deducibles no deberán acumularse.

9. RENTA DE INMUEBLES

- 9.1 Se deberán visitar los inmuebles para cerciorarse que se utilizan para la realización de las operaciones de la compañía.
- 9.2 Se deberán examinar los contratos y recibos correspondientes, y el correcto registro de estos últimos.

10. OTROS GASTOS

Hasta aquí se ha mencionado rubros detallados, para dar una idea general de los procedimientos que se llevan a cabo en una auditoría fiscal. Adicionalmente se tienen programas para revisión de gastos tales como asistencia técnica, regalias, gastos de viaje, donativos, obsequios, publicidad, etc.

DICTAMINACION FISCAL

Las normas que permiten la dictaminación se detallan a continuación:

REGLAMENTO CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION VIGENTE

Artículo 52.- Para los efectos de la fracción II del artículo 52 de Código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

- I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

- II. Las relativas al trabajo profesional cuando:
 - a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicios suficientes para fundar su dictamen.

 - b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse.

 - c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente, y en las notas relativas que sean suficientes y adecuadas para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en que consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Artículo 53.- Estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado transversal, dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del Consejo de Administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concurra otra causal de las que se mencionan en este artículo.
- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.
- IV. Reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

- V. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal, de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Se encuentra vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Las normas de auditoría antes mencionadas son elementos que permiten la dictaminación de los estados financieros, de igual manera existen reglas que deben cumplirse que a continuación se detallan.

REGLAMENTO DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

CAPITULO III

De las facultades de las autoridades fiscales de los dictámenes de contadores públicos.

Artículo 46.- Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto en el artículo 52 del código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales, respectivamente observando las siguientes reglas:

- I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.
- II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos en que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el primer párrafo de este artículo.

Cuando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio fiscal de referencia, por el mismo tiempo se considerará prorrogado el plazo para la presentación del aviso a que se refiere este artículo.

Artículo 49.- El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 46 de este reglamento estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere al artículo siguiente, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliara por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerará concedida la prórroga por un mes, si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga la autoridad fiscal competente no la de contestación.

Artículo 50.- El contribuyente que hubiera dado el aviso para dictaminar los estados financieros deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

I. Dictamen relativo a los estados financieros

- II. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de los cuales emite su dictamen:
- a) Estados de posición financiera
 - b) Estado de resultados
 - c) Estado de modificaciones del capital contable
 - d) Estado de cambios en base a efectivo, también se acompañaran las notas a estos estados.
- III. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.
- IV. Asimismo se deberán presentar ciertos anexos que a continuación se explican y posteriormente se acompañan los formatos sugeridos.

GENERALIDADES SOBRE LOS ANEXOS FISCALES

1. Los anexos 1, 2 y 3 deben ser presentados a miles de pesos; los demás, al peso.
2. Las cuentas de gastos que se mencionan en el anexo 3 son las indicadas en el artículo 50, fracción IV, inciso C del Reglamento y del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. Las cuentas deberán presentarse con el nombre que se les designen en los estados financieros dictaminados y en el orden en que aparezcan en éstos.
3. No deben usarse abreviaturas al elaborar los anexos fiscales.
4. Los formatos adjuntos indican los títulos presentados en el reglamento del artículo 52, así como las declaraciones bajo protesta de decir verdad contenidas en los distintos anexos, por lo que es necesario presentarlos en forma idéntica.
5. Los conceptos marcados entre paréntesis, son recordatorio del lugar en donde tiene que ir el título de la información mencionada.
6. En el ANEXO 5 debe optarse por cualquiera de los dos textos que están entre paréntesis dependiendo si hubo o no autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones.

INDICE DE LOS ANEXOS FISCALES

1. En papel membretado de la empresa y con mayúsculas deberá indicarse lo siguiente:

ANEXOS COMPLEMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS DE ACUERDO CON EL ARTICULO 50, FRACCION IV DEL REGLAMENTO Y DEL ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

2. Posteriormente se enunciarán los anexos que deberán ser numerados progresivamente en el mismo orden que se presentan en los formatos de los anexos adjuntos a esta guía.
3. Cuando por las características de la compañía algún anexo no sea aplicable, deberá anotarse a continuación del nombre del anexo la leyenda - NO APLICABLE -.

ANEXO 1. ESTADO COMPARATIVO DE RESULTADOS POR LOS DOS ULTIMOS EJERCICIOS, EN MILES DE PESOS.

- 1.1 Las cifras que se presenten deben ser los saldos del estado de resultados dictaminado.
- 1.2 En los casos de primera dictaminación fiscal es necesario mencionar comparativamente los cuatro últimos ejercicios, los cuales incluyen el presente año que se está dictaminando.
- 1.3 Se presentará en miles de pesos, primeramente los saldos del ejercicio actual que se esté dictaminando y posteriormente los datos del ejercicio anterior (o anteriores según punto 1.2 anterior).
- 1.4 Los saldos de las cuentas de gastos que se presentan en este anexo deben coincidir con los análisis de gastos del ANEXO 3.
- 1.5 Cuando se tengan conceptos que representen la base para la determinación de contribuciones consignadas en el ANEXO 5, que se presentan separadamente en el estado de resultados, estas deben ser conciliadas y presentadas sin diferencias en el anexo de referencia.

ANEXO 2. ESTADO COMPARATIVO DE LOS COSTOS DE PRODUCCION Y DE VENTAS POR LOS DOS ULTIMOS EJERCICIOS, EN MILES DE PESOS.

- 2.1 Los costos de producción y de ventas dictaminados y declarados tienen que ser los mismos, salvo que existan en la cifra declarada partidas que no sean absorbidas en los importes dictaminados, como por ejemplo la participación de utilidades, depreciación y algunos estímulos fiscales, entre otros, los cuales en su caso tienen que ser conciliados.
- 2.2 En los casos de primera dictaminación fiscal es necesario mencionar comparativamente los cuatro últimos ejercicios, los cuales incluyen el presente año que está dictaminado.
- 2.3 Asegurarse que las cifras de inventarios finales del año anterior, sean las iniciales del presente año, y que coincidan contra los estados financieros dictaminados.
- 2.4 La mano de obra y los gastos de fabricación presentados en este anexo deben coincidir o en su caso conciliar con los saldos presentados en el ANEXO 3.
- 2.5 El importe de los costos de producción y de ventas deben ser iguales a los importes presentados en el renglón de costo de ventas del ANEXO 1.

ANEXO 3. ANALISIS COMPARATIVO POR SUBCUENTAS DE GASTOS (DE FABRICACION, DE ADMINISTRACION, DE VENTA, FINANCIEROS Y OTROS GASTOS), POR LOS DOS ULTIMOS EJERCICIOS, EN MILES DE PESOS.

- 3.1 Los totales de estas cuentas tienen que coincidir con los renglones por conceptos de gastos mostrados en el estado de resultados, en caso contrario se tendrá que presentar la conciliación respectiva.
- 3.2 Debe evitarse la presentación de subcuentas de gastos con saldos acreedores.
- 3.3 Las subcuentas de gastos que forman parte de la base para la determinación de contribuciones que se mencionan en el ANEXO 5 deben ser iguales.
- 3.4 Por los otros ingresos, concilie con el ANEXO 5 y ANEXO 7 en lo referente a la base del I.V.A. y explique cualquier diferencia.

ANEXO 4. ANALISIS DEL MOVIMIENTO EN EL EJERCICIO DE LAS RESERVAS
COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO Y RESERVAS DE PASIVO.

- 4.1 Los incrementos en estas reservas complementarias deben coincidir con los cargos en gastos respectivos presentados en el ANEXO 2 y/o ANEXO 3.
- 4.2 La naturaleza del incremento total de algunas reservas forman parte de la conciliación contable-fiscal, generalmente como partidas no deducibles, por tal motivo los importes presentados en uno y otro deben ser iguales.
- 4.3 Tienen que mencionarse en este anexo los por cientos y criterios adoptados para efectuar las deducciones por depreciaciones y amortizaciones; si existe discrepancia con los métodos contables, también se incluirá la información conforme a estas bases. Recomendamos consultar la(s) nota(s) correspondiente(s) de los estados financieros dictaminados.

ANEXO 5. RELACION DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE O EN SU CARACTER
DE RETENEDOR.

5.1 La presentación de las contribuciones será de acuerdo al orden siguiente:

- Contribuciones a cargo del contribuyente
- Contribuciones en su carácter de retenedor
- Contribuciones a cargo y en su carácter de retenedor

La elaboración de este anexo es muy importante, ya que según el artículo 54, fracción III del reglamento del Código Fiscal referido al informe sobre la revisión de la situación fiscal, el contador público independiente expresará cualquier diferencia determinada o pago omitido, "... independientemente de su importancia relativa...", por tal motivo es necesaria la exacta y correcta elaboración de este anexo.

5.2 Las contribuciones a cargo del contribuyente más comunes son:

- Impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles

- Impuesto al valor agregado
- Impuesto especial sobre producción y servicios
- Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón
- Cuotas al INFONAVIT

5.2.1 Impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles.

- La base de contribución de este anexo, es el resultado fiscal presentado en la declaración anual y debe coincidir con el resultado fiscal presentado en el ANEXO 6.
- La aplicación de la tasa del 42% o el uso de la tarifa contenida en el artículo 13 de la Ley del Impuesto sobre la Renta (LISR) deberá ser de acuerdo con el monto del resultado fiscal del ejercicio y cumpliendo lo establecido en el propio artículo 13 de la ley.
- La contribución generada, según punto anterior, y los saldos a favor o a cargo serán los mismos que los presentados en la declaración anual.

5.2.2 Impuesto al valor agregado (IVA).

- El importe de: la base de contribución, la declaración anual de IVA y el ANEXO 7 deben ser los mismos.
- Cuando se tengan actividades gravadas sólo por una parte es necesario aplicar las reglas de prorrateo seguidas por la determinación del impuesto acreditable según artículo 43 de la LIVA.
- Los datos en este anexo deben ser los mismos que los presentados en declaración anual.

5.2.3 Impuesto especial sobre producción y servicios (IESPS).

- La base de contribución deberá ser la misma que la presentada en declaración.
- La aplicación de los por cientos deberá ser de acuerdo con la actividad de la empresa, alguna(s) de la(s) señalada(s) en el artículo 2 de la LIESPS.
- La diferencia resultante entre el impuesto acreditable y el repercutido deberá ser la misma que en la declaración anual.
- Si la empresa es fabricante de los bienes señalados en el artículo 2 y definido en el artículo 3 (LIESPS) se deben señalar los registros contables especificando el volumen y valor de las materias primas adquiridas y, en su caso, la graduación alcohólica, volúmenes producidos y mermas.

5.2.4 Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón.

- La base de contribución, la conciliación de sueldos y salarios y el importe presentado en la declaración anual de retenciones deberán ser los mismos.
- La contribución causada será el 1% sobre la base sin diferencia alguna.
- La contribución del 1% sobre remuneración deberá coincidir con el ANEXO 3.

5.2.5 Cuotas al INFONAVIT.

- La base de contribución presentada en este anexo deberá ser la misma que la mostrada en la declaración anual de sueldos, y la que sirve de base para la determinación de las cuotas obrero-patronales del seguro social en este mismo anexo.

- La contribución será el 5% sobre la base sin diferencia alguna.
- La base para la contribución tiene que ser la que se determine en el ANEXO 3 y de la conciliación de sueldos y salarios. Además el monto de la subcuenta del INFONAVIT será igual al 5% de las contribuciones que por este concepto se presentan en la declaración anual.

5.2.6 Otras contribuciones a cargo.

- Es necesario mencionar en este anexo cualquier otra contribución federal a cargo de la empresa como por ejemplo los impuestos aduanales a la importación o exportación, etc.

5.3 Contribuciones en su carácter de retenedor.

Las más comunes son las siguientes contribuciones por ingresos obtenidos por personas físicas por su relación laboral directa subordinada o no con la empresa:

- Por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.
- Por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.
- Por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.
- Por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles a personas físicas.
- De los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuente de riqueza ubicada en territorio nacional.
- Otras contribuciones en su carácter de retenedor.

5.3.1 Impuesto por ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado.

- La base de contribución, el resultado obtenido en la conciliación de sueldos y el importe presentado en declaración debe ser el mismo.
- La base de contribución deberá coincidir también con la suma de remuneraciones pagadas reflejadas en el ANEXO 2 y/o ANEXO 3.
- En la columna del anexo que menciona "TASA" se deberá anotar "VARIAS".
- La tarifa aplicable en la elaboración de este anexo será la contenida en los artículos 80 y 141 de la LISR.
- La contribución generada, de acuerdo con estas bases, será la misma que es presentada en declaración anual.

5.3.2 Impuesto por los ingresos por honorarios y en general por la prestación de un servicio personal independiente.

- La base de la contribución, el dato presentado en la declaración anual y el resultado obtenido en la conciliación de la base de contribución con el ANEXO 3 deben ser los mismos.
- La tasa de retención a los honorarios pagados será del 10% y la aplicación de la tarifa será la contenida en el artículo 86 de la LISR.
- El monto de la contribución obtenida de acuerdo con este anexo será el mismo que se haya presentado en la declaración anual.

5.3.3 Impuesto por los ingresos por arrendamiento y en general por otorgar el uso o goce temporal de inmuebles.

- La base de la contribución, el importe presentado en la declaración anual y la conciliación de la base con el ANEXO 3 debe ser la misma.
- La tasa de retención por estos pagos efectuados será del 10% y la parte de aplicación será la contenida en el artículo 92 de la LISR.
- La contribución obtenida en este anexo coincidirá con el dato mostrado en declaración anual.

5.3.4 Impuesto por los ingresos por dividendos y en general por las ganancias distribuidas por sociedades mercantiles a personas físicas.

- Los dividendos mostrados en la declaración anual, el importe por dividendos contenido en el estado de cambios en la posición financiera y en el ANEXO 6 debe ser el mismo que se presenta en la base de contribución de este anexo, separando los pagados a personas físicas (sobre los cuales es retenedor de impuesto la compañía), y/o sociedades mercantiles.
- La tasa y tarifa aplicables serán del 55% y la contenida en el artículo 123 de la LISR respectivamente.
- La contribución obtenida en este anexo coincidirá con el dato mostrado en declaración anual.

5.3.5 Impuesto de los residentes en el extranjero con ingresos provenientes de fuentes de riqueza ubicada en territorio nacional.

- La base de contribución serán todas la erogaciones pagadas al extranjero por los siguientes conceptos que son los más comunes: regalías y servicios técnicos, arrendamiento de bienes muebles, derechos de autor, dividendos, etc.
- Las tasas y tarifas aplicables deberán ser las mencionadas en la LISR y la LIVA así como el reglamento aplicable de cada ley en su caso.

- Las bases de contribución que en esta parte del anexo se presentan deberán ser las mismas que las incluidas o conciliadas en el ANEXO ANEXO 3 y el estado de resultados dictaminado.

5.3.6 Otras contribuciones en su carácter de retenedor.

- Indicar en este anexo cualquier otra contribución federal en la que el contribuyente sea responsable solidario de la misma, debiendo tener presente en que la determinación de la base y el monto de la contribución sean importes conciliados con otros anexos.

5.4 Contribuciones a cargo y en su carácter de retenedor.

5.4.1 Cuotas obrero-patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social.

- La base de contribución deberá ser la misma que la mostrada en cuotas al INFONAVIT.
- En la columna del anexo que menciona "TASA" se deberá anotar "VARIAS".
- La tarifa a cuotas aplicables deberán ser los artículos 79, 114, 177 y 191 de la Ley del Seguro Social.
- La contribución se presentará en dos partes; cuotas a cargo del contribuyente y cuotas retenidas.
- Las cuotas a cargo del contribuyente deben coincidir con el renglón respectivo presentado en el ANEXO 3.

ANEXO 6. CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA.

6.1 El resultado contable que se presenta al iniciar la conciliación tiene que ser el mismo que el presentado en el estado de resultados dictaminado y en el ANEXO 1.

- 6.2 Como se mencionó en el ANEXO 4 anterior los movimientos no deducibles en las reservas deben de coincidir con las partidas en conciliación que se presentan en este anexo, así como también con las cifras mostradas en la declaración anual.
- 6.3 Adicionalmente los importes del ANEXO 3 que se presenten como no deducibles tienen que ser los mismos que se presentan en la conciliación.
- 6.4 La conciliación entre el resultado contable y fiscal deberá contener información referente a:
- Determinación por ejercicio de las pérdidas fiscales (pérdidas pendientes de amortizar), y el monto de la pérdida fiscal que se aplica en el ejercicio que se dictamina.
 - Deducción adicional del artículo 51 LISR en caso procedente. Esta información debe presentarse lo más detallada posible.
 - Determinación de deducciones aplicables en el ejercicio que se dictamina provenientes de ejercicios anteriores.

ANEXO 7. CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS DICTAMINADOS Y LOS DECLARADOS PARA EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES QUE SE CAUSAN POR EJERCICIO.

- 7.1 Los ingresos mostrados en el estado de resultados dictaminado deben ser la base para la presentación de esta conciliación contra los afectos para impuesto sobre la renta, impuesto al valor agregado, impuesto especial sobre la producción y servicios.
- 7.2 El total de ingresos declarados para impuesto sobre la renta debe coincidir con el total de ingresos acumulables en la declaración anual.

7.3 El total de ingresos declarados para impuesto al valor agregado tiene que coincidir con la base de contribución para el mismo impuesto presentado en el ANEXO 5.

7.4 El total de ingresos declarados para Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios tiene que coincidir con la base de contribución para el mismo presentado en el ANEXO 5.

ANEXO 8. DETERMINACION DE LA PARTICIPACION DE UTILIDADES A LOS TRABAJADORES.

8.1 El resultado fiscal obtenido en el ANEXO 6 tiene que servir para la determinación de la base para la participación de utilidades a los trabajadores.

8.2 Las partidas presentadas en el ANEXO 6 que no deben afectar la base para participación de utilidades deberán incluirse para determinar la base.

8.3 El monto a distribuir, la participación de utilidades no cobradas de ejercicios anteriores, y el total de participación sujeta a reparto en el ejercicio siguiente son cantidades que tienen que ser iguales con las presentadas en la declaración anual.

ANEXO 9. RELACION DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS PRESENTADAS EN EL EJERCICIO QUE MODIFIQUEN LAS DE EJERCICIOS ANTERIORES.

9.1 En esta relación sólo se mencionarán aquellas declaraciones complementarias que afectan resultados de ejercicios anteriores.

9.2 Se debe indicar la contribución de que se trate (esta puede ser impuesto, aportación de seguridad social o derechos), la base que se modifica y el renglón que afecta.

9.3 La base que se modifica se refiere a la presentación original de la cifra en la declaración normal.

9.4 En la columna referida a "Renglón que afecta" se debe mencionar el renglón de la declaración en el cual se detectó la diferencia que provocó la presentación de una declaración complementaria.

9.5 Al final de la relación es necesaria la manifestación bajo protesta de decir verdad por parte del contribuyente en el sentido de que las declaraciones complementarias relacionadas son todas las presentadas durante el ejercicio que se dictamina y que afectaron ejercicios anteriores. En caso de que la compañía no haya presentado declaraciones complementarias del ejercicio, se anotará en este anexo - NO APLICABLE.

ANEXO 10. RELACION DE ESTIMULOS FISCALES.

10.1 De acuerdo con la reglamentación se deben consignar los siguientes datos. Cabe mencionar que en la declaración bajo protesta de decir verdad del ANEXO 5, se mencionan los estímulos y autorizaciones obtenidas en el ejercicio, que son los descritos en este anexo y en el ANEXO 12 siguiente.

10.2 "CONCEPTO". Se debe indicar el nombre genérico del estímulo fiscal o particular en su caso (v. gr. CEDI, CEPROFI, depreciación acelerada, etc.), obtenido en el ejercicio, aunque no se aplique en el mismo, hecho que se anotará como "cero" en la columna "APLICACION".

10.3 "DETERMINACION". Procedimiento seguido por la empresa, de acuerdo con las disposiciones fiscales, para obtener el monto aplicable en el ejercicio del estímulo fiscal.

10.4 "APLICACION". Renglón de los estados financieros que se benefician o contribución, en su caso, de acuerdo con las disposiciones específicas de aplicación de cada tipo de estímulo.

10.5 "REQUISITOS". Mencionar los principales requisitos cubiertos por la compañía para la obtención de los estímulos fiscales.

ANEXO 11. FOTOCOPIAS DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS PRESENTADAS EN EL EJERCICIO.

- 11.1 Es necesaria la obtención de buena calidad en la copia evitando las correcciones por ilegibilidad.
- 11.2 La apreciación de los datos contenidos debe ser total, sobre todo la operación de caja, lo cual es sumamente importante.

ANEXO 12. FOTOCOPIAS DE RESOLUCIONES OBTENIDAS DE LAS AUTORIDADES FISCALES DURANTE EL EJERCICIO.

- 12.1 La aplicación de los puntos 11.1 y 11.2 anteriores es igual para el presente anexo.
- 12.2 Es necesario tomar en consideración que la cobertura de los requisitos para la obtención de los estímulos mencionados en el ANEXO 10 generalmente provoca una resolución por parte de las autoridades, estas resoluciones deben ser fotocopiadas y presentadas.
- 12.3 Las copias de las resoluciones emitidas por las autoridades fiscales con carácter general o particular (individual) que afecten a la compañía deben ser presentadas.

ANEXO 13. RELACION DE ACCIONES ENAJENADAS POR RESIDENTES EN EL EXTRANJERO.

- 13.1 Sólo se relacionarán las acciones emitidas por personas morales de nacionalidad mexicana enajenadas a la empresa por residentes en el extranjero durante el ejercicio que se dictamina.
- 13.2 Otro elemento que se toma como base de mención de las acciones en esta relación, es que la empresa funciona como responsable solidario en carácter de retenedor.

13.3 Es responsable solidario el adquirente (la empresa que está comprando las acciones), cuando sea residente en el país o residente en el extranjero con establecimiento permanente en México.

13.4 Los datos presentados en este anexo tienen que estar también mencionados en el ANEXO 5, ya que la empresa funciona como retenedor.

ANEXO 14. AVISO DE REGISTROS ESPECIALES.

14.1 Este anexo debe contener aquellos registros contables especiales que no sean los libros diario, mayor y de inventarios y balances, como por ejemplo los señalados en:

- Capítulo V, título II LISR
- Capítulo III, título IV LISR
- Artículo 160 del RISR

14.2 A la derecha de cada tipo de registro deberá indicarse la fecha en que fue autorizado.

14.3 Este anexo debe ir firmado por el contador público que dictamina.

ANEXO 15. FORMA OFICIAL DE INFORMACION ESTADISTICA.

15.1 La Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de sus organismos de publicación emitirá la forma a que se refiere este anexo, la cual tendrá que ser completada de acuerdo con los datos que se solicitan en la misma.

15.2 Hasta el momento de elaboración del presente material, no se ha publicado la forma referida.

(Papel membretado de la compañía)

ANEXOS COMPLEMENTARIOS A LOS ESTADOS FINANCIEROS DICTAMINADOS, DE ACUERDO CON EL ARTICULO 50 FRACCION IV DEL REGLAMENTO Y DEL ARTICULO 52 DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

INDICE

ANEXO
NUMERO

C O N C E P T O

1. Estado comparativo de resultados por los dos últimos ejercicios, en miles de pesos.
2. Estado comparativo de los costos de producción y de ventas por los dos últimos ejercicios, en miles de pesos.
3. Análisis comparativo por subcuentas por los dos últimos ejercicios, en miles de pesos, de los siguientes gastos:
 - 3.1 Gastos de fabricación
 - 3.2 Gastos de administración
 - 3.3 Gastos de venta
 - 3.4 Gastos financieros
 - 3.5 Otros gastos
4. Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.
5. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.
6. Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.

INDICE

(CONTINUACION)

ANEXO

NUMERO

C O N C E P T O

7. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por ejercicio.
8. Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.
9. Relación de declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio que modifiquen las de ejercicios anteriores.
10. Relación de estímulos fiscales.
11. Fotocopias de declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio.
12. Fotocopias de resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.
13. Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero.
14. Aviso de registros especiales.
15. Forma oficial de información estadística.

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 1

ESTADO COMPARATIVO DE RESULTADOS POR LOS DOS
ULTIMOS EJERCICIOS ANUALES TERMINADOS

EL DE

Miles de pesos

IMPORTE	
198	198
\$	\$
<hr/>	
\$	\$
=====	

* * * * *

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 2

ESTADO COMPARATIVO DE LOS COSTOS DE PRODUCCION
Y DE VENTAS POR LOS DOS ULTIMOS EJERCICIOS

ANUALES TERMINADOS EL DE

Miles de pesos

IMPORTE	
198	198
\$	\$
<hr/>	
\$	\$
=====	

7.1.92

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 3.1 6

ANEXO 3.2 6

ANEXO 3.3 6

ANEXO 3.4 6

ANEXO 3.5

ANALISIS COMPARATIVO POR SUBCUENTAS DE GASTOS DE
(nombre de la cuenta) POR LOS DOS ULTIMOS EJERCICIOS

ANUALES TERMINADOS EL DE

Miles de pesos

IMPORTE

198

198

\$

\$

\$

\$

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 4

ANALISIS DEL MOVIMIENTO EN EL EJERCICIO
DE LAS RESERVAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO Y
RESERVAS DE PASIVO POR EL EJERCICIO ANUAL
QUE TERMINO EL DE 198

CONCEPTO

%

SALDO
INICIAL

MOVIMIENTOS
AUMENTOS DISMINUCIONES

SALDO
FINAL

7.1.93

RELACION DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL
CONTRIBUYENTE O EN SU CARACTER DE RETENEDOR

<u>CONCEPTO</u>	<u>BASE</u>	<u>TASA</u>	<u>TARIFA O CUOTA</u>	<u>CONTRIBUCION</u>
<u>A SU CARGO</u>				
1. Impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles:				
Resultado fiscal	\$ =====			\$
Pagos provisionales			\$	
—				
—				
—				
Declaración original				_____
Pago definitivo (original o complementaria)				_____
				\$ =====
2. Impuesto al valor agregado				
Ingresos gravados	\$ =====			\$
Impuesto acreditable				_____
Impuesto a cargo (favor)				
Pagos provisionales				
Devoluciones				_____
Saldo a (favor) cargo				\$ =====
3. Impuesto sobre las erogaciones por remuneración al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón	\$ =====			\$
Impuesto cubierto				_____
				\$ =====

<u>CONCEPTO</u>	<u>BASE</u>	<u>TASA</u>	<u>TARIFA O CUOTA</u>	<u>CONTRIBUCION</u>
4. Cuotas al INFONAVIT	\$ =====			\$
Contribución cubierta				_____ \$ =====
5. Otras contribuciones: (detallar los impuestos y derechos cubiertos, indicando las bases y enteros)				
<u>EN SU CARACTER DE RETENEDOR</u>				
1. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado	\$ =====			\$
Pagos efectuados en el ejercicio				_____ \$ =====
2. Dividendos				
A personas físicas	\$			\$
A sociedades mercantiles mexicanas	_____ \$ =====			
Pago de impuesto efectuado				_____ \$ =====
3. Pagos hechos al extranjero				<u>ISR</u> <u>IVA</u>
Intereses sobre préstamos	\$ =====			\$ \$ =====

<u>CONCEPTO</u>	<u>BASE</u>	<u>TASA</u>	<u>TARIFA O CUOTA</u>	<u>CONTRIBUCION</u>	
				<u>ISR</u>	<u>IVA</u>
Asistencia técnica	\$ =====			\$ =====	\$ =====
Regalías	\$ =====			\$ =====	\$ =====
Dividendos	\$ =====			\$ =====	
<u>A SU CARGO Y EN SU CARACTER</u>					
<u>DE RETENEDOR</u>					
4. Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social	\$ =====			\$	
Importe a cargo de los trabajadores					
Importe a cargo de la compañía					
				\$	
				=====	

Declaro bajo protesta de decir verdad que esta relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeta (Nombre de la Compañía), que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; y (que en el ejercicio no existieron autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones.) (que en el ejercicio surtieron efecto solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones descritos en los anexos 10 y 12, adjuntos.).

(Nombre y firma del representante legal)

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 6

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y FISCAL
PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA

Resultado contable	\$
Utilidad o (pérdida) fiscal	
Utilidad o (pérdida) fiscal ajustada	
Resultado fiscal	\$ =====

* * * * *

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 7

CONCILIACION ENTRE LOS INGRESOS DICTAMINADOS Y LOS
DECLARADOS PARA EFECTOS DE LAS CONTRIBUCIONES
QUE SE CAUSAN POR EJERCICIO

CONCEPTO	INGRESOS DICTAMINADOS	INGRESOS DECLARADOS		
		PARA IMPUESTO SOBRE LA RENTA ACUMULABLES	PARA IMPUESTO SOBRE LA RENTA NO ACUMULABLES	PARA IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

7.1.97

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 8

DETERMINACION DE LA PARTICIPACION DE
UTILIDADES A LOS TRABAJADORES

Utilidad fiscal	\$
	=====
8% de la utilidad fiscal, importe del reparto del ejercicio	\$
Participación de utilidades no cobradas de ejercicios anteriores	

Participación a distribuir en el ejercicio	\$
	=====

* * * * *

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 9

RELACION DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS PRESENTADAS EN EL
EJERCICIO QUE MODIFIQUEN LAS DE EJERCICIOS ANTERIORES

CONCEPTO

BASE

REGLON QUE AFECTA

Declaro bajo protesta de decir verdad que esta relación incluye todas las declaraciones complementarias presentadas en el ejercicio, las cuales modifican las de ejercicios anteriores.

(Nombre y firma del representante legal)

7.1.98

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 10

RELACION DE ESTIMULOS FISCALES

<u>CONCEPTO</u>	<u>DETERMINACION</u>	<u>APLICACION</u>	<u>MONTO</u>	<u>REQUISITOS</u>
-----------------	----------------------	-------------------	--------------	-------------------

* * * * *

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 11

FOTOCOPIAS DE DECLARACIONES COMPLEMENTARIAS
PRESENTADAS EN EL EJERCICIO

Se anexan fotocopias de las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos siguientes:

* * * * *

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 12

FOTOCOPIAS DE RESOLUCIONES OBTENIDAS
DE LAS AUTORIDADES FISCALES
DURANTE EL EJERCICIO

Se anexan fotocopias de las resoluciones, obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio, siguientes:

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 13

RELACION DE ACCIONES ENAJENADAS POR
RESIDENTES EN EL EXTRANJERO

* * * * *

(Papel membretado de la compañía)

ANEXO 14

AVISO DE REGISTROS ESPECIALES

DENOMINACION DEL REGISTRO

FECHA DE
AUTORIZACION

C.P.
Registro en D.G.F.

* * * * *

ANEXO 15

FORMA OFICIAL DE INFORMACION ESTADISTICA

Artículo 51.- Los documentos a que se refieren las fracciones I, II y IV del artículo 50, deberán reunir los siguientes requisitos:

- I. El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el Contador Público que lo emite, debiendo señalar éste el número que el corresponde en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.
- II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

Artículo 54.- El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del código, se integrará en la forma siguiente:

- I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a los dispuesto en el artículo 52 del código y demás aplicables a este reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.
- II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubre los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, esta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación no comprende el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Asimismo se declarará que se cercioró en forma razonable, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente, debiendo señalarse expresamente las omisiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causen por ejercicio, incluidos en la "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor" detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta en relación con los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV. Se manifestará haber revisado, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen; y.
- c) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

- V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere el inciso i) de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto a sus cálculos y bases.
- VI. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refieran los incisos a), b), c) y d) de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, conciliando en su caso las diferencias con los estados financieros básicos, originados por reclasificaciones para su presentación. Asimismo se mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales, citados en el inciso j), de la fracción IV del artículo 50 de este reglamento, haciéndose constar cualquier excepción que se hubiera encontrado tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

El contador público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

A continuación se presenta un ejemplo del contenido del dictamen y del informe sobre la revisión de la situación fiscal.

(Población y Estado)

En mi opinión, con base en el examen que practiqué (y excepto por lo que se menciona en el (los) _____ párrafo (s) siguiente (s),) (y excepto por el (los) efecto (s) que pudiere tener la limitación a que se hace referencia en el (los) párrafo (s) siguiente (s),) los estados financieros que se acompañan conjuntamente con las _____ notas anexas, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____ al _____ de _____ de 198 _____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha (excepto que en cuanto a la aplicación uniforme de prácticas de contabilidad generalmente aceptadas, hubo un cambio en _____

_____).

C.P.

Registro en la D.G.F.

Miembro de:

México, D. F., a

7.1.104

INFORME SOBRE LA REVISIÓN DE LA SITUACIÓN FISCAL DE

(Nombre de la compañía)

POR EL EJERCICIO TERMINADO EL _____

(Fecha de cierre)

Declaro bajo protesta de decir verdad que emito este informe apegándome a lo dispuesto en el Artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, y en relación con la revisión que practiqué a los estados financieros, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, de _____ por el año que terminó el _____

(Nombre de la compañía)

(Fecha de cierre)

Dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examiné la situación fiscal de _____, por el año que terminó el _____, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales a su cargo o en su carácter de retenedor.

Asimismo, dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, me cercioré en forma razonable mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos durante el año, fueron recibidos y prestados respectivamente.

Verifiqué el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos, indicados en el anexo 5 adjunto.

Revisé en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicio anteriores, las partidas que integran los anexos 6, 7 y 8 adjunto.

Revisé las declaraciones complementarias indicadas en el anexo 9 adjunto.

Revisé los saldos de las cuentas que se indican en los anexos 1, 2, 3 y 4 adjuntos.

Asimismo, revisé la información contenida en el anexo 10 adjunto.

México, D. F., a _____

C.P. _____

Registré en la D.G.F. _____

Artículo 55.- Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del código y 50 de su reglamento podrán requerir:

- I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:
 - a) Cualquier información que conforme al código y este reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
 - b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
 - c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
 - d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b), y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

II. La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público dicho requerimientos se hará por escrito, con copia al contador público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del código.

Artículo 56.- Se considera que se inicia el ejercicio de las facultades de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la auditoría fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior.

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

INDICE

	<u>PAGINA</u>
Concepto y alcance	8.1.1
Participación en la Administración Pública Federal Como Mecanismo Coadyuvante del Control de las Operaciones de Gobierno	8.1.1
Requisitos	8.1.2
Objetivos	8.1.3
Definición	8.1.4
Clasificación	8.1.4
Otras denominaciones	8.1.6
Contexto general	8.1.8
Campo de aplicación	8.1.8
Normas	8.1.9
Clasificación de las normas	8.1.10
Supervisión	8.1.15
Técnicas	8.1.18
Guías	8.1.21
Informe	8.1.25

CONCEPTO Y ALCANCE

INTRODUCCION

La auditoría en la actualidad a cobrado mayor trascendencia debido a las necesidades que las dependencias y entidades han tenido, lo que ha permitido el logro de una eficaz y eficiente administración. De tal forma que el enfoque que adquiere la auditoría se concreto básicamente al aspecto financiero en el Sector Privado y de cumplimiento legal en el Sector Público.

El grado de avance que ha sufrido la auditoría, establece un período inicial en el que la auditoría se haría necesaria solamente en los casos en los que se sospechara algún fraude, esto provoco que su aplicación fuera realizada sin método alguno.

En nuestros días esta materia esta encaminada hacia el examen de cada operación o actividad, dandosele mayor importancia dentro del Sector Público al aspecto financiero, operacional, de resultados de programas, de tal forma que la aplicación de la auditoría en el Sector Público de ninguna manera es diferente a la efectuada en el Sector Privado ya que la Auditoría Gubernamental ha desarrollado dichas actividades de los que ha obtenido todos sus principios básicos, basándose en los principios básicos de la auditoría utilizada en el Sector Privado.

PARTICIPACION EN LA ADMINISTRACION PUBLICA FEDERAL

Dadas las condiciones actuales de desarrollo es necesario la obtención de niveles más elevados de eficiencia, eficacia y congruencia en la aplicación de las actividades que competen al Sector Público, auxiliándose de controles como:

- a) Plan Global de Desarrollo.- Que establece la correspondencia entre los grandes objetivos nacionales y los planes para lograrlos, se busca la coordinación entre los planes sectoriales y se determinan las líneas de acción de las Dependencias Públicas.

- b) Presupuesto por Programa.- Logra una idea más objetiva de las metas, calcula con mayor eficiencia los recursos para su alcance e identifica a las dependencias o entidades responsables de ello.
- c) La corresponsabilidad en el gasto Público Federal.- Pretende agilizar las actividades de las dependencias y entidades buscando eficiencia en la asignación y utilización de los recursos y en el alcance de los objetivos. Con una participación más congruente de los tres niveles administrativos de nuestro gobierno, se logra un mejor funcionamiento del esquema sectorial.

Esta corresponsabilidad pretende, que cada entidad controle de manera eficaz y eficiente el empleo de los recursos a través de mejores sistemas de control de sus operaciones. A fin de cumplir con los objetivos y metas establecidas.

COMO MECANISMO COADYUVANTE DEL CONTROL DE LAS OPERACIONES DE GOBIERNO.

Dado que los nuevos planes de la Administración Pública se han vuelto más complejos y diversificados debido al constante crecimiento de las entidades y dependencias, la auditoría a pasado de ser una revisadora financiera a formar parte integral de los procesos ya que ha adquirido al carácter promotor de mejoras constructivas aprovechando las experiencias que en sus revisiones detecta, de esta manera la auditoría se vuelve un elemento auxiliar del control.

Al haber reforzado sus herramientas, medios y recursos técnicos la auditoría se especializa en determinadas áreas aplicándose en cada caso particular el enfoque más adecuado a las necesidades de evaluación y aplicación de controles en las entidades.

REQUISITOS

La auditoría Gubernamental requiere para obtener de ella su máximo provecho de:

- a) un conjunto de normas, procedimientos y guías que sirvan para orientarla y permitan cuantificar los resultados.
- b) Auditores profesionales con la responsabilidad y la capacidad necesaria para el correcto ejercicio de su actividad.
- c) Independencia suficiente y criterio profesional que le permita ejercer la auditoría adecuadamente.
- d) Respaldo de los niveles inferiores de la dependencia o entidad con el objeto de que las recomendaciones o sugerencias se apliquen.
- e) Resultado constructivo de los informes de auditoría

OBJETIVOS

Los principales objetivos de la auditoría gubernamental son:

- Determinar si los controles internos son oportunos, seguros respecto a la información financiera para una correcta toma de decisiones.
- Determinar que la dependencia o entidad cumple con los tiempos, calidad y sus objetivos programados, de acuerdo a los recursos que para ello se le asignan.
- Vigilar la eficiencia en la aplicación de los recursos con los que la dependencia o entidad cuenta.
- Vigilar el cumplimiento de disposiciones legales, normas y políticas con que se deba cumplir en las entidades.
- Elaborar informes con observaciones y recomendaciones para optimizar los procesos y corregir carencias.
- En su caso vigilar la aplicación de las recomendaciones y señalar los resultados obtenidos

DEFINICION

Según la corresponsabilidad de la Secretaría de Programación y Presupuesto la define como el examen de las operaciones, cualesquiera que sea su naturaleza de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de opinar si los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

Generalmente la auditoría que se practica a las Dependencias Gubernamentales, por la naturaleza de sus actividades, será realizada al término de las operaciones, sin embargo, en algunos casos las auditorías serán previas o durante la ejecución de las operaciones como por ejemplo en los sistemas de computación y en las Obras Públicas.

La Auditoría Gubernamental no debe intervenir en las operaciones o trámites administrativos que realizan las entidades.

Lo anterior no implica que los sistemas carezcan de mecanismos de auto control necesario para la verificación de sus operaciones, por lo que éstos últimos no deberán ser desarrollados por personal de auditoría.

CLASIFICACION

De acuerdo a quien la realiza, la auditoría se clasifica en:

- Auditoría interna

- Auditoría externa

Auditoría interna.- Es la auditoría practicada por personal de la entidad o dependencia, su objetivo principal es que a través del control interno examina, evalúa y diagnostica el buen desarrollo de estos controles. Dando a conocer a los niveles superiores en quienes radica la responsabilidad y toma de decisiones, su opinión respecto a las deficiencias y aciertos encontrados, paralelamente las sugerencias que se estiman pertinentes, con el fin de optimizar el buen resultado de la aplicación de los recursos.

La Administración Pública se inclina a fortalecer el esquema de participación corresponsable de los tres diferentes niveles de gobierno que buscan una mayor agilidad y efectividad de la gestión pública, es importante que paralelamente se apoyen y optimicen los sistemas de auto control que cada una de las entidades tienen establecidos pues constituyen el mecanismo idóneo para verificar si los sistemas de auto control implantados funcionan adecuadamente.

Por medio de la Auditoría Interna se examina y evalúan los procesos de administración, aprobación, contabilización y todos aquellos que dan origen a la toma de decisiones, es importante señalar que los auditores no deben intervenir en el desarrollo de dichos procesos y cuando la intervención del auditor sea necesaria en alguna función, éste debe tener un carácter de testificador u observador, como por ejemplo en la toma física del inventario, entrega - recepción de funcionarios.

La intervención de la auditoría interna en cualquier operación o actividad en la cual se practique un análisis, debe tener libre acceso a la información necesaria para realizar el estudio pertinente. El departamento de auditoría tiene que depender directamente de la máxima autoridad de la entidad según ordenamiento legal aplicable (artículo 44 de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público) esto es con la finalidad de lograr la independencia de acción y un mejor apoyo.

Es recomendable que en el desarrollo de la Auditoría Interna exista buena coordinación y comunicación con las diferentes unidades de la dependencia, con el objeto que se desempeñe bajo una conjunta participación.

Auditoría Externa.- Es la que se practica por profesionales de acuerdo a las normas básicas de auditoría que establecen que deben ser independientes tanto en lo económico como en lo mental y en base a ésta emitir su opinión respecto a la situación que tiene el área auditada.

La auditoría externa tiene a la fecha como finalidad primordial el emitir un dictamen respecto a la razonabilidad de los Estados Financieros de la dependencia o entidad en cuestión.

OTRAS DENOMINACIONES

Durante mucho tiempo se ha venido denominando con diferentes nombres, el examen que se efectúa a las operaciones que realiza el Gobierno Federal, algunos de ellos son:

- Auditoría administrativa
- Auditoría presupuestal
- Auditoría técnica
- Auditoría legal de eficiencia
- Auditoría operacional
- Auditoría de sistemas

Más no siempre están relacionados el contenido y el alcance de cada una, razón por la que es necesario conjuntar los términos que se manejarán y que deberán explicarse por cada uno de ellos.

Dentro de la normatividad de la Administración Pública Federal se han definido los siguientes tipos de auditorías:

- Auditoría financiera
- Auditoría operacional
- Auditoría de resultados de programas
- Auditoría de legalidad

a) Auditoría financiera.- Es aquella que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil.

b) Auditoría Operacional.- Este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información. Los aspectos fundamentales de ésta auditoría, son determinar si:

- La entidad en su estructura organizacional cuenta con los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para lograr alcanzar las metas establecidas.
 - Si la entidad cuenta con los recursos apropiados para cumplir con su objetivo primordial.
 - Los procedimientos a cubrir, en el desarrollo de las actividades que se encomiendan, están implícitos en los sistemas operativos.
 - Con un costo mínimo, son utilizados los recursos al ejecutar los programas, en la calidad y en la cantidad que se requiera.
 - Para una adecuada toma de decisiones, el sistema de información es oportuno, confiable y útil.
 - El efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos se ve reflejado por el sistema de información.
- c) La auditoría de resultados de programas analiza la eficacia y congruencia alcanzada mediante el logro de los objetivos y metas establecidas, en relación con el avance del ejercicio presupuestal.
- A efecto de llevar a cabo un análisis de la eficacia, se deberá verificar que realmente las metas establecidas se alcanzaron en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requeridos.
- A fin de determinar la congruencia, se debe evaluar la relación lógica que pueda existir entre el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance mismo del ejercicio presupuestal.
- d) La auditoría de legalidad, analiza si la dependencia o entidad al realizar sus actividades, ha observado el cumplimiento de aquellas disposiciones de carácter legal que le son aplicables (leyes, reglamentos, decretos y circulares).

CONTEXTO GENERAL

Lo constituye el enfoque general que se debe dar a las revisiones de auditoría, que bien puede ser integral o parcial.

- Auditoría integral.- Es aquel examen en el que concurren los cuatro tipos de Auditoría: Financiera, Operacional, de Resultados de Programas y de Legalidad.

Auditoría Parcial.- Es la en la que no se practican todos los tipos de auditoría.

CAMPO DE APLICACION

Se refiere a que según sea el objetivo u objetivos que se persigan con la revisión, la auditoría gubernamental puede llevarse a cabo en diferentes niveles tales como:

- Unidades
- Programas
- Actividades

Auditoría a Unidades.- Siendo la unidad el área, aquella que tiene asignado un programa o conjunto de programas tendientes a satisfacer determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad, se le puede clasificar de acuerdo a la clase de actividades que desarrolla en:

- Unidades Sustantivas.- Las que llevan a cabo funciones encaminadas a lograr específicamente los objetivos que dieron lugar a la creación de la dependencia o entidad.
- Unidades de apoyo administrativo.- Las que realizan funciones administrativas a fin de apoyar el logro de los objetivos de las unidades sustantivas.

- Una unidad podría ser: una Dirección Federal, Dirección de Área, Subdirección, Departamento. Cuando las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión deberá comprender la totalidad de los programas que se encuentran bajo responsabilidad de la unidad examinada.

Auditoría a Programas.- Esta comprende el examen del conjunto de funciones y programas específicos señalados para una o para varias unidades.

En este caso, se analizará aquel programa, subprograma, proyecto, que este considerado en la estructura programática del presupuesto, dejándose afuera a aquellos que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

Auditoría de actividades.- Su alcance está delimitado por el examen de todos aquellos aspectos que se identifiquen con el objeto específico a analizar y que sean diferentes a unidades o programas, un ejemplo lo es, el sistema descentralizado de pagos en donde encontramos que en su funcionamiento intervienen varias unidades que en ciertos aspectos tienen injerencia con el pago de las remuneraciones al personal (recursos humanos, contabilidad, presupuesto, cómputo).

NORMAS

Las normas básicas de la auditoría gubernamental establecen las cualidades que debe satisfacer el auditor gubernamental, asimismo, también tratan sobre los requisitos mínimos que debe cubrir durante el desempeño de sus funciones y en la presentación de sus informes.

Todo auditor gubernamental es aquel profesional encargado de revisar operaciones del Sector Público con cualquiera de los objetivos descritos en la Auditoría Gubernamental y que tiene la obligación de acatar estas normas.

Se hace notar que además de estas normas las dependencias y entidades, si así lo desean, elaborarán reglas específicas para cada problema en particular que se les presente, dichas reglas deberán ser elaboradas al mismo tiempo tanto por las entidades como por las dependencias coordinadoras de Sector.

El personal encargado de efectuar la Auditoría Gubernamental debe ser vigilado por las dependencias y entidades, cerciorándose de que efectivamente en la realización de su trabajo observan las normas básicas y reglas particulares que regulan a la Auditoría Gubernamental.

"CLASIFICACION DE LAS NORMAS"

Se dividen en:

- I.- Normas generales
- II.- Normas para la realización del trabajo
- III.- Normas relativas al informe de auditoría

I.- Normas generales

Dentro de estas normas se describe el contexto y competencia de la auditoría y las cualidades que toda aquella persona que realice la auditoría debe tener:

NORMA 1.- TIPO DE ALCANCE DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL

Existen diferentes tipos de auditoría gubernamental a saber:

- Auditoría financiera
- Auditoría Operacional
- Auditoría de resultado de programas
- Auditoría de legalidad

Cada uno de ellos, puede aplicarse a las unidades, programas y actividades de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, dependiendo de la naturaleza magnitud y complejidad de la sección y operaciones sujetas a revisión:

NORMA 2 CONOCIMIENTO TECNICO Y DESARROLLO PROFESIONAL

Toda persona que realice auditoría deberá contar con el entrenamiento técnico, capacidad profesional y experiencia necesaria para el buen cumplimiento de sus actividades.

En relación a lo antes citado, el equipo de auditoría gubernamental, requiere contar con la diversidad de conocimientos y experiencia adecuada, acorde a las diferentes actividades que hay que llevar a cabo para cumplir con los objetivos de los programas del Sector Público.

Es importante destacar que aunado a todos los conocimientos y experiencia profesional, el auditor deberá poseer la diligencia, iniciativa y motivación necesarias que le permitan realizar su trabajo de la mejor manera posible.

El entrenamiento técnico esta formado por todos aquellos conocimientos que toda persona adquiere a través de los planteles educativos; estos conocimientos deben mantenerse al día con la actualización constante por parte del auditor para ello, participará en cursos, seminarios, que tengan relación con la práctica de la auditoría.

Con la realización cotidiana de las actividades profesionales de auditoría, el personal encargado de llevarlas a cabo obtiene experiencia que a su vez, con el transcurso del tiempo, esta le proporciona la madurez y juicio necesarios para el cumplimiento de su trabajo.

NORMA 3 OBJETIVIDAD Y AUTONOMIA

Al momento de examinar las dependencias y entidades, el auditor deberá mantener absoluta independencia y un juicio objetivo.

La independencia mental es aquella cualidad que le permite a todo profesional que practica la auditoría contar con libertad de criterio, sin estar influenciado por terceros y de esta manera emitir juicios objetivos.

Por lo anterior, se dice que un auditor posee independencia mental cuando no este o haya estado relacionado con los trabajos sujetos a revisión, además que no debe existir parentesco consanguineo o civil en línea directa sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto grado y afin al segundo, con los funcionarios de la organización.

NORMA 4 ESMERO PROFESIONAL Y RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR

Al momento de ejecutar sus actividades el auditor debe tener el cuidado y la diligencia profesional necesaria, por lo que es responsable de los informes y juicios que emita al finalizar la revisión a alguna dependencia o entidad. Asimismo, en el transcurso del desarrollo de su trabajo debe observar lo establecido en el código de ética profesional en relación con la profesión.

NORMA 5 HONESTIDAD Y CONFIDENCIALIDAD

Todo profesional que realice actividades de auditoría debe desarrollar su trabajo con integridad sin alterar en ningún momento la información obtenida, así como tampoco tratar de obtener algún beneficio propio o a terceros. También el auditor tiene la responsabilidad de mantener absoluta confidencialidad y reserva en relación a los datos, situaciones o hechos detectados durante la revisión y elaboración de informes de la dependencia o entidad auditada.

II.- Normas para la realización del trabajo

NORMA 6 PLANEACION DE LA AUDITORIA

La auditoría antes de ser ejecutada, debe ser planeada en cada una de las fases del trabajo a desarrollar considerando cada uno de los elementos que le son propios, como son: naturaleza, oportunidad, procedimientos a utilizar y su extensión; asimismo deberá determinarse los papales de trabajo que se emplearan y finalmente la asignación del recurso humano que participará en el trabajo.

La planeación de la auditoría deberá considerar como puntos básicos los siguientes:

- a) Naturaleza y el alcance del examen.
- b) Los procedimientos y técnicas a emplear
- c) La oportunidad en la aplicación de los procedimientos.
- d) Período que será examinado

- e) Personal destinado para la ejecución
- f) Instrucción sobre el trabajo a efectuar
- g) Determinar el tipo de papeles de trabajo que se utilizarán
- h) Estimación del tiempo a emplear para cada fase
- i) Bases a considerar en la formación del informe
- j) Coordinación con otras áreas revisoras

NORMA 7 SUPERVISION DE LA AUDITORIA

El trabajo de auditoría deberá estar dirigido, orientado y revisado en su realización por el personal inmediato superior.

A continuación describimos algunos puntos que deben ser considerados en la supervisión.

- a) Cumplimiento de las normas básicas de Auditoría Gubernamental
- b) Verificar que no existan desviaciones con el programa de auditoría, en su caso deberán estar justificadas y autorizadas.
- c) Para la formulación del informe, los papeles de trabajo deberán contener la información necesaria; la cual deberá tener la evidencia suficiente y competente.
- d) Evidenciar en los papeles de trabajo, por escrito la supervisión ejercida.

NORMA 8 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Mediante el estudio y evaluación al Sistema de Control Interno, se determinará el grado de confianza que presentan los métodos y medidas adaptados por la dependencia o entidad pública, con el fin de lograr proteger sus recursos, obtener información financiera y administrativa que sea veraz y oportuna. Dicho análisis permitira establecer la naturaleza, momento, magnitud y el grado de detalle que requiere la auditoría.

Generalmente la auditoría es ejecutada en base a pruebas selectivas, situación que propicia que la opinión profesional del auditor referente al universo, se encuentra fundamentada en los resultados obtenidos de la muestra seleccionada; la cual implica, que debe ser representativa.

Por lo cual la muestra deberá reunir los siguientes requisitos:

- a) El universo deberá ser homogéneo.
- b) La técnica de selección debe permitir la oportunidad para que participen todas las partidas.
- c) La magnitud del universo deberá ser representativo para que justifique el muestreo; ya que de lo contrario no es válido.

NORMA 9 OBTENCION DE EVIDENCIA

En todo trabajo de auditoría, el auditor deberá recopilar la información necesaria, que presente los hechos, documentos y pruebas suficientes, competentes y pertinentes, que amparen el resultado de su opinión.

III.- Normas relativas al informe de auditoría

En este grupo se indican las bases que debe considerar el auditor antes de emitir los resultados de su examen.

A continuación comentamos brevemente, el contenido de cada una de ellas.

NORMA 10 DISCUSION PREVIA

Bajo esta norma se pretende que cualquier informe de auditoría, debe ser comentado ampliamente con los responsables de la función, antes de emitir en forma definitiva el informe.

Lo anterior permitirá evitar malas interpretaciones o juicios y aclarará posibles situaciones que pudieran ser poco objetivas.

NORMA 11 CONTENIDO DEL INFORME

Con base en la evidencia recopilada a través de los papeles de trabajo, se determinan las conclusiones y sugerencias que permitan fortalecer el control interno de la entidad. Derivado de lo anterior, el informe de auditoría deberá ser: claro, conciso, preciso, objetivo y constructivo.

En su estructura, deberá indicarse las situaciones detectadas y las causas que los generaron; asimismo las conclusiones y sugerencias correspondientes.

NORMA 12 OPORTUNIDAD Y COMUNICACION DE LOS RESULTADOS

Los resultados de la revisión deberán darse a conocer a los responsables de la función, a través del informe de auditoría realizándose con toda oportunidad. Cuando existen situaciones importantes que por su naturaleza, no puedan esperar hasta el final de la revisión; deberán darse a conocer mediante un informe previo, a fin de tomar las medidas correctivas que sean pertinentes en el momento adecuado.

NORMA 13 SEGUIMIENTO DE LAS OBSERVACIONES DE AUDITORIA

Mediante esta norma se establece una supervisión y seguimiento de aquellos aspectos que fueron relevantes a través del informe de auditoría, con objeto de verificar que se apliquen las recomendaciones aprobadas con toda oportunidad.

SUPERVISION

Con la finalidad de mejorar la calidad de los papeles de trabajo y elevar la preparación del personal de auditoría, una consideración importante es que el trabajo ejecutado por un gerente, un encargado o un ayudante, debe estar supervisado por alguna persona de mayor experiencia y capacidad profesional. Se requerirá un mayor grado de supervisión en la medida en que el personal que realiza el trabajo tenga menor experiencia y por lo contrario a mayor experiencia se requiere un menor grado de supervisión.

La supervisión se da en tres etapas que son: planeación, ejecución y terminación.

La supervisión en la etapa de planeación comprende: al momento de definir la comisión que será realizada por el personal de auditoría, será necesario que el supervisor correspondiente tenga una entrevista con el auditor designado cubriendo los siguientes aspectos:

- Revisar todos los antecedentes relativos a la comisión asignada.

- Análisis de los grados de experiencia del personal que participará en el trabajo para asegurarse de que son los adecuados.
- Preparación de un programa de trabajo en el que se definen los objetivos de la revisión a realizar, así como los programas a utilizar y procedimientos especiales si son necesarios éstos últimos con base a la comisión asignada.
- Diseño y explicación de cédulas de auditoría que deberán ser elaboradas, así como también los documentos mínimos que deberá contener el legajo de papeles de trabajo.
- Aclaración y comentarios acerca del proceso de elaboración de cédulas que incluyan codificación por medio de índices y de más datos que deban contener los papeles de trabajo. Asimismo, se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno de la dependencia y con los objetivos del trabajo.
- Discusión y fijación de tiempos probables que va a utilizar el personal en el desarrollo de su trabajo, en sus distintas categorías y en las diversas áreas.

La supervisión en la etapa de la ejecución del trabajo comprende:

- Aclaración en detalle de todas las dudas que vayan surgiendo por el personal en el transcurso de la revisión. Esta aclaración deberá hacerse de manera inmediata para evitar que la labor de los ayudantes sea desperdiciada.
- A su criterio y en función al problema que presenten las comisiones asignadas, deberá programar visitas personales a los lugares de trabajo, con la finalidad de evaluar el correcto seguimiento a las instrucciones giradas en la etapa de la planeación evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones de los ayudantes se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue:

La revisión que se efectúa en estas visitas es fundamentalmente del contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles de trabajo, para entrenar a los ayudantes a dejar constancia del trabajo en forma más efectiva posible.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende:

- Revisión y evaluación por parte del supervisor, del contenido de los papeles de trabajo elaborados por el auditor, así como también del informe que éste ya deberá traer elaborado, haciendo las observaciones que de acuerdo con su criterio y experiencia considere convenientes.

Todas las observaciones y conformidades, deberán consignarse por el supervisor en los papeles de trabajo, para lo cual se pueden manejar informes que serían elaborados por él mismo y en los cuales se responsabiliza de la calidad y contenido de los papeles de trabajo.

Cabe hacer la aclaración que también los auditores ejercerán labor de revisión, al personal que haya sido asignado para auxiliar a las comisiones designadas. En estos casos, los puntos de revisión que se mencionaron, también deberán ser considerados adecuándolos a su nivel de operación.

Con las consideraciones anteriores, el personal de auditoría deberá tener presente que cualquier situación de duda, deberá ser comunicada a sus superiores correspondientes, quienes podrán y deberán aclararlas a satisfacción de los interesados.

Al llevarse a cabo las instrucciones enunciadas, se estará en condiciones de cubrir los objetivos de una buena supervisión y que fueron mencionadas anteriormente.

- Mejorar la calidad y contenido de los papeles de trabajo.
- Elevar la capacidad del personal de auditoría.

Por lo anterior, no deberán existir excusas o pretextos a situaciones que se desvían de los lineamientos y políticas establecidas por la dirección, y en caso excepcional, deberán explicarse amplia y satisfactoriamente.

Como un complemento a las actividades de supervisión y para dejar una evidencia escrita de las mismas, se puede establecer una forma llamada "Reporte de evaluación", que permitirá conocer las actitudes y desarrollo profesional del personal de auditoría a todos los niveles. La forma deberá ser elaborada por todo aquel personal que haya tenido elementos bajo sus órdenes, insistiendo en la importancia de que su formación debe hacerse con absoluta independencia mental, ya que la sobre o subvaloración de un elemento repercutirá directamente en el desarrollo del mismo.

TECNICAS

Las técnicas de auditoría son elementos auxiliares muy importantes que utiliza el auditor al efectuar se examen para ir obteniendo la evidencia suficiente y competente y así fundamentar sus opiniones y conclusiones.

Podemos considerar que las técnicas son métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utilizará para lograr la información profesional.

Su clasificación es la siguiente:

Técnicas documentales:

- Estudio
- Análisis
- Confirmación
- Declaración o certificación
- Conciliación
- Revisión selectiva
- Comprobación
- Cálculo

Técnicas verbales:

- Entrevista

Técnicas visuales:

- Inspección
- Observación
- Comparación
- Rastreo

Técnicas documentales

Estudio general.- Mediante un panorama general se obtendrán los datos e información de la entidad o examinar algunos aspectos importantes que deben estudiarse serán:

- Estructura orgánica
- Fundamento legal
- Objetivos y método
- Políticas

Análisis

Consiste en examinar los distintos elementos o partes que integran un rubro con el objeto de conocer y comprender la partida sujeta a revisión

Confirmación

Es la obtención de una comunicación escrita sobre transacciones, operaciones, hechos y circunstancias de una persona independiente sobre aspectos revisados.

Se dividen en confirmación positiva y negativa.

POSITIVA cuando se pide conteste si está conforme con los datos.

NEGATIVA cuando se pide conteste únicamente si no está conforme con los datos.

Declaración o certificación

Es la obtención de documentos, actas, firmada de conformidad por las personas que intervinieron en la revisión con el área auditada otorgando así veracidad a algunos aspectos detectados en la revisión.

Conciliación

Tiene por objeto establecer la concordancia de dos conjuntos de datos separados, siempre y cuando las fuentes de información se originen de una misma base. La conciliación se efectúa a una misma fecha o período determinado.

Revisión selectiva

Es un examen de una muestra de un grupo numeroso de partidas, operaciones o transacciones de una área sujeta a revisión.

La muestra puede ser basada en el método estadístico o al azar.

Comprobación

Es cerciorarse de que una transacción u operación se encuentra debidamente autorizada y soportada con documentos, para asegurarnos de la autenticidad de las operaciones registradas en los estados financieros.

Cálculo

Consiste en verificar los cálculos aritméticos de alguna partida asegurándonos de que estas operaciones son correctas.

Técnicas verbales

Entrevista.- Mediante esta técnica se obtiene información adicional a través de pláticas con personas que laboran en el área revisada es de gran utilidad por lo flexible de su aplicación pero debemos asegurarnos de que la información obtenida es veraz.

Técnicas visuales

Es el examen físico de los bienes materiales para cerciorarnos de su existencia y autenticidad.

Observación

Consiste en la presencia física de como se efectúan ciertas operaciones o hechos en el área revisada.

Comparación

Esta técnica compara distintos aspectos determinando el grado semejanza o variación.

Rastreo

Consiste en seguir una operación o transacción desde su inicio hasta su terminación analizando cada una de sus fases.

GUIAS

La finalidad que se persigue con estas guías es la de dar a conocer los puntos relevantes y áreas a los órganos de auditoría que por su importancia es necesario revisar, además van a servir de apoyo a los auditores para la formulación de programas específicos de revisión.

Las guías de auditoría interna se clasifican en:

- Guías generales

Determinan los objetivos principales para cada uno de los diferentes tipos de auditoría y señala los puntos primordialmente que deben tomarse en cuenta al aplicarlos.

- Guías específicas

Establecen los objetivos concretos de algunas auditorías, referidas a las áreas de apoyo y de ciertos aspectos que han sido considerados como prioritarios.

La auditoría interna gubernamental debe comprender el desarrollo y práctica de las siguientes guías de auditoría:

Guía general de auditoría financiera

Comprenderá "el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros de las dependencias y entidades con el objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil".

Objetivos

- Verificar el registro adecuado y oportuno de las operaciones financieras
- Tener la certeza de la razonabilidad de los estados financieros
- Verificar si la información es útil y oportuna para la toma de decisiones.

Los aspectos fundamentales serán:

- Evaluación del control interno
- Verificar si los principios de contabilidad generalmente aceptados son aplicados en forma consistente en los casos aplicables al sector público.
- Examinar que los documentos cumplan con requisitos legales.
- Verificar la adecuada presentación de los estados financieros.
- Examinar que las operaciones se realicen en forma correcta y oportuna.

Guía general de auditoría operacional

Comprende "el examen de la eficiencia obtenida por la dependencia o entidad en la asignación y utilización de sus recursos humanos, materiales y financieros mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información".

OBJETIVOS

- Revisión de la eficiencia con que se utilizaron los recursos materiales y humanos y si cuenta con los mecanismos necesarios por medio del análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y de información.

Los aspectos fundamentales serán:

- Revisar si se cuenta con una estructura organizacional que reúna los elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas fijadas que le fueron asignados.
- Comprobar si se cuenta con los elementos financieros, materiales y humanos para cumplir con sus programas.
- Examinar que las actividades por realizarse estén debidamente definidas y se encuentran contenidas en los manuales respectivos.
- Examinar si en la ejecución de los programas se utilizaron los recursos apropiados en cantidad y calidad al menor costo posible.
- Comprobar que la información interna es útil y oportuna para la toma de decisiones.

Guía General de Auditoría de resultado de programas.

Comprende "el análisis de la efectividad alcanzada en el avance presupuestal y en el logro de los objetivos y metas establecidas; y se obtendrá verificando que los resultados de la ejecución de los programas se hayan logrado en tiempo, en el lugar, con la calidad requerida y con los recursos asignados".

OBJETIVOS

- Verificar si se cumple con las metas y objetivos establecidos en los programas autorizados en el presupuesto y el avance del ejercicio presupuestal.

- Verificar si existe razonabilidad en el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

Los aspectos fundamentales serán:

- Conocer las metas y objetivos que se programaron en el presupuesto respectivo.
- Conocer los recursos que se asignaron en el presupuesto respectivo, para el logro de las metas y objetivos programados.
- Confrontar los recursos ejercidos con los programados en el presupuesto autorizado.
- Confrontar los objetivos y metas alcanzados con los autorizados en el presupuesto respectivo.
- Examinar que los recursos se hayan canalizado a los programas para los que fueron autorizados
- Examinar que las metas se hayan cumplido, en tiempo, lugar, con la cantidad y calidad requerida.

Guía general de auditoría de legalidad.

Tendra como finalidad "cerciorarse de que la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que les sean aplicables".

OBJETIVOS

- Verificar que se este cumpliendo con las normas, disposiciones legales y políticas que le sean aplicables a la entidad o dependencia.

Los aspectos fundamentales serán:

- Cerciorarse si se está cumpliendo con las disposiciones legales, leyes, reglamentos, decretos, circulares y demás ordenamientos legales de carácter interno, que le sean aplicables.

INFORME

Los funcionarios de las entidades gubernamentales para el cumplimiento de sus atribuciones, necesitan de la información confiable, de aquí la importancia del informe del auditor gubernamental.

Este informe debe contener las conclusiones y recomendaciones derivadas del examen, para que los funcionarios de las dependencias tomen las medidas correctivas. Es muy importante que para que el informe cumpla con su objetivo se logre la aceptación e implementación de las recomendaciones sugeridas.

El informe debe reunir entre otras las siguientes características:

- Oportuno y útil
- Objetivo
- Claro y simple
- Conciso
- Constructivo

El informe se clasifica en varios tipos entre los que destacan los siguientes grupos:

- Atendiendo al tipo de auditor que lo elabora:
 - Informe de auditoría interna
 - Informe de auditoría externa
- Atendiendo el tipo de auditoría:
 - Informe de auditoría financiera
 - Informe de auditoría operacional

Informe de auditoría de resultado de programas
Informe de auditoría de legalidad
Informe de auditoría integral

- Atendiendo a su extensión:

Informe corto
Informe largo

La última clasificación es muy importante por lo que se analizarán estos tipos de informe:

INFORME CORTO

Presenta en forma ágil y sintetizada el resultado de la auditoría practicada y se integra de dos elementos, el primero de ellos el título que debe contener el rasgo más significativo del objetivo de la auditoría. El otro elemento es el resumen que comprende el resultado de la auditoría mencionando, observaciones, conclusiones y recomendaciones más importantes:

Es relevante que la síntesis se presente en forma concreta, objetiva y clara para evitar confusiones en virtud de que es posible que algunos lectores sólo vean este trabajo ya que desean solo un conocimiento general de los resultados del examen.

La información de la síntesis debe presentarse de la siguiente forma:

- Nombre del punto tratado.
- Observaciones y conclusiones principales
- Recomendaciones
- Medidas correctivas aceptadas por el área auditada
- Asuntos importantes no resueltos.

INFORME LARGO

Presenta en forma detallada el resultado de la auditoría practicada y contiene los siguientes elementos:

- Título.- Indica el tipo de auditoría y nombre de la unidad programada o actividad examinada.
- Información introductoria.- Proporciona datos generales de lo que se va a examinar, del alcance y naturaleza de la revisión, así como declaraciones del carácter imparcial y objetivo de la auditoría.
- Observaciones significativas.- Se hace referencia de información sobre la condición, criterio, efecto y causa de los hechos examinados.
- Conclusiones.- Son las opiniones y juicios profesionales del auditor con base en las situaciones detectadas durante su examen.
- Recomendaciones.- Es la parte medular del informe ya que presenta las sugerencias tendientes a resolver las deficiencias encontradas durante la revisión de la unidad, programa o actividad.

Debe de aclararse porque son válidas y deben de cumplirse las recomendaciones. Asimismo las recomendaciones son la base para darle seguimiento a las medidas correctivas.

- Anexos.- Sirven para aclarar los conceptos que se presentan en el informe.

DISTRIBUCION DEL INFORME

Es importante que el informe se entregue al responsable de la dependencia y a los responsables de las áreas auditadas, para que apliquen las medidas correctivas a sus programas, unidades o actividades asignadas.

AUDITORIA INTERNA

INDICE

	<u>PAGINA</u>
Introducción	9.1.1
Concepto	9.1.5
Coordinación con auditoría externa	9.1.6
Estructura	9.1.9
Normas	9.1.14
Técnicas	9.1.18
Planeación	9.1.23
Clasificación de los programas de trabajo	9.1.27
Metodología	9.1.46
Informe	9.1.54

INTRODUCCION

Desde el inicio de la civilización, todo gobierno ha establecido la necesidad de los servicios de auditores para determinar si el ingreso proveniente de los impuestos y los correspondientes desembolsos o egresos han sido adecuadamente manejados por aquellos a quienes se encomienda su protección. Desde los albores de la actividad comercial, el deseo de los propietarios de empresas de asegurarse del adecuado cumplimiento y honorabilidad de sus asistentes, ha conducido a la deliberada revisión de los registros y al control de los activos. Estas funciones fueron y son de auditoría interna, y aunque este término es de origen reciente, todo pequeño empresario que observa a su empleado al registrar éste la venta en la máquina registradora y al depositar el efectivo en su interior, está llevando a cabo una de las funciones protectoras de auditoría interna. En años recientes la función constructiva ha sido reconocida de igual si no de mayor importancia.

Durante muchos años los auditores internos, se ocupaban primordialmente de la verificación detallada de los registros contables, la protección de los activos y el descubrimiento y prevención del fraude. En algunas compañías estos objetivos se han expandido hasta incluir la determinación del grado en que los empleados han seguido las políticas y procedimientos tanto en relación con asuntos contables como financieros.

La segunda etapa en la evolución de la moderna auditoría interna surgió de la creciente responsabilidad de las organizaciones para con la Comisión de Valores y Bolsa, por lo que respecta a la confiabilidad de sus estados financieros. No sólo requirieron estas compañías de los servicios de contadores públicos independientes para la verificación de sus estados financieros, sino que muchas de ellas reconocieron la necesidad de efectuar exámenes más detallados para complementar las actividades de los auditores externos.

Los reglamentos adoptados por la Comisión de Valores y Bolsa fijaron la responsabilidad en la administración de la empresa, sin importar el trabajo que hubiesen efectuado los auditores independientes; esta responsabilidad adicional condujo al deseo de tener mayor seguridad sobre la confiabilidad del sistema de contabilidad.

Unos cuantos auditores internos, en sitios muy dispersos, eventualmente principiaron a ampliar sus actividades a campos de mayor alcance que abarcan la evaluación de los controles administrativos. Este desarrollo comprendió distintos aspectos en las diferentes compañías, de acuerdo con las necesidades de sus respectivas administraciones. En muchos casos surgió en respuesta a peticiones de asistencia en relación con un problema particular de la administración ajeno a la organización contable. En otros casos fue la natural transición de las auditorías financieras a los controles de operación, de producción, de ingresos o requerimiento de los gastos.

El concepto relativo al alcance del campo de auditoría para incluir otras áreas de control administrativo, comenzó a difundirse lentamente al principio, pero cobró un gran ímpetu durante la Segunda Guerra Mundial cuando, en las principales industrias de defensa los auditores internos principiaron a proponerse la revisión de las funciones no financieras. Estos nuevos proyectos estaban relacionados con la exactitud y la confiabilidad de los informes de operación utilizados para permitir a la administración mantenerse al corriente acerca de las condiciones de operación de la compañía. Esta tendencia se basaba en el reconocimiento del hecho de que este tipo de informes son, en ocasiones, más importantes para la administración que las subsecuentes declaraciones financieras inclusive, con frecuencia no contienen un sólo signo de pesos; es más probable que se expresen en términos de factores de operación (existencia de accesorios en corta cantidad, adhesión a los programas, calidad del producto). El trabajo de auditoría interna dedicado a asegurar la confiabilidad de éstos informes de operación, puede ser tiempo mejor invertido que el esfuerzo dedicado a estados financieros ulteriores que muestren utilidades reducidas, resultando de informes de operación inadecuados que se utilizaron como base para la toma de decisiones.

A medida que los auditores de las diferentes compañías se reunieron e intercambiaron experiencias, surgió un nuevo concepto que es, en la actualidad, básico en auditoría interna: la responsabilidad del auditor debe extenderse a todas las áreas de la administración - tanto de operación como financieras - para proporcionar servicios constructivos y de protección.

El interés primordial del ejecutivo financiero de salvaguardar los activos de la empresa contra pérdidas por fraude y producir registros contables y estados financieros adecuados, se combinó al interés de los ejecutivos de operación en el programa de mantenimiento, el control de calidad y la operación económica. En la actualidad el progresista auditor interno, encargado de salvaguardar los activos de la compañía, ahora se ocupa no sólo de descubrir áreas de posible fraude y de exigir barreras contra éste, sino también de revelar y prevenir el desperdicio en las operaciones. Esta obligación de averiguar y prevenir posibles fuentes de desperdicio industrial, requiere la revisión y evaluación de los controles administrativos en todas las áreas de actividad de la empresa, tales como compras, control de producción, publicidad.

Los diversos institutos de auditores internos, han suscitado también mayor entendimiento de este concepto por medio de la emisión de boletines de investigación que explican como efectuar auditorías de diferentes operaciones, y la publicación de numerosos artículos técnicos que describen la experiencia de sus miembros en este campo. Como resultado de estos esfuerzos, los departamentos de auditoría interna de la mayoría de las más grandes empresas han adoptado este punto de vista.

La determinación de si todas las unidades están siguiendo o no las políticas financiera y contables autorizadas, se ha venido extendiendo hacia las políticas de operación de la empresa, y del grado en que los procedimientos establecidos proveen control adecuado y efectivo sobre todas las operaciones. Obviamente, esta extensión de la auditoría interna al campo de la administración general requirió el desarrollo en el auditor de un amplio conocimiento tanto de administración de empresas como de principio de control interno.

Todas las etapas descritas de la evolución de la auditoría interna aún existen en la actualidad, en diferentes grados, en las diversas empresas. Todavía existen algunas compañías en las cuales el departamento de auditoría interna está fundamentalmente dedicado a los aspectos de protección relacionados con el control de efectivo y de los inventarios y la verificación detallada de los registros contables. En un número considerablemente superior de empresas el desarrollo de los programas de auditoría se encuentra aún en una etapa intermedia, en vista de que sus programas son muy similares a los de los contadores públicos independientes, difiriendo únicamente en el más amplio

alcance de sus pruebas. Sin embargo, sin duda alguna, el concepto moderno de la auditoría interna aplicado a todas las áreas de actividad de las empresas, se está extendiendo constantemente a un número cada vez mayor de éstas. En la actualidad muy pocas de las grandes empresas no han adoptado, en algún grado, la ampliación de la auditoría interna hacia áreas ajenas a las actividades contables y financieras.

Los considerandos expuestos en párrafos precedentes, han traído como consecuencia, el reconocimiento de la eficacia y el potencial de la auditoría interna en la empresa moderna, por parte de la administración, ha elevado al auditor interno a un rango responsable e independiente en la escala jerárquica de la división de funciones, desempeñando cada día un papel más relevante debido principalmente a los siguientes factores:

- a) La creciente complejidad de los métodos contables, administrativos y de operación.
- b) La tendencia cada vez más acentuada a la descentralización con el consiguiente aumento en la delegación de autoridad.
- c) El alejamiento de gran número de niveles de operación.

Estos factores han originado la necesidad de tener una revisión permanente especialmente en las empresas de mediana y gran magnitud y que ayudan a la administración al cumplimiento de sus funciones.

El organismo de auditoría interna constituye una realidad provechosa en las empresas modernas, caracterizada por su enorme potencia orientadora, creadora, organizadora y fomentadora; concluyendo que dentro de la empresa llena una función vital.

Lo anterior dio origen al concepto actual de auditoría interna.

CONCEPTO:

La auditoría interna, es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, cuya finalidad es la revisión de la contabilidad, de las finanzas y de las demás operaciones como base de un servicio a la Dirección. Es un control cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad de otros controles.

Este concepto comprende el objetivo principal de la auditoría interna, el cual consiste en proporcionar servicios a la Dirección de la empresa, servicios que pueden ser de dos clases:

- a) Servicios de protección. Enfocados a asegurar el funcionamiento adecuado de los controles contables establecidos en la empresa de acuerdo con las circunstancias.

El trabajo que realice la auditoría interna a este respecto debe estar encaminado a asegurarse de que se cumplan en la empresa, los siguientes aspectos:

1. Revisar y evaluar el grado de razonabilidad y aplicación de los controles contables financieros y de operación.
2. Asegurarse del grado del cumplimiento con las políticas, planes y procedimientos establecidos.
3. Cerciorarse del grado en el que los activos de la empresa se encuentran controlados y salvaguardados contra toda clase de siniestros.
4. Asegurarse de la confiabilidad de la información producida en la organización.
5. Eficiencia (costo involucrado) con que se realiza una función.

- b) Evaluación de la calidad de ejecución en el desempeño de las responsabilidades asignadas y vigilancia de la efectividad de otros controles.

Para lograr este objetivo se debe efectuar una evaluación de la organización de la empresa tendiente a sugerir medidas para el mejoramiento de:

1. Políticas administrativas
2. Plan de organización,
3. Procedimientos y registros
4. Ejecución por parte del personal, de las políticas administrativas del plan de organización y de los procedimientos.

Dada la naturaleza de la función de auditoría interna, es factible establecer una coordinación entre auditores internos y externos gracias a un interés común que prevalece entre los dos grupos.

COORDINACION CON AUDITORIA EXTERNA.

- a) Diferencias entre auditoría interna y externa
- b) Ventajas de la coordinación
- c) Medios para establecer la coordinación.

- a) Diferencias entre auditoría interna y externa.

	Auditoría interna	Auditoría externa
OBJETIVO	Proporcionar servicios de verificación y protección a la administración, observando y sugiriendo mejoras a las políticas, sistemas y procedimientos (control interno).	Examinar la exactitud de los libros y registros de contabilidad, así como la correcta presentación de los estados financieros básicos.
FINALIDAD	INFORME. Los resultados de las revisiones se plasman en informes cuyos objetivos son comunicar las desviaciones encontradas, así como las sugerencias para corregirlas.	DICTAMEN. El resultado de la revisión se expresa en el dictamen cuyo objetivo es opinar sobre los estados financieros.

UBICACION DEPENDIENTE. El departamento de auditoría interna depende de un nivel jerárquico superior y consecuentemente sus programas de trabajo están sujetos a la aprobación de éste, es por esto que su independencia mental está con dicionada.

INDEPENDIENTE. En el desarrollo del trabajo y conclusiones del auditor externo no existe influencia del cliente. Se dice que tiene independencia mental.

RESPONSA-

BILIDAD Ante su jefe inmediato dentro de la organización misma, por medio de un contrato y/o reglamento.

Ante el Consejo de Administración de su cliente, fisco, instituciones de crédito.

FRECUENCIA CONTINUA

Al permanecer dentro de la organización, sus revisiones son per manentes.

PERIODICA

Se practica a una fecha determinada y comprende un periodo de tiempo.

La coordinación entre auditoría interna y externa tiene entre otras las siguientes ventajas:

b) Ventajas de la coordinación.

- 1) Es un medio más seguro para evaluar el control interno de una empresa en forma rápida y fácil.
- 2) Puede permitir la reducción en el trabajo tendiente a determinar el grado de confianza que se pueda tener en el control interno.
- 3) A través de los informes de auditoría interna, se pueden conocer los puntos débiles del control y otras características del sistema, lo que permite fijar el alcance del examen.
- 4) Puede facilitar el conocimiento de ciertos aspectos técnicos y peculiaridades de la empresa.

- 5) Puede permitir la reducción del trabajo en el examen de cuentas importantes de los estados financieros en beneficio del examen o revisión de otros aspectos generales de los estados financieros.

Algunas formas de establecer la coordinación son:

c) Medios para establecer la coordinación.

En primera instancia, el auditor interno y el independiente deben sostener entrevistas, en las cuales el primero debe ser capaz de hacer observaciones y comentarios que permitan al segundo conocer algunos aspectos de control interno y técnicos, así como algunos puntos generales; a fin de complementar las entrevistas, el auditor interno debe facilitar al auditor independiente, la lectura de sus informes.

La coordinación entre ambos auditores, se hace más estrecha cuando el auditor interno logra realizar:

1. Análisis de antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar.
2. Confirmación de la cuenta por cobrar (el auditor externo podrá reducir su porcentaje de confirmación).
3. Cédulas de auditoría, respecto de la valuación de inventarios.

Es importante tener en cuenta que, el auditor independiente no acepta los resultados de una auditoría interna como un sustituto de su propia revisión; es decir, comprueba y analiza los papeles de trabajo del auditor interno, a fin de satisfacerse de la corrección de aquéllos.

En caso de que los resultados obtenidos por el auditor interno, satisfagan al auditor externo, éste podrá reducir el alcance de sus pruebas e inclusive, limitarse al análisis de los papeles de trabajo.

Para cumplir con su objetivo, el departamento de auditoría interna requiere de una estructura determinada, así como de una ubicación dentro de la organización que le proporcione apoyo de la alta gerencia.

ESTRUCTURA.

Algo de verdadera importancia para el funcionamiento de un departamento de auditoría interna, es la determinación de su estructura: número de auditores, clasificación de los mismos, su organización funcional y niveles profesionales.

Sería imposible establecer normas rígidas para dar debida respuesta a las anteriores cuestiones. Sin embargo, podríamos mencionar algunas consideraciones generales, que hay que tomar en cuenta para estructurar un departamento de auditoría interna.

1. Fuerza de trabajo:

- a) Determinación de áreas, departamentos, ubicaciones geográficas, que auditoría interna ha de incluir en su planeación.
- b) El alcance que el trabajo ha de tener en cada caso.
- c) La frecuencia o periodicidad del mismo.
- d) La planeación de labores fuera de programa.

2. Puestos.

En general e insistiendo en que para cada empresa la clasificación tendrá que tener sus características propias, a la cabeza está colocado el auditor interno en cualquiera de sus diferentes denominaciones: Director, Gerente, Jefe y a partir de él, el descenso jerárquico podrá ser establecido siguiendo la división utilizada por los despachos de auditores externos: Supervisores, Jefe de Grupo y Ayudantes.

Los supervisores son los propiamente encargados del trabajo de auditoría interna. Efectúan, en combinación con el auditor en jefe, la planeación y supervisan a los jefes de grupo.

Los jefes de grupo son los encargados de las diferentes fases de la revisión. Vigilan el cumplimiento de la planeación y hacen aplicables, prácticamente los programas de trabajo. Bajo sus órdenes directas están los ayudantes.

Los ayudantes son realmente la "infantería" del equipo, normalmente son nuevos elementos, gente que se inicia en la actividad de la auditoría, a quienes son encomendados los trabajos de rutina y que, por lo tanto, son considerados como personal en entrenamiento.

Quizá valga la pena mencionar a una secretaria como parte del grupo de auditoría interna, tomando en cuenta que ella maneja y controla la información obtenida por el departamento.

Ahora bien, esta organización es aplicable a cualquier empresa, guardando las consideraciones necesarias en cuanto a volumen de operaciones, importancia de la empresa y la que conceda a la auditoría interna.

La estructura puede variar de la siguiente manera:

- a) Empresas grandes con todo un departamento de auditoría interna organizado tal y como lo hemos mencionado y aún más allá; con integrantes auxiliares técnicos y de otra índole como ingenieros, economistas y especialistas en estadística.
- b) Empresas con un auditor interno, dos ayudantes y una secretaria.
- c) Empresas con un auditor interno, integrando todo el departamento.
- d) Empresas que aunque suene poco extraño, no tienen auditor interno, pero desarrollan funciones de auditoría, a través de diferentes puestos y personas.

UBICACION EN LA ORGANIZACION.

El problema de la ubicación del auditor interno en la organización y de ante quien es responsable puede ser una cuestión sujeta a diferencias de opinión. Cierta grado de independencia es vital para la adecuada efectividad de la auditoría interna.

En la práctica, la auditoría interna se encuentra en una posición desventajosa al encontrarse ilógicamente situada. El error más frecuente al respecto es establecer su función en una zona subdepartamental dependiendo del contralor o contador, lo que ha dado por resultado que estos funcionarios la utilicen como una herramienta destinada a resolver únicamente los problemas particulares de su propio departamento y la conviertan en algo de carácter estrecho y limitado.

Por lo anterior, el departamento de auditoría interna, debe ubicarse dependiendo del Consejo de Administración o Director General, cualquiera que sea su denominación según la magnitud de la empresa, no es aconsejable que dependa de un nivel jerárquico inferior.

Con objeto de visualizar en forma objetiva lo expuesto en el párrafo precedente, se presenta el siguiente organigrama:

CONSEJO DE ADMINISTRACION

AUDITOR
INTERNO

DIRECTOR GENERAL

DIRECTOR
DE
PRODUCCION

DIRECTOR
DE
VENTAS

DIRECTOR
DE
MERCADOTECNIA

DIRECTOR
DE
FINANZAS

DIRECTOR
DE
RELACIONES
INDUSTRIALES

La responsabilidad que emana del trabajo de auditoría interna, hace que el personal requerido deba cumplir con características que no sólo tienen que ver con la capacidad académica sino que ésta tiene que estar estrechamente vinculada a la ética del auditor; por tanto, podría decirse que fundamentalmente se requiere que el auditor interno tenga un alto sentido de lo que es ser un profesional.

1) Responsabilidad.

Las obligaciones y responsabilidad del auditor interno, se determinan por la ley, por reglamentos o por medio de un contrato, y han sido frecuentemente interpretados en juicios seguidos ante los tribunales. El auditor externo es legalmente responsable ante su cliente, pero profesionalmente tiene una obligación moral cuando menos para con otras personas que puedan confiar en su informe; el alcance de sus funciones depende primordialmente de su compromiso legal, pero el objetivo principal es la certificación de los estados financieros; en el logro de ese objetivo, legalidad y honestidad, son sus atributos primarios.

Para la auditoría interna, en cambio, no hay limitaciones públicamente definidas y cada empresa puede acomodarla en su estructura en la forma que quiera.

2) Etica.

De la premisa de que el profesional idóneo para desarrollar y coordinar la auditoría interna, por su profundo conocimiento y dominio de la auditoría, es el Licenciado en Contaduría, le son aplicables integralmente los pronunciamientos de ética que obligadamente debe cumplir el Licenciado en Contaduría, por el hecho de serlo, sin importar la actividad o especialidad que cultive, tanto en el ejercicio independiente, o cuando actúe como ejecutivo o empleado de instituciones públicas o privadas; incluso cuando además de la contaduría, ejerza otra profesión.

La actuación del auditor interno (siempre y cuando ostente el título de Licenciado en Contaduría), está sujeta a lo establecido en los artículos del Código Profesional, emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., que a continuación se transcriben:

"Artículo 3.01. El contador público que desempeñe un cargo en los sectores privado y público, no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

Artículo 3.02. Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la información financiera, el contador público en los sectores público y privado, debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, aplicables al caso.

Artículo 3.03. En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

Artículo 3.04. El contador público no debe solicitar ni aceptar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que presta sus servicios.

Artículo 3.05. Es obligatorio para el contador público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar en la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.

Artículo 3.06. El contador público que desempeñe un cargo en los sectores público o privado, solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe".

NORMAS: Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, derivadas de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

Las normas se clasifican en: personales y de ejecución del trabajo.

Personales.

En su relaciones con la entidad a que pertenece, el auditor interno debe:

- Respetar en todo momento la ética de la profesión de la contaduría pública.
- Mantener la independencia de criterio que requiere el trabajo de auditoría.
- Acatar y respetar las políticas de la entidad, vigilando que éstas sean respetadas por el personal de la misma.
- Mostrarse respetuoso en lo referente a las relaciones interpersonales y evitar cualquier conflicto en ello.
- Mantener discreción, absteniéndose de emitir o participar en juicios que puedan afectar algún área o persona.
- No ocultar cualquier desviación que se determine en el desempeño del trabajo.
- Cuidar el arreglo personal, tratando de dar una imagen seria y positiva.
- Tener un "método profesional" en sus labores con un espíritu de completa cooperación sin ideas de crítica destructiva, con la actitud de que son auditores profesionales.
- Proporcionar datos meticulosamente correctos. Del auditor se espera y se exige una actitud casi sobre humana: él nunca podrá considerar que es demasiado cauteloso, debe verificar sus hechos y tenerlos cuidadosamente revisados. La tendencia natural de los grupos a quienes se está haciendo la auditoría, es la de concentrarse en la discusión de cualquier error cometido por el auditor, que el efecto constructivo del resultado de los hallazgos de la auditoría se nulifican.
- Estar calificado por educación, entrenamiento, experiencia y tacto para tratar con los ejecutivos de la compañía, de una manera tal que les inspire respeto y asegure una consideración apropiada para las recomendaciones del propio auditor.

Es de importancia ampliar el comentario referido a la independencia mental, ya que para el auditor interno, ésta es relativa, no absoluta. Es una función de la actitud mental del individuo, influenciada probablemente por su situación económica personal y las relaciones sociales inherentes.

La independencia mental es un atributo tan importante en la contaduría pública, que inevitablemente influye en la teoría de la auditoría interna. Sin embargo, el auditor interno no puede alcanzar en sus operaciones, el grado de independencia que es característico del auditor externo; es un empleado de la organización destinado a ejecutar las funciones señaladas con anterioridad. La responsabilidad que ostenta le fue otorgada por aquéllos que lo emplearon y no se puede considerar como una falta de ética el hecho de que acepte y lleve a cabo las instrucciones legítimas de sus patrones, siempre y cuando, éstas no contravengan los preceptos establecidos por el Código de Ética de la profesión del Licenciado en Contaduría.

Ejecución del trabajo:

En el departamento de la función, el auditor interno debe:

- Programar y planear la auditoría oportunamente, mostrar la evidencia de una cuidadosa selección de los asuntos más importantes y más productivos, no debe redundar en duplicación de labores que desarrollen otros cuerpos u otras auditorías, y no desperdiciar el personal y tiempo de la compañía en asuntos que no sean esenciales.
- Ejercer supervisión, que permita dirigir y orientar a los ayudantes en la ejecución del trabajo, cerciorarse de la efectividad con que lo realizan, así como de la autenticidad de los resultados que obtienen a través de él.
- Revisar todos los puntos importantes de control y estar enteramente familiarizados con los procedimientos de control interno que cubren todas las funciones importantes; trabajar persistentemente para que puedan alcanzarse las metas que se persiguen con un costo proporcionado a los riesgos involucrados.

- Buscar siempre mejorar la calidad del trabajo.
- Mostrar creatividad y criterio en sus opiniones y recomendaciones.
- Hacerse de información competente y suficiente sobre la actividad o área a revisar.
- Comentar los resultados de la auditoría, en forma clara, concreta y objetiva, a los responsables del área o áreas involucradas.
- Promover el orden y la organización.
- Actuar con equidad y razonamiento.
- Transmitir los conocimientos y experiencias adquiridas al personal de nuevo ingreso.
- Los informes deben ser interesantes y constructivos, fácilmente comprensibles, bien preparados en lo general, y sobre todo, moderadamente enérgicos y convincentes, con la intención de que produzcan acción.

Además de los citados requisitos relativos al trabajo que desempeña el auditor, existen herramientas de las cuales se vale para dar calidad a su trabajo, es decir, las técnicas de auditoría que para tal efecto ha dictado el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

En los boletines de normas y procedimientos de auditoría, emitidos por el mencionado organismo, indican particularmente en el boletín número 2, las técnicas que deben utilizarse en toda auditoría de estados financieros. Estas técnicas tradicionales, se pueden aplicar a cualquier tipo de auditoría, incluyendo obviamente a la auditoría interna.

El auditor interno, puede y debe para cumplir con su filosofía, ejecutar las auditorías con un enfoque eminentemente contable, financiero u operacional o una combinación de estos tipos de auditoría, sobre la base de que es un experto en ésta.

1. Estudio general.

Examen de carácter panorámico sobre una área o cuenta de los estados financieros, con juicio crítico del auditor, para determinar el trabajo a desarrollar, el referido boletín número 2, dice que esta técnica puede ser:

a) Formal

Cuando le anteceden recursos técnicos, como la preparación de estados comparativos.

b) Informal

Por la sola lectura de los estados, cuentas o documentos sometidos a examen.

2. Análisis

Clasificar una cifra o un total dividido en partes homogéneas. Generalmente se aplica a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros, dada la naturaleza de estas cuentas y rubros, puede ser básicamente de dos clases:

a) Análisis de saldo.

El análisis de partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos.

Existen cuentas en las que los movimientos que en ellas se registran son compensaciones unos de otros: Por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales o parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso, el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, se pueden analizar solamente aquéllas que al final quedaron pendientes como formando parte del saldo neto de la cuenta.

b) Análisis de movimientos.

El análisis debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos, de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

3. Inspección

Es el examen físico de bienes materiales o de documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad y presentada en los estados financieros.

4. Confirmación

Es la obtención de evidencia suficiente y competente por la afirmación de terceros, independiente de la empresa examinada que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza de la operación, por lo que puede informar de una manera válida sobre la empresa.

Se dice que la confirmación es positiva cuando en la solicitud se pide al confirmante que conteste al auditor, tanto si está conforme con el dato, como si no lo está; es negativa cuando se le pide que conteste solamente en el caso de no estar conforme con los datos de la empresa.

La confirmación positiva es directa cuando se suministran al confirmante los datos de la empresa; es indirecta cuando no se le suministran datos y se le pide que proporcione al auditor el detalle de las operaciones conforme a sus propias fuentes de información.

5. Investigación

Es la evidencia comprobatoria y competente a través de aseveraciones de funcionarios y empleados de la empresa, esta técnica puede ser:

a) Formal

Cuando el auditor obtenga evidencia y la presente por escrito.

b) Informal

Cuando se obtiene evidencia pero no hay necesidad de dejarla por escrito.

6. Declaraciones o certificaciones

La evidencia que obtiene el auditor de las pláticas con funcionarios y empleados de una empresa, debe hacerse por escrito dirigida al auditor, firmada por la persona que proporcione los datos y en papel membretado de la compañía.

7. Observación

El auditor se cerciora de la forma como se realizan las operaciones de la empresa, dándose cuenta personalmente, de modo abierto o discreto, de como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones.

8. Cálculo

Comprobación de las operaciones aritméticas en las cuales están basados los hechos de los estados financieros. El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas, mediante el cálculo independiente de las mismas. Por ejemplo, el importe de intereses ganados que pueden haber sido originalmente calculados sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, puede ser comprobado por un cálculo global aplicando la tasa de interés a todo el período de inversión.

9. Entrevista

Para que el auditor recopile hechos, opiniones e ideas, además de información valiosa en el desarrollo de su trabajo, deberá llevar a cabo las entrevistas necesarias mediante la aplicación de cuestionarios y seleccionar las técnicas de encuesta más apropiadas al tipo de evidencia que se desea recopilar a fin de determinar el tamaño de la muestra y oportunidad de la entrevista.

10. Análisis de sistemas y procedimientos

Permite al auditor, conocer con mayor profundidad la naturaleza de la cuenta, área u operación objetivo de su examen. El análisis de los sistemas y procedimientos auxilia al auditor a valorar:

- Qué se ha hecho
- Qué tan bien se hizo
- Debe continuarse haciendo
- Cómo podrá mejorarse lo que se ha hecho.

11. Diagramas de flujo

Son instrumentos que presentan por medio de gráficas, la secuencia de los diferentes pasos de las operaciones a través de los sistemas en los departamentos operativos, son de hecho su radiografía.

Minimiza la explicación narrativa y proporciona a la vez una panorámica del sistema, muestra claramente lo que está sucediendo, además facilita la observación de fallas en el sistema propiamente dado, o detecta en qué áreas se necesitan mejorar los puntos de control u optimizar el desenvolvimiento de las operaciones de que se trate.

Las técnicas señaladas anteriormente, no son las únicas que se pueden emplear; éstas deben corresponder al alcance de las revisiones, así como al tamaño y circunstancias de la empresa, al tipo de especialistas que intervendrán y que lógicamente, utilizarán las técnicas especializadas que más convengan en su campo.

El conocimiento de las normas y técnicas de auditoría, colocan al auditor interno en la posibilidad de desarrollar sus funciones en una forma eficiente sobre las sólidas bases de una buena planeación.

PLANEACION

La experiencia nos ha indicado que por muchas razones, regularmente se pide la colaboración del auditor interno y su personal para las emergencias, como por ejemplo: el cierre del ejercicio fiscal, la depuración de cuentas y diversos trabajos especiales a desarrollar en las oficinas principales, en las diferentes sucursales o plantas de la empresa.

El auditor interno debe dejar cubiertos estos tipos de eventualidades dentro de su planeación.

La gerencia general, señalará al auditor sus objetivos más importantes, y conjuntamente determinarán en cuales de ellos, será necesaria la intervención del departamento de auditoría interna.

El auditor en junta con sus supervisores y con base en los objetivos principales, diseñará un programa de auditoría que pueda ser considerado como de rutina.

El detalle de la planeación corresponderá a los supervisores y los jefes de grupos.

La periodicidad de la planeación puede ser semestral, para poder hacer revisiones que permitan determinar lo que se ha hecho, lo que no se hizo y porqué; hacer reajustes y reiniciar el ciclo de trabajo.

CONCEPTO

La planeación es un curso de acción predeterminado, que nos hace saber lo que han de ser los resultados y lo que se debe lograr, el trabajo que se debe hacer y dentro de qué límites, el dinero que se debe gastar, la forma en que el trabajo se ha de normalizar y cuáles son las decisiones vigentes aplicables.

Planear significa hacer planes, es decir, decidir anticipadamente lo que se va a ejecutar, cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar, cuáles son los papeles de trabajo en que se van a registrar sus resultados. Igualmente decidir qué personal y de qué calidad deberá asignarse al trabajo.

BASES

La planeación requiere el conocimiento de las condiciones externas e internas de la propia entidad y que pueden influir en el desarrollo de la propia planeación, dicho en otros términos, la planeación presupone una previsión dentro de las limitaciones humanas y de los factores que pueden influir en la marcha de la misma.

La planeación debe considerarse como una actividad sistemática apoyada en datos objetivos y en estudios técnicos para que esté debidamente fundamentada en políticas y programas coordinados en forma adecuada para que éstos, a su vez, sean instrumentos eficaces para fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo.

En el trabajo de planeación inciden dos elementos, la previsión, ¿Qué puede hacerse? y la planeación en sí, ¿Qué debe hacerse?

Proceso de previsión

1. Fijar objetivos, los cuales deberán ser definidos atendiendo a las siguientes características:
 - a) Ser claros, concisos y breves
 - b) Ser cuantificables
 - c) Tener una fecha límite para alcanzarlos
 - d) Estar orientados más a resultados que a actividades

- e) Formularse con base en la experiencia
- f) Ser realistas y capaces de lograrse con los recursos disponibles
- g) Tener una prioridad de cumplimiento de acuerdo con su importancia
- h) Tener asignado un índice de probabilidad de cumplimiento
- i) Asegurarse que los integrantes de la organización entiendan de la misma forma los objetivos y que no exista conflicto o contradicción.
- j) Asegurar a la empresa su supervivencia, crecimiento, contribución económica, obligación social y utilidades.
- k) Indicar las metas que se esperan de cada unidad de mando (dirección, gerencia), señalando los responsables de obtenerlas.
- l) Permitir su evaluación constante.
- m) Evaluar cursos alternos, puede hacerse con los medios actuales o con otros medios.

Proceso de planeación

Revisando el curso a seguir se desarrollan políticas, procedimientos y programas a través de:

- a) Descomponer el problema en su partes
- b) Determinar alternativas y factores que afectan cada parte
- c) Obtener datos
- d) Analizar datos
- e) Decidir acciones

- f) Asignar responsabilidades y delegar autoridad
- g) Dar inicio al plan de fijar fechas de cumplimiento

PRINCIPIOS DE PLANEACION

Precisión.- Los planes no deben hacerse con afirmaciones vagas y genéricas, sino con la mayor precisión posible, porque van a regir acciones concretas.

Flexibilidad.- Dentro de la precisión establecida en el principio anterior, todo plan debe dejar margen para los cambios que surjan en éste, ya sea razón de aspectos imprevistos o de que hayan variado las circunstancias después de la previsión.

Unidad.- Los planes deben ser de tal naturaleza que puede decirse que existe uno solo para cada curso; asimismo, todos los que se aplican en una empresa o dependencia, deben estar debidamente coordinados e integrados como un todo del plan general.

En atención al considerable número de comprobación y evaluaciones de naturaleza análoga, propias de la auditoría interna que han de ser aplicables, total o parcialmente, a todas las dependencias de la entidad, resultará aconsejable agrupar aquéllas convenientemente en un instrumento de trabajo regular, detallado y único.

PROGRAMA DE TRABAJO

El programa de trabajo es aquel instrumento que enuncia en forma lógica, ordenada y clasificada los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que han de aplicarse.

FINALIDADES

- a) Facilitar el cumplimiento ordenado de los procedimientos y evaluaciones
- b) Servir de guía con el propósito de evitar, en lo posible, que se incurra en omisiones o repeticiones
- c) Ahorrar tiempo al auditor

CLASIFICACION DE LOS PROGRAMAS DE TRABAJO

Desde el punto de vista del detalle en el trabajo a realizar:

a) Generales.

Mención enunciativa de las técnicas a aplicarse en forma genérica, así como de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso.

Estos son elaborados particularmente en los casos en que el responsable de la auditoría reuna las características siguientes:

- Sea supervisor, cuando menos
- Tenga experiencia en el campo específico de que se trata
- Conozca el problema y el área en cuestión

Si no reúne estos conocimientos, estará expuesto a arriesgar los resultados o a exponer el tiempo programado, ya que, se desviará de los objetivos o constantemente preguntará qué camino seguir y qué hacer.

b) Detallados.

Descripción minuciosa de la forma práctica de aplicar las técnicas de auditoría.

Por el contrario de los generales, estarán dirigidos hacia el personal con poca o nula experiencia, bien sea en el campo de la auditoría, en la empresa o incluso en el área de desarrollo del caso particular que nos ocupe; por lo tanto, se necesitará guiarlo paso a paso a efecto de que desarrolle éstos sin el peligro de olvidar alguno. El nivel de detalle será de acuerdo a los resultados que se esperan obtener.

Dependiendo del momento de la planeación de la revisión:

a) Predeterminado.

Listado de los procedimientos a seguir, previamente al trabajo y aplicable durante el curso del mismo.

Normalmente preparado como punto básico para iniciar la tecnificación del personal y del propio departamento y que posteriormente formarán parte del manual de auditoría interna. Estos necesitarán ser probados, corregidos, aumentados y disminuidos con base en su aplicabilidad y resultados obtenidos, siendo hasta entonces cuando merezcan ocupar su sitio en el manual.

b) Informal.

Descripción de los procedimientos más importantes que a juicio del auditor se van aplicando durante el desarrollo de la auditoría.

Este tipo de programa se presenta cuando se tiene que atender uno de los casos de emergencia, en los que tenemos que actuar de inmediato. En la mayoría de las veces, habrá necesidad de efectuar el trabajo sin el mismo programa, pero posteriormente al integrar los papeles de trabajo, se deben formular como referencia y repaso de que no se olvida cubrir algún aspecto de importancia.

Desde el punto de vista de un trabajo concreto:

a) Específicos.

Preparados especialmente para cada caso en particular.

Revisión operativa a una cuenta, departamento, sección o función.

En este caso, se está ante un programa como su nombre lo indica específico; uno que sólo se podrá utilizar con restricción dentro de un campo, área, departamento, sección o función con actividades poco comunes y fuera de rutinas.

b) Estándar.

Formulados tomando como base su aplicabilidad para un número considerable de casos repetitivos o similares, arqueos de efectivo, cobros en sucursales, tomas de inventarios físicos.

La naturaleza de estos programas es la de poderse utilizar cuantas veces sea necesario, en aquellas áreas en las que por mucho que varíen en sus actividades siempre persistirá la esencia, la rutina; en todas partes que se presente el caso de efectuar un arqueo de fondos, circularización, arqueos de cobranza, corte de documentación, siempre se desarrollarán en forma estándar.

c) Especiales.

Elaborados en forma excepcional para efectuar revisiones imprevistas o anormales, generalmente fuera de rutina, todo lo contrario de los estándar, casos especiales, fuera incluso de toda lógica y en ocasiones hasta de tipo confidencial; desfalcos, robos, accidentes, diferencias, originados por iniciativa de auditoría interna o instrucciones directas de alta gerencia.

En este punto cabe aclarar la frecuencia de confusiones en que se incurre al señalar o considerar como idénticos o integrantes uno del otro al calendario de auditoría y los programas de trabajo siendo totalmente independientes uno del otro, aun cuando guarden interrelación entre sí.

El primero servirá para distribuir en el tiempo, el desarrollo de la auditoría, puede cubrir un período anual, semestral, mensual o diario, según lo decida la propia planeación del departamento. Permitirá el control de avance de cada trabajo, en lo general y en lo particular, es decir, con respecto a lo planeado y a la utilización del elemento humano.

Con relación al segundo, o sea el programa de auditoría, indicará la forma de llevar a cabo cada revisión, un memorando del avance y control del trabajo a realizar.

ELABORACION DEL PROGRAMA

Un programa de auditoría se compone de tres partes:

1. Objetivos del examen
2. Cuestionario sobre control interno
3. Programa de examen.

En la preparación de un programa de auditoría y cuestionario de control interno, el auditor debe tener cuidado de incluir todos los procedimientos y preguntas que sean necesarias para practicar bien el trabajo. Debe mostrar igual cuidado para excluir los procedimientos y preguntas inconsecuentes dadas las condiciones del trabajo.

La línea de demarcación entre inclusión y exclusión podrá ser difícil de fijar; por tanto, todo el programa debe ser flexible.

A manera de ejemplo se presenta un programa detallado de examen de documentos y cuentas por cobrar a clientes, otras cuentas por cobrar ventas.

COMPANIA X, S. A.

Auditoría Interna

DOCUMENTOS Y CUENTAS POR COBRAR A CLIENTES,
OTRAS CUENTAS POR COBRAR

Objetivos del examen.

- a) Determinar la autenticidad de los derechos que se presentan en el balance.
- b) Determinar la propiedad de su presentación en el balance.
- c) Examinar la valuación y la probabilidad de cobro de los derechos presentados.
- d) Verificar las cuentas y documentos por cobrar como partes integrantes del régimen de propiedad del negocio.

COMPANIA X, S. A.
 PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORIA INTERNA
 ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DE CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	OBSERVACIONES
1. Existe una separación definida entre:					
a) Las labores de los empleados que llevan las cuentas corrientes, y					
b) Las labores del cajero, almacenista, facturista y empleados de embarque?					
2. Se revisan y aprueban los pedidos de clientes, antes de que los autorice el departamento de crédito?					
3. Los empleados del departamento de embarque niegan el acceso al personal que desempeña sus funciones en el almacén y viceversa, respecto de la mercancía que se encuentra bajo su custodia?					
4. Los embarques se hacen solamente por pedidos autorizados?					
5. Se requiere alguna orden escrita y numerada para la salida de mercancía?					
6. Esas órdenes son controladas de tal manera que asegure que todas las órdenes de salida sean facturadas?					

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DE CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	OBSERVACIONES
7. Los datos de esas órdenes son revisadas por:					
- Otros empleados del almacén? - Un empleado de embarque?					
8. Se obtienen comprobantes satisfactorios de que los clientes han recibido la mercancía que se les envía?					
9. Facturación hace un resumen de sus facturas para pasarlo directamente a contabilidad?					
10. Se cotejan las facturas con los documentos de embarque para asegurarse de que todos ellos se han facturado?					
11. Se controlan numéricamente las facturas por algún departamento diferente a facturación?					
12. En todas las facturas se verifican precios, sumas, cálculos, descuentos después de haberse formulado?					
13. El sistema de control de ventas a crédito permite que se carguen a una cuenta colectiva a través de una fuente de información distinta al departamento de cobranzas?					

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DE CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	OBSERVACIONES
14. Se sigue el mismo sistema de control para las ventas:					
<ul style="list-style-type: none"> a) Ventas en efectivo b) Ventas C.O.D. c) Ventas a empleados d) Ventas de desperdicio e) Ventas de activo fijo. 					
15. Son autorizados por un empleado responsable todos los créditos a cuentas por cobrar?					
16. Las notas de abono por devoluciones y bonificaciones son aprobadas por el funcionario autorizado?					
17. La mercancía devuelta por los clientes es recibida por el departamento respectivo y las notas de abono correspondientes están amparadas por una nota de entrada al almacén?					
18. Las cancelaciones por cuentas incobrables son aprobadas por algún funcionario autorizado?					
19. Existe un control apropiado sobre las cuentas incobrables canceladas?					
20. Se continúan las gestiones de cobro después de la cancelación contable?					

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DE CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	OBSERVACIONES
21. Son todas las partidas registradas en las cuentas por cobrar en forma continua?					
22. Se formula relación de cuentas por cobrar mensualmente?					
23. La relación de cuentas por cobrar es confrontada mensualmente con la cuenta control?					
24. Se compensan los cargos y los créditos en los auxiliares en tal forma de que la composición de saldo fiscal y su antigüedad se puede determinar fácilmente?					
25. Se preparan mensualmente relaciones por antigüedad de saldos?					
26. Se envían mensualmente estados de cuenta a los clientes?					
27. Las diferencias reportadas por los clientes se integran por una persona distinta a la encargada del auxiliar de cuentas por cobrar y cobranzas?					
28. Son autorizados los préstamos y anticipos a los empleados y funcionarios?					

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DE CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	OBSERVACIONES
29. Las facturas pendientes de cobro las tiene a su cuidado otra persona diferente al cajero y al encargado del auxiliar de cuentas por cobrar?					
30. Se examinan periódicamente las facturas y se concilian contra los saldos de las cuentas respectivas por un empleado independiente al encargado del auxiliar de cuentas por cobrar?					
31. Acostumbra la empresa, obtener contrarrecibos como evidencia de que ha sido entregada la factura al cliente en los casos que ésta se presente para su revisión y pago?					
32. Existe algún control para asegurarse que los cobros hechos por los vendedores foráneos son enviados a la compañía rápidamente?					
33. Los cobradores firman la relación de la cobranza que se les entrega para su cobro?					
34. Liquidan diariamente los cobradores?					
35. El gerente de crédito u otro funcionario aprueba la recepción de los documentos por cobrar?					
36. Existe un registro apropiado de documentos por cobrar y colaterales?					

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DE CUENTAS POR COBRAR Y VENTAS

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	OBSERVACIONES
37. Los documentos por cobrar y colaterales son manejados por alguien que no tenga acceso a los libros de contabilidad?					
38. Se formula mensualmente relación de documentos por cobrar y éste se confronta con la cuenta de control respectiva?					
39. Se examina periódicamente los documentos y se concilian contra los saldos respectivos por un empleado independiente al encargado del registro de documentos por cobrar?					
40. Los documentos cancelados son aprobados por algún funcionario autorizado?					
41. Los documentos están físicamente guardados en lugares apropiados?					
42. Se tiene un control adecuado sobre los documentos descargados de la cuenta o no registrados en las cuentas examinadas?					
43. Existe un registro de documentos descontados a través de una cuenta del mayor, con objeto de tener un control contable sobre los mismos?					
44. Se registra el descuento de documentos a medida que se hacen y en la cuenta de documentos descontados?					

COMPAÑIA X, S. A.
PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORIA INTERNA
PROGRAMA DE REVISION DE CUENTAS POR COBRAR

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	O B S E R V A C I O N E S
1. Preparar relación de saldos de cuentas por cobrar, clasificadas por antigüedad y por: - Sucursales - Clientes - Funcionarios y empleados - Otros.					
2. Coteje la relación anterior con los saldos mostrados en el auxiliar y anotar cobros posteriores.					
3. Verificar la suma de la relación comparándola con las respectivas cuentas de mayor.					
4. Examinar el movimiento de las cuentas de mayor durante el ejercicio e investigar las operaciones anormales en cuanto a importe y origen.					
5. Seleccionar un grupo de cuentas y cotejar las partidas que forman el saldo a cargo de cada cliente o deudor contra facturas o documentos comprobatorios correspondientes.					

PROGRAMA DE REVISION DE CUENTAS POR COBRAR

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	O B S E R V A C I O N E S
6. En caso de que falten facturas o documentos comprobatorios, o que se observe que han sido cobradas partidas recientes, dejando insolutos otros anteriores, investigar y anotar explicaciones.					
7. Verificar en forma selectiva la suma de algunas tarjetas del auxiliar de cuentas por cobrar y los pases a dichos registros.					
8. Solicitar confirmación de saldo.					
9. Efectuar conciliaciones sobre las cuentas por cobrar a cargo de filiales, de pósitos.					
10. Comprobar si hay cuentas dadas en garantía o cedidas en pago.					
11. Investigar si las cuentas por cobrar incluyen cargos por mercancía en consignación o por mercancía facturada no embarcada.					
12. Determinar si existen políticas de crédito claramente establecidas. Examinar si las cuentas por cobrar a clientes, empleados, deudores, etc., se mantienen dentro de los límites establecidos, en caso de créditos concedidos en					

PROGRAMA DE REVISION DE CUENTAS POR COBRAR

TRABAJO A DESARROLLAR	SI	NO	N/APL.	HECHO POR	OBSERVACIONES
<p>exceso, verificar si fueron autorizados por funcionario facultado o fueron ocasionados por negligencia o por error.</p>					
<p>13. Determinar si es razonable el saldo de la cuenta de clientes, multiplicando el importe de la venta diaria por el plazo medio de recuperación y el resultado compararlo con el saldo real. <u>De</u> terminar la rotación de inventarios con base a las condiciones normales de venta.</p>					
<p>14. Revisar los saldos a cargo de funcionarios y empleados, con objeto de comprobar que han sido aprobados los préstamos de acuerdo a las políticas establecidas; efectuar las depuraciones respectivas.</p>					
<p>15. En relación a las otras cuentas por cobrar, determinar si son razonables los saldos comparándolos con el ejercicio anterior, efectuar integración y análisis de movimientos.</p>					

CONSIDERACIONES GENERALES

El programa no habrá de ser aplicado con criterio inflexible, es decir, el auditor estará facultado para hacer uso del mismo con un grado razonable de flexibilidad, por lo que tendrá que justificar en su informe cualquier variación de importancia.

Cualquier limitación del programa deberá ser eliminada por la iniciativa y el criterio del auditor, así como por su imaginación y sentido de la auditoría.

El auditor no habrá de atenerse rígidamente a la letra del programa como única guía para la realización de su trabajo. Ha de verse precisado a consultar frecuentemente las regulaciones internas sobre procedimientos y políticas generales de la corporación.

A ningún auditor interno le será admitida la excusa de que una comprobación o labor determinada no se hallase prevista en el programa, como descargo de una eventual omisión de esta índole en su trabajo.

Esté previsto o no en el programa, el auditor obligatoriamente habrá de informar sobre toda infracción legal, reglamentaria o de otra índole o sobre cualquier irregularidad, error o deficiencia de importancia que existiere.

El programa será susceptible de sufrir modificaciones ocasionales, de acuerdo con las necesidades. Tendrá que mantenerse actualizado y al ritmo de los cambios que se produjeran en las leyes, decretos, reglamentos, manuales, actas, circulares y demás disposiciones que rigen el funcionamiento del organismo.

Toda modificación del programa deberá ser aprobada por el auditor general si no implica cambio fundamental en la proyección general del mismo, pero si la modificación implicare cambio sustancial, deberá ser aprobada por el presidente o el consejo de administración.

El programa y cualquiera de sus posibles modificaciones serán sin excepción documentos confidenciales de la exclusiva propiedad de la corporación, ningún funcionario, en consecuencia, estará autorizado para conservar, con carácter personal, algún ejemplar del programa, tampoco los auditores internos estarán autorizados para mostrar el programa a persona alguna no incluida expresamente en la distribución de ejemplares de los mismos.

Para vigilar el adecuado cumplimiento de los programas de trabajo de auditoría, se hace necesario establecer una adecuada supervisión al personal que interviene en el desarrollo de los mismos.

SUPERVISION

Se ubica en donde se desarrolla una actividad que requiere un cierto grado de control de calidad. Por lo tanto, juega un papel importante en la auditoría; su origen se encuentra en el mismo código de ética que rige la actuación del Licenciado en Contaduría, estableciendo lo siguiente:

a) En cuanto a la responsabilidad personal:

"El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección".

b) Obligatoriedad de la supervisión cuando el Licenciado en Contaduría no realice personalmente el trabajo:

"Los informes - de cualquier tipo - que emita el Licenciado en Contaduría, deben ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador, bajo su supervisión".

Desde el punto de vista de normas de auditoría, la supervisión también resulta obligatoria, lo cual es lógico, dado que éstas derivan de los lineamientos que establece el código de ética.

Por lo tanto, la supervisión debe ser formal y sistemática, aplicarse en todas y cada una de las fases de la auditoría, ser en proporción inversa a la capacidad técnica y práctica del personal que realizó el trabajo, dejando evidencia competente y suficiente de la función ejercida, en las mismas cédulas de auditoría.

RESPONSABILIDADES Y FUNCIONES DEL SUPERVISOR DE AUDITORIA

- Participar en la planeación administrativa y técnica de la auditoría. (Asignación de personal, etapas a desarrollar, programas de trabajo, alcance y oportunidad de procedimientos a aplicar).
- Dejar evidencia en las mismas cédulas de auditoría al través de marcas o iniciales y en documentación formal, como podría ser un memorando o cuestionario.
- Realizar la supervisión en forma oportuna (debe intervenir en todas las etapas de la auditoría).
- Capacitar al personal que ejecuta la auditoría, lo cual puede darse en dos facetas:
 - 1) Sobre la marcha (desarrollando el trabajo)
 - 2) Cursos de capacitación

PRINCIPALES OBJETIVOS Y VENTAJAS DE LA SUPERVISION

- Investigar y desarrollar nuevas ideas
- Obtener la calidad estándar prevista para el producto terminado
- Promover y lograr eficiencia de operación
- Capacitar y motivar al personal, impulsándolo a superarse y hacer mejor su trabajo
- Informar bajo el principio de las excepciones.

COMO REALIZAR LA SUPERVISION

Aquí juega un papel importante el criterio del auditor para desarrollarla, pero es conveniente pensar en sistematizarla; al respecto se presentan tres alternativas:

- Método de cuestionario
- Cédula de puntos pendientes
- Al través de un memorándum.

METODO DE CUESTIONARIO

Se caracteriza básicamente por su formalidad, y por constituir un recordatorio para no olvidar los asuntos importantes.

CUESTIONARIO PARA EL SUPERVISOR DE LA AUDITORIA

Ejemplo.

SI NO NA* OBSERV.

1. El sistema de control interno, ha sido estudiado, evaluado y comprobado adecuadamente?
2. El programa de trabajo a aplicar, fue determinado de acuerdo con la bondad del mismo?
3. Ha sido oportuno y adecuadamente:
 - a) Estudiado el manual de operación de la entidad?
 - b) Determinada la organización de la misma?
 - c) Aplicado el análisis e interpretación de los estados financieros sujetos a examen?

- 4. La naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, se determinaron y aplicaron con base en la bondad del sistema de control interno?

- 5. Sobre esa base, los alcances determinados, la oportunidad de las pruebas aplicadas y el resultado de las mismas fueron:
 - a) Razonables?
 - b) Satisfactorias?

- 6. Quedaron debidamente aclarados y/o resueltos los puntos pendientes de la primera etapa de la auditoría?

- 7. Los procedimientos señalados en los programas de trabajo y en las cédulas de auditoría, han sido debidamente inicialados y referenciados?

- 8. Los reportes de eficiencia del personal (o calificación de méritos y errores, valuación de puestos) han sido preparados, revisados y aprobados?

Cuestionario preparado por
Revisado por
Autorizado por
Fecha

(*) NA = No aplicable

CEDULA DE PUNTOS PENDIENTES
(COMO COMPLEMENTO AL CUESIONARIO)

El supervisor debe controlar los puntos pendientes de la auditoría, por medio de una cédula cuyo contenido enunciativo podría referirse básicamente a:

1. Determinarlos y clasificarlos como asuntos pendientes en cuanto a:
 - Puntos determinantes que pudieran detener la entrega del informe o cambiar el enfoque de la auditoría.
 - Puntos sin trascendencia, pero que deberán terminarse, con la finalidad de tener información completa en los papeles de trabajo.
2. Definir el responsable de su cumplimiento.
3. Determinar la época u oportunidad en que deben quedar satisfechos.

METODO DEL MEMORANDUM

1. Este método podría clasificarse como descriptivo de las circunstancias encontradas.
2. Su formulación sería bajo el principio de las excepciones.
3. En el cuerpo del mismo podrían incluirse los puntos pendientes.
4. Debe cumplir con requisitos tales como: claridad y autosuficiencia.

En relación con este método no existe posibilidad de fijar reglas, sino únicamente recomendaciones o guías.

Al igual que toda disciplina profesional, la auditoría interna requiere un método para su realización, sin embargo, no sería posible establecer una fórmula de aplicación rígida, sino por el contrario, debe ser dotada de la flexibilidad suficiente que le permita mantener un servicio profesional preciso y oportuno al usuario de sus informes.

METODOLOGIA

De manera enunciativa más no limitativa, se señalan los siguientes pasos a seguir:

1. Integración a la entidad.

Resulta lógico e indispensable que para realizar una actividad de evaluación, primero deba obtenerse el conocimiento del medio en que va a desenvolverse, esto implica que se conozcan aspectos de la entidad, tales como:

- Sector de la economía nacional a que pertenece
- Ubicación en el campo en que se desenvuelve
- Actividades fundamentales
- Objetivos de las actividades y estrategias para su obtención
- Organización, de ser posible hasta los segundos niveles de cada área integrante
- Recursos asignados a cada área (humanos, materiales, financieros, tecnológicos).
- Obligaciones legales y fiscales que afectan su situación
- Relaciones laborales con su personal, así como la situación que prevalece.

A los anteriores aspectos podrían sumarse algunos otros que, como se ha mencionado, podrían resultar de interés, dependiendo del tipo de entidad de que se trate.

2. Coordinación con el primer nivel de la Dirección.

El auditor interno debe acordar con la máxima autoridad de la entidad los siguientes aspectos:

- La libertad de orientar el trabajo de auditoría a las áreas en que se considere existen mayores riesgos, en función de los recursos que maneje el personal que los opere, el control interno que se utilice u otros factores que afecten en ello
- La forma y oportunidad con que se emitirá la información de los resultados de las auditorías y a quién se distribuirá la misma
- La comunicación oportuna de los cambios de objetivos, estrategias, estructuras orgánicas u otros aspectos vitales que ocurren en la entidad.

Podrían mencionarse algunos otros aspectos, sin embargo, cabría decir que éstos pueden ser tan amplios, como pueda ser el estilo de cada persona.

3. Planeación de la cobertura de la entidad.

Ubicadas las áreas de la entidad y los recursos asignados a cada una de ellas, es necesario identificar los riesgos que se generan en el cumplimiento de los objetivos de la entidad.

La identificación de dichos riesgos se logra al través de la cuantificación y calificación de los recursos asignados en relación al resultado que desea la entidad.

Asimismo, deben identificarse en función del impacto de las actividades en la entidad, las áreas consideradas como básicas, las que puedan ubicarse como apoyo, así como las complementarias.

La evaluación de todo esto en su conjunto, permite determinar el impacto que tienen las actividades de cada área en el logro de sus objetivos particulares y en su contribución a los objetivos de la entidad, pudiéndose determinar a partir de ello, qué áreas requieren mayor presencia de auditoría interna y cuáles de ellas pueden ser atendidas en forma más espaciada.

Puede incluirse como parte de esta etapa, la identificación de los elementos de control que permitan vigilar el comportamiento de las áreas en una forma sistemática, independientemente de que sean objeto de revisión.

4. Planeación de la cobertura de las áreas.

A partir de las actividades realizadas en cada una de las áreas, se propone identificar los aspectos generales y específicos a evaluar en cada actividad considerando como aspectos generales a las políticas, la organización, los procedimientos, los controles, el recuento físico, la custodia; como aspectos específicos se considerarían a los elementos que permitan evaluar el desarrollo, comportamiento y/o resultados de la actividad.

5. Programación de las auditorías.

La calendarización de auditorías se facilita considerablemente si se ha planteado previamente la cobertura de las áreas y la entidad, ya que al tomar en cuenta estos principios y combinarlos con el conocimiento obtenido de los problemas existentes al través de la integración, puede definirse qué actividades deben ser atendidas en forma inmediata y cuáles de ellas pueden ser evaluadas a mediano y largo plazo.

Es necesario señalar que la calendarización de auditorías no puede ser adoptada en forma rígida, pues debe tenerse presente que el trabajo de auditoría interna debe ser eminentemente preventivo y por tanto, debe tener la flexibilidad que permita atender los problemas que vaya presentando el desarrollo de las operaciones de la entidad.

Desde luego, la intervención en problemas previstos, debe ser evaluada y analizada antes de llevarla al cabo, ya que de no hacerse, se corre el riesgo de convertirse en lo que se denomina "apaga fuegos", y nulifica el trabajo de planeación realizado.

Conforme a esto último, es recomendable que la calendarización de auditoría se realice por periodos menores a seis meses, de esta manera se estaría en posibilidades de identificar las desviaciones y reprogramar las auditorías para el siguiente periodo, sin que se mermara la cobertura mínima que garantice una vigilancia adecuada de la entidad.

A manera de ejemplificar lo anterior, se presenta la calendarización efectuada por un departamento de auditoría interna, dentro de una empresa considerada grande.

COMPANIA X, S. A.

AUDITORIA INTERNA

Elaboró: Fecha: Calendarización de trabajos a realizar
 Aprobó: Fecha: Período: 10.-01-84 al 30-06-84

A c t i v i d a d	Clave auditor	Enero	Clave auditor	Febrero	Clave auditor	Marzo	Clave auditor	Abril	Clave auditor	Mayo	Clave auditor	Junio
AUDITORIA FINANCIERA:												
CAJA Y BANCOS:												
Fondo fijo de caja	AA	09/01/84					L	09/04/84				
Bancos	AA	12/01/84					L	12/04/84				
Inversiones en valores	AA	19/01/84					L	19/04/84				
CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR:												
Clientes	P	09/01/84									J	01/06/84
Documentos por cobrar			LL	01/02/84							AA	04/06/84
Documentos descontados			LL	06/02/84							AA	07/06/84
Deudores diversos			LL	09/02/84							AA	11/06/84
Reserva para cuentas incobrables			P	01/02/84							J	25/06/84
INVENTARIOS:												
Productos terminados	AA, J	31/01/84					L	30/04/84				
Materias primas	M, A	31/01/84					P	30/04/84				
Materiales	M, A	31/01/84					P	30/04/84				
Refacciones	AA, J	31/01/84					L	30/04/84				
Mercancías en tránsito	M	15/01/84							J	15/05/84		
ACTIVO FIJO:												
Terrenos	L	16/01/84										
Edificios	L	30/01/84										
Maquinaria y equipo			L	06/02/84								
Mobiliario y equipo de oficina			L	27/02/84								

COMPANIA X, S. A.
AUDITORIA INTERNA

Elaboró: Fecha: Calendarización de trabajos a realizar
Aprobó: Fecha: Periodo: 1o.-01-84 al 30-06-84

Auditoría Operacional	Clave auditor	Enero	Clave auditor	Febrero	Clave auditor	Marzo	Clave auditor	Abril	Clave auditor	Mayo	Clave auditor	Junio
Departamento de compras									LL	02/05/84		
Departamento de personal									M	02/05/84		
Ventas - inventarios:												
Credito y cobranzas									AA, P	02/05/84	AA, P	02/06/84

Clave	Auditor
J	Juan
P	Pedro
A	Antonio
M	Miguel
AA	Alicia
LL	Leticia
L	Luis

6. Ejecución de las auditorías.

Para lograr un trabajo de auditoría eficiente, se propone el cumplimiento de los siguientes puntos en su ejecución:

- Definición de objetivos de auditoría
- Obtención de información preliminar
- Planeación de pruebas de auditoría
- Ejecución de pruebas de auditoría y obtención de evidencias
- Análisis y evaluación de resultados
- Elaboración de conclusiones y recomendaciones.

Conviene señalar que el desarrollo de los puntos antes mencionados, debe quedar asentado en cédulas de auditoría organizadas y clasificadas por índices, las cuales deben contener la evidencia competente y suficiente, así como las marcas y referencias necesarias.

7. Informe.

Por ser el informe de auditoría el medio por el cual da a conocerse el trabajo realizado, su elaboración adquiere una relevancia considerable; es por ello que debe tomarse en cuenta el cumplimiento de los siguientes atributos:

- Estructuración lógica de su contenido, lo que facilita la comprensión del mensaje
- Suficiencia y claridad en la información, lo cual implica expresar las ideas en forma clara, concreta e inteligible
- Objetividad en las opiniones y recomendaciones que se presenten, evitando que las ideas incluidas puedan calificarse como oscuras y tendenciosas.

Es recomendable que todo informe de auditoría sea comentado con los responsables de las áreas revisadas, previamente a su emisión. Asimismo, acordar con el ejecutivo responsable, los aspectos que ameriten respuestas en un plazo determinado sobre las acciones a tomar para corregir los problemas señalados.

8. Seguimiento del informe.

Es importante señalar que el trabajo del auditor interno no termina con la elaboración del informe, sino con la verificación de que se realicen las correcciones pertinentes relativas a las recomendaciones que hayan sido aceptadas.

Sin lugar a dudas, una de las fases más difíciles y determinantes en el trabajo de auditoría interna, es la relativa a la elaboración del informe.

Son muchos los factores que inciden en esta actividad y que el auditor debe tomar en cuenta para concluir con su revisión, ya que es bien sabido que un informe mal elaborado puede echar por tierra el mejor trabajo de auditoría interna y sugerencias positivas y necesarias para la empresa o dependencia, pueden no ser aceptadas en demérito de la calidad profesional del auditor.

INFORME

El objetivo principal del informe de auditoría interna es el de comunicar a la gerencia general y al responsable del área sujeta a revisión, con respecto a los resultados de los trabajos efectuados, para lograr la coordinación de esfuerzos y tener bases sólidas sobre las cuales administrar la empresa y poder decidir la acción que debe tomarse en relación con los descubrimientos.

CLASIFICACION

Los informes del auditor interno pueden clasificarse en orales y escritos, la habilidad para efectuar el informe oral, es tan importante como la de realizarlo por escrito.

El informe oral se refiere principalmente a los aspectos preliminares de los asuntos de gran trascendencia, que más tarde se tratarán en informes escritos. Siendo éstos últimos la forma más importante mediante la cual el auditor interno transmite la información relativa a los resultados de su trabajo.

Antes de realizar el informe definitivo, el auditor interno elaborará un informe previo, el cual será discutido con el gerente del departamento revisado con el fin de llegar a un acuerdo completo sobre los hechos reales presentados, así como de las recomendaciones a seguir.

Existen diversas clases de informes que están elaborados según las necesidades de la empresa, por ejemplo:

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

El informe debe ser dirigido al funcionario de mayor jerarquía que normalmente es, o a la asamblea de accionistas o al Consejo de Administración y distribuido a los de otros niveles cuyas responsabilidades se hayan visto afectadas en la revisión.

ELEMENTOS

Hay dos formas conjuntas de presentar un mismo informe, esto es, una sección sinóptica o de resumen y para profundizar en su análisis o discusión una sección de detalle, la cual consta de los siguientes elementos:

- a) Introducción.

Dirigida al lector del informe refiriéndose además, a los objetivos o instrucciones que se le giraron al auditor para dar marcha a su trabajo.

b) Alcance de la revisión.

Es la profundidad de las investigaciones, las áreas que se han examinado y evaluado, una breve descripción de las técnicas que se emplearon, así como de los auditores o especialistas que intervinieron.

c) Limitaciones.

Son aquellas que se le presentan al auditor impidiéndole ejecutar su labor en forma normal como son: falta de cooperación del personal del departamento auditado, registros contables sin actualizar, información poco confiable.

d) Resultados.

Es el detalle del trabajo realizado, cuidando dejar perfectamente claro y soportado todas y cada una de las aseveraciones que se presentan.

e) Sugerencias.

Se presentarán las que se juzguen pertinentes y que estén en congruencia con los resultados.

f) Conclusiones.

Se hacen necesarias en trabajos o revisiones de tipo especial.

REDACCION

Deberán usarse oraciones y párrafos cortos, títulos adecuados y un estilo que asegure la aceptación del informe. Se presentarán los principales hechos en una o dos páginas y con mayor detalle en las siguientes.

Una buena redacción lleva implícita los siguientes puntos:

a) Claridad.

El auditor debe ser claro en sus aseveraciones para evitar que éstas sean mal comprendidas o mal interpretadas. Usar lenguaje sencillo que sea fácilmente entendible, eliminando hasta donde sea posible el uso de tecnicismos.

b) Corrección.

Que la comunicación sea correcta y concisa, evitando adornos literarios innecesarios.

c) Cortesía.

Se refiere al tacto que debe emplear el auditor para asentar en un informe sus aseveraciones, es decir, aplicando calificativos que no hieran susceptibilidades; no es lo mismo decir, por ejemplo; "el control interno es pésimo" a mencionar "se detectaron algunas fallas de control interno".

CARACTERISTICAS Y EVALUACION DE LOS INFORMES

Para elaborar el informe más fácilmente, es conveniente analizar las diferentes características que reúne cada deficiencia localizada, que proporcionarán luz suficiente para determinar con precisión el grado de importancia de la irregularidad.

Las deficiencias encontradas por auditoría resultan como consecuencia de un proceso de comparación entre "que es" y "que debería ser".

Si el impacto es significativo, se puede considerar que la deficiencia debiera formar parte del informe de auditoría; si el impacto no es significativo, dicha irregularidad quedará exclusivamente en papeles de trabajo.

Una desviación detectada por auditoría no se puede considerar como totalmente estudiada y analizada, sino se tiene identificada plenamente la causa que le dio origen para poder tomar una decisión que genere una acción correctiva.

Con base a lo anterior, se pueden resumir las características de estudio para una deficiencia, de la siguiente manera:

a) Condición.

Todo trabajo de auditoría interna se desarrolla basándose en los hechos encontrados, los cuales deben estar siempre respaldados por evidencia suficiente y competente.

b) Criterio.

Es la base que sirve para evaluar a la condición y debe estar normado a través de políticas o procedimientos que debieran seguirse y si no es el juicio del auditor, será el conocimiento que tenga de la empresa, su experiencia, profesionalismo, aptitudes y habilidades, los factores que determinen el criterio adecuado y la manera en que deberá incluirse en el informe.

c) Efecto.

Quizás lo más importante está representado por el impacto que produce la desviación precisada; por lo tanto, el efecto debe estar apropiadamente cuantificado, ya sea en tiempo, costo, cantidad y/o calidad. Sin embargo, habrá ocasiones en las que no pueda ser cuantificada en forma exacta, no obstante, es recomendable que se valore el riesgo con el propósito de ver en forma estimada, en lo que podría repercutir en un momento determinado.

d) Causa y recomendación.

Las recomendaciones que pretenden ser constructivas nunca lo podrán ser si la causa que ha originado a la desviación no se justifica plenamente. Cuando se sabe por qué ocurren los sucesos, se puede generar una sugerencia atinada que permita prevenir la recurrencia de las desviaciones o la corrección adecuada de los errores.

RECEPCION DE LA CONTESTACION AL INFORME Y VIGILANCIA DEL CUMPLIMIENTO DE LAS RECOMENDACIONES

Debemos aceptar que en el trabajo del auditor interno, seguramente se verá el fruto del mismo en la contestación positiva a su informe de auditoría y en el cumplimiento inmediato posterior de las correspondientes recomendaciones.

La contestación al informe deberá contener principalmente la razón de la existencia del hecho reportado, aunque para el auditor y para el gerente será más importante saber cómo se va a corregir el defecto para medir la acción futura y presente del funcionario responsable.

El departamento de auditoría interna será encargado de medir, según la naturaleza del departamento auditado y la urgencia que signifiquen los hechos encontrados, el tiempo que se considere necesario para verificar que efectivamente se hayan cumplido las acciones a tomar prometidas en la contestación al informe.

La repetición del mismo comentario del auditor interno con respecto a una situación no satisfactoria, será de particular importancia para la gerencia y deberá ser señalado enérgicamente en el informe.

AUDITORIA OPERACIONAL

INDICE

	<u>PAGINA</u>
Generalidades	
Concepto	10.1.1
Objetivo	10.1.2
Importancia	10.1.3
Alcance	10.1.4
Planeación	10.1.5
Programa de trabajo	10.1.7
Metodología	10.1.10
Desarrollo	10.1.11
Aplicación	10.1.16
Informe	10.1.19
	10.1.29

1. GENERALIDADES

Ha sido considerado por los estudiosos del ramo a Bradford Cadmus' como el padre de la Auditoría Operacional, en función a que fue el primer investigador que se preocupó por darle forma y manejarla de manera institucional. Apoya la tesis de esta técnica en los mismos pronunciamientos emitidos y vigentes hacia el año de 1964 por el Instituto de Auditores Internos (E.U.A.).

Para dicho precursor, la auditoría operacional es una extensión de las responsabilidades del auditor interno hacia las operaciones, en una evolución lógica de la inicial delegación de responsabilidad del auditor para proteger los intereses de la entidad.

Asimismo, expone que el responsable de una operación espera del auditor operacional, por lo menos, lo siguiente:

- a) Le sugiera cualquier mejora a sus operaciones o que le ayude a lograr mejor control sobre ellas o bien, que le auxilie en la consecución de sus objetivos.
- b) Le indique el cómo puede reportar los resultados de operación a sus superiores de manera que sean mejor interpretados por ellos.
- c) Le informe el impacto de las operaciones en sus políticas internas, instrucciones y distribución de actividades.

La auditoría operacional debe ser considerada como una actitud; a manera de enfoque, análisis, evaluación y recomendaciones. Es una técnica de naturaleza eminentemente constructiva.

2. BASES PARA LA PRACTICA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL, QUE SON AFINES A CUALQUIER TIPO DE AUDITORIA

Al ejercer la auditoría operacional, se deben seguir ciertos lineamientos, mismos que resultan afines a cualquier tipo de auditoría. Las cuales se detallan a continuación:

- 1.- Normas de auditoría
- 2.- Técnicas y procedimientos de auditoría
- 3.- Estudio y evaluación del control interno
- 4.- Extensión o alcance de las pruebas de auditoría
- 5.- Papeles de trabajo.

3. CONCEPTO DE AUDITORIA OPERACIONAL

De los variados conceptos que han expresado diversos tratadistas, exponemos aquéllos que nuestro juicio son los más adecuados.

a) "La auditoría de operaciones es una actividad de evaluación destinada a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables, financieras y administrativas, con el fin de cerciorarse de que se desarrollen con óptima eficiencia y al mínimo costo posible".

"Como se puede apreciar en el concepto citado, la meta fundamental de esta actividad es promover la eficiencia en el desarrollo de cada una de las operaciones, produciendo como consecuencia una disminución en sus costos que se traducen en ahorros". (1)

b) "La auditoría de operaciones es una técnica para evaluar sistemática y regularmente la efectividad de una función o una unidad con referencia a normas corporativas e industriales, utilizando personal no especializado en el área de estudio, con el objeto de asegurar a la administración que sus objetivos se cumplen y determinar qué condiciones pueden mejorar". (2)

La Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P. pretende con este último concepto eliminar las divergencias que sobre el tema han existido, adoptando una posición práctica de identificación de conceptos y apartándose de polémicas doctrinales y académicas estériles.

(1) Obieta López S. y Castillo Rodríguez J.L.

(2) Lindberg Roy A. Cohn Theodore.

c) "La auditoría operacional es el servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativa de su cliente, a través de proponer las recomendaciones que considere adecuadas" (3).

De las definiciones presentadas anteriormente, podemos decir que la auditoría operacional es el servicio que presta el contador público u otros profesionales, para evaluar la efectividad de los procedimientos de las áreas financieras, contables y administrativas de una entidad, con el objeto de determinar como se está operando, para así poder establecer las recomendaciones necesarias que incremente la eficiencia operacional con el mínimo costo.

4. OBJETIVO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

"El objeto de la auditoría operacional será de proveer a la administración de la empresa de información que le ayude en el mejor manejo de las operaciones de la misma, es decir, incrementar la eficiencia y eficacia operativas de la entidad". (4)

"La auditoría operacional persigue:

- Detectar problemas y proporcionar bases para solucionarlos
- Prever obstáculos a la eficiencia
- Informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a las entidades, en la consecución de la óptima productividad". (5)

(3) Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P.

(4) III Simposium Nacional sobre la Auditoría Interna Operacional.

(5) Lindberg Roy A. y Chon Theodore.

"Los esfuerzos de la auditoría operacional se orientan hacia:

Obtención de mayores utilidades

Fortalecer el control sobre el uso de los recursos de la compañía

Colaborar en el logro del resto de los objetivos de la empresa

Eficiencia con que se realiza una función. (1)

Presentar recomendaciones para simplificar el trabajo".

El principal objetivo de la auditoría operacional es incrementar la eficiencia y eficacia operativa de la entidad, a través de la evaluación del control de una determinada área operacional y la relación que ésta tiene con otros departamentos en cuanto a políticas y procedimientos establecidos, presentando las recomendaciones necesarias para el logro de una mayor productividad.

5. IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

La auditoría es un factor clave para dirigir y controlar todo tipo de organización con aspectos financieros y económicos.

Es necesario hacer notar que casi siempre, la auditoría se había dirigido hacia la exactitud de los registros contables y a la veracidad de las actividades reflejadas en ellos, esta situación ha evolucionado y actualmente existe una gran demanda de información, más útil que ayude a la dirección de la empresa en la toma de decisiones. Es por ello que las técnicas de la auditoría financiera se aplican de manera creciente a aspectos no financieros de las operaciones comerciales y conforme pasa el tiempo existe personal más capacitado para desarrollar la auditoría operacional.

Algunos contadores públicos, en nuestro país, han venido efectuando diversos trabajos administrativos, con la finalidad de promover la eficiencia en la operación de las entidades, a este tipo de trabajos comúnmente han optado en denominarlo auditoría operacional.

6. ALCANCE DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Al tratar la Auditoría Operacional, el punto más importante que debe apreciarse es que ésta no existe como tal, ya que sólo es cuestión de alcance y enfoque, en virtud de que las técnicas de auditoría son en sí las mismas.

En cuanto al alcance, podemos afirmar que éste constituye el carácter mismo de la Auditoría Operacional, con referencia, en esencia, a los procedimientos utilizados en un caso particular, o acerca de la medida en que las operaciones examinadas sirven como base de una prueba y comprobación adecuada.

Es importante no perder de vista la siguiente observación: que si bien es cierto que en la Auditoría Operacional, el alcance puede llevarse a efecto de manera seccional o integralmente, siempre será en relación con las operaciones mismas y no con el personal y/o departamento cuyas operaciones son sujeto de examen.

Con la finalidad de poder estar en condiciones de determinar de manera satisfactoria, el alcance que tendrá el área sujeta a revisión, así como la extensión que habrá de darse a las pruebas de auditoría, resulta necesario establecer ciertos parámetros de medición que nos ayuden a evaluar la situación en que se encuentra el área de operación a examinar.

Básicamente son dos las situaciones bajo las cuales podemos llevar a cabo la Auditoría Operacional:

- 1) Cuando se ha detectado un problema en una área específica y la revisión es enfocada única y exclusivamente hacia donde se halla el "mal".

2) Cuando se revisan, mediante un plan, todas las áreas u operaciones de la empresa.

El auditor operacional, a fin de establecer los alcances de la revisión, deberá realizar las siguientes actividades:

- a) Efectuar los exámenes y pruebas necesarias para asegurar que los registros e informes reflejen resultados correctos.
- b) Determinar si los controles establecidos protegen adecuadamente los activos de la entidad.
- c) Hacer que las políticas, normas e instrucciones de la compañía, sean cumplidas satisfactoriamente.
- d) Proponer los objetivos, políticas y metas que mejoren la operación de la organización.
- e) Formular los planes de trabajo y programar los procedimientos que habrán de utilizarse.
- f) Analizar con sentido práctico, una a una, las alternativas que se presenten en el proceso operacional.

Podemos considerar como factores que determinen el alcance de la Auditoría Operacional, los siguientes:

- a) Factores administrativos.

Como lo es, el apoyo directivo que reciba el auditor, lo cual se ve fielmente reflejado en la programación de su labor, al tratar de conjugar de la manera más óptima los recursos humanos, materiales y financieros de la entidad.

b) Factores técnicos.

Que son esencia: la capacidad que posee y/o demuestra el auditor en el desempeño de su labor y la calidad y/o cantidad de los medios que el auditor utiliza para asesorarse debidamente.

c) Factores de control interno.

Sobre todo, lo referente al estudio y evaluación del mismo, por lo que es necesario considerar todos los controles establecidos, así como las políticas, las medidas adoptadas para proteger los activos y en fin, toda aquella información generada al respecto por la entidad auditada.

d) Factores especiales.

Como sucede con la revisión que se hace por petición expresa de alguna de las personas facultadas para ello; así como el desconocimiento del grado de eficiencia y eficacia en operación; el conocimiento de las irregularidades que se presentan en operación, etc.

En conclusión, se puede afirmar que, la extensión y frecuencia de las revisiones que el auditor practique dependerán de variadas circunstancias, de ahí que se diga que no existe norma estándar, que determine el alcance de una auditoría en una área operacional de la entidad; aunque sí deben existir requisitos mínimos a cubrir, en cada revisión, en forma específica.

7. PLANEACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

La auditoría operacional, requiere de una buena planeación que le permita desarrollarse eficaz y oportunamente en aquellas áreas de la empresa en donde más se necesita.

En el área de planeación intervienen dos elementos, la previsión ¿Qué puede hacerse? y la planeación ¿Qué debe hacerse?

Dentro de la previsión existen diversos objetivos a seguir:

- Tener fecha programada (límites)
- Ser claros y cuantificables en la medida de lo posible
- Analizar resultados más que procesos
- Tener prioridades de acuerdo a su importancia
- Asegurar a la empresa su eficiencia y operatividad
- Conocer las metas de cada área
- Permitir su constante evaluación

Por otra parte, la planeación requiere de una adecuada determinación de prioridades y para lograrlas son necesarios los siguientes elementos que conjuntamente proporcionan un panorama sólido y objetivo que servirá de base para desarrollar los programas y calendarios de acción, tales como son:

- a) Análisis e interpretación de la información financiera
- b) El volumen de las operaciones
- c) El monto de las operaciones y control interno
- d) Las peticiones expresas

Mismas que a continuación se describen:

- a) Análisis e interpretación de la información financiera.- Con el objeto de hacer más comprensible la forma en que participa el análisis de ésta dentro de la planeación de la auditoría operacional, es importante señalar que el objetivo que se persigue es lograr que el auditor entienda y utilice con mayor precisión dicha información proporcionando bases sólidas y confiables para tomar decisiones.

Lo anterior ofrece al auditor las siguientes ventajas:

- Detectar áreas problema mediante la localización de los indicadores.
- Dar prioridades.

- El logro de intervenciones adecuadas en las áreas sobresalientes, proporcionando así mayor precisión de los problemas detectados.
- Incrementar la eficiencia y productividad de la empresa.

No es necesario el uso de técnicas especiales para analizar la información financiera de acuerdo al objetivo que se persigue, con la aplicación de métodos simples, como: razones financieras, porcentajes integrales, porcentajes de crecimiento, análisis de las cifras; sin embargo, si se usan métodos tales como: comparaciones contra presupuesto, análisis de punto de equilibrio, etc., los resultados que se obtengan serán mucho más completos.

Así pues, no en todos los casos resulta recomendable aplicar todas las alternativas de análisis, el uso del tipo de técnicas queda a criterio del auditor.

- b) Volumen de las operaciones.- Es factor importante que debe ser tomado en cuenta por el auditor operacional en el proceso de asignar prioridades a las diferentes áreas, conceptos y operaciones a revisar, con la finalidad de ubicar a cada actividad, función y operación respecto a cantidad que representa del universo de actividades, es necesario que nos adentremos en el conocimiento de la empresa con el objeto de precisar en que tipo de operaciones se corren mayores riesgos.
- c) Monto de las operaciones y control interno.- Es otro punto que ayuda a la asignación de prioridades en la planeación de nuestro trabajo, ya que parte del supuesto de que es más productivo para la empresa el cuidar las operaciones que involucren cifras significativas, pero si las características del control interno nos demuestran que el riesgo es mínimo, puede resultar que nos estamos orientando hacia operaciones en que el grado de problemática sea menor.

- d) Peticiones expresas.- Para que un plan tenga sentido es necesario que sea medible y realizable, por lo tanto, es indispensable se elabore bajo la influencia de los siguientes factores:

Cantidad

Cuando hablamos de este factor nos referimos a que el volumen de trabajo que haya que efectuarse no exceda de los límites de nuestros recursos humanos y materiales, ya que de no ser así no se cumpliría con el trabajo solicitado.

Calidad

Dentro de este factor es importante tomar en cuenta el alcance, enfoque y resultados deseados en cada proyecto, con objeto de evitar que éstos sean pobres, o muy extensos, provocando así responsabilidades que vayan más allá de la naturaleza de nuestro trabajo.

Costo

Nunca deberá rebasar el beneficio esperado, porque de ser así, tal plan resultaría incosteable.

Tiempo

Este plan debe sujetarse a un calendario que muestre en orden las prioridades y en cantidad estimada las horas, días, etc., que se llevará cada proyecto, desde su inicio hasta llegar a los resultados de las sugerencias y recomendaciones derivadas del trabajo desarrollado.

PROGRAMA DE TRABAJO DE AUDITORIA OPERACIONAL

Existen procedimientos y técnicas afines a cualquier tipo de auditoría, la diferencia radica en el objetivo que se persigue dentro de su aplicación.

En el caso específico de la programación de la Auditoría Operacional, podemos deducir que si bien puede ser llevada a cabo por un auditor interno también puede hacerlo un auditor externo, la ventaja del primero sobre el segundo estriba en los siguientes puntos a considerar:

- Al auditor interno le permite establecer una programación anual, mediante la cual los tiempos estimados resultan ser lo suficientemente amplios como para lograr los objetivos preestablecidos y por ende dar un mayor alcance a la revisión.
- Adicionalmente, la frecuencia con que el auditor interno puede ejecutar su auditoría operacional, le permite detectar los puntos importantes de una determinada operación; situación que contribuye estratégicamente a que en futuras revisiones vea disminuidos sus tiempos estimados.

El conjunto de procedimientos y técnicas que se consignan en los programas de trabajo de la auditoría operacional, principalmente se encaminan a:

- a) Promover la eficiencia y eficacia en operación.
- b) Cumplir con las políticas internas establecidas para el mejor funcionamiento de la operación.
- c) Verificar el adecuado y oportuno registro e información generada por la operación.

Dada la objetividad que se persigue a través de la aplicación del programa de trabajo, es importante destacar que los manuales de procedimientos son documento fuente para la formulación de dicho programa. Asimismo, los diversos criterios emitidos por la Comisión de Auditoría Operacional del IMCP.

8. METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Al realizar su labor, el auditor siempre se enfrenta a esta interrogantes: ¿Qué va a hacer? ¿Cómo lo va a hacer? ¿Qué pasos debe seguir a fin de que el resultado que obtenga sea todo lo satisfactorio, oportuno, valioso y benéfico que la entidad necesita?

La auditoría realizada bajo un estricto orden lógico, permitirá al auditor resolver positivamente esas y otras cuestiones más. Es por ello que siempre se requerirá de un plan definido y lógicamente ordenado para llevarla a efecto.

En el momento de formular su plan de acción, el auditor debe tratar de cubrir cada uno de los siguientes aspectos:

- 1.- Jerarquizar las actividades de la operación sujeta a examen, lo cual tiene por objeto el otorgar prioridades a su trabajo en función de la importancia, necesidad, riesgo, urgencia, de tales operaciones.
- 2.- No limitar su actitud mental, es decir, debe tratar por todos los medios posibles de poseer una actitud mental abierta, que le permita contar en forma permanente, con una positiva disposición orientada hacia la búsqueda, en todos ámbitos de la empresa, de oportunidades que incrementen la eficiencia y la eficacia en los controles operacionales y en el desarrollo mismo de las operaciones.
- 3.- No pasar por alto, el denominado "Principio de la revisión operacional" que nos dice que la intención de la Auditoría Operacional es la revisión de la operación en sí, no de las personas, políticas o departamentos involucrados, lo cual le permite juzgar tal operación con la mayor imparcialidad, además de que puede evaluar asimismo, las características de las personas que las ejecutan. Lo anterior no implica que el auditor deba olvidarse del nivel de capacidad, preparación y disponibilidad del personal que desarrolla la operación, ya que en ocasiones, las causas de falta de eficiencia pueden tener su origen en la actuación de ese personal.

Procurando respetar los más elementales cánones que la lógica nos dicta, procederemos a continuación a tratar de despejar la gran incógnita de nuestra Auditoría Operacional:

¿Qué debemos hacer para efectuarla?

¿Por dónde debemos empezar para iniciarla?

¿Se debe dejar la responsabilidad al auditor, para que éste la inicie, de acuerdo a su muy personal criterio?

A todo esto, se puede hacer la siguiente afirmación: que sí existe un método para hacer las cosas, un orden, aunque lo esencialmente importante radica en la actitud mental de auditor operacional, en su deseo de promover la eficiencia y la eficacia en los controles operacionales de los departamentos operativos.

El método que el auditor operacional podría seguir al efectuar su revisión es el que se describe a continuación:

a) Familiarización.

Lo cual le permite conocer la estructura, organización, objetivos, políticas, sistemas y procedimientos en general de la entidad.

b) Visitas a las instalaciones.

Para poder observar directamente cómo se ejecutan las operaciones, detectando así, posibles problemas en los controles operacionales o en la realización de las operaciones.

c) Análisis financiero.

El cual le permite conocer la marcha de la empresa, su situación actual, sus tendencias, obteniéndose asimismo, indicios de las áreas más susceptibles de sufrir problemas de tipo operacional. Para ello se requiere efectuar comparaciones y análisis tanto de carácter interno como externo para poder situar a la empresa en relación con los negocios en general y en particular, con los de su ramo.

d) Análisis de información operativa (no financiera).

Consiste en el estudio de datos de operación internos tales como: estadísticas de producción, rotación de personal, estadísticas de ventas por artículos, zonas o responsables, así como la información externa relativa.

e) Entrevistas.

Deben efectuarse con los principales funcionarios responsables de la ejecución de las operaciones auditadas y de aquéllas que estén relacionadas con éstas.

f) Examen de la documentación.

Su finalidad es verificar objetivamente, la información de las anteriores etapas o fases.

g) Diagnóstico preliminar.

Es un resumen del conocimiento general que se prepara con base en los resultados logrados en las etapas antes citadas; en él se plantean los principales indicios o síntomas de problemas detectados hasta ese momento. Se anotan además, las operaciones con posibilidad de ser examinadas, así como las probables soluciones.

h) Selección de operaciones a examinar.

Las operaciones deben ser seleccionadas en función a su importancia, procurándose que sean aquéllas que por sus características ofrezcan mayores posibilidades de mejoría de la empresa. La selección debe hacerla el auditor, en coordinación con los funcionarios más apropiados. Resulta muy conveniente se realice considerando las posibilidades de obtener a corto plazo, resultados positivos de la Auditoría Operacional.

i) Ejecución.

Esta requiere del uso de cuestionario, programas de trabajo, manuales de procedimientos, cuadros estadísticos y otros papeles de trabajo. El objetivo es que mediante la aplicación de estos instrumentos, se logre la identificación precisa de los problemas

detectados. Parte importante en la ejecución del trabajo es la elaboración de diagramas de flujo, que frecuentemente son instrumentos muy útiles para detectar deficiencias en los controles operacionales.

j) Resumen de problemas detectados.

Consiste en la recapitulación de los principales hallazgos que indiquen una deficiencia en los controles operacionales o bien, que representen oportunidades de disminuir costos o aumentar eficiencia. Esta etapa tiene por objeto cuantificar el efecto de los problemas, precisar sus consecuencias, establecer las posibles causas que los originaron y en su caso, proponer las medidas correctivas que procedan.

k) Discusión previa de los problemas detectados.

Mediante ésta, se logra aprovechar la experiencia del personal responsable de la ejecución de las operaciones examinadas, evitándose así cometer errores en cuanto a la apreciación o interpretación de los problemas detectados.

l) Diagnóstico.

Es en sí, el informe de auditoría operacional, cuyo contenido básico debe incluir los siguientes tres elementos:

a) Alcance y limitaciones del trabajo desarrollado.

b) Situaciones que en forma desfavorable afectan la eficiencia operacional.

c) Sugerencias para mejorar la eficiencia en operaciones.

Como se puede apreciar, algunas de las etapas (como en el caso de la "Familiarización") no son específicas de la Auditoría Operacional, ya que son aplicables a cualquier tipo de auditoría.

Con la metodología que se propone, no se pretende limitar la creatividad del auditor operacional, circunscribiéndolo a que siga en forma inflexible todas y cada una de las etapas detalladas anteriormente, sino que simplemente se desea darle a conocer las alternativas que consideramos más viables que, en el momento de ejecutar su auditoría le faciliten el camino, le resuelvan incógnitas y le proporcionen los resultados rápidos, eficaces y eficientes que finalmente contribuyan a beneficiar realmente a toda la entidad cuyas operaciones fueron sujeto de examen.

9. DESARROLLO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Para desarrollar la auditoría operacional es necesario fijar objetivos, comprometer recursos y establecer prioridades, si se desea que la revisión proporcione resultados tales que contribuyan al sano crecimiento de la entidad. Para cumplir con este propósito, los objetivos deben ser congruentes a las necesidades de la misma, de tal forma que se fijen con base en los beneficios que se desean obtener y los recursos disponibles para la realización de los mismos.

Una vez que se han establecido los objetivos en forma clara pero concisa y la meta se tiene perfectamente identificada, se procederá a jerarquizar las actividades a realizar, que servirán de base para elaborar el plan a seguir.

A partir de este momento se iniciará el proceso de planeación, esto es, se establecerán los cursos de acción a seguir en forma concreta y precisa, así como la secuencia de las operaciones para la realización de la A.O., el tiempo y número de personas que participarán en el desarrollo, a través del programa de la auditoría operacional.

Es indispensable tener presentes los puntos que se mencionan a continuación.

La auditoría operacional puede realizarse dependiendo de los tres siguientes aspectos:

- a) En situaciones normales (que se encuentre contemplada dentro del programa anual).
 - b) Por petición expresa de la dirección de la entidad, por desconocer si la operación se está realizando con eficiencia y eficacia.
 - c) Cuando se han detectado indicadores de ineficiencia.
- a) Con la finalidad de planear adecuadamente la realización de la Auditoría Operacional en situaciones normales, se debe tener un conocimiento general de la empresa, a través de:

- El análisis e interpretación de la información financiera, que serán el medio por el cual, el auditor operacional podrá entender y utilizar más adecuadamente las cifras contenidas en los reportes que emite cada área, generando así resultados confiables para la toma de decisiones. Al inicio de cada revisión, es indispensable que se compare la información financiera actual con la producida en meses o años anteriores, que permitan el establecimiento de indicadores para así poder determinar como ha ido creciendo la empresa, las tendencias, las operaciones y el grado de razonabilidad de éstas y todas las situaciones que se puedan vislumbrar.
- Otro aspecto no menos importante es saber cual es el giro de la empresa, su estructura, organización, sus políticas y procedimientos, para ello se solicitarán los organigramas, manuales y demás elementos que se requieran para interiorizarse en los puntos más esenciales de la entidad.
- Tanto el volumen como el monto de las operaciones son otros factores que deben tomarse en cuenta para la planeación de la Auditoría Operacional, ya que a través de la ponderación de ambos aspectos se tratará de establecer la cantidad de operaciones a revisar de acuerdo a parámetros de selección que considere adecuados el auditor operacional, con base en su experiencia, por ejemplo:

Se podrán seleccionar aquellos meses en los que hayan existido mayor cantidad de operaciones y cuyo importe sea el más representativo.

De acuerdo a lo descrito anteriormente, el auditor está en posibilidad de elaborar su plan de acción, a fin de ejercer un adecuado control sobre todas y cada una de las actividades que haya considerado realizar.

- b) Cuando una auditoría operacional se realiza debido a peticiones expresas de la dirección de la entidad, pueden llevarse a cabo los pasos descritos con anterioridad para establecer el plan, previa evaluación del control interno.
- c) Si se han detectado indicadores de ineficiencia, la revisión estará encaminada a esa área específica, por lo que el objetivo está bien identificado y el encargado de planear la auditoría tendrá que obtener el conocimiento general de la empresa y evaluar el control interno en función del área a revisión, para poder establecer el programa de acción.

Programa de acción.

El programa de acción de la Auditoría Operacional consiste en planear adecuadamente todas y cada una de las actividades a realizar durante la práctica de la misma, siguiendo ciertos pasos lógicos, por lo que la metodología de la Auditoría Operacional descrita en el punto 8, sirve de guía para la buena ejecución de la auditoría operacional.

En este programa de acción el encargado, presupuestará en base a su experiencia y/o el conocimiento de indicadores de ineficiencia obtenidos del estado preliminar, el tiempo a invertir en cada fase de la auditoría en relación con la fuerza de trabajo que tenga asignada, pudiendo utilizar gráficas que le permitan ver más objetivamente el grado de avance.

10. APLICACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

No existen reglas fijas que nos indiquen cuando debe realizarse una Auditoría Operacional, sin embargo consideramos que ésta debe efectuarse cuando cualquiera de las situaciones mencionadas a continuación se presenten.

Cuando existen indicadores de ineficiencia y se desconocen los motivos que la originaron

Mediante petición expresa de los directivos de la entidad generada por un problema conocido

Para la prevención de ineficiencia

Los puntos antes indicados no pretenden limitar la aplicación de la Auditoría Operacional, sino por el contrario exponemos aquéllas que son más frecuentes.

La auditoría operacional puede efectuarse en cualquier momento, sin una frecuencia determinada, lo conveniente es que se realice periódicamente con el objeto de obtener mejores resultados. Con este propósito se preparará un programa anual de revisiones examinando siempre aquellas operaciones cuya importancia es tal, que no deben dejar de examinarse.

Con el propósito de normar criterios dentro de la Auditoría Operacional, el IMCP a través de su comisión, ha emitido nueve boletines de los cuales siete corresponden a la aplicación:

Auditoría operacional de compras (Boletín No. 3)

- " " de ventas (Boletín No. 4)
- " " de cobranzas (Boletín No. 5)
- " " de administración de Recursos Humanos (Boletín No. 6).

- " " de Centros de Proceso Electrónico de Datos (Boletín No. 7)
- " " de otorgamiento de crédito (Boletín No. 8)
- " " de administración de inventarios (Boletín No. 9)

Para su mayor comprensión, expondremos a continuación la aplicación de la Auditoría Operacional de ventas.

Concepto y alcance de la operación de ventas.

La operación de ventas es el conjunto de actividades que realiza una empresa para satisfacer las necesidades y deseos de los clientes, atendiendo al mismo tiempo sus objetivos económicos. Este concepto no sacrifica el objetivo de servicio para satisfacer al cliente, por el interés de alcanzar utilidades, ni viceversa; pretende un equilibrio adecuado entre ambas finalidades que permita la obtención de rendimientos razonables y dar al cliente lo que requiere.

La operación de ventas comprende las siguientes actividades:

- a) Proponer los objetivos y aplicar las políticas establecidas para ventas, dentro de los objetivos generales de la empresa y vigilar su cumplimiento.

Específicamente los objetivos pueden estar relacionados con el nivel de servicio, el crecimiento de las ventas, su estabilidad, las ganancias, la determinación de precios, el tipo de productos, la distribución, los canales de venta.

Las políticas pueden referirse al volumen y frecuencia de las ventas, las zonas, las remuneraciones al personal de ventas.

- b) Coordinar en forma eficiente los elementos materiales, técnicos y humanos que integran la operación de ventas y proponer los cambios pertinentes.
- c) Planear las actividades para que se vendan los productos adecuados, en el lugar en que se necesiten oportunamente, en las cantidades convenientes y a los precios correctos.

- d) Identificar las necesidades de los clientes en el campo de acción de la empresa y coordinar con los departamentos involucrados la posibilidad de satisfacerlas adecuadamente. Para ello, debe aprovecharse el resultado de investigaciones de mercado efectuadas para conocer sus preferencias y las condiciones del mercado.
- e) Conocer las características de sus competidores y las condiciones de venta que ofrecen.
- f) Participar en el establecimiento de las listas de precios.
- g) Persuadir al cliente de que adquiera los productos de la empresa, surtirlos y establecer condiciones de pago.
- h) Participar en el establecimiento de las políticas de crédito y respetar su cumplimiento.
- i) Vigilar la correcta secuencia de la venta desde el momento en que se coloca un pedido, hasta que se hace la entrega del artículo en cuestión, con oportunidad y a satisfacción del interesado. Esta secuencia incluye la distribución física de los artículos y la selección de los canales más adecuados.
- j) Coordinar la operación de ventas con la operación de publicidad para incrementar la efectividad de ambas.
- k) Realizar promociones de ventas.
- l) Llevar registros de clientes que incluyan su historia, necesidades presentes y potenciales y otras características convenientes.
- m) Preparar el pronóstico de ventas.
- n). Someter a la dirección de la empresa el presupuesto de ventas y una vez aprobado, explicar periódicamente las variaciones que se tengan. Estas explicaciones permitirán las medidas correctivas necesarias y retroalimentar el proceso de planeación.

- n) Establecer las estadísticas necesarias, por zonas, líneas, artículos, agentes u otros criterios de clasificación para tener información oportuna y suficiente que permita reaccionar adecuadamente ante las exigencias del mercado.
- o) Seleccionar y promover líneas y/o artículos con mejores márgenes.
- p) Adiestrar al personal de ventas en la obtención de sus objetivos, cumpliendo las políticas de comercialización y crédito y su aplicación.

En resumen, la operación de ventas consiste en el conjunto de actividades que previa investigación y análisis del mercado, permiten se adopten las medidas necesarias para asegurar el flujo continuo a los clientes de los artículos y servicios que produce la empresa, en cantidades, precios, condiciones y calidad satisfactorias, obteniendo al mismo tiempo el rendimiento deseado.

Objetivos de la Auditoría Operacional de ventas

La auditoría operacional de ventas tiene el objetivo de examinar ciertos aspectos administrativos que constituyen el conjunto de actividades, con el propósito de detectar problemas o deficiencias en los controles operacionales existentes o en la realización misma de las operaciones, de cuya solución pueden surgir disminuciones de costos y/o aumentos de la eficiencia operativa.

Metodología

La metodología general para la auditoría operacional; la cual es aplicable a la auditoría de ventas, considerando que los procedimientos deben determinarse fundamentalmente por los objetivos, las circunstancias particulares de la empresa y por el criterio del auditor.

familiarización

- a) Familiarización general con el entorno económico, político, social y legal, en el que actúa la empresa y con la operación de ventas mediante estudios de sus objetivos, sus políticas, su estructura orgánica, sus sistemas, sus procedimientos y sus prácticas, que permitan la ubicación de ventas en el flujo de las operaciones.

En esta etapa se pueden detectar fallas tales como la carencia de los aspectos que se pretendan estudiar, la falta de adecuación de los objetivos específicos de ventas con los generales de la empresa, la no actualización de ellas y otras.

Específicamente, ésta puede llevarse a cabo investigando, entre otros, las características y estratificación de los siguientes aspectos:

- Los productos que vende la empresa, los mercados que surte, sus competidores, la porción del mercado que absorbe, sus canales de distribución, el número promedio de clientes que maneja.
 - Las características de los productos, artículos de primera necesidad o de lujo, de demanda permanente, estacional o "de moda".
 - La política para la determinación de precios, para saber si son predeterminados, si son materia de negociación, se se calculan en cada ocasión al recibir una solicitud de cotización. En su caso, obtener lista autorizada de precios vigentes.
 - Las políticas de crédito y de publicidad que se tengan establecidas.
 - Los clientes importantes que se tengan y, en su caso, el grado de dependencia de la empresa de alguno o algunos de ellos.
- b) Estudio de los expedientes de auditoría, informes y cartas de recomendaciones o sugerencias, cuando esto sea aplicable.

Visitas a las instalaciones

Inspección de las instalaciones del departamento de ventas y de los demás departamentos vinculados (compras, producción, publicidad, facturación, almacenaje, embarques, crédito y cobranzas).

Investigación y análisis

a) Análisis financiero y de información operativa.

Análisis de la información existente, tanto de carácter interno como externo, relativo a ventas, con objeto de evaluar su importancia en el conjunto de operaciones de la empresa, comparación de las ventas con las efectuadas en años anteriores apreciando su tendencia y aplicación de razones financieras.

Los análisis más convenientes a considerar son:

- Por productos, en unidades, precios y contribución a la utilidad
- Por áreas (estados de la República, regiones)
- Por canales de distribución
- Por clientes
- Por tipo de consumidor (mayoristas, detallistas, grandes almacenes, clientes especiales)
- El análisis del costo directo de distribución y su comparación contra el precio de venta por líneas de artículos

b) Entrevistas.

- Elaboración de guías de entrevista y cuestionarios que permitan conocer como se realiza la operación de ventas, tendientes a investigar si se efectúan eficientemente. Es muy conveniente la elaboración de diagramas de flujo que muestren gráficamente la secuencia de la operación, los cuales pueden complementarse con memoranda descriptivas de ella.
- Entrevista con los responsables de la realización de las ventas y con los de los departamentos relacionados con ellas, verificando el cumplimiento de las políticas que la empresa tenga establecidas. En algunos casos, es conveniente realizar encuestas o celebrar entrevistas con clientes, comisionistas, agencias de publicidad y demás elementos externos que estén relacionados con las ventas.

c) Examen de la documentación e investigaciones específicas.

- Estudio de los diversos registros, archivos y formas existentes para comprobar su funcionabilidad.
- Precisar si los responsables de la operación de ventas tienen presentes los objetivos a lograr, los cuales deben ser congruentes con el objetivo general de la empresa y estar aprobados por la dirección. La responsabilidad de su logro debe ser conocida y aceptada por todos los que intervienen en la operación de ventas. Es necesaria su coordinación con los presupuestos.
- Verificación de la existencia de presupuestos detallados de ventas, por lo menos en los principales artículos, que sirvan de base para preparar los demás presupuestos. Estos presupuestos deben surgir de pronósticos que se basen en investigaciones de mercados, en la experiencia de los responsables primarios de la operación de ventas y estar de acuerdo con los objetivos fijados para ella.
- Verificación de la vigencia de un sistema por el cual los responsables de los objetivos les informen sobre las causas de desviaciones y su justificación y medidas correctivas adoptadas al respecto.

- Selección de los productos más importantes de la empresa para determinar:
 - . Si su mercado, su promoción y publicidad están de acuerdo a los estudios y planes previos, así como con el canal de distribución establecido.
 - . Su vida probable, su penetración en el mercado, su posición frente a la competencia.
 - . Respecto a productos que acusen una tendencia descendente en ventas, la previsión de artículos sustitutos, de diversificación y/o simplificación.
 - . Los funcionarios y/o departamentos que intervienen en la determinación del precio y los factores que se consideraron para fijarlos: disposiciones legales, competencia y costos de producción, distribución, inversión en inventarios, en cuentas por cobrar y en activo fijo.
 - . Si los incentivos son congruentes con el rendimiento de los productos.
 - . La utilidad que aportan por unidad vendida.
 - . La forma en que interviene ventas en la determinación de los niveles de inventarios y en el impulso de la realización de productos de lento movimiento y obsoletos.
- Determinación del volumen de devoluciones y pedidos no surtidos y en caso de ser importantes, seleccionar un periodo y definir su tendencia, los principales artículos que los provocan, la causa, lo que ha hecho la empresa por impedirlos, los efectos que han tenido en el cliente, el conocimiento que de esto tiene el responsable de las ventas y sus puntos de vista al respecto.
- Revisión de los costos de los canales de distribución en comparación con los volúmenes de ventas de cada uno; determinación de si tales costos se han fijado con base en estudios formales y evaluación, comprendiendo el aspecto motivacional de los sistemas de remuneraciones a la fuerza de ventas.

- Conocimiento de la preparación del personal que ejecuta la operación, para tener una idea general de la forma como se atienden las ventas. Aun cuando se entiende que el objeto de estudio es la auditoría operacional son precisamente las operaciones más que las personas que las ejecutan o los departamentos responsables de ellas, de cualquier manera su conocimiento resulta muy útil.

También es útil conocer si hay una adecuada distribución de las cargas de trabajo y de las funciones, acordes con la capacidad del personal de ventas.

Diagnóstico

- Discusión de las recomendaciones con los interesados.

Este trabajo debe desarrollarse a medida que progresa el examen y tiende a aprovechar la experiencia, afinar la interpretación del auditor y hacer participe a los afectados en la labor creativa.

- Elaboración del informe.

Elaborar informes al cliente para lo cual es recomendable hacer una recapitulación de los resultados obtenidos, para detectar omisiones y jerarquizar hallazgos.

Finalmente, en la metodología será necesario utilizar un proceso de comprobación continuo de la información obtenida de las diversas fuentes y, siempre que sea posible, la cuantificación del efecto de los problemas detectados y/o de los posibles cambios en los métodos de venta que procuren mayor eficiencia que los establecidos en la empresa.

Informe

En el Boletín No. 2, se establecen los lineamientos básicos para el informe de la auditoría operacional. A continuación se mencionan algunos ejemplos de aspectos que pueden informarse como resultado de la auditoría operacional de ventas.

- Falta de definición, de objetivos para la operación de ventas y carencia de políticas; incumplimiento con objetivos y políticas; falta de supervisión
- Fallas en la estructura orgánica del departamento de ventas
- Falta de coordinación con otros departamentos relacionados con la operación de ventas
- Desconocimiento del mercado y de la competencia
- Ausencia de estudios de mercado en el lanzamiento de nuevos productos
- Pérdida de penetración en el mercado
- Inexistencia de lista de precios
- Inadecuado sistema de remuneraciones a vendedores
- Carencia de un sistema integral de información
- Estadística de las ventas, por los criterios de calificación necesarios en la empresa
- Determinación de líneas y/o artículos improductivos por precios bajos y/o deficiente estructura de los costos
- Presupuestos inexistentes e/o inadecuados. Falta de explicación de desviaciones

- Incentivos poco apropiados en función al volumen de compras de los clientes y falta de información sobre los costos relativos
- Sistema de distribución incorrecto
- Productos y/o líneas con márgenes de utilidad poco satisfactorios

Es importante en todos los casos, determinar las causas de los problemas detectados, procurar cuantificar el efecto, precisar las consecuencias y dar sugerencias para resolverlos.

11. INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL

Como ya fue indicada la importancia que tiene la preparación y emisión del informe; el presente tema se enfoca a desarrollar la esencia y tipos de informe que a nuestro juicio debieran ser considerados por el profesionalista que practica la auditoría operacional.

En primera instancia, existen dos enfoques para la formulación del informe; los cuales se clasifican en función de la dependencia del auditor que ha practicado la auditoría operacional, por tanto existe un informe de auditoría emitido por auditores internos y otro por externos.

Ambos informes muestran objetivamente los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa y con los controles establecidos.

La diferencia existente entre estos informes, radica en la estructura y seguimiento que presentan; las variantes serán fácilmente identificadas al concluir el desarrollo de cada uno de los informes antes indicados.

INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL EMITIDO POR AUDITORES INTERNOS

Considerando que dentro de los objetivos de la auditoría operacional está el coadyuvar a la eficiente y eficaz administración de la empresa, sin involucrarse directamente en las operaciones de sus diversas áreas, se presenta este enfoque de informe que pretende:

- Constituirse en un elemento de apoyo a la administración
- Promover en los responsables de las áreas y en los diversos niveles jerárquicos de la empresa, la toma de acciones tendiente a que se corrijan y/o mejoren la operación de la entidad
- Pugnar que dichas acciones se lleven a ejecución y no permanezcan como letra muerta

Para lograr lo anterior, se contempla la elaboración de tres informes a saber:

- a) Informe de situación actual
- b) Informe de acuerdos y compromisos
- c) Informe de acuerdos cumplidos (o no cumplidos)

a) Informe de situación actual.

Este informe está constituido con elementos que con anterioridad fueron consignados en la cédula de observaciones y comentarios, dentro de los papeles de trabajo.

El objetivo que éste persigue es presentar a la administración de la empresa, un documento que consigne las deficiencias detectadas, con las posibles correcciones y/o mejoras proporcionadas por los responsables de la operación, que contribuya a hacer más efectiva la operación con el menor costo posible. Es importante destacar que en la elaboración del presente informe, debe omitirse el empleo de calificativos y/o términos que puedan resultar agresivos; asimismo, no deberá incluirse ningún tipo de sugerencia y/o recomendación por parte del auditor.

En consecuencia el informe representará para la administración, una fotografía de la operación al momento en que fue revisada.

Una vez concluida la participación del auditor en el informe, la cual se concretó a presentar las observaciones determinadas, se procederá a dar lectura del mismo, al responsable de la operación, siendo éste último, quien en coordinación con el auditor propondrán las sugerencias y/o recomendaciones pertinentes.

Lo anterior persigue el cumplimiento de nuestro segundo objetivo, que tiene por finalidad este tipo de informe.

Para su mayor comprensión se presenta un anexo de formato e instructivo que reúne los requisitos para la formulación del Informe de Situación Actual.

b) Informe de acuerdos y compromisos.

Por lo que se refiere a este informe, debe ser elaborado por el responsable del área, tomando como base y antecedente el Informe de Situación Actual y utilizando sus propios términos, para hacer del conocimiento a su superior, de las acciones que ha acordado para corregir y/o mejorar el área de su responsabilidad, en relación con las observaciones que le fueron proporcionadas por el auditor, como un apoyo al logro de una optimización de las operaciones a su cargo.

En el contenido, el responsable señalará en forma concisa las soluciones acordadas y mencionará los nombres y cargos de las personas designadas para llevar a cabo las medidas de acción, acordadas previamente con el auditor; así como las fechas en que tales acciones se terminarán. Cabe mencionar que este informe, antes de ser presentado al superior del responsable de operación, deberá ser sometido a consideración y autorización del auditor, a fin de verificar que el contenido, se encuentra acorde con el Informe de Situación Actual.

Es importante indicar que el Informe de Acuerdos y Compromisos, no representa el describir nuevamente las situaciones que se indican en el Informe de Situación Actual, ya que es un escrito al superior, mediante el cual se manifiesta el compromiso contraído con el auditor, para mejorar la operación. Para una mayor idea de este informe, presentamos por separado un formato del mismo.

c) Informe de acuerdos cumplidos (o no cumplidos).

Finalmente, este informe tiene como objetivo el notificar a la administración de la entidad, el cumplimiento de los compromisos contraídos por los responsables de área, consignados en el Informe de Acuerdos y Compromisos.

Este informe es elaborado por el auditor, haciendo notar la buena voluntad de los participantes en las acciones ejecutadas. Asimismo, si los acuerdos no fueron cumplidos, el auditor elaborará un informe confidencial al superior del responsable del área, indicando tal circunstancia y solicitando su intervención para la ejecución de las acciones acordadas; de lo anterior, el auditor mantendrá un seguimiento hasta su término o enlace con la revisión subsecuente.

Para una mayor ilustración del informe de auditoría operacional emitido por auditores internos, presentamos un diagrama de flujo, que permite apreciar con mayor claridad esta fase de la metodología.

INFORME DE AUDITORIA OPERACIONAL EMITIDO POR AUDITORES EXTERNOS

Este informe al igual que el emitido por auditores internos, tiene por destino final, los niveles de mayor jerarquía de la empresa. En ambos casos, pueden existir reportes de avance de la auditoría, previos al informe final; esto de acuerdo a las situaciones y/o necesidades de información. Asimismo, es recomendable en estos casos que se indique si se encuentra próximo el final del trabajo de auditoría.

El contenido de este informe, por lo general presenta la siguiente estructura:

- Introducción
- Alcance
- Resultados
- Recomendaciones
- Resumen
- Anexos (gráficas, diagramas u otros).

El análisis y presentación de las deficiencias se consignan dentro del informe, siguiendo las siguientes situaciones:

- Identificación del problema (causa)
- Consecuencias y cuantificación

Lo anterior, no implica que el auditor deba sujetarse a considerar que la estructura y tipo de informe es fija o tradicional; por el contrario, deberá investigarse en forma constante los nuevos elementos de la comunicación, que le permitan elaborar un informe de mayor dinamismo y evitar que éste sea un documento más del archivo.

Es recomendable que la presentación del informe, sea complementado con gráficas, diagramas, estadísticas, etc., que ayuden a dar una idea más objetiva de la información que se consigna en el informe.

Consideramos que la discusión de este informe, sería ideal, si fuera leído y acordado en una junta con todo el personal involucrado, ya que además de representar una oportunidad en la toma de decisiones, constituiría una demostración al personal operativo del interés que tiene la administración de la empresa por el trabajo del auditor.

INSTRUCTIVO PARA LA FORMULACION DEL INFORME DE SITUACION ACTUAL.

a) Encabezado.

Logotipo de la empresa y tipo de informe.

b) Identificación.

- Hoja No. ____ de ____.

Márquese en forma progresiva, la numeración de hoja que corresponda y señálese el total de ellas que cubren el informe.

- Fecha

Anótese la fecha en que se prepara el Informe de Situación Actual. Deberá respetarse el orden de día, mes y año.

- Región

Especifíquese la región en la cual se ha efectuado la revisión correspondiente. Lo anterior procede, cuando la empresa cuenta con diversos departamentos de auditoría en distintas plazas.

- Empresa

Indíquese claramente y en forma completa, la razón social de la empresa a la que corresponde la revisión (en caso de existir empresas asociadas).

- Código

Transcribese en forma completa la clave de la revisión que se cubre.

- Revisión efectuada

Señálese en forma breve pero clara, el tipo de revisión efectuada. Evitense ambigüedades o términos que puedan producir confusión.

- Período

Anótese el período que cubrió la revisión.

- Comentado con

Especifíquese en forma completa, los nombres de las personas con quienes se comentó, o de quienes se recibió información, durante el análisis y desarrollo de la revisión de auditoría operacional.

- Puesto

Indíquese en el mismo orden en que se señalaron los nombres del punto anterior, los cargos que tengan tales personas.

c) Contenido columnar.

- Número

Numérese en forma progresiva y clasificación decimal, el asunto o subasunto de que se trate.

- Referencia de papeles de trabajo

Senálese el número que corresponda a las cédulas de trabajo relativas al asunto de que se trata, con el objeto de que al revisarse este informe con el responsable del área, se pueda consultar en forma rápida la cédula o cédulas de donde emana la información de cada asunto.

- Descripción del asunto

Anótese en forma concisa la observación que en cada asunto requiera de una acción de corrección o mejora. Evítese usar calificativos y/o términos que puedan resultar agresivos. No se incluya ningún tipo de sugerencia o recomendación.

- Solución acordada

Esta parte será propuesta personalmente por el responsable del área que se revisa, en el momento en que el Informe de Situación Actual se comenta con el mismo.

El acuerdo que se tome deberá anotarse en presencia del auditor.

Toda vez que el Informe de Situación Actual se prepara en original y copia, y en el momento de revisarse con el responsable del área se le hace entrega a éste del original, el auditor deberá anotar en la copia, la solución que el referido responsable del área acuerde y quien a su vez la anotará en el original que se le ha entregado.

- Nombre y cargo del responsable de la acción

En esta columna se anotará nombre completo y cargo que desempeña la persona a quien el responsable del área señala para la toma de acción acordada en el punto anterior.

- Fecha de compromiso

Aquí se anotará, siguiendo el mismo orden de día, mes y año, la fecha en que la corrección de cada asunto debe quedar terminada según compromiso que establece el responsable del área.

d) Pie del informe.

- Encargado de la revisión

Se anotará el nombre completo del encargado de la revisión de donde se deriva el Informe de Situación Actual, quien a la vez firmará en todas y cada una de las hojas de este informe.

- Vo. Bo. auditor interno

Asentará su nombre y firmará el auditor interno.

- Responsable del área

En esta sección se anotará el nombre o nombres de los responsables del área que estén acordando las soluciones, indicándose asimismo el cargo o cargos que desempeñan.

- Lugar

Anótese el lugar en que el Informe de Situación Actual se revisa y comenta con el responsable del área de la empresa.

- Fecha del acuerdo

Indíquese, siempre siguiendo el orden de día, mes y año, la fecha en que se acuerdan las soluciones que se han descrito en el informe.

Observaciones

- a) Este informe se prepara en original y copia, entregándose el original al responsable del área de la empresa, en el momento en que se revisa y comenta con él.

La copia queda en poder del auditor para ser archivada en su oportunidad en el legajo de papeles de trabajo correspondientes.

- b) Es muy importante subrayar que las soluciones las indicará el responsable del área. Cuando alguna solución por él señalada no esté acorde con el logro de un resultado positivo, el auditor negociará con dicho responsable una mejor solución, haciéndole hincapié en que es él, como responsable del área, quien debe producir resultados de eficiencia y eficacia y que esas soluciones acordadas serán juzgadas y evaluadas por sus superiores.

- c) En el caso de que el responsable del área no quisiese comprometerse a la toma de una o varias soluciones, así se hará notar en el asunto o asuntos respectivos.

De esta situación, con posterioridad, el auditor interno informará al superior del área que corresponda.

(MEMBRETE DE LA EMPRESA AUDITADA)

FECHA

Sr.
(Puesto)
Presente.

ASUNTO: Informe de acuerdos y compromisos.

A continuación me permito informarle que con el apoyo recibido por parte de auditoría interna, a través del análisis y revisión de las operaciones que se encuentran en mi área de responsabilidad y que comprendió un periodo del ____ de _____ al ____ de _____, nos hemos reunido para comentar los resultados obtenidos.

Con base en lo anterior, he procedido a girar las instrucciones para mejorar y/o corregir lo que a continuación le expongo:

(Señalar las acciones, quien las supervisará, los responsables de llevarlas a cabo y fechas en que se espera contar con los resultados de corrección y/o mejora).

Atentamente,

Vo. Bo.

Nombre
(Puesto)

Nombre
Auditor interno

C.c.p. - Auditoría interna

S E G U N D A P A R T E

2. MATERIAL PARA EL MAESTRO.

PAPELES DE TRABAJO
MATERIAL PARA EL MAESTRO

PAPELES DE TRABAJO

CONCEPTO

Es el conjunto de cédulas o documentos elaborados por el auditor con el fin de tener evidencia, sobre un área examinada, o rubros que integran los estados financieros.

PAPELES DE TRABAJO

IMPORTANCIA Y OBJETIVO

- 1.- Registro permanente e histórico de las auditorías practicadas.
- 2.- Hechos evidenciales y detallados que servirán de apoyo y sobre cada uno de los puntos comentados en el informe.
- 3.- Prueba que el auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo.
- 4.- Información en detalle y concreta de todas las operaciones realizadas por la empresa durante un período determinado.
- 5.- Fuente de aclaración a solicitud de terceros y para revisiones posteriores.
- 6.- Supervisar
 - a) Avance de trabajo
 - b) Calidad de trabajo
- 7.- Minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.
- 8.- Proporciona información para declaraciones de impuestos, documentos de registro para la comisión de valores y bolsa, además de otras dependencias del sector público.
- 9.- Evidencia del trabajo realizado, su oportunidad, sus limitaciones y alcance.
- 10.- Soporte ante las autoridades fiscales.

PROPIEDAD Y CONFIDENCIALIDAD

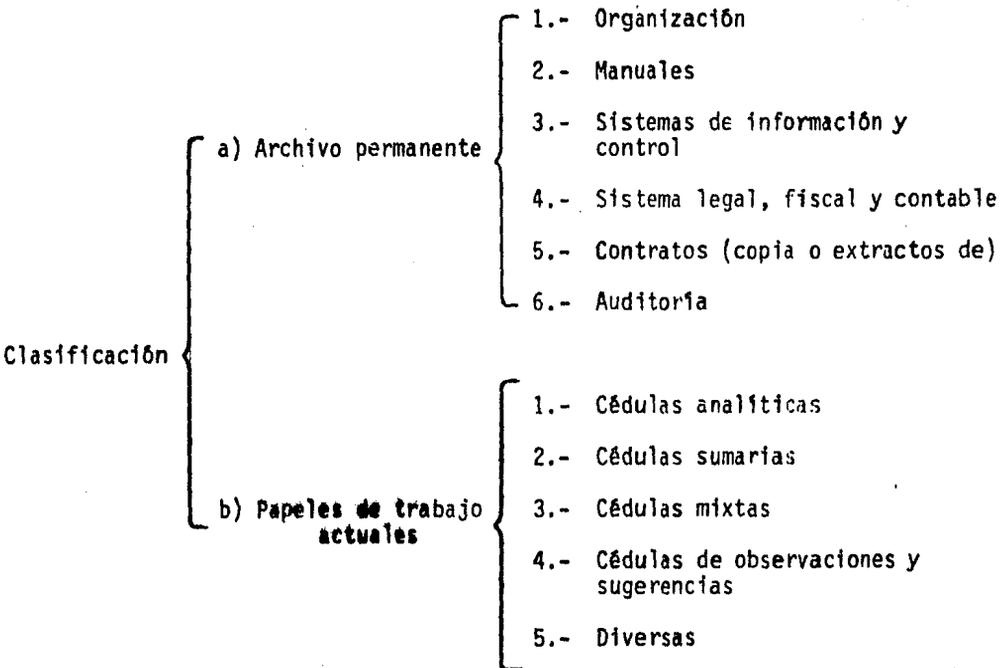
Propiedad:

- | | | |
|---|-------------------------|---------------------------------------|
| { | Auditor independiente.- | Son propiedad de él |
| | Auditor dependiente.- | La propiedad corresponde a la empresa |

Confidencialidad:

- | | |
|---|--|
| { | Ninguna información puede revelarse a persona no autorizada. |
|---|--|

CARACTERISTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.



Partes que estructuralmente integran los papeles de trabajo

a) Encabezado

- Clase o índice de la cédula
- Nombre de la compañía, o bien, del área a examinar
- Fecha de trabajo
- Descripción del contenido y alcance del examen.

b) Cuerpo

- Información obtenida, o sea, las cifras y/o concepto sobre lo que se trabajó
- Marcas, que indican en forma sistematizada las pruebas realizadas
- Notas aclaratorias sobre situaciones especiales que no significan deficiencias en la operación
- Observaciones encontradas, es decir, la falta de cumplimiento de los controles establecidos
- Conclusión fundamentada, principalmente sobre los aspectos positivos de la operación.

c) Pie de la cédula

- Fuente de los datos asentados en el cuerpo de la cédula
- Significado de las marcas utilizadas, en el caso de que no se elabore cédula especial de marcas

Reglas de formulación de los papeles de trabajo

- 1.- Determinar su necesidad de elaboración
- 2.- Planear su diseño
- 3.- Aprovechar la documentación elaborada por otras áreas de la compañía
- 4.- Deberán elaborarse con claridad y especificar su contenido
- 5.- Todas las cédulas deberán contener su índice y marcas
- 6.- Firma(s) de los auditados en los casos en que proceda

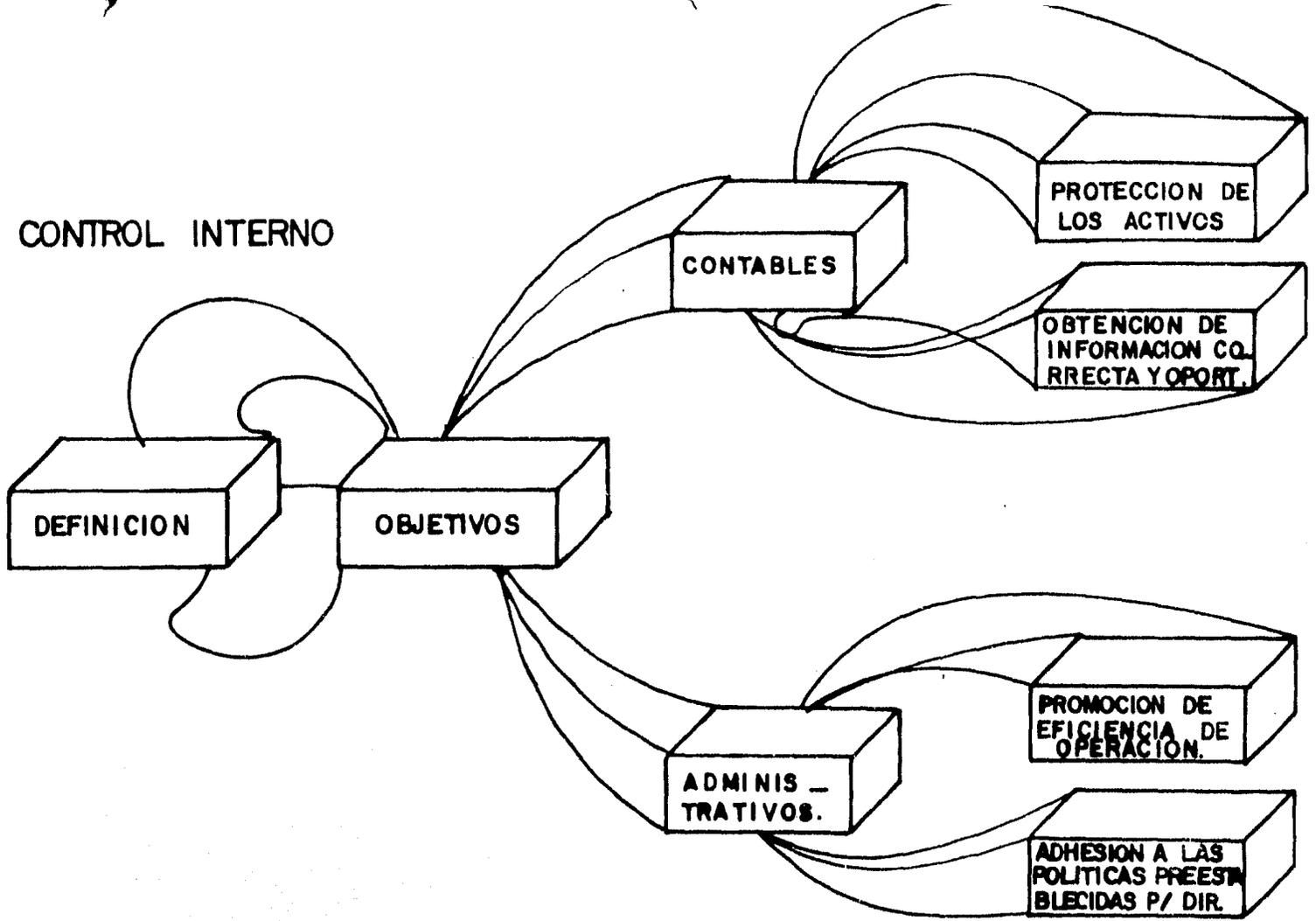
Finalidades de los
papeles de trabajo

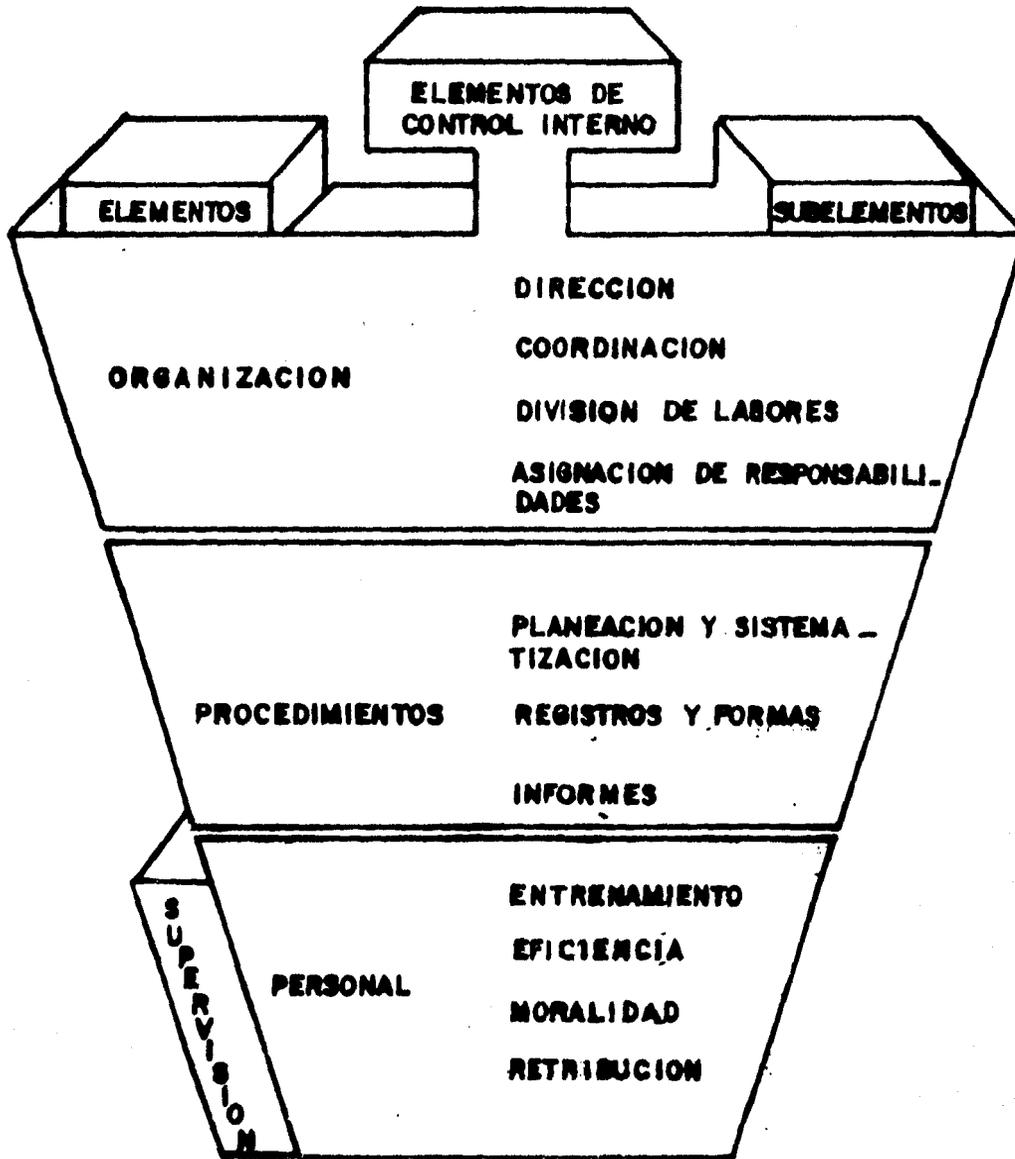
- a) Revisar el trabajo del ayudante
- b) Alcance de la revisión
- c) Procedimientos utilizados
- d) Enterarse de errores mínimos no reportados
- e) Area u operaciones con grado de dificultad
- f) Puntos más interesantes de la auditoría
- g) Conocer las aptitudes y conocimientos de sus propios ayudantes
- h) Grado de colaboración del auditado
- i) Evaluar las condiciones que prevalecen en las áreas auditadas y determinar qué actividades deben ser examinadas con mayor frecuencia
- j) Cumplimiento con los principios de contabilidad generalmente aceptados, así como la consistencia de los mismos
- k) Situación financiera de la empresa
- l) Evidencia del trabajo realizado

Indíces	1) Ventajas	a) Simplifican la revisión al presentar en forma ordenada los papeles de trabajo
		b) Evitan duplicidad de trabajo
		c) Facilitan su uso en auditorías subsecuentes
		d) Facilitan la elaboración del informe al localizar en cédulas específicas las deficiencias detectadas en la revisión
	2) Clases de índices	a) Letras mayúsculas o minúsculas, sencillas o dobles
		b) Números arábigos o romanos
		c) Mixtos (combinación de letras y números en cualquier forma)
Cruces	1) Finalidad	a) Indican investigaciones realizadas sobre una partida o concepto
		b) Facilitan el trabajo de supervisión
c) Aseguran que correspondan las cifras sujetas a examen y las realmente examinadas		
Marcas	1) Ventajas	a) Facilitan el trabajo y aprovechan el espacio al anotar en una sola ocasión el trabajo realizado en varias partidas
		b) Facilitan su supervisión al poder comprender en forma inmediata el trabajo realizado
	2) Clasificación	a) Estándares
		b) Específicas

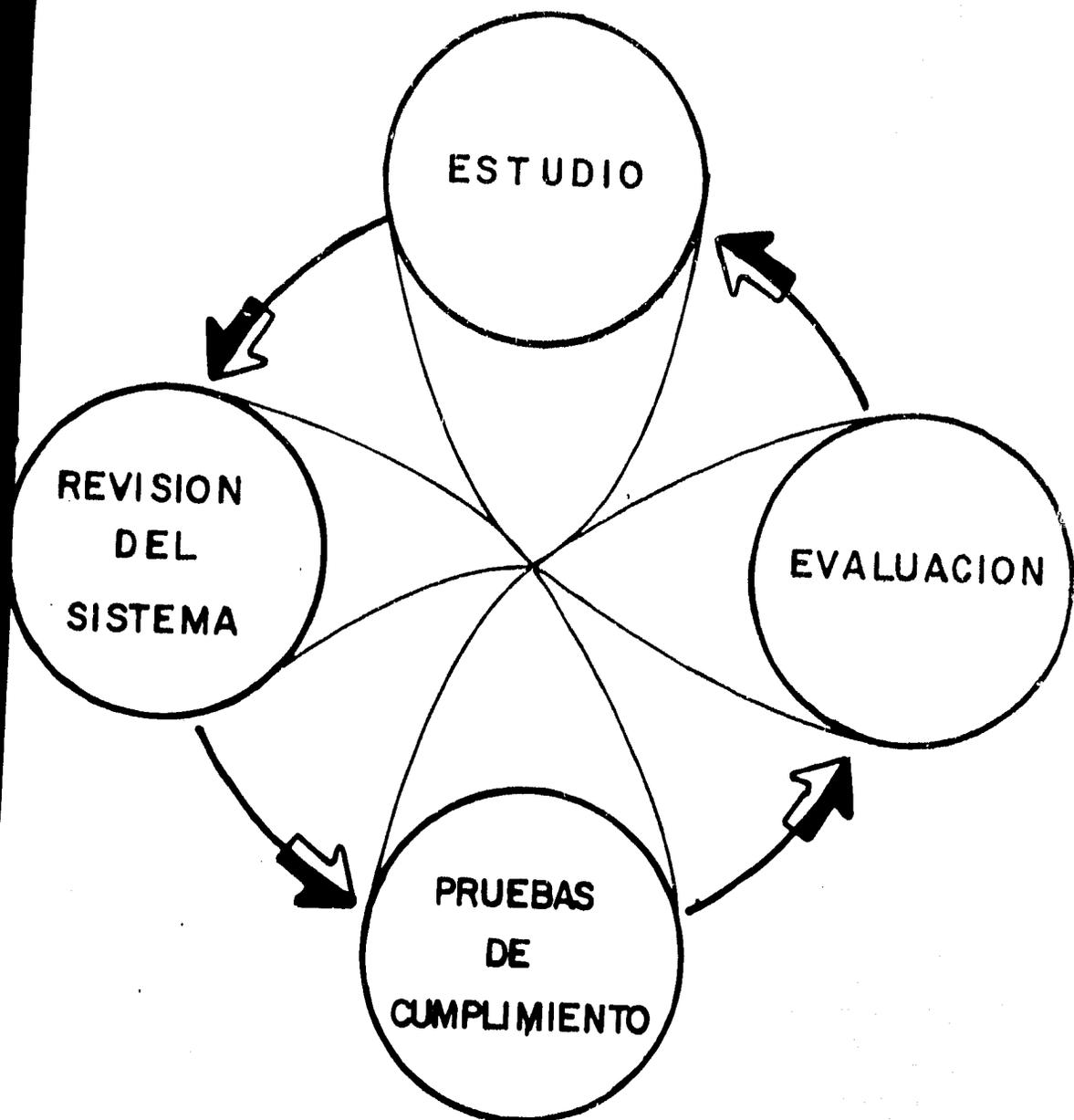
CONTROL INTERNO
MATERIAL PARA EL MAESTRO

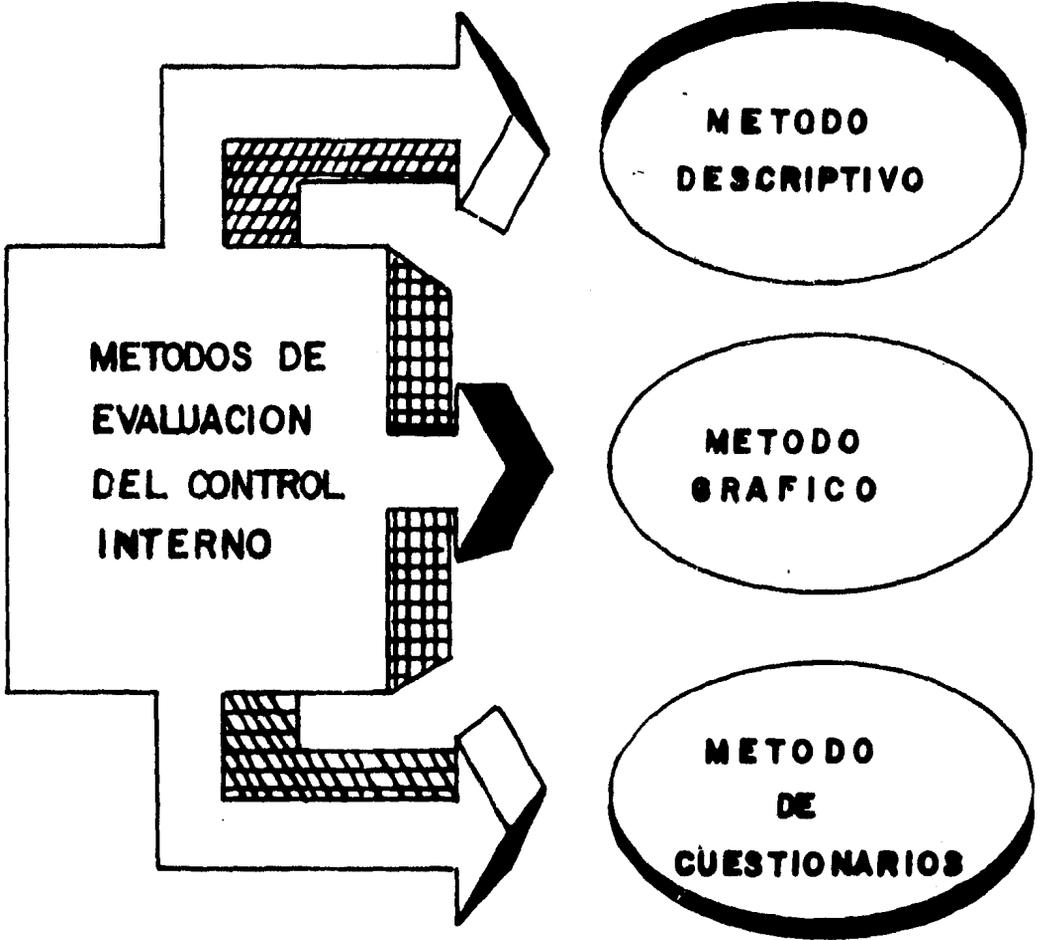
CONTROL INTERNO

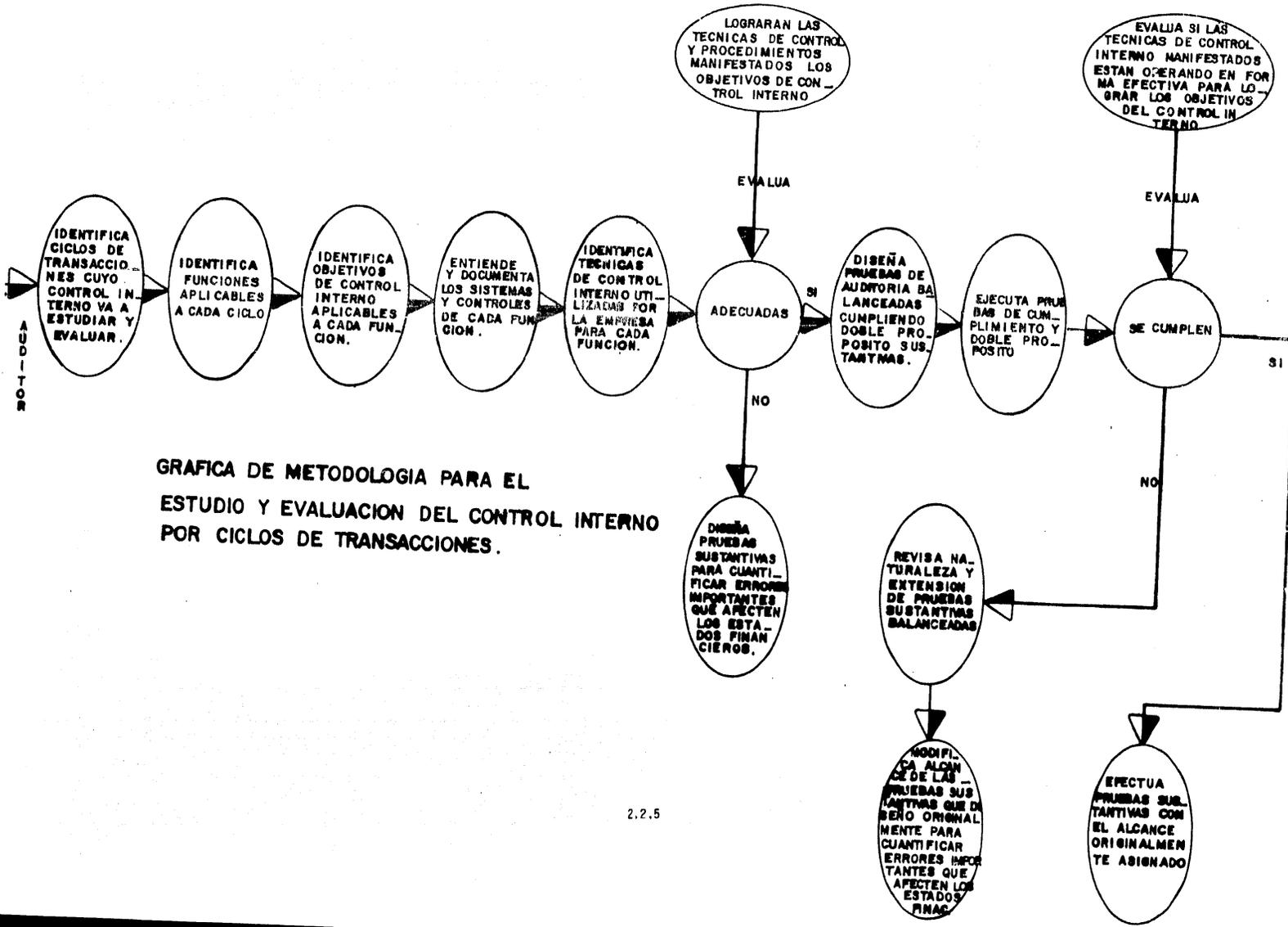




ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO







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

MUESTREO ESTADISTICO
MATERIAL PARA EL MAESTRO

PRUEBAS SELECTIVAS

VENTAJAS

- Economía
- Oportunidad
- Minuciosidad

PROBLEMAS A RESOLVER

- Tamaño de la muestra
- Selección de la muestra
- Evaluación de los resultados

TECNICAS A UTILIZAR

- Muestreo a criterio
- Muestreo estadístico

MUESTREO A CRITERIO

CUALIDADES A REUNIR

- Educación técnica
- Experiencia práctica
- Juicio profesional

DESVENTAJAS

- El criterio varía respecto a cada persona
- El criterio varía de acuerdo al estado de ánimo
- Ausencia de un método objetivo para:
 - Determinar el tamaño de la muestra
 - Demostrar lo adecuado de la muestra
 - Evaluar los resultados
- No se tiene la certeza de que la muestra sea representativa

MUESTREO ESTADISTICO

VENTAJAS

- Implica un mayor conocimiento del área a examinar
- Proporciona bases de cuantificación objetivas
- Ayuda a la formación del criterio profesional
- El tamaño de las muestras reduce el tiempo a utilizar

MUESTREO ESTADISTICO

REQUISITOS O CONDICIONES PARA SU APLICACION

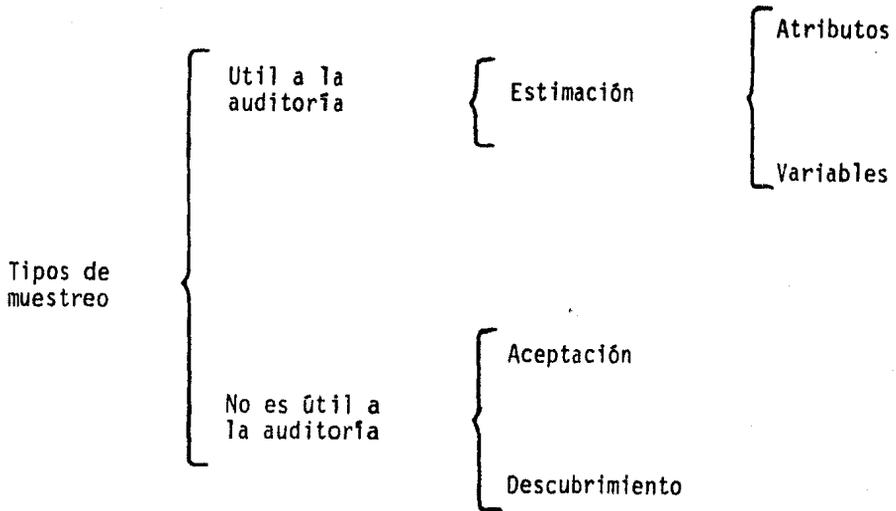
UNIVERSO

- Masividad
- Homogéneidad

MUESTRA

- Selección al azar

MUESTREO ESTADISTICO



MUESTREO ESTADISTICO DE ATRIBUTOS

APLICACION

DETERMINACION DEL TAMANO DE LA MUESTRA

- Unidad de muestreo
- Tamaño del universo
- Nivel de confianza
- Precisión
- Frecuencia

SELECCION DE LA MUESTRA

- Al azar sin restricciones
- Por intervalos o sistemático

EXAMEN DE LA MUESTRA

- CALCULO DE LA OCURRENCIA REAL

- EVALUACION DE LOS RESULTADOS

MUESTREO ESTADISTICO DE VARIABLES

APLICACION

DETERMINACION DEL TAMANO DE LA MUESTRA

- Unidad de muestreo
- Tamaño del universo
- Nivel de confianza
- Precisión
- Desviación estándar estimada

SELECCION DE LA MUESTRA

- Al azar sin restricciones
- Por intervalos o sistemático

EXAMEN DE LA MUESTRA

CALCULO DE LA DESVIACION ESTANDAR REAL

EVALUACION DE LOS RESULTADOS

MUESTREO ESTADISTICO

EVIDENCIA

- Sistema de muestreo elegido
- Sistema para selección de las partidas de la muestra
- Procedimientos de auditoría aplicados
- Resultados obtenidos
- Fórmulas y cálculos para valorar los resultados
- Interpretación de los resultados

AUDITORIA ADMINISTRATIVA
MATERIAL PARA EL MAESTRO

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

IMPORTANCIA.- Radica en detectar las deficiencias administrativas para el mejor logro de los objetivos, mediante una evaluación constante de los métodos y eficiencia de las áreas y funciones de una organización.

CONCEPTO.- "La auditoría Administrativa es el examen metódico, objetivo, ordenado y constructivo de los objetivos y metas alcanzados por un organismo empresarial, así como de sus lineamientos, políticas, planes establecidos y de la ejecución de sus funciones".

OBJETIVO.- Evaluar y optimizar la eficiencia de los métodos y sistemas de un organismo.

DESARROLLO DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

El desarrollo de la Auditoría Administrativa será en cuatro etapas.

- A) Planeación
- B) Examen
- C) Evaluación
- D) Informe

A) PLANEACION.- En esta etapa se conjuntan los elementos necesario para la revisión, es decir se conocerá precisamente lo que se tiene que hacer.

Para lo cual llevaremos a cabo:

- Estudio preliminar. Mediante este se procede a un reconocimiento general del organismo a estudiar encaminado a la localización real del problema.

Se diseñara con el fin de:

- . Tener una visión general de las operaciones administrativas de la empresa.
- . Evaluar la efectividad de la determinación del área en cuestión.
- . Encontrar áreas en las que haya deficiencias administrativas.
- . Conocer los elementos de mayor importancia que hay que examinar y evaluar.

- . Conocer el porque se requiere el estudio de cada uno de ellos.
- . ¿Cómo comenzar?.

- . Determinar hasta donde debe llegar el estudio preliminar.

- . Estimar tiempos y recursos necesarios.

- . Sugerir medidas correctivas.

- . Evaluar áreas que puedan estar sujetas a una revisión posterior.

Este estudio contendrá:

- Información documental
- Información sobre el campo de trabajo.

Mediante:

Entrevistas.- Proporcionan al auditor sugerencias con relación a los problemas tratados en el desarrollo de la auditoría.

Definición del área a investigar: puede ser una función específica o un departamento, recomendándose que la revisión se haga comprendiendo a toda la empresa para tener un panorama más amplio de los problemas y su origen.

El trabajo a desarrollar en Auditoría Administrativa requiere de:

- Cuestionarios
- Comentarios
- Hoja de análisis y papelería necesaria.

El trabajo a desarrollar será por áreas o total.

- Procesal
- Funcional
- Analítico

Una vez hecho el estudio preliminar se define y desarrolla un programa de auditoría.

Programa.- Señala los diferentes pasos a seguir por el auditor durante su trabajo de revisión.

Clasificación de Programas.

- a) Generales
- b) Analíticos
- c) Programa tipo
- d) Programa por áreas

Durante el desarrollo de la auditoría el auditor podrá adaptar cualquiera de estos.

Contenido de los programas:

- Trabajos preliminares
- Contrato de servicios profesionales
- Información general de la empresa
- Fuentes de información
- Personal que se empleará
- Facilidades que proporcionará la empresa
- Secuencia de la auditoría
- Formulación de cuestionarios
- Entrevistas
- Técnicas
- Informe de auditoría
- Plan de organización

B) EXAMEN.- En esta etapa se examinara la información obtenida para medir el funcionamiento actual, precisando aquellos hechos que afecten un área, actividad, función, sistema, procedimiento o método.

Básicamente se analizara:

- Que los objetivos y planes establecidos en la organización sean reales y variables.
- Que las políticas, programas y estrategias de la entidad, propuestos por la administración estén acordes a los planes y objetivos de la misma.
- Si la dirección administrativa es idónea para el logro de las metas de la organización.
- Si la comunicación hacia niveles superiores e inferiores es adecuada para que la administración alcance los métodos de la organización.
- Si los controles administrativos son los indicados para el cumplimiento de las metas de la empresa.
- Si existen problemas administrativos u operativos en concordancia con el ambiente de trabajo.
- Si existen problemas administrativos relacionados con el elemento humano.
- Si el sistema de información es apropiado y eficiente para el logro de las metas de la entidad.

Mediante la vigilancia de los puntos relacionados anteriormente el auditor estará en la disposición de formularse preguntas específicas para conocer el problema real.

C) EVALUACION.- En función del enfoque asignado a la auditoría:

Utilizando cuestionarios que se aplicaran durante el desarrollo de la auditoría, y que posteriormente calificaremos.

DISCUSION EXPOSICION Y COMENTARIOS PREVIOS AL INFORME:

Se expondrán los resultados y recomendaciones de los aspectos más importantes.

Comentando con: { Directivos
Supervisores
Personal afectado
Jefes de departamento

Teniendo como finalidad remediar las desviaciones y poner en marcha las recomendaciones propuestas.

Una vez hecho lo anterior se podrá elaborar el borrador del informe, éste será una guía para presentarlo adecuadamente.

INFORME.- Mostrara la calidad, alcance y desarrollo del trabajo realizado en la auditoria e informar la situación administrativa de la empresa y la posibilidad de lograr superarla.

Se dirige a { - Dueños de la empresa
- Ejecutivos
- Inversionistas
- Personal
- Acreedores

Su utilidad depende de { - Redacción adecuada
- Oportunidad en la presentación
- Adecuada selección del material tratado.

Tipos de informe { Parciales: un área particular
Totales: Totalidad de las funciones de la empresa } Preliminares
o
Definitivos

Formas de presentación

- Cartas
- Cuestionarios
- Memoranda
- Verbales
- Rutinarios
- Especiales
- Informales
- Técnicos

CONTENIDO DEL INFORME

Varían en función de: {

- . Tipo de Auditoría de que se trate
- . Propósito que se persiga
- . Fallas encontradas
- . Medidas o sugerencias propuestas

Contenido del informe de auditoría administrativa

- a) Alcance - Profundidad de las revisiones efectuadas
 - Breve descripción del trabajo desarrollado
 - Limitaciones encontradas
- b) Apreciación de aspectos esenciales de las "zonas-problemas".
- c) Evaluación del departamento o sección sujetas a revisión.
- d) Recomendaciones
- e) Anexos

Implantación de recomendaciones.- Constituyen las medidas de mejoramiento administrativo propuestas para la solución de los problemas por los cuales se llevo a cabo la auditoría administrativa.

Pueden abarcar {

1. Reestructuración total de las funciones
2. Modificación de algunos elementos de las funciones.

Fases de recomendaciones

a) Elaboración del programa de implantación:

- Determinar actividades y secuencia de su realización
- Determinar recursos materiales y humanos necesarios para la implantación
- Fijar tiempo y fecha de inicio y terminación de las actividades del programa
- Fijar método de implantación más conveniente, según las características de la recomendación los que pueden ser:
 - . Instantáneo
 - . De proyecto piloto
 - . De implantación en paralelo
 - . Parcial o por aproximaciones sucesivas.

b) Integración de recursos materiales y humanos

c) Ejecución del programa de implantación

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

MATERIAL PARA EL MAESTRO

AUDITORIA EXTERNA

EVOLUCION

INICIO: Reconocimiento Oficial en 1880 en Inglaterra, y en 1887 en los Estados Unidos de Norteamérica, en la cual se formó la primera Asociación de Contadores Públicos.

OBJETIVO:

AL PRINCIPIO: - Trabajo de vigilancia, su fin:

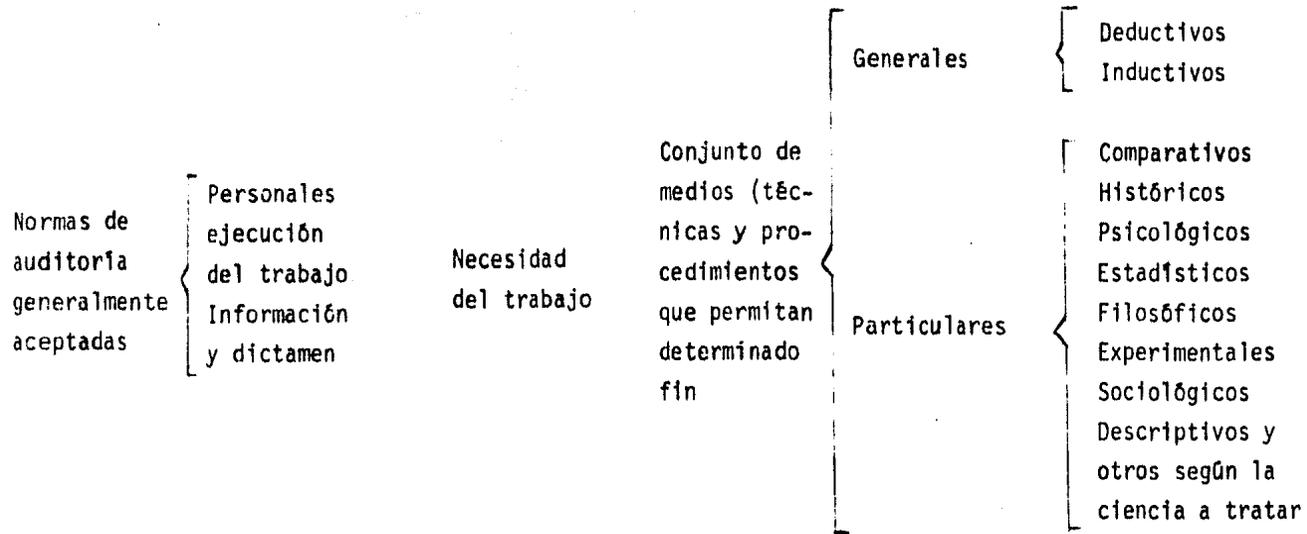
- Detectar fraudes
- Detectar errores técnicos
- Detectar errores de principios

ACTUALMENTE: - No está dirigido a la detección de fraudes, sino a la razonabilidad con que se presentan los estados financieros.

EVOLUCION DE LAS TECNICAS UTILIZADAS:

- Revisión de las transacciones
- Saldos de cuentas a la fecha del balance
- Verificación externa
- Revisión primordial de los ingresos
- Revisión del control interno principalmente
- Revisión total (actualmente), mediante técnicas y normas establecidas

METODOLOGIA



METODOLOGIA

Estudio del método que nos enseña a aplicarlo correctamente la lógica

METODOLOGIA

Auditoría	Lógica Aplicación de un criterio	Opinión o dictamen	Objeto y fin orden Evidencia Apriorismo	Es el fin de toda ciencia Doctrina basada apriori o antes de la experiencia
------------------	---	-------------------------------	--	--

5.2.3

Metodología
Inventiva
(La más aplicable a la auditoría es la búsqueda de la verdad)

Dos caminos para encontrar la verdad:

- 1.- La búsqueda todos los medios para llegar a la verdad
- 2.- La crítica está y el análisis del concepto para ver si realmente puede admitirse como tal.

Método
Heurístico

Método
crítico

Significa
inventar y/o
buscar

Se refiere al equilibrio pasional y al amor a la verdad (no aplicable a la auditoría)

Deducción
Inducción
Analogía
Observación
Experimentación
Comparación
Suposición o Hipótesis estadística
criterio.

IMPORTANCIA

La utilidad de su opinión ante el público en general.

NECESIDAD

Conocer la situación de la empresa

INTERESADOS

Accionistas

Sector Gubernamental

Bancos

Bolsa de valores

Proveedores y acreedores

Inversionistas

Trabajadores

La opinión pública

NECESIDAD:

Para Conocer la eficiencia de la administración

Para la planificación del desarrollo económico

Para proporcionar créditos

Para poder garantizar al público, las acciones que se emiten

Para proporcionar crédito

Para la autentización de sus activos y valores

Para la verificación de que las utilidades fueron calculadas correctamente

Para conocer el estado de madurez, solvencia o liquidez de las empresas

AUDITORIA FINANCIERA

CONCEPTO: Es la revisión sistemática de los libros y registros de una entidad para verificar las operaciones financieras y los resultados de éstas para emitir una opinión por un Contador Público Independiente.

Contador Público
Independiente

Examen de:

- Estados financieros.
- Libros.
- Registros.
- Políticas.

Opinión

OBJETIVO	OPINION PROFESIONAL INDEPENDIENTE	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS
----------	---	---

CONDICIONES PARA LA EMISION DE OPINION:

ELEMENTOS DE JUICIO	<ul style="list-style-type: none">- Autenticidad de los hechos y fenómenos.- Criterios, sistemas y métodos adecuados.- Principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.
------------------------	---

HERRAMIENTA DE APOYO:

Técnicas de Auditoría	Naturaleza. Alcance. Oportunidad.
-----------------------	---

ETICA PROFESIONAL

PREFACIO:

- Art. 6 Alcance de la opinión de la información financiera
- Art. 7 Alcance de la responsabilidad de la información financiera
- Art. 1.06 Opinión fundamentada en base a evidencia con relación a las declaraciones del Instituto y Colegio de Contadores Públicos.

DEBERES
PROFESIONALES
INMANENTES

- Art. 16 Disciplina profesional
- Art. 18 Secreto profesional
- Art. 20 Sentido social de los honorarios profesionales
- Art. 23 Independencia mental
- Art. 2.21 Expresión de opinión sin independencia ni parcialidad
- Art. 24 Responsabilidad profesional objetiva
- Art. 25 Responsabilidad profesional subjetiva
- Art. 2.14 Sustitución del auditor a su trabajo

DEBERES
PROFESIONALES
SOCIALES

- a) Deberes para con la patria
 - Art. 29 Respecto a las autoridades
 - Art. 31 Prevención del soborno
 - Art. 33 Relaciones con quienes utilizan sus servicios
- b) Deberes profesionales con sus clientes
 - Art. 36 Lealtad al cliente
 - Art. 38 Monto de los honorarios
 - Art. 1.07 Informes emitidos con su firma
 - Art. 44 Opinión profesional
 - Art. 45 Firma profesional
 - Art. 2.22 Labores de auditoría externa y consultoría que no implican falta de independencia mental
 - Art. 2.23 Suscripción de estados financieros e informes por auditoría
- c) Sanciones
 - Art. 5.03 Según la falta se impondrá la sanción
 - Art. 5.04 Las sanciones serán las establecidas en los estatutos

FUENTE: Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

NORMAS DE AUDITORIA:

DEFINICION: Son requisitos minimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo e información que rinde:

CLASIFICACION	- Normas personales	I. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
		II. Cuidado y diligencia profesional.
		III. Independencia mental.
	- Normas de ejecución del trabajo	I. Planeación y supervisión.
		II. Estudio y evaluación del control interno.
		III. Obtención de evidencia suficiente y competente.
	- Normas de información	I. Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto de ellas.
		II. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
		III. Consistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
IV. Suficiencia de las declaraciones informativas.		

RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EXTERNO ANTE:

- | | | |
|------------|---|--|
| Terceros | { | <ul style="list-style-type: none">- Accionistas.- Inversionistas.- Banqueros.- Trabajadores.- Acreedores.- El estado.- Bolsa de Valores. |
| El cliente | { | <ul style="list-style-type: none">- Una relación contractual de acuerdo a los deberes y obligaciones del Contador Público.- Confianza en los servicios. |

**CUADRO SINOPTICO DE LOS DIVERSOS TIPOS DE RESPONSABILIDAD
QUE EL CONTADOR PUBLICO ADQUIERE EN SU CARACTER DE
AUDITOR EXTERNO O INDEPENDIENTE**

TIPOS DE RES- PONSABILIDAD:	INFRACCION O DELITO:	ORDENAMIENTO Y ARTICULO QUE TIPIFICA:	S A N C I O N	
			PRIVACION DE LA LIBERTAD:	ADMINISTRATIVA:
CIVIL	NEGLIGENCIA, Impericia o dolo	Código Civil-Artículo 2615 Ley Reglamentaria del Art. 5o. Constitucional, Artículos 33 y 34.		Indemnización o resarcimiento del daño o perjuicio causado como re- sultado de su trabajo profesional. Indemnización al cliente por los daños o perjuicios que sufre y privación del derecho a cobrar honorarios.
FISCAL	De este tema se habla en Auditoría Fiscal			
FINANCIAL	Imprudencia	Código Penal-Artículo 60	Penal corporal de 3 días a 5 años	Suspensión hasta 2 años o priva- ción definitiva de los derechos para el ejercicio de su profesí
	Fraude	Código Penal-Artículo 386	Según las diferentes modalidades del delito	
	Encubrimiento	Código Penal-Título XXIII Ley General de Población, Artículo 67	Según las diferentes modalidades del delito Arresto hasta por 36 horas	Multa hasta de \$ 1000.
	Revelación de Secretos	Código Penal-Artículo 211	Prisión de 1 a 5 años	Multa y suspensión de profesión en su caso.
	Responsabilidad Profesional	Ley Reglamentaria del Ar- tículo 5o. Constitucional, Artículo 36 Código Penal-Artículo 228		Sanción que será de acuerdo al Có- digo Penal-Art. 61 de la ley de Profesiones. Suspensión de 1 mes a 2 años en el ejercicio de su pro- fesión o definitiva en caso de re- incidencia. Además de reparar el daño causado por sus propios actos o por los de sus ayudantes, cuando obren por instrucciones de éste. Expulsión del seno del Colegio.
ANTE EL COLEGIO AL QUE PERTENECE	Ejecución de actos que despresti- gen o deshonren a la profesión	Ley Reglamentaria del Ar- tículo 5o. Constitucional (Artículo 50 inciso q)		

Principios de
Contabilidad
Generalmente
Aceptados

Los que identifican
y delimitan el ente
económico y sus as-
pectos financieros

{ Entidad
Realización
Período contable

Los que establecen
la base para cuan-
tificar las opera-
ciones del ente
económico

{ Valor histórico
original
Negocio en mar-
cha.
Dualidad econó-
mica

El que se refiere
a la información

{ Revelación
suficiente

Requisitos generales
del Sistema de Infor-
mación Contable

Importancia
relativa
Consistencia

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

CONCEPTO: Es un conjunto de técnicas de investigación.

CLASIFICACION

EXTERNAS
(Fuera de la contabilidad)

CONFIRMACION
INSPECCION
OBSERVACION
CERTIFICADOS O DECLARACIONES
INFORMACION PUBLICA

INTERNAS
(Registros de contabilidad)

ESTUDIO GENERAL
ANALISIS
VERIFICACION Y CALCULO
INVESTIGACION
EXAMEN DE COMPROBANTES

PLANEACION Y SUPERVISION

CONCEPTO: Es la estrategia completa con respecto a la conducción y alcance que se espera de la revisión.

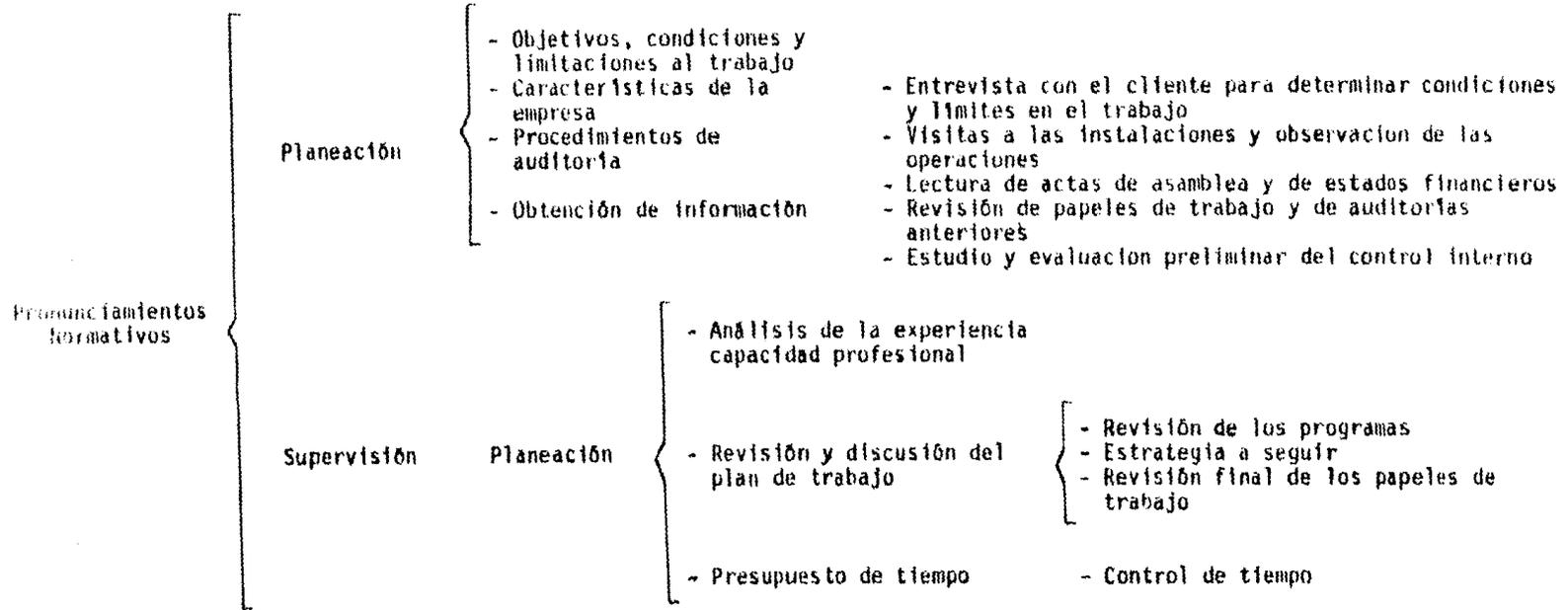
IMPORTANCIA:

- ° Administración del trabajo
- ° Establecer objetivos y premisas
- ° Determinar cursos alternativos
- ° Evaluar alternativas
- ° Seleccionar el curso de acción

OBJETIVOS:

- ° Familiarizarse con las operaciones del cliente
- ° Establecer el grado de confianza
- ° Cooperación y coordinación con el cliente
- ° Identificación de problemas
- ° Elegir posibles soluciones
- ° Asignar prioridades en relación con el tiempo (visitas preliminares y final).

PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN



PLANEAR LAS VISITAS DE AUDITORIA DE ACUERDO AL PRESUPUESTO DE HORAS:

VISITAS	PRIMERA:	<ul style="list-style-type: none">- PLANEACION DE AUDITORIA- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO- REVISION DEL SOCIO Y GERENTE DEL TRABAJO REALIZADO	FECHA: QUINTO O SEXTO MES
	SEGUNDA:	<ul style="list-style-type: none">- BALANZA DE COMPROBACION A LA FECHA MAS CERCANA A LA VISITA- AVANCE EN CIERTAS AREAS (Confirmación saldos de clientes, arqueos, revisión de transacciones)- REVISION DEL SOCIO O GERENTE DEL TRABAJO REALIZADO	FECHA: NOVENO O DECIMO MES
	TERCERA Y ULTIMA:	<ul style="list-style-type: none">- BALANZA DE COMPROBACION- REVISION DE TODAS LAS AREAS- REVISION POR PARTE DEL SOCIO Y GERENTE DEL TRABAJO- ELABORACION Y DISCUSION DE CARTA DE SUGERENCIAS- ELABORACION DEL INFORME- OBTENCION DE LA CARTA DE LA GERENCIA	FECHA: PRIMER Y SEGUNDO MES DEL SIGUIENTE EJERCICIO

NOTA:

ESTAS ETAPAS PUEDEN ADAPTARSE DE ACUERDO AL:

- TAMARO DE LA EMPRESA
- DOCUMENTO CONTRACTUAL
- TRABAJOS ESPECIALES

ALCANCE.

CONCEPTO: Es la relación existente entre el número de partidas individuales e investigadas con respecto de las partidas individuales que forman la partida total o universo. Este alcance se da en base al grado de confianza que se tenga del estudio y evaluación del control interno contable en la auditoría de Estados Financieros.

NECESIDAD DE AMPLIAR O REDUCIR LAS PRUEBAS:

- 1) Grado de eficiencia del control interno que tenga la compañía a auditar.
- 2) Los métodos o sistemas contables o administrativos.
- 3) El tipo o giro de empresa.
- 4) Categoría de la empresa (magnitud).
- 5) Aún estando correcto lo anterior se ampliará en caso que el resultado obtenido no conduzca a emitir un dictamen adecuado.

Si hay limitantes en el alcance de los procedimientos de auditoría, el auditor lo debe consignar así en su dictamen.

INFORMES.

1. INFORME CORTO O DICTAMEN.

A) CONCEPTO: Es el documento en el cual el Contador Público independiente, emite su opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera y el resultado de las operaciones de un ente económico, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes. Sin incluir información complementaria.

B) IMPORTANCIA: Es el único documento que el público conoce de su trabajo profesional.

Toda revisión de estados financieros que el auditor haga, deberá expresar una opinión.

Por ley el dictamen sólo debe ser emitido por contador público independiente.

C) ANÁLISIS DEL TEXTO DEL DICTAMEN:

1.- Papel membretado. La opinión acerca de la situación financiera de la entidad es de responsabilidad individual.

2.- A quien se dirige. Accionistas, director general o alguien en particular.

3.- Fecha. Lo del último día que permanezca el auditor o su personal en las oficinas del cliente.

4.- Firma. Por el Contador Público, que examinó los estados financieros.

Alcance. La opinión está basada en un trabajo de investigación.

5.- Párrafos:

Opinión. Se expone el resultado del trabajo

Afirmaciones
básicas del
dictamen
tradicional

- 1.- He examinado el balance general de la Cía. X, S. A., al ... y los estados de resultados, de movimientos de capital y de cambios en la situación financiera en base a efectivo.
- 2.- Normas de auditoría generalmente aceptadas.
- 3.- Mi examen incluyó las pruebas de los registros de contabilidad que considero necesarios en las circunstancias.
- 4.- Expresa su opinión profesional.
- 5.- Los estados financieros se formularon de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 6.- Aplicaciones de principios de contabilidad en forma consistente.

TEXTOS DEL DICTAMEN.

Dictamen nuevo.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía X, S. A. Al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Dictamen tradicional.

He examinado el balance general de la Compañía X, S. A., al ... y los estados de resultados, de movimiento de capital y de cambios en la situación financiera en base a efectivo, que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al ... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Principales cambios al dictamen tradicional con respecto al dictamen nuevo.

1. No se hará mención a las normas de auditoría generalmente aceptadas, ni a la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, ni su consistencia con años anteriores.
2. El término "Razonablemente" es eliminado.
3. Se menciona la responsabilidad de la administración de la compañía, en la preparación de los estados financieros.

D) DIFERENTE FORMAS EN QUE EL AUDITOR PUEDE RENDIR SU DICTAMEN.

Atendiendo al resultado del trabajo realizado	I). Dictamen limpio o sin salvedades	Existen dos maneras para presentar este tipo de dictamen	Dictamen nuevo Dictamen tradicional	
	II). Con salvedades o excepciones por:	a).- Desviación en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.	Ejemplos de dictamen	Insuficiencia en la estimación de cuentas incobrables. Cuando el costo de los inventarios es superior al valor de mercado.
		b).- Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares	Ejemplos de dictamen	El método de valuación de los inventarios ha cambiado, de precios promedios a primeras entradas, primeras salidas. No se diferió la utilidad por ventas en abonos
		c).- Limitaciones en el alcance del examen practicado, estas se dan por dos causas.	Restricciones impuestas por el cliente	Ejemplos en el dictamen: No presenciar la toma física de inventarios. Falta de examen físico de activos en poder de alguna sucursal de la Cía.
			Ejemplos en el dictamen: Falta de confirmación de ciertas cuentas por cobrar por causas ajenas al control del cliente y del auditor. A una subsidiaria no le fueron auditadas las cifras en un lapso de tiempo.	
III). Dictamen negativo u opinión adversa	Ejemplo en el dictamen		Ejemplo en el dictamen	Existe incertidumbre en relación con la recuperabilidad de algunas cuentas por cobrar.
IV). Abstención de opinión	Generalmente de deriva de:			Se desconoce el valor de cierto activo fijo que fue aportación de los accionistas. Hay diferencias de impuesto con motivo de una revisión fiscal.
				Limitaciones en el alcance del dictamen. Incertidumbre sobre asuntos no resueltos que tengan importancia a la fecha de los estados financieros. Fallas importantes en el control interno.

E) DICTAMENES ESPECIALES.

Deben entenderse por dictámenes especiales a los informes importantes distintos a los informes de estados financieros.

Algunos ejemplos de dictamen especial:

a) DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA.

Son aquellos que se preparan en forma anticipada a los que definitivamente resultarán de los Libros de Contabilidad, una vez registradas las operaciones que se lleven a cabo realmente.

Para dictaminar estos, es necesario que se tenga en cuenta algunos aspectos:

1. Sólo podrá dictaminarse sobre estados financieros proforma cuando estén basados en estados históricos dictaminados.
2. El auditor obtendrá evidencia suficiente y competente sobre las operaciones posteriores a las que se les está dando efecto retroactivo si es que ya ocurrieron o bien deberá asegurarse de que existe un alto grado de certeza de que esos hechos ocurrirán.
3. Los estados financieros que se acompañan al dictamen del Contador Público deberán estar claramente marcados proforma y las operaciones subsecuentes a las que les está dando efecto retroactivo deberán estar claramente explicadas en notas a dichos estados.

b) DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CONSOLIDADOS.

Son aquellos que presentan la situación financiera y el resultado de las operaciones de una entidad integrada por la compañía tenedora y sus subsidiarias y por estados financieros combinados los que presen-

tan la situación financiera y resultados de operación de dos o más compañías afiliadas, como si fueran una sola entidad.

Cuando intervienen dos o más firmas de contadores en el examen de estados financieros consolidados.

1. Definir su responsabilidad.

- Auditor principal asume toda la responsabilidad.
- Auditor principal limita su responsabilidad.

2. Auditores terceros emitieron opinión con salvedad.

- Auditor principal limita su responsabilidad.
Transcribe la salvedad.
- Auditor principal asumió la responsabilidad.
Debe hacer suya la salvedad.

Si la salvedad es de poca importancia en relación consolidado.
Debe ser opinión del auditor principal eliminar dicha salvedad.

c) DICTAMEN SOBRE CONTROL INTERNO.

CONCEPTO: Opinión que prepara el Contador Público cuando es contratado para efectuar una revisión del sistema de control interno contable de una empresa.

En los boletines E-02 y F-05 nos establecen los conceptos básicos relativos al control interno contable y a la metodología y procedimientos que el auditor debe seguir, con objeto de dar cumplimiento a la norma de ejecución del trabajo que establece que debe estudiar y evaluar el control interno. Ahora bien cuando el auditor es contratado exclusivamente para rendir un dictamen sobre el sistema de control interno contable. El contador se debe de apegar a los lineamientos de los boletines antes mencionados.

Situaciones al emitir un dictamen sobre el control interno contable:

1. Que el contador público sea contratado para emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable ya sea a una fecha específica o por un periodo determinado.
2. Que se le solicite al auditor emitir una opinión sobre el sistema de control interno contable vigente en una empresa para el uso de la administración o bien de ciertos organismos, en base a las reglas emitidas por dichos organismos.
3. Que se le contrate para examinar y opinar solamente sobre una parte del sistema de control interno contable de una empresa. En este caso, el contador público debe considerar esta limitación en el alcance de su trabajo, y dialogar con el cliente la inconveniencia práctica de efectuar este tipo de revisiones cuando se refieran únicamente a segmentos de un ciclo de transacciones.

Relación con el estudio de control interno contable cuando se hace auditoría de estados financieros.

Las revisiones especiales para rendir dictámenes sobre control interno contable difieren de las revisiones de auditoría de estados financieros, ya que las primeras tienen un mayor alcance y sus objetivos son específicos en cuanto al control interno. En las segundas se limitan a cumplir con la norma de auditoría (norma de ejecución del trabajo).

Ahora bien el contador público puede ser contratado para hacer ambas revisiones.

Por otro lado cuando el contador público emite su opinión sobre el control interno, debe seguir una metodología:

- a) Planear el alcance de su trabajo y preparar el programa de trabajo relativo.

- b) Revisar el diseño del sistema de control interno contable en cada ciclo sujeto a estudio.
- c) Diseñar un programa de trabajo, para probar el funcionamiento de las técnicas del control interno establecidas.
- d) Evaluar los resultados para emitir el dictamen.

Además para desarrollar dicha metodología se recomiendan los siguientes procedimientos:

1. Planeación.
2. Revisión del diseño del sistema.
3. Preparación del programa de trabajo.
4. Evaluación de resultados.
5. Papeles de trabajo.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS AL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO SOBRE EL CONTROL INTERNO CONTABLE.

- a) El contador público puede expresar una opinión sobre el sistema de control interno contable de una empresa.
- b) Al expresar su opinión el contador público deberá considerar los siguientes aspectos.
 1. Alcance de su trabajo, mismo que deberá ser incluido en su informe.
 2. Periodo al cual se refiere la opinión.
 3. Hacer mención de las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno.

4. Mención que el diseño y mantenimiento del sistema de control es una responsabilidad de la administración, y que la opinión cumple con el objetivo, respecto si el sistema de control interno está diseñado para evitar el riesgo de errores o irregularidades, que afecten en forma importante la información preparada en base a los registros, que comprenden las transacciones sujetas al sistema de control interno examinado.

5. Aclaración en el texto del dictamen, si por separado ha expresado o no una opinión en relación con los estados financieros de la empresa.

Ejemplo del informe para expresar una opinión sin salvedad sobre el sistema de control interno contable de una empresa.

"A los señores accionistas de Cía. ABC, S. A. y Subsidiarias"

"Hemos hecho un estudio y una evaluación del sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S. A. y Subsidiarias, en vigor a (fecha) (cuando el examen abarca un período se señalaría: "Subsidiaria, por el período del 1o. de enero al 31 de diciembre de 198C").

Nuestro estudio y evaluación fueron hechos de acuerdo con normas profesionales aplicables para estos exámenes.

La administración de la Compañía ABC, S. A. y Subsidiarias es responsable del establecimiento y mantenimiento del sistema de control interno contable. En el cumplimiento de esta responsabilidad, se requieren juicios y estimaciones de la administración para evaluar los beneficios esperados y los costos correlativos de las técnicas de control, los objetivos de un sistema de control interno contable son proporcionar a la administración seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

Debido a las limitaciones inherentes a cualquier sistema de control contable, pueden ocurrir errores o irregularidades y no ser detectados. Asimismo la proyección de cualquier evaluación del sistema para periodos futuros, está sujeta al riesgo de que los procedimientos puedan llegar a ser inadecuados debido a cambios en las circunstancias a que el grado de cumplimiento de las técnicas puede deteriorarse.

En nuestra opinión, el sistema de control interno contable de la Compañía ABC, S. A. y Subsidiarias, tomado en conjunto, fue suficiente para satisfacer los objetivos de que exista la seguridad razonable, pero no absoluta, de que los activos están salvaguardados contra pérdidas provenientes de disposición o uso no autorizado y que las transacciones son ejecutadas de acuerdo con autorizaciones de la administración y registradas oportuna y adecuadamente, para permitir la preparación de estados financieros, de acuerdo con los criterios establecidos por la gerencia.

2. INFORME LARGO.

A) CONCEPTO: Es la información complementaria, a la que normalmente se presenta en el informe corto, pudiendo referir a datos estadísticos.

B) CARACTERISTICAS COMUNES: Están fundamentados en las mismas normas.

Pueden ser emitidos con el mismo encargo profesional.
Implica el mismo grado de responsabilidad del auditor.
Persiguen los mismos objetivos.

C) CONTENIDO Y PRESENTACION:

No duplicar información que contenga el dictamen.
Indicar el grado de responsabilidad.

Que los datos incluidos en el informe son para efectos de análisis complementarios.

Exponer que los datos incluidos en el informe largo, fueron objeto de examen de estados financieros básicos y en su opinión si presentan la situación financiera.

El informe largo como complemento del dictamen de estados financieros puede servir para:

Administración de los negocios.

Obtención de créditos bancarios o de otra índole.

Para efectos de la Bolsa de Valores.

Para efectos de compra de un negocio.

Presentación.

La presentación de la información complementaria dependerá de los requerimientos del cliente.

El orden que se utiliza:

I.- Dictamen del auditor e información complementaria.

II.- Estados financieros básicos.

III.- Información complementaria.

Información general del negocio.

Eventos importantes ocurridos en el año.

Estados financieros comparativos.

Detalle de cada cuenta o grupo de operaciones y comentarios de su situación.

Datos estadísticos

Antes de emitir el informe debe discutirse con el cliente con el fin de que:

No haya errores.

Ninguna información es confidencial.

Presenta información útil y accesible.

3. CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS.

A) CONCEPTO: Es el informe del contador público, por medio del cual da a conocer a su cliente las deficiencias observadas durante el transcurso de su trabajo profesional, y en su caso, las alternativas a seguir esas deficiencias e implantar las recomendaciones hechas.

B) OBJETIVOS E IMPORTANCIA.

Objeto.

Las sugerencias incluidas en la carta de observaciones, tendrán los siguientes objetivos:

Corregir situaciones que denoten vulnerabilidad de la empresa ante fraudes y riesgos.

Mejorar los sistemas de registro de información.

Incrementar la eficiencia en los métodos y procedimientos relacionados con el control de las operaciones en su aspecto financiero.

Corregir situaciones que denoten falta de cumplimiento o cumplimiento inadecuado de obligaciones tributarias.

Disminuir desperdicios de recursos y tiempo.

Importancia y utilidad.

Evita malos entendidos. El dejar asentado por escrito las observaciones y sugerencias evita interpretaciones erróneas sobre ambos puntos de vista (compañía y auditor).

Protección al Contador Público que se nos atribuya de algún hecho posterior, ya que se les notificó deficiencias en su oportunidad.

Derivación de nuevos trabajos. Al hacerle mención de sus observaciones y sugerencias, trae como consecuencia que se nos pida corregir dichas deficiencias.

Mejora las relaciones con el cliente. El discutir la opinión de las deficiencias con el cliente, brinda la posibilidad de cambiar impresiones de diversos temas.

Deja constancia del trabajo desarrollado. Es el único medio, que conoce el cliente acerca del estudio y evaluación del control interno de la empresa.

Evita salvedades en el dictamen. La carta de observaciones es consecuencia, de una visita preliminar, la dirección de la empresa toma las medidas adecuadas para corregir o eliminar las causas que la originan.

C) FORMA DE PRESENTACION.

Debe tener presentación, de fácil lectura, de fácil interpretación.

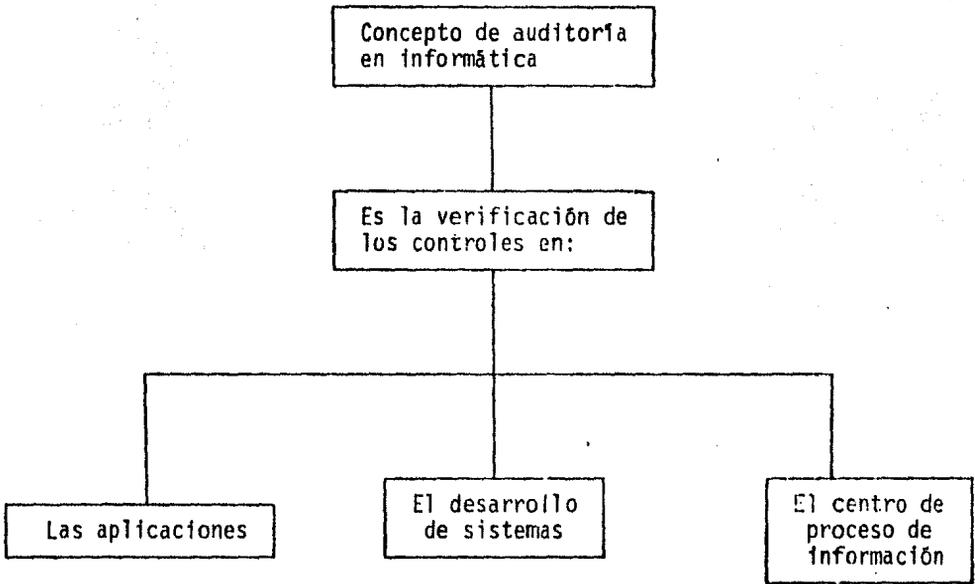
El cliente debe sentir los cambios en sus controles establecidos.

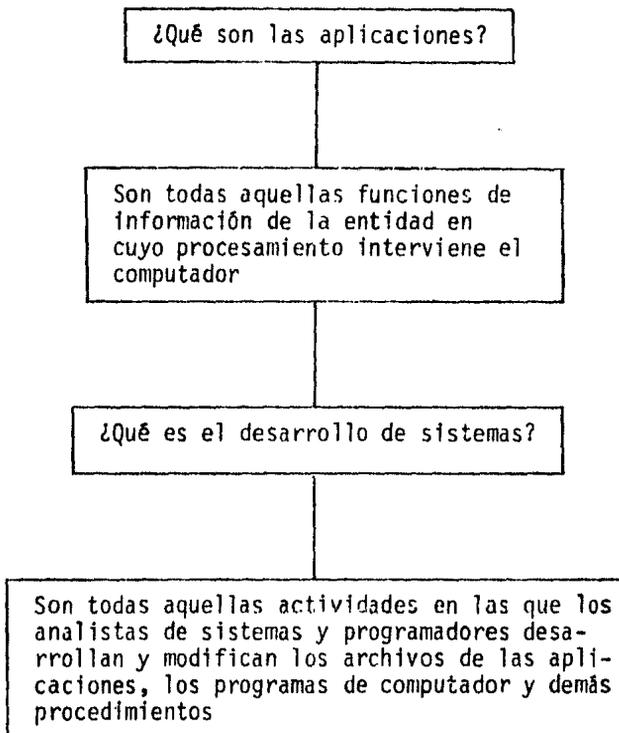
Debe ser comentada en borrador con el cliente.

Debe presentarse oportunamente.

AUDITORIA DE PROCESO ELECTRONICO DE DATOS

MATERIAL PARA EL MAESTRO



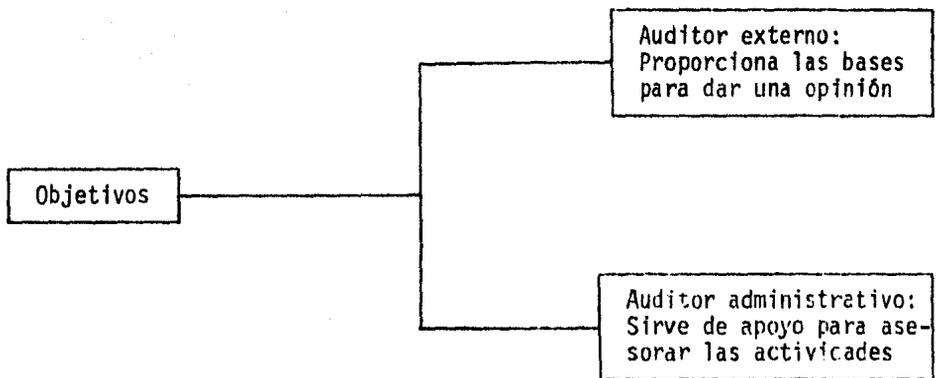


¿Qué es un centro de proceso de información?

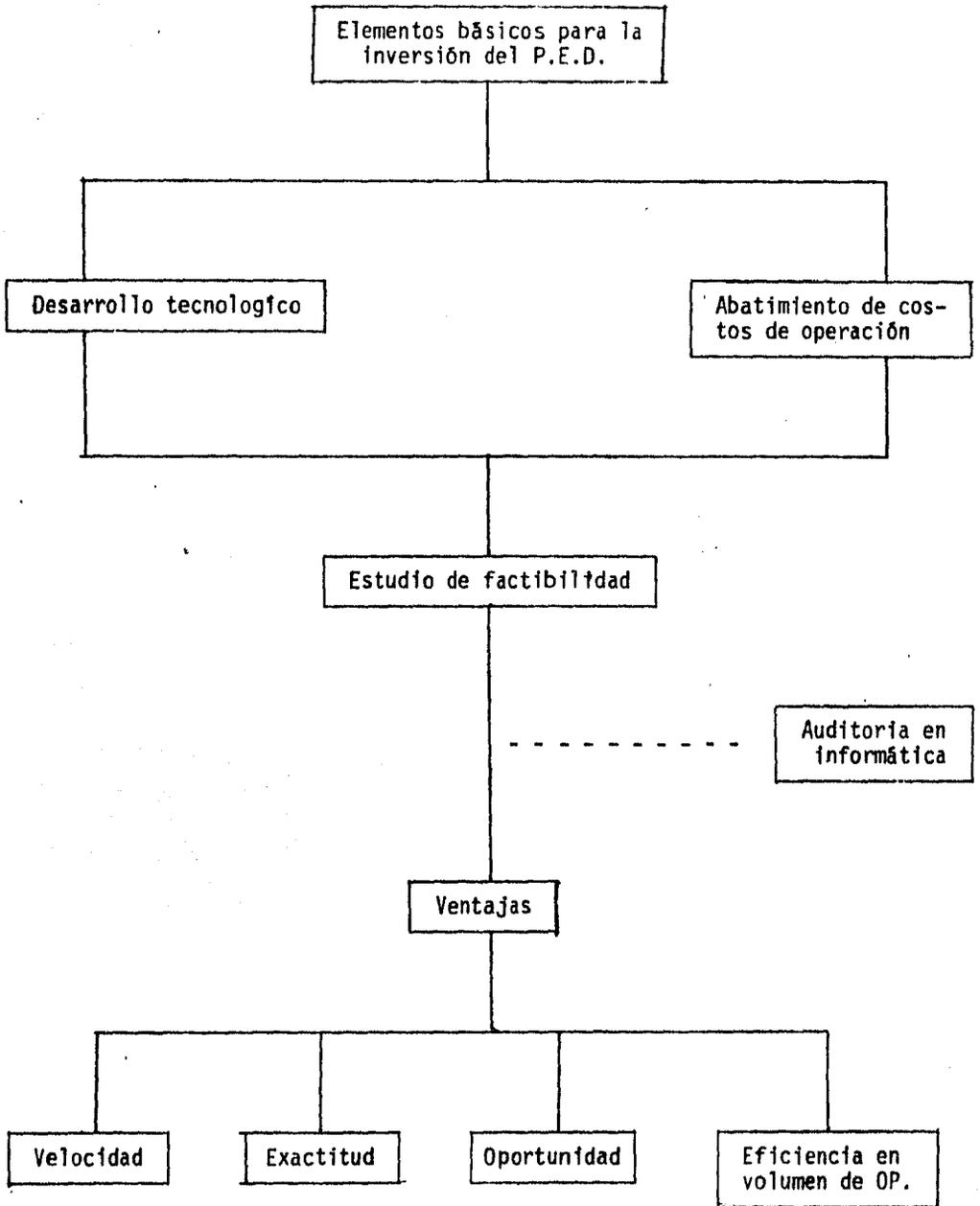
Es el lugar donde se procesa toda la información de una empresa.

Este incluye la operación del computador la biblioteca o cintoteca de los archivos, el equipo de captura y la distribución de la información.

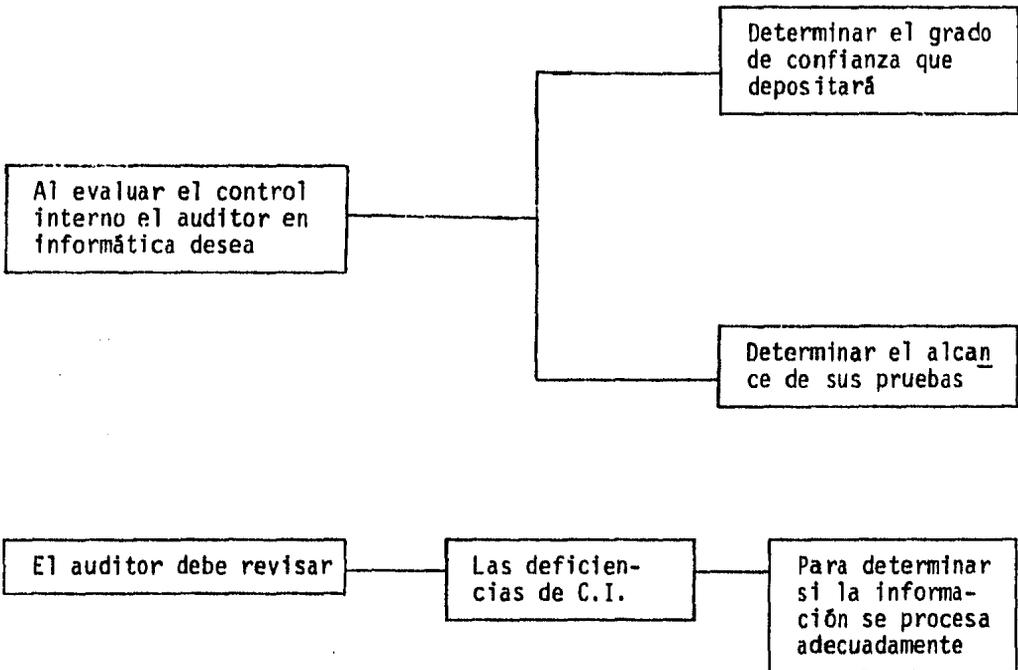
AUDITORIA EN INFORMATICA

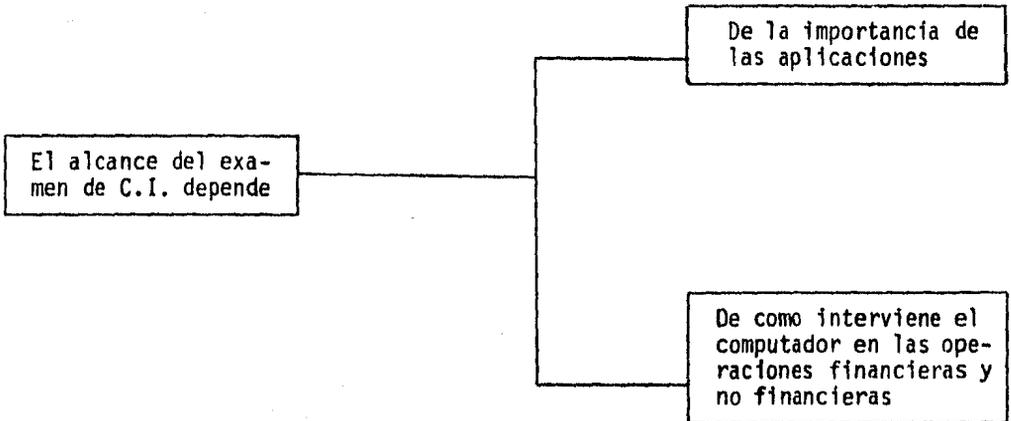
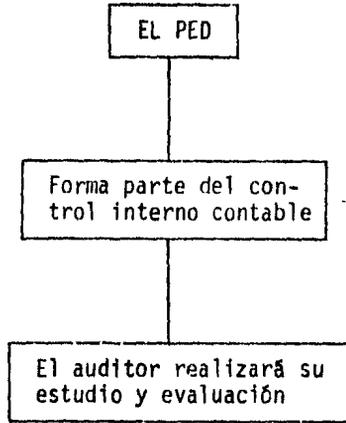


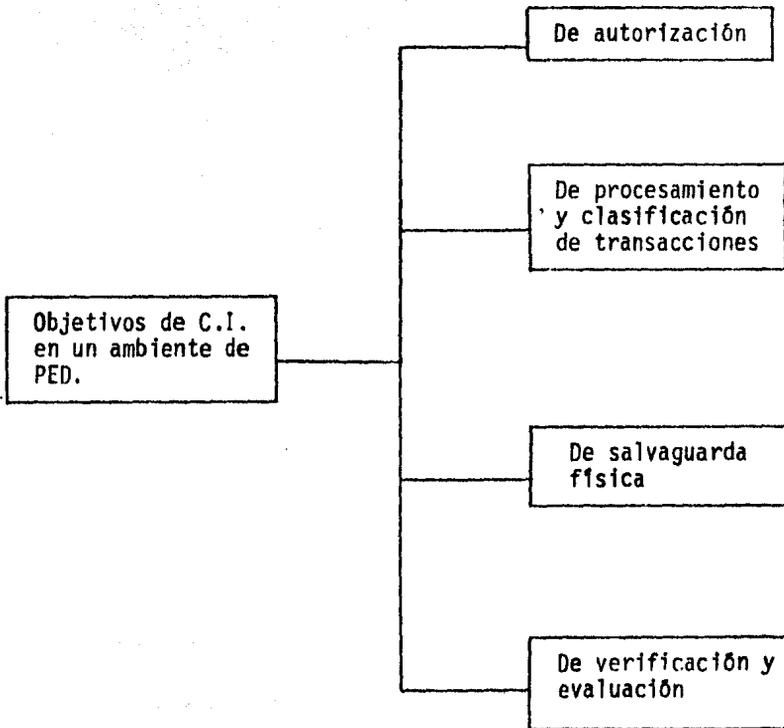
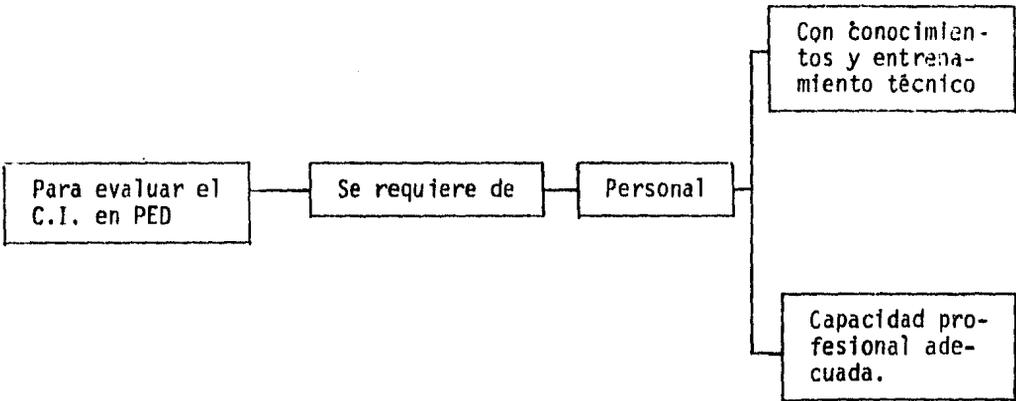
IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA EN INFORMATICA

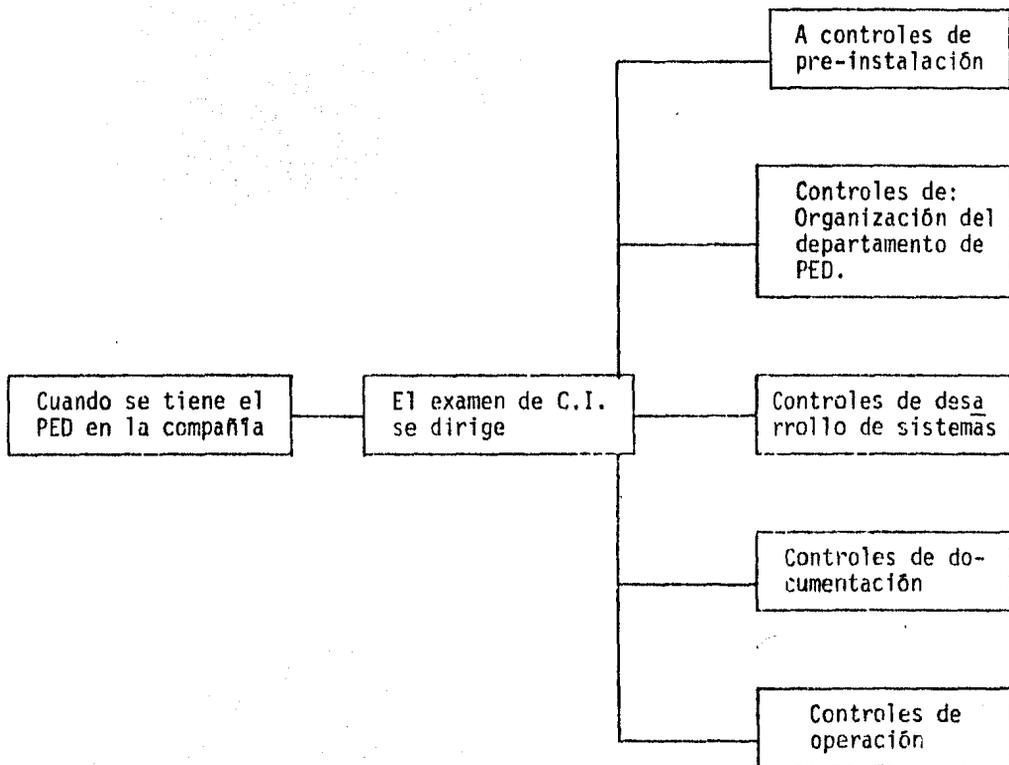


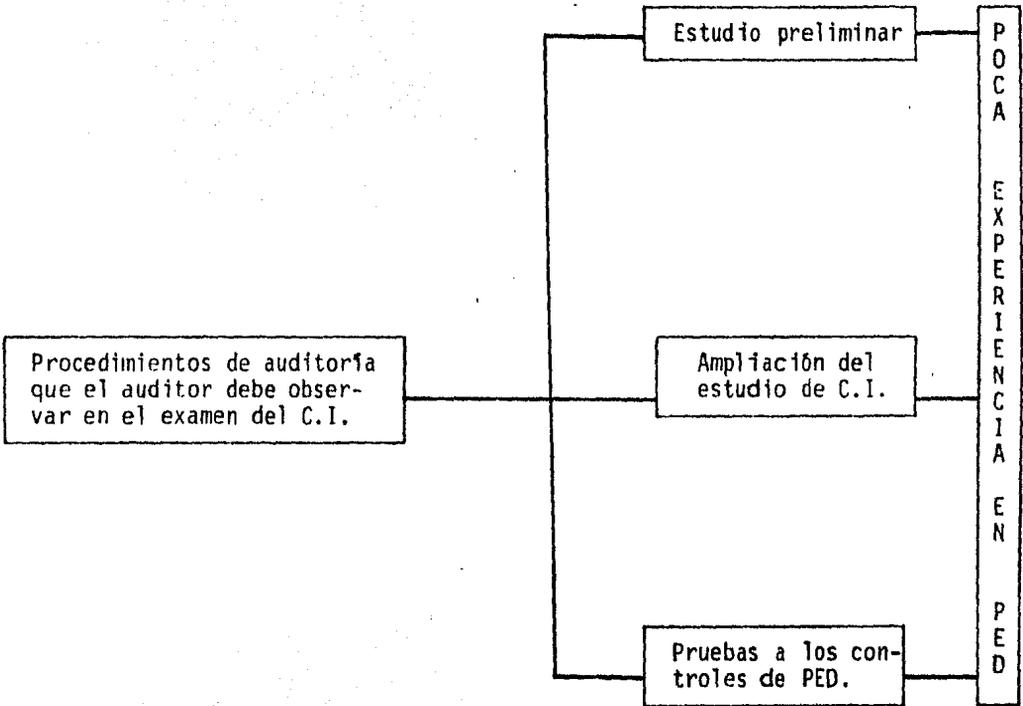
EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

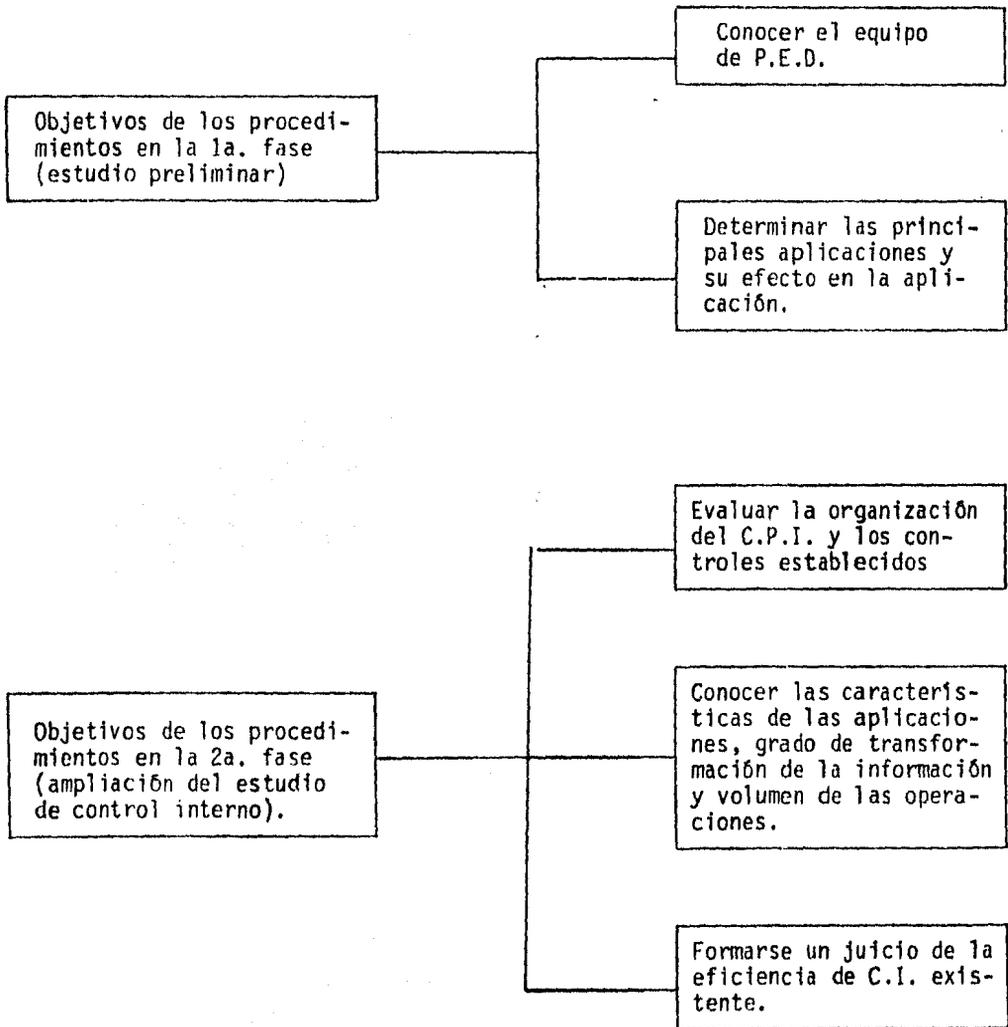




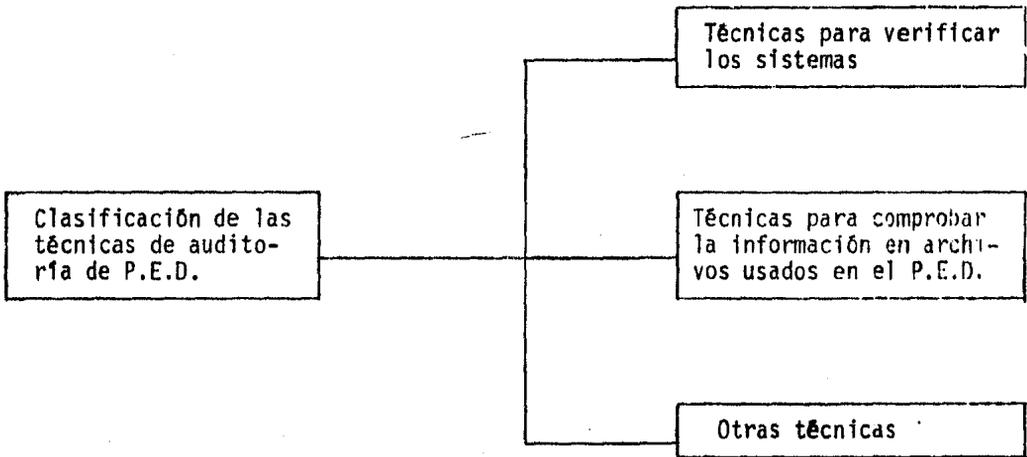


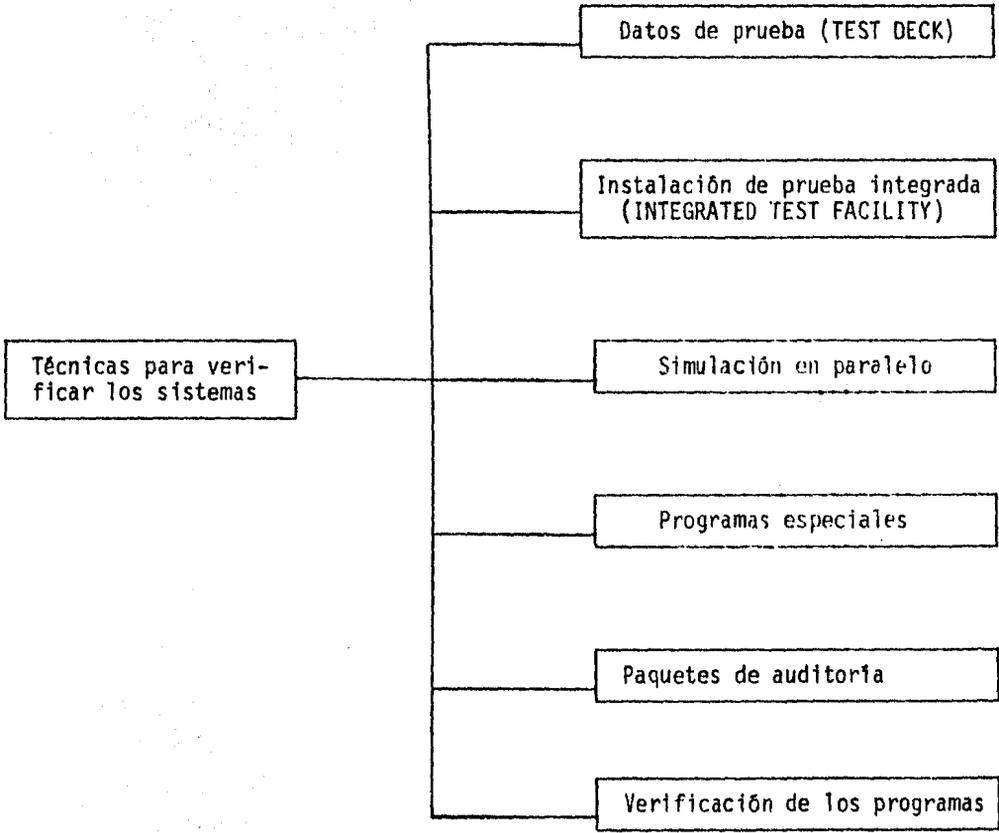


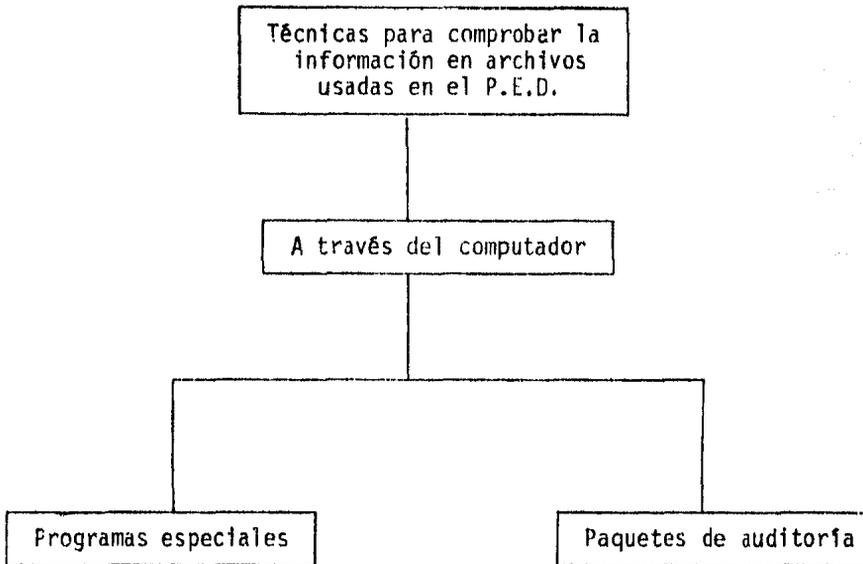


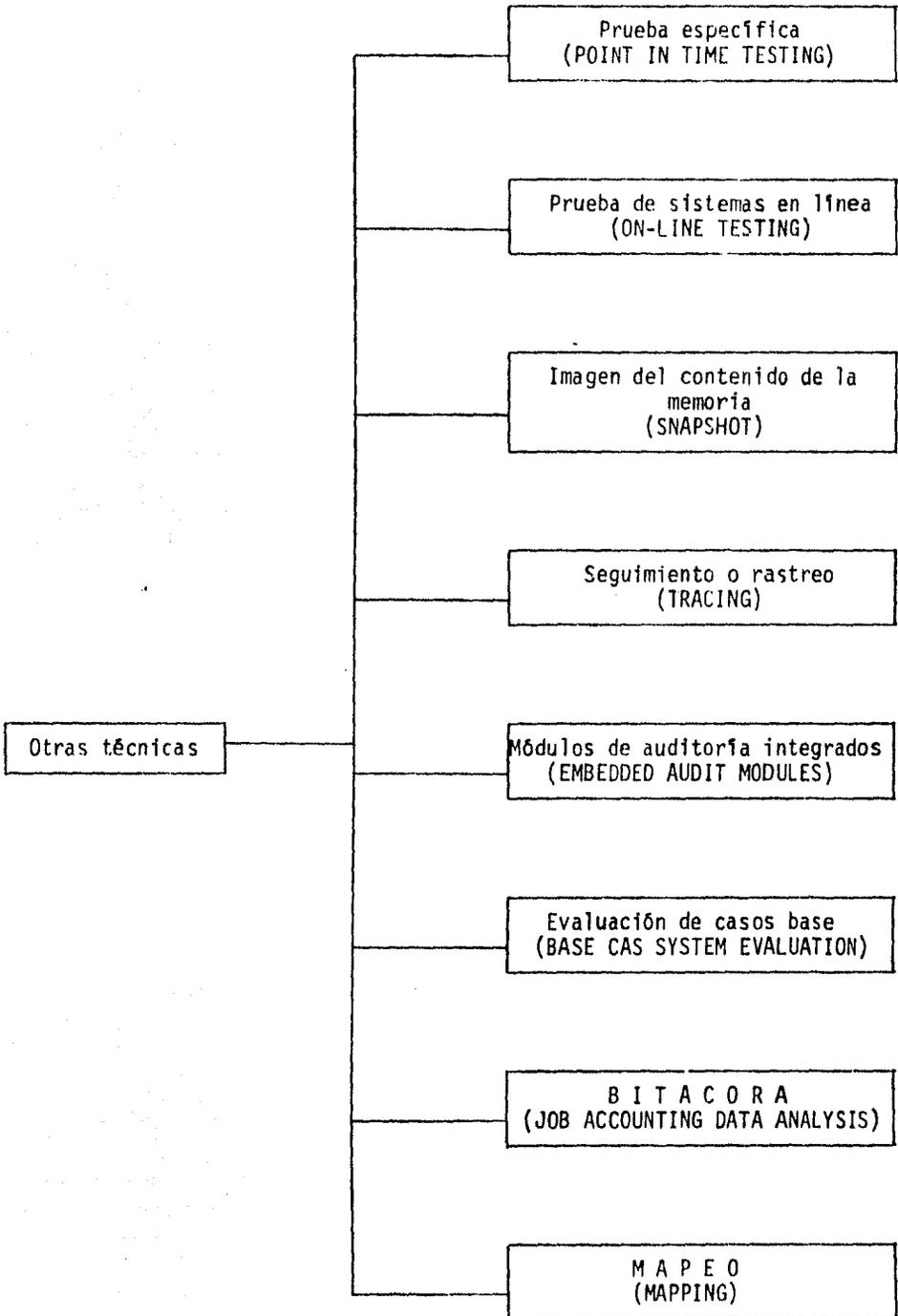


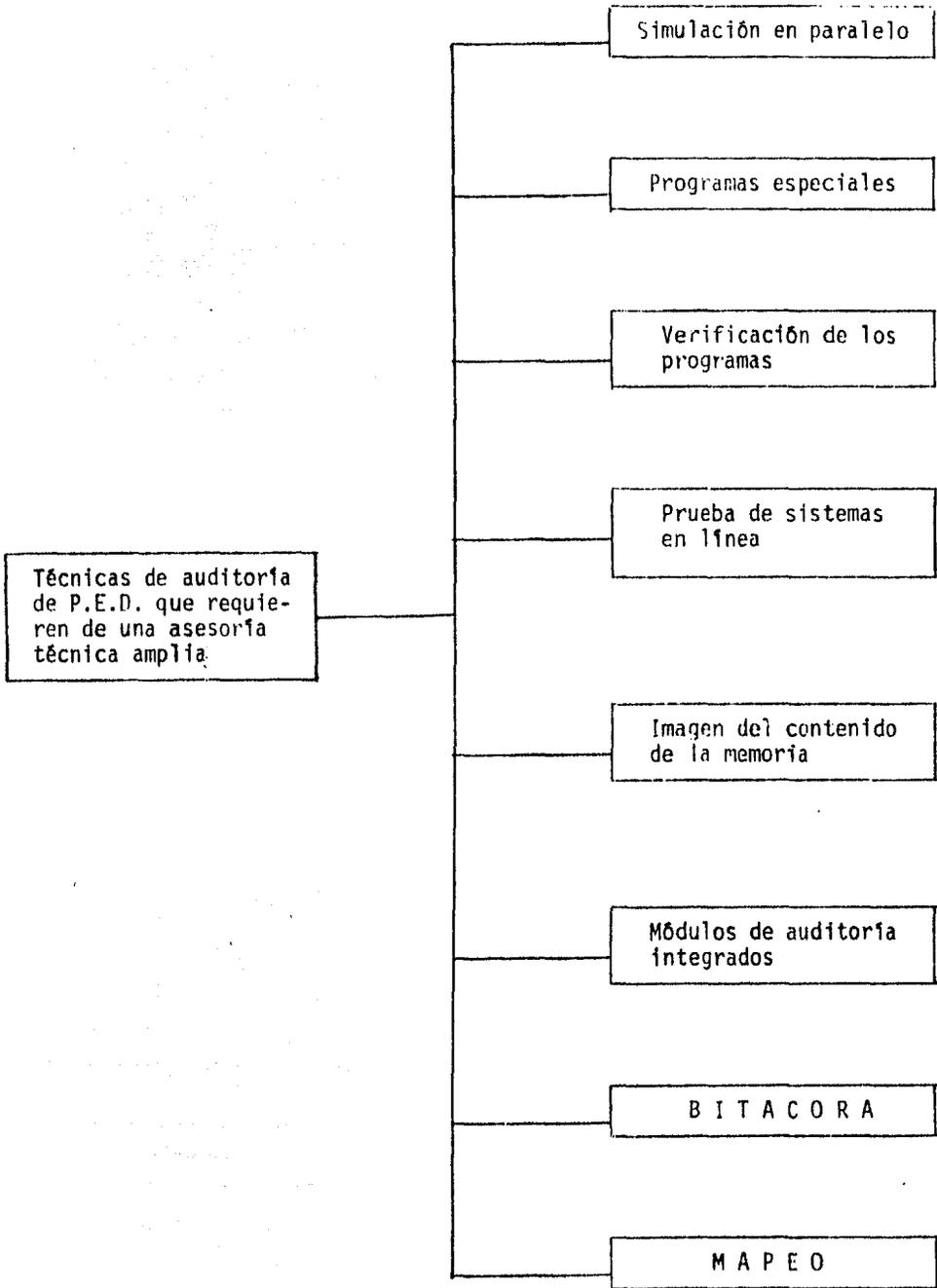
TECNICAS DE AUDITORIA APLICABLES AL PED.

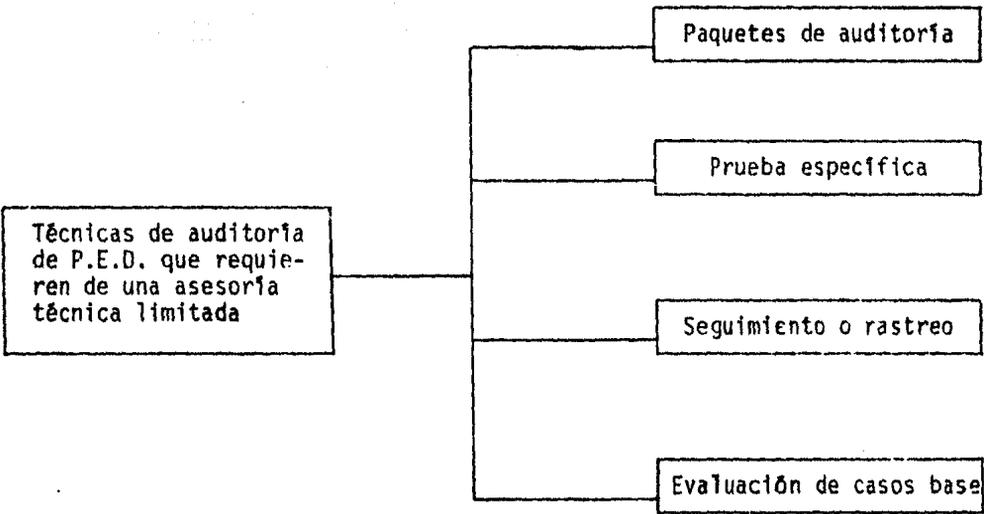






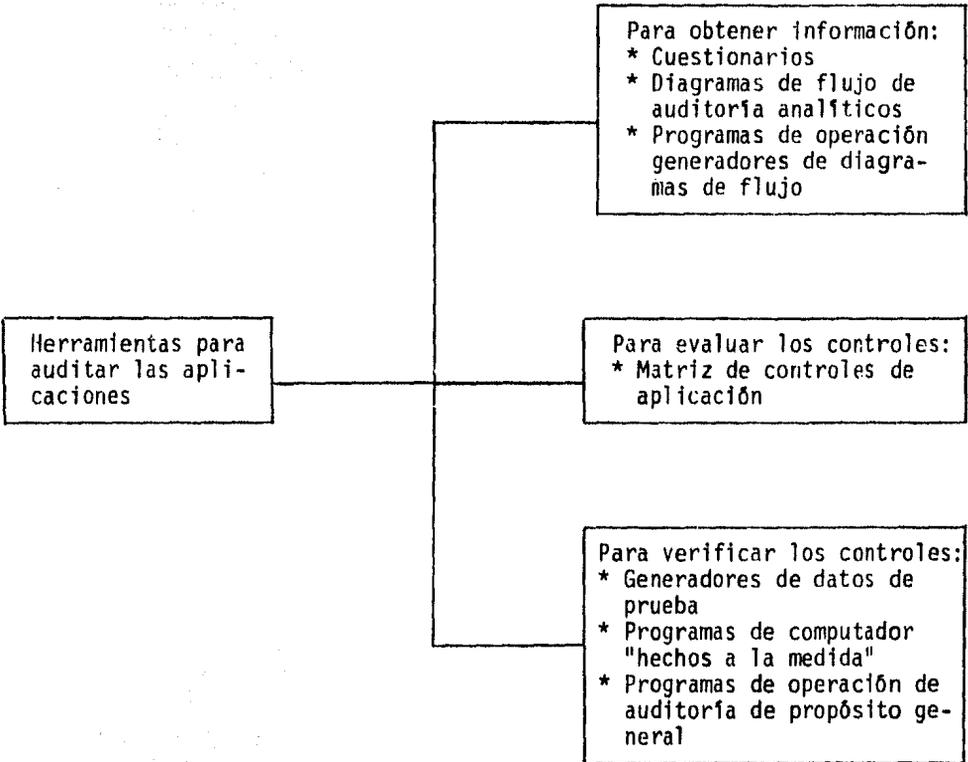


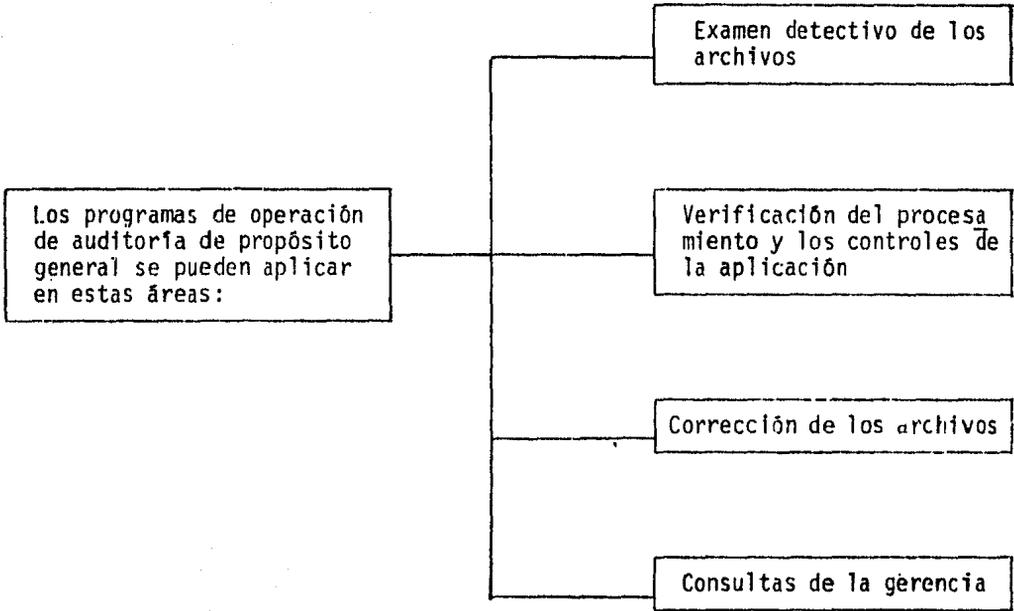


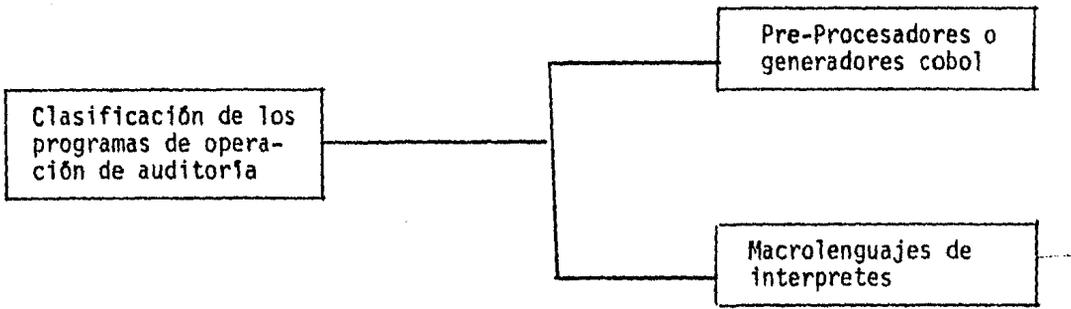


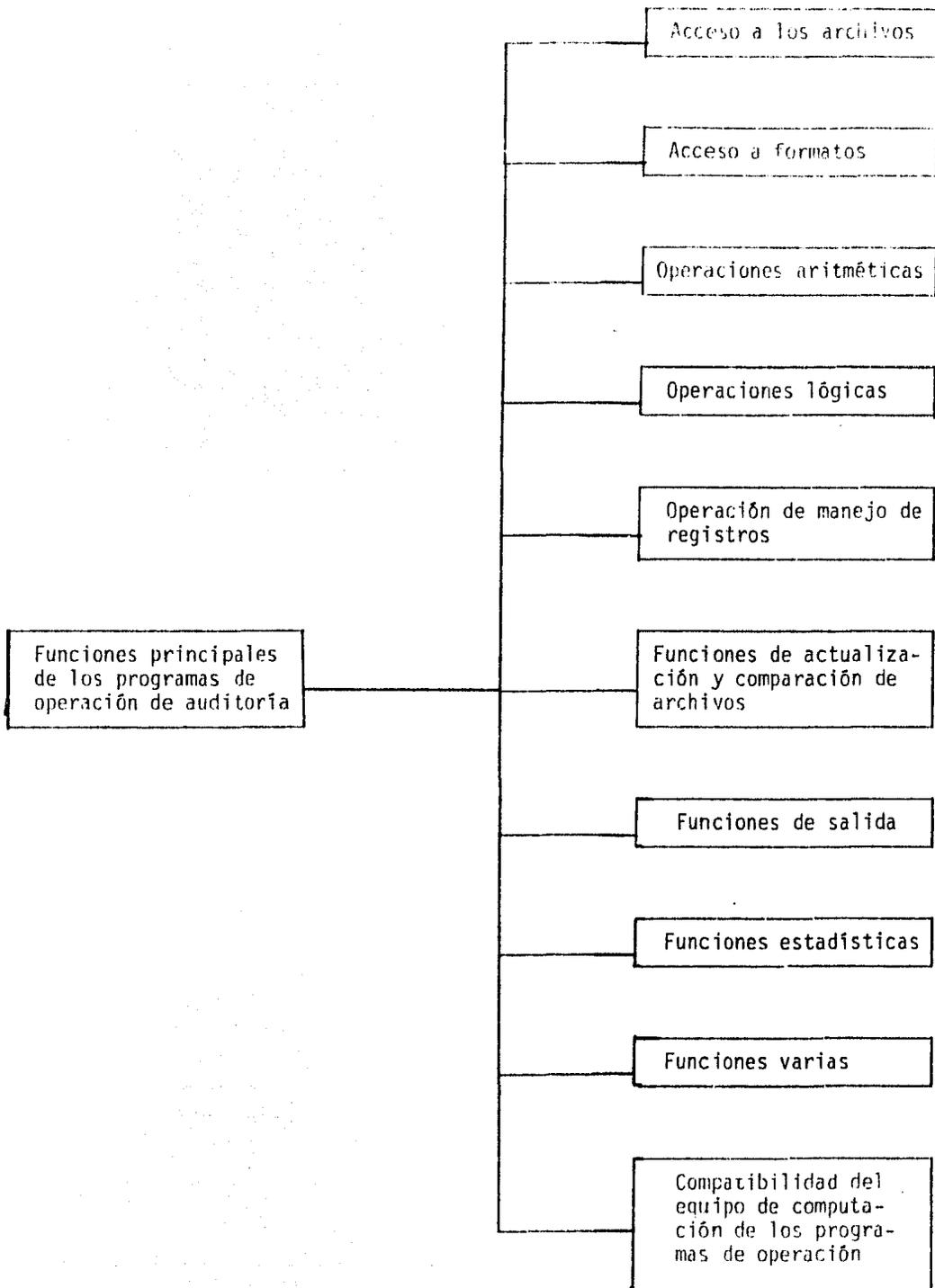
Herramienta de auditoría

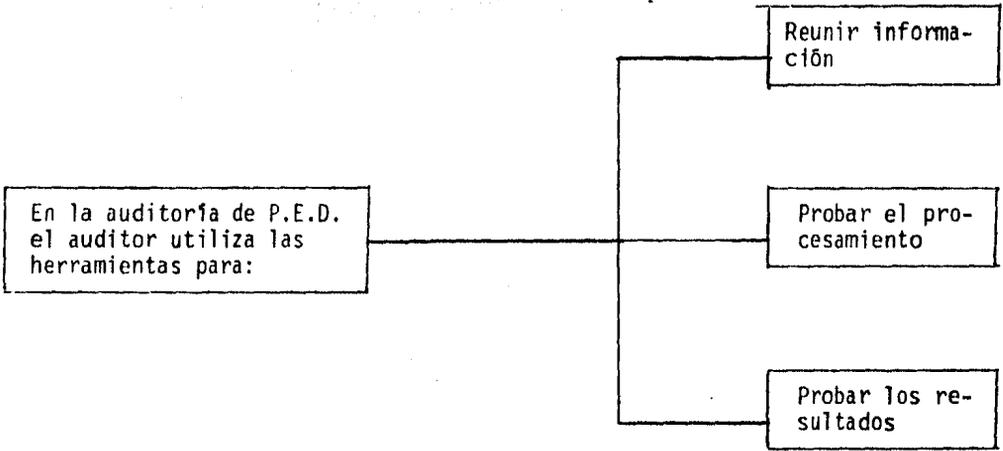
Es cualquier ayuda tangible que asiste al auditor, en la implantación de una técnica de auditoría



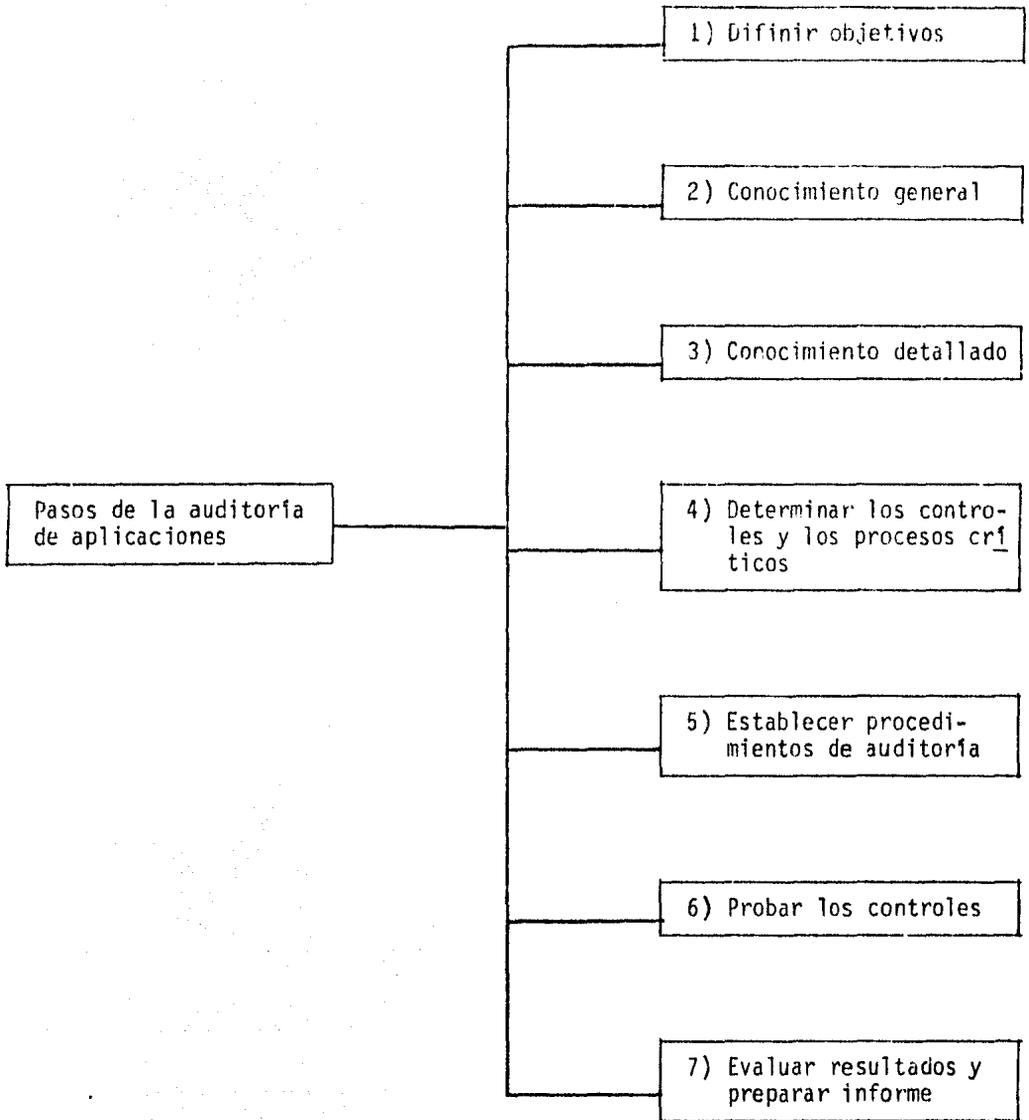


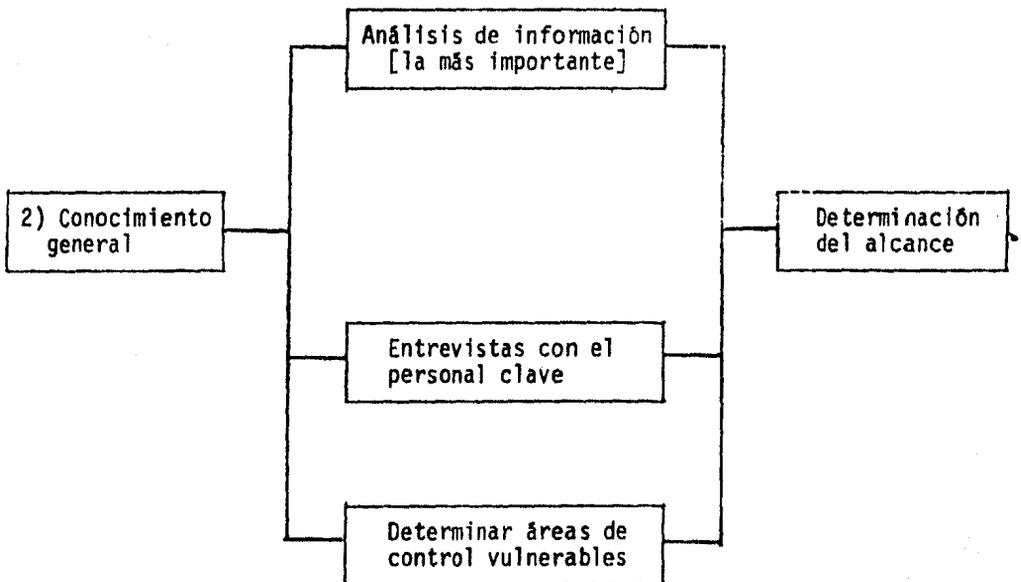
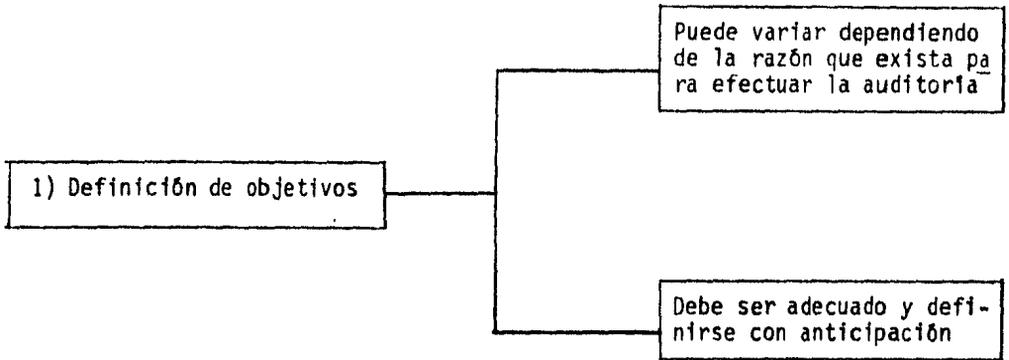




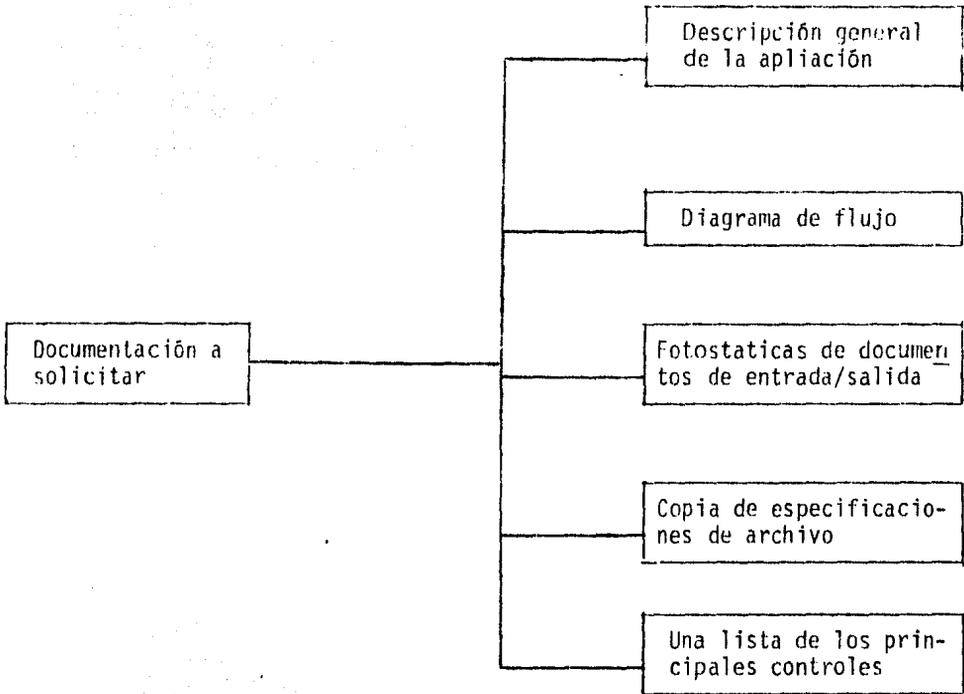


AUDITORIA DE LAS APLICACIONES DE PED

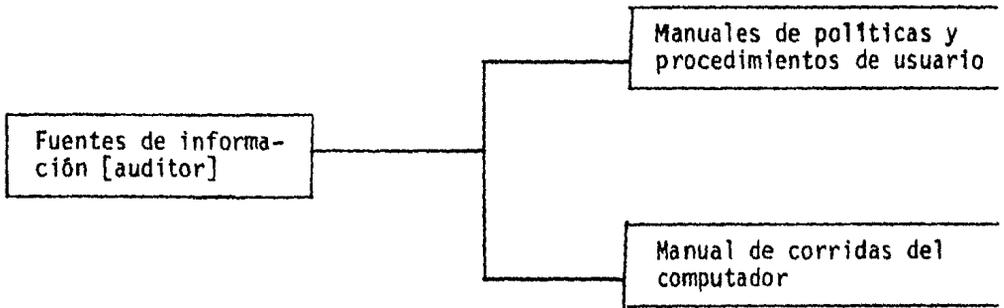




FASE DE CONOCIMIENTO GENERAL

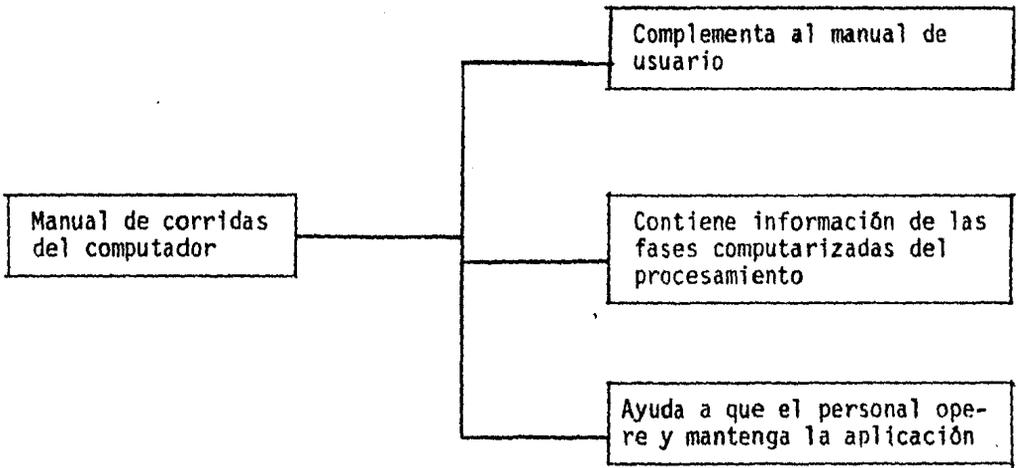


FASE CONOCIMIENTO GENERAL



Manual de políticas
y procedimientos de
usuario

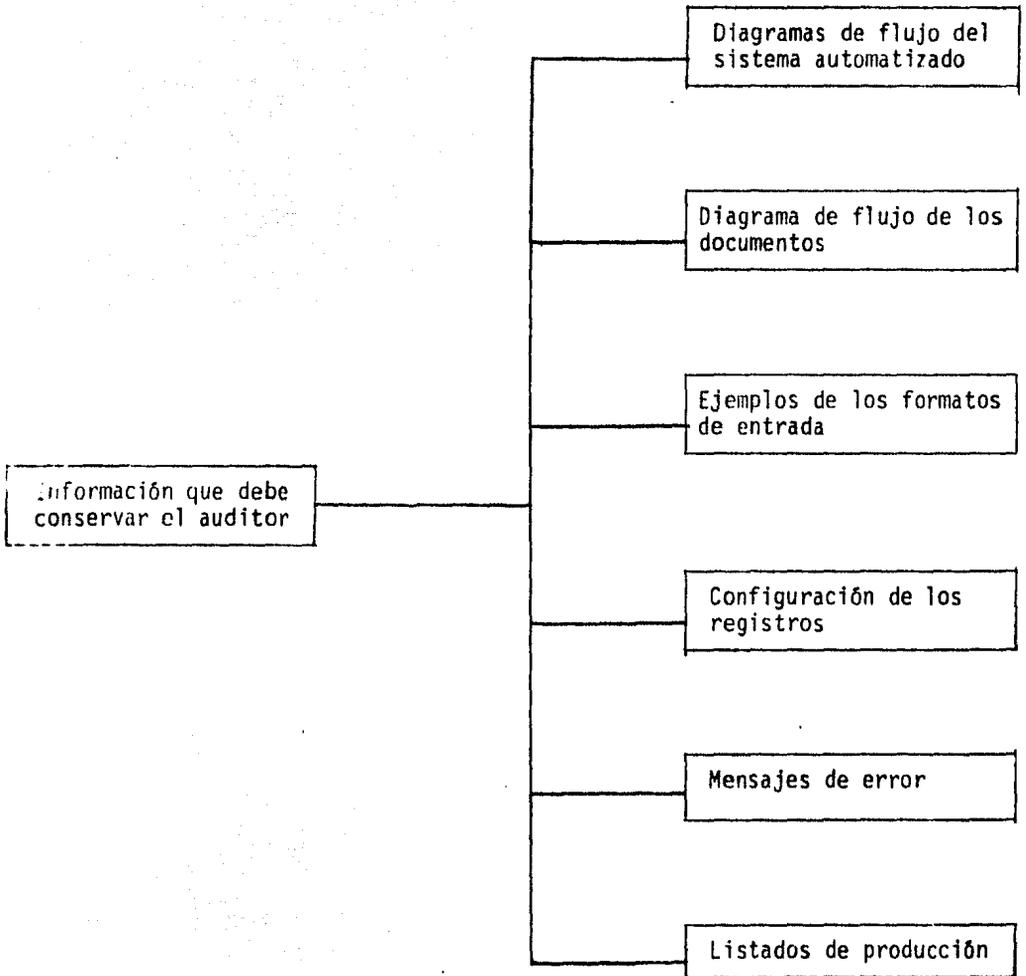
- 1) Caratula de responsables
- 2) Descripción del sistema
- 3) Diagrama general
- 4) Diagrama de flujo de procedimientos manuales
- 5) Documentos de entrada
- 6) Escala de facultades
- 7) Formas de control de Batch
- 8) Listado de ediciones
- 9) Procesamientos efectuados por el computador
- 10) Mensajes de error
- 11) Procedimientos para corregir y reprocesar información
- 12) Copia de los reportes que genera el sistema
- 13) Descripciones de los objetivos de los reportes
- 14) Volumen de cada uno de los reportes
- 15) Distribución de los reportes

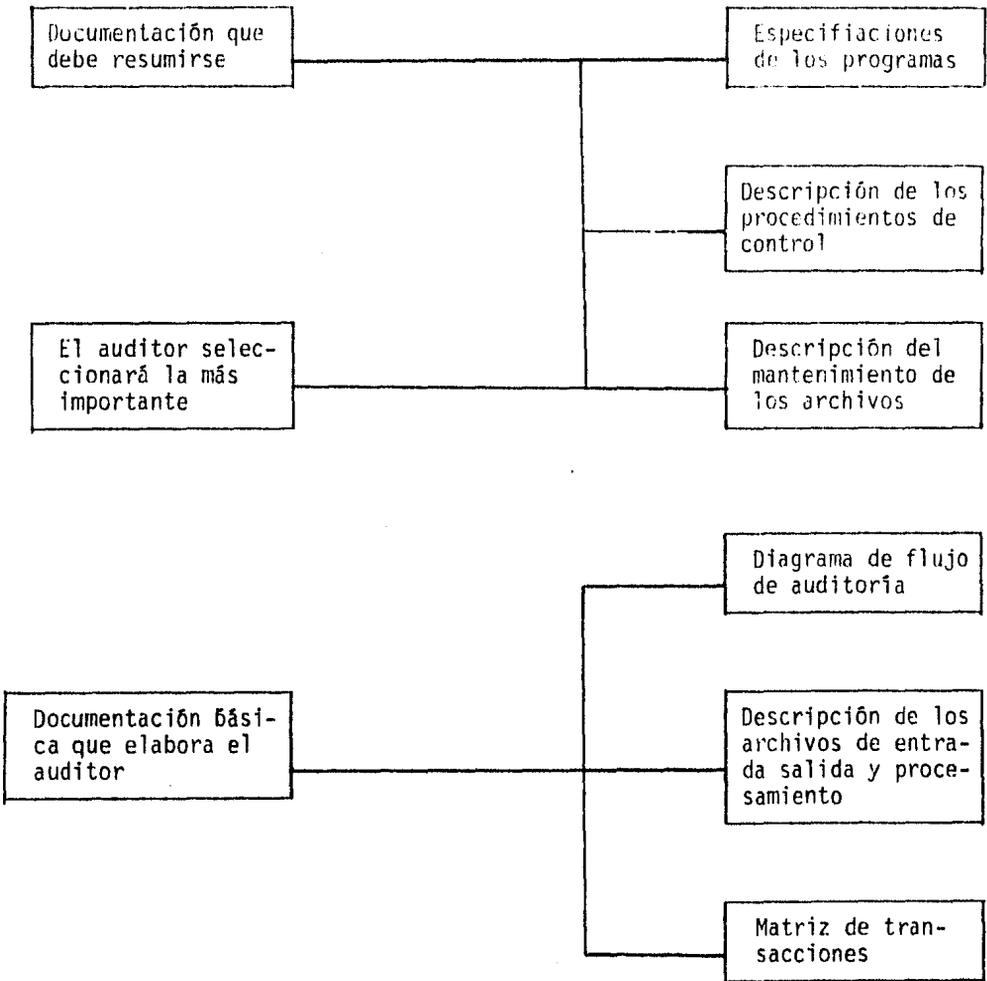


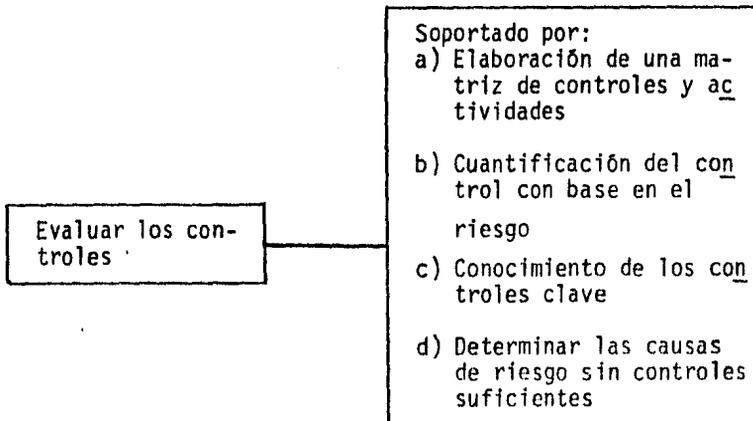
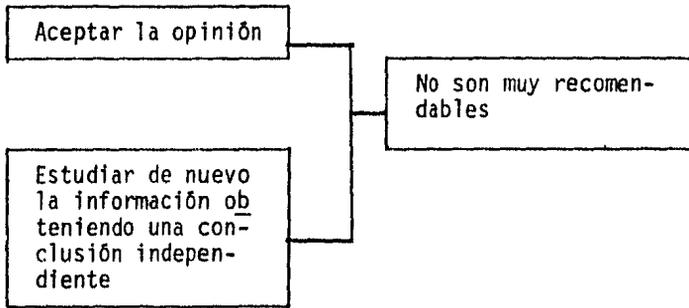
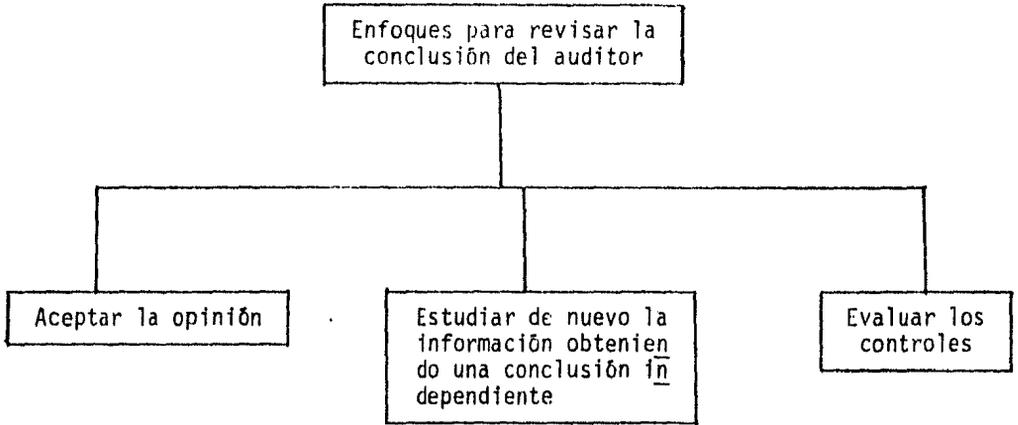
Manual de corridas del computador

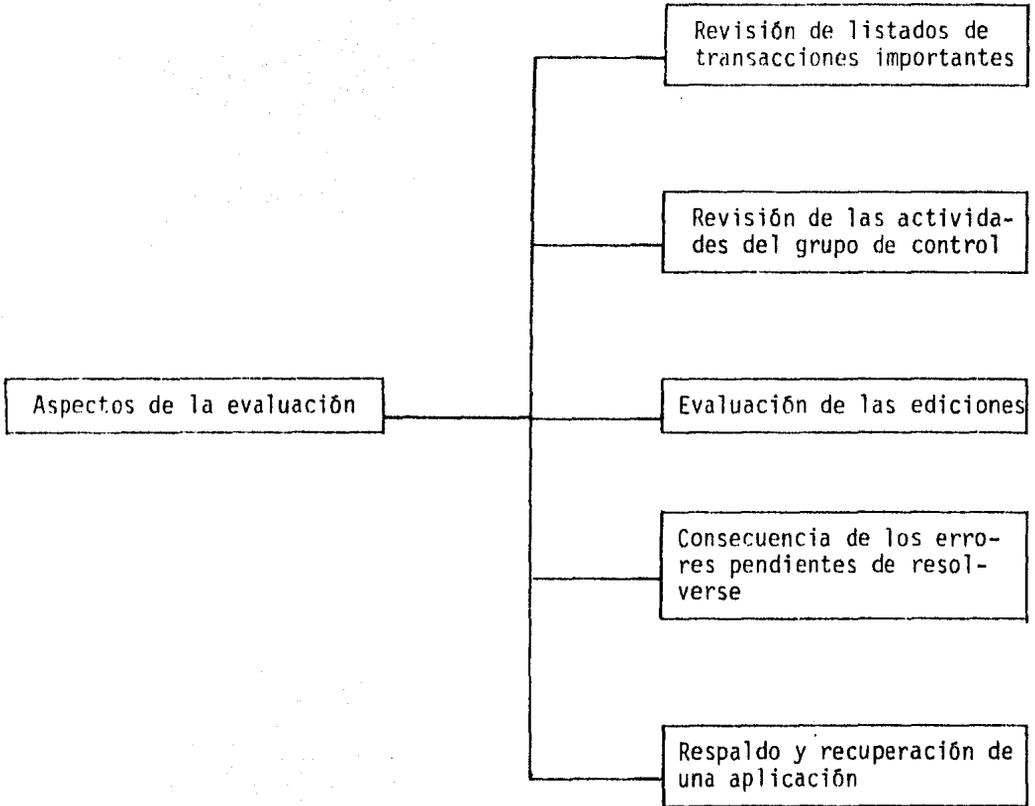
Puede contener

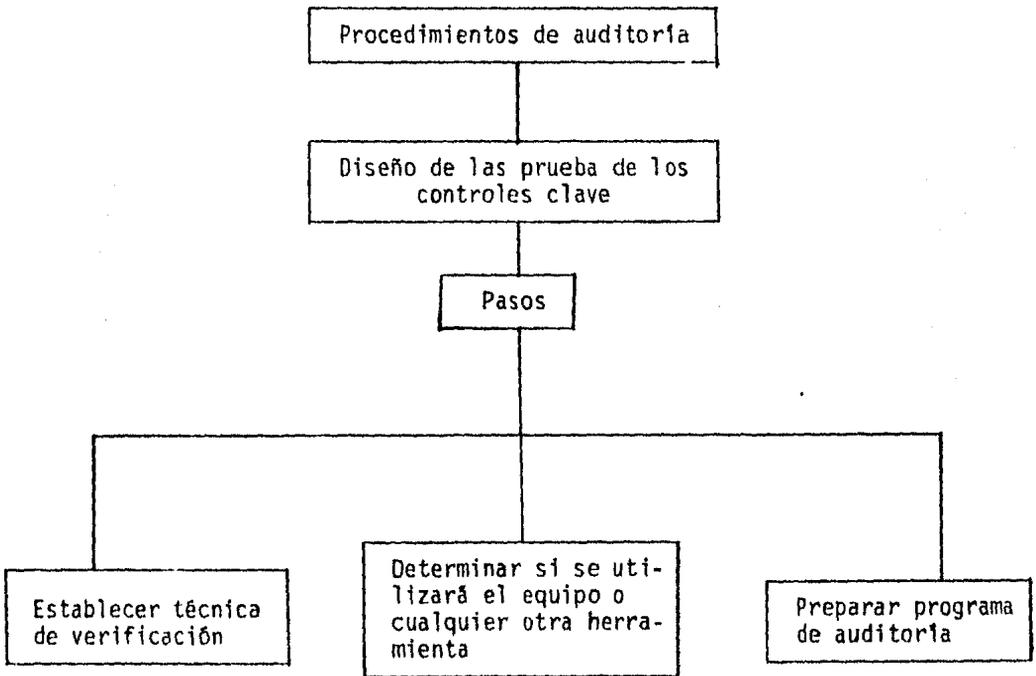
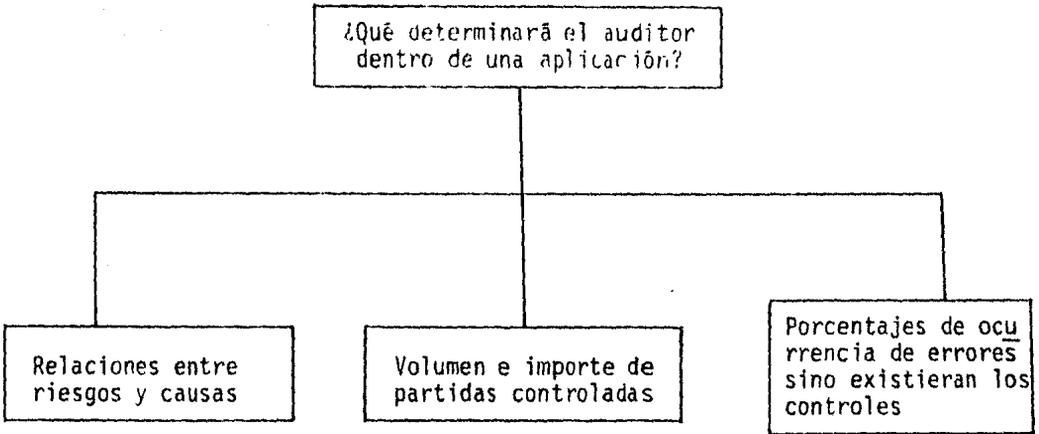
- . Descripción del sistema
- . Diagrama de flujo
- . Especificación de cada programa
- . Diagramas de lógica de cada proceso o sub-rutinas
- . Tablas de decisiones
- . Documentación de modificaciones
- . Autorizaciones de los cambios
- . Especificaciones de los datos de prueba
- . Muestras de los formatos de computador
- . Formatos de riesgos
- . Instrucciones de recuperación

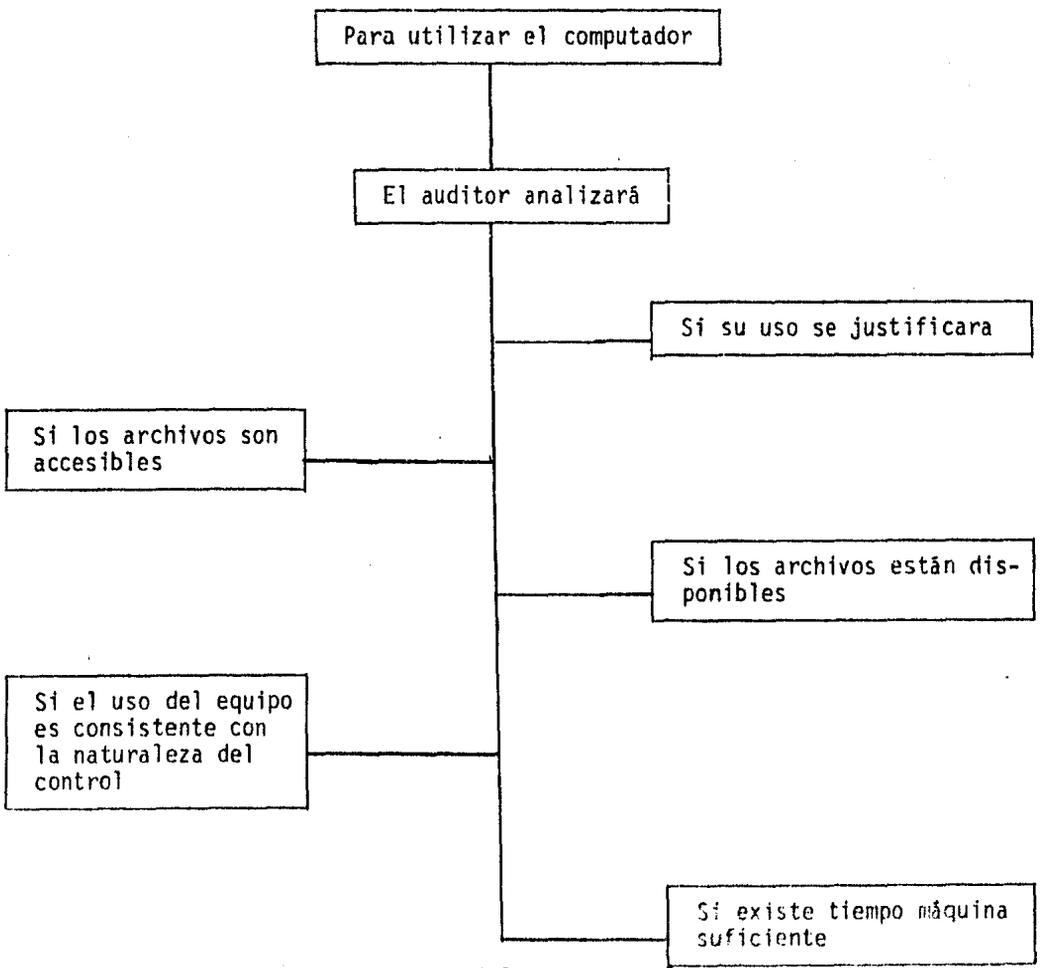
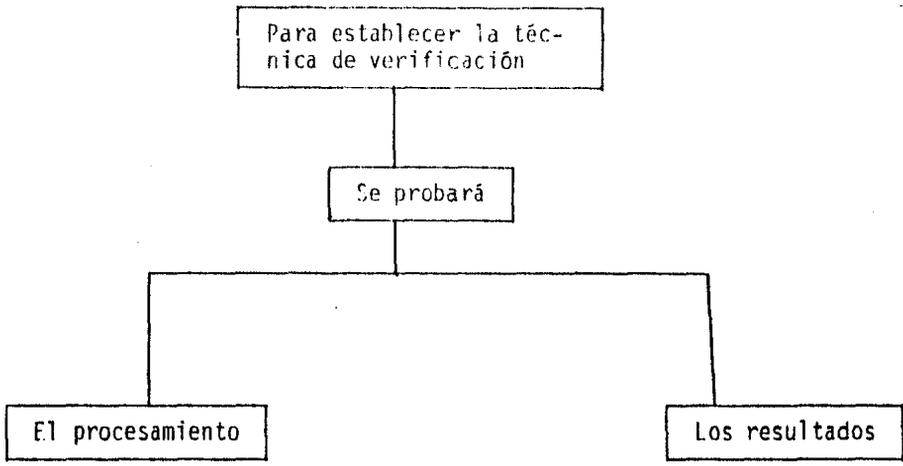


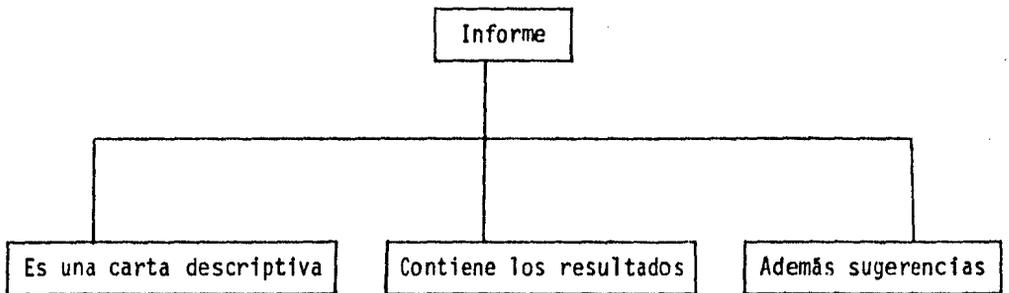
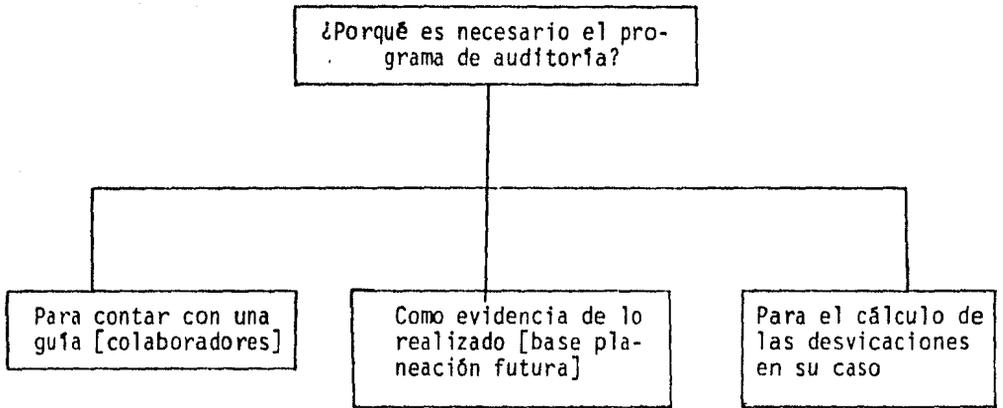


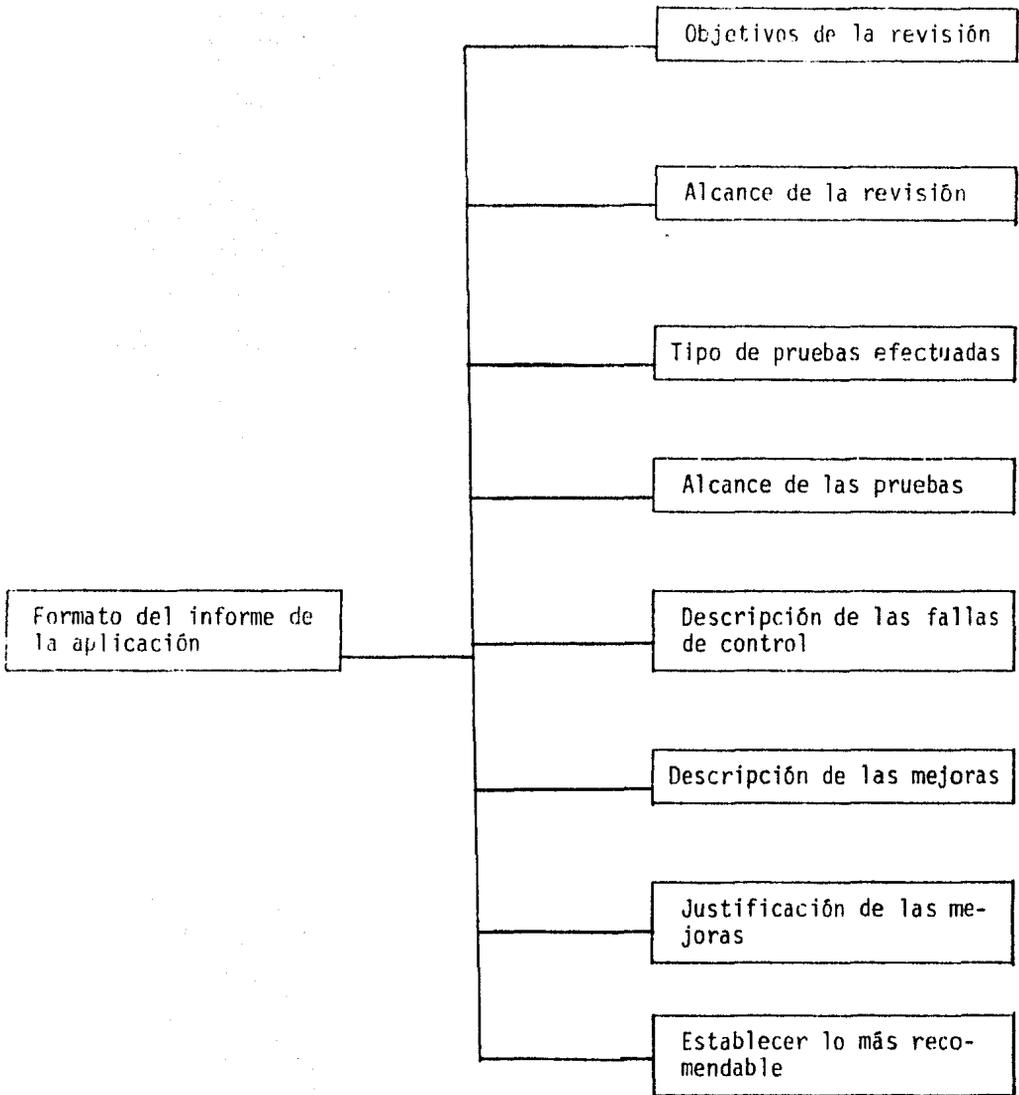


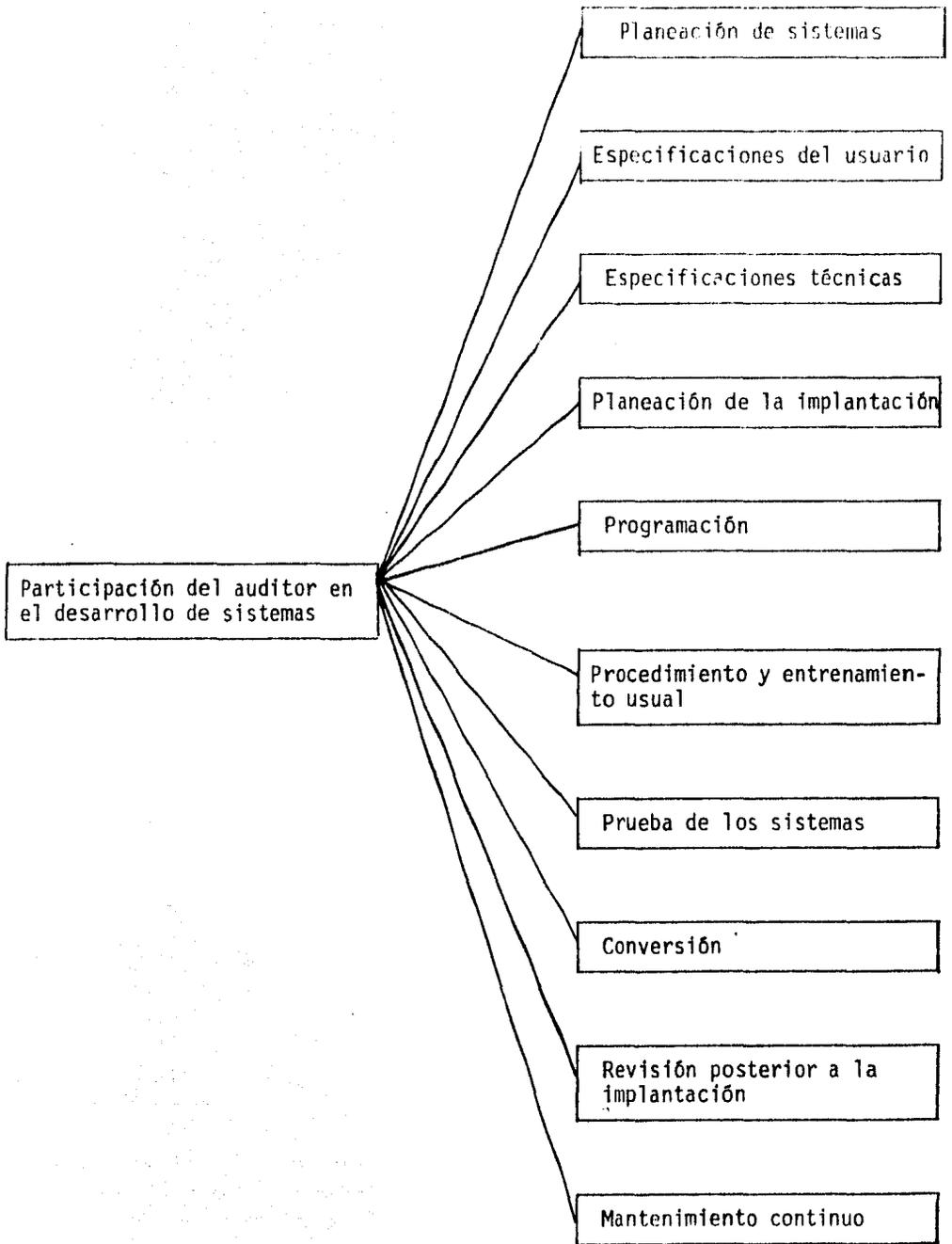




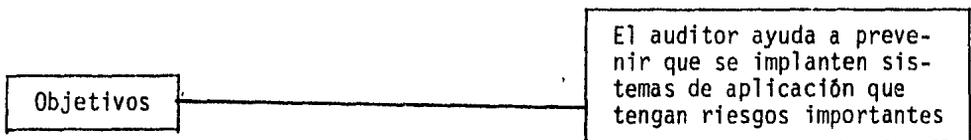








PARTICIPACION DEL AUDITOR EN EL DESARROLLO DE SISTEMAS

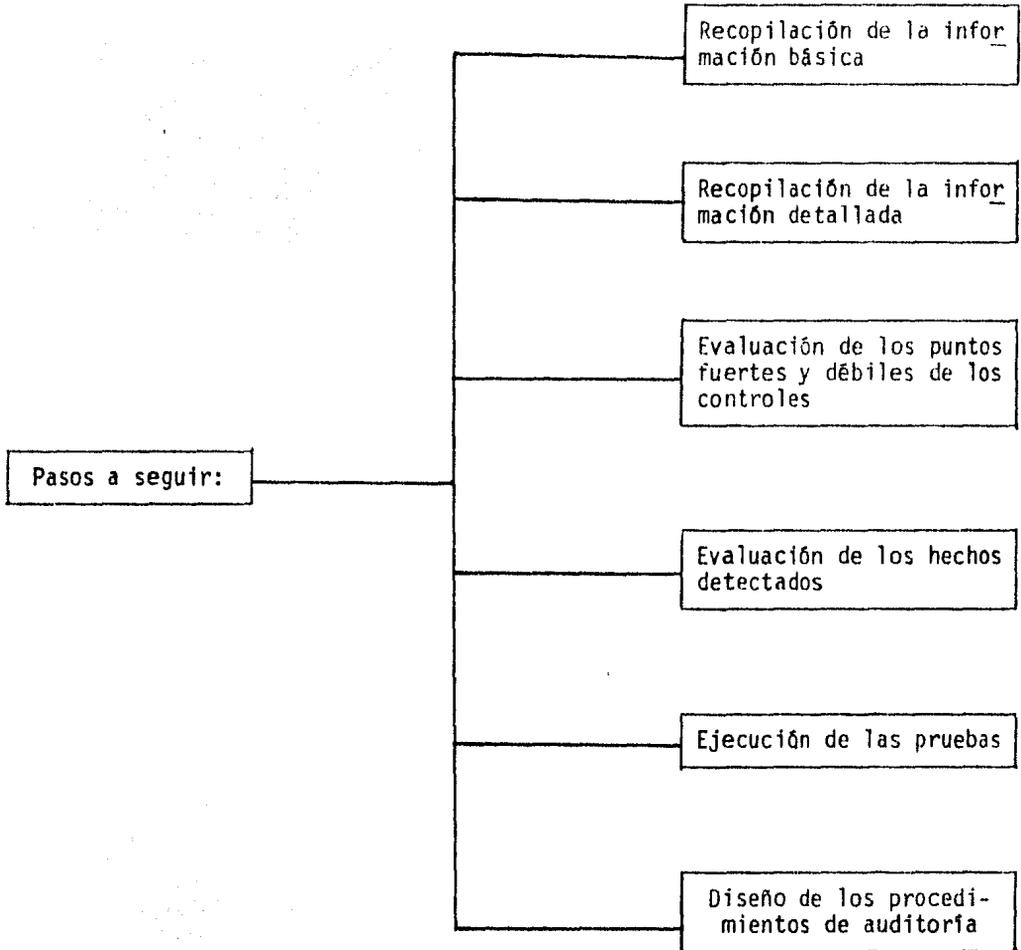


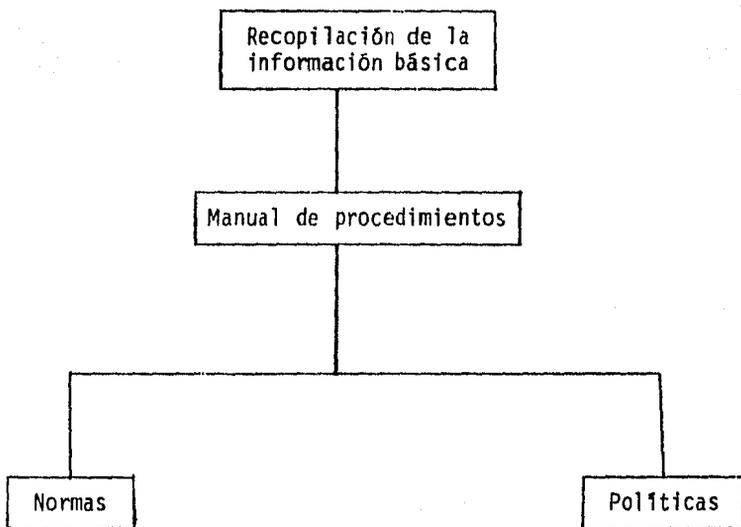
Técnicas del auditor

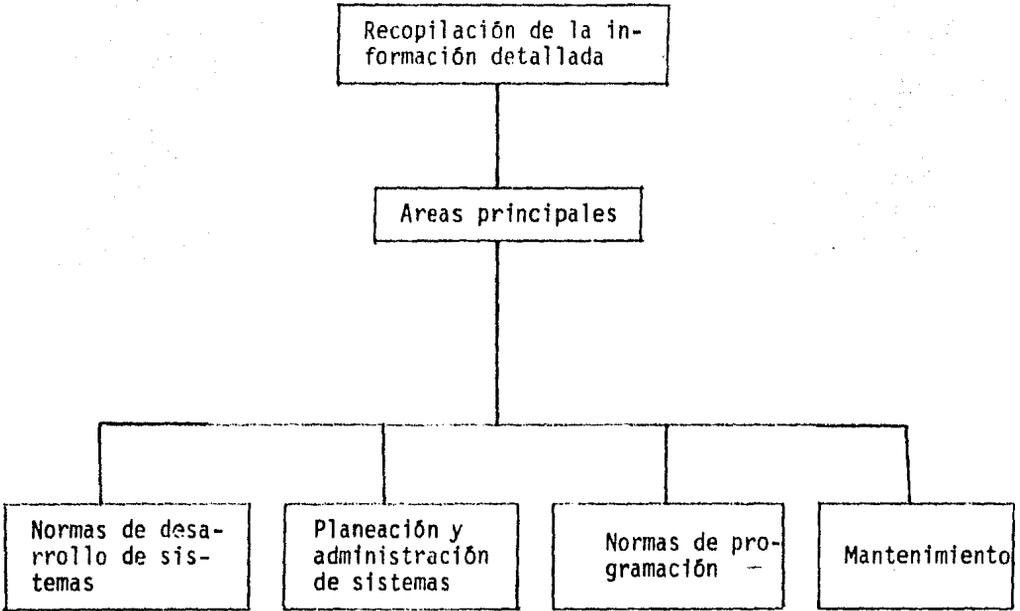


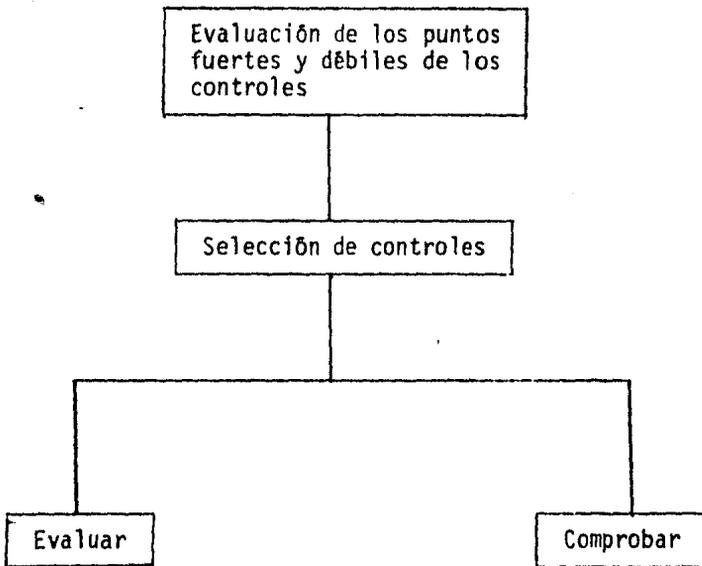
El auditor revisaría y aprobará la documentación generada del sistema

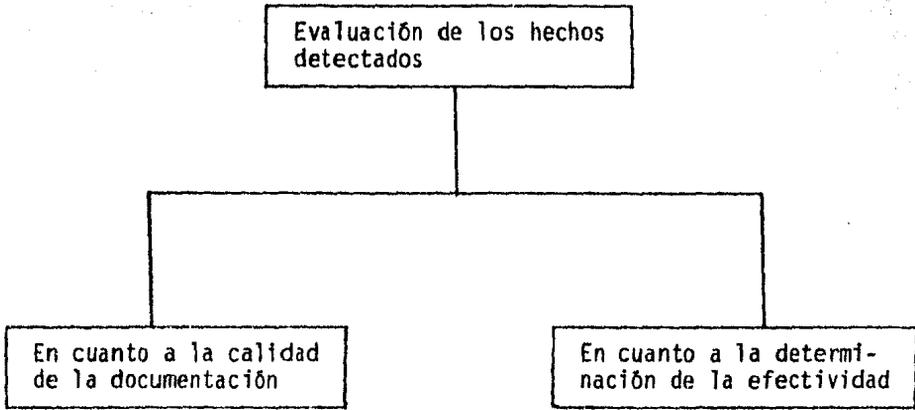
AUDITORIA DEL PROCESO DE DESARROLLO DE SISTEMAS

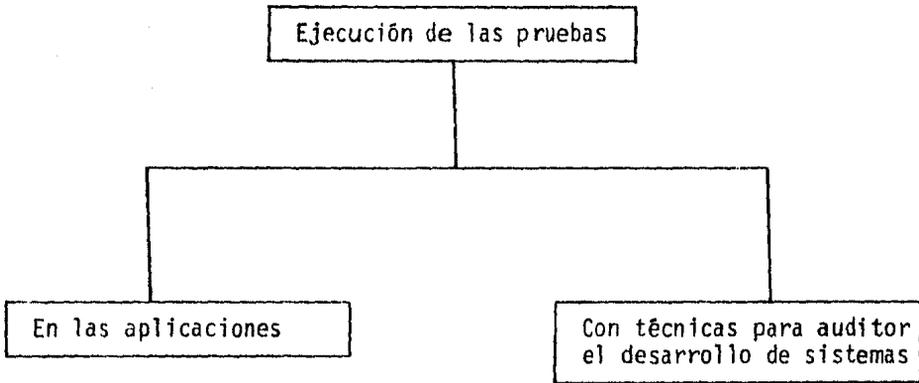


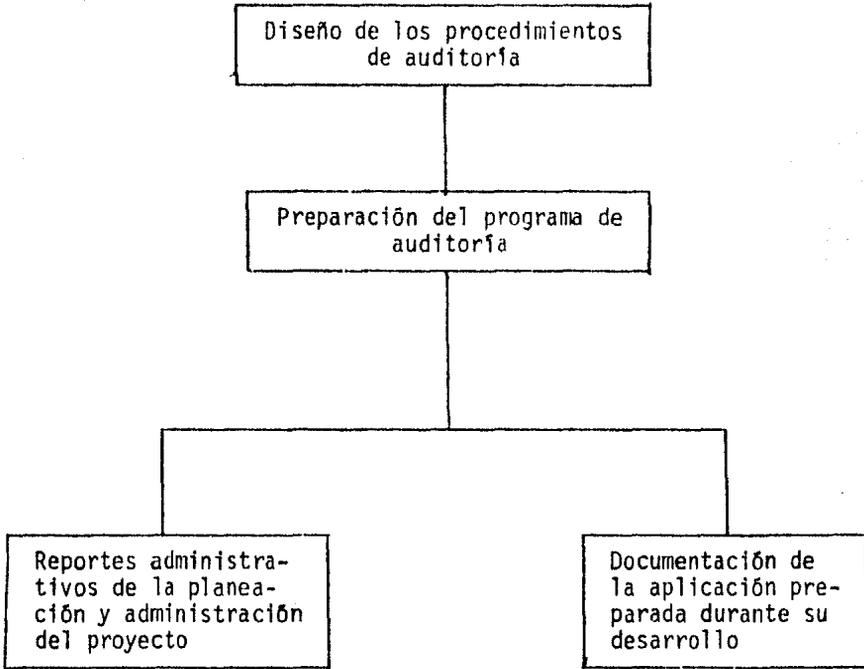


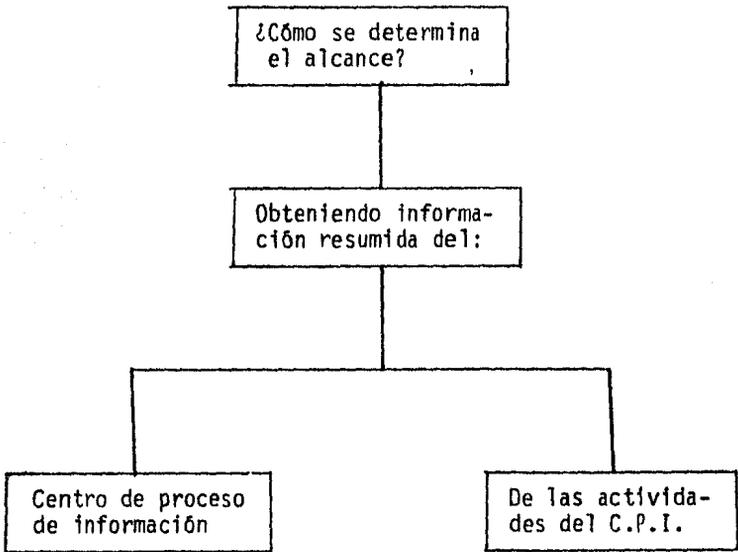
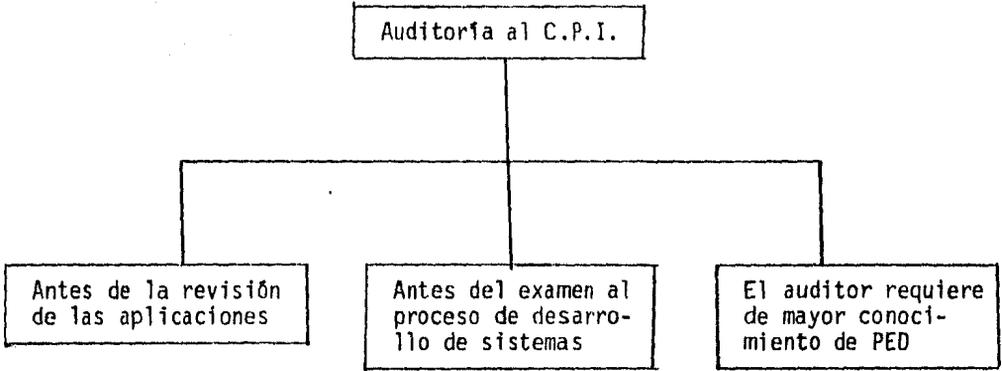


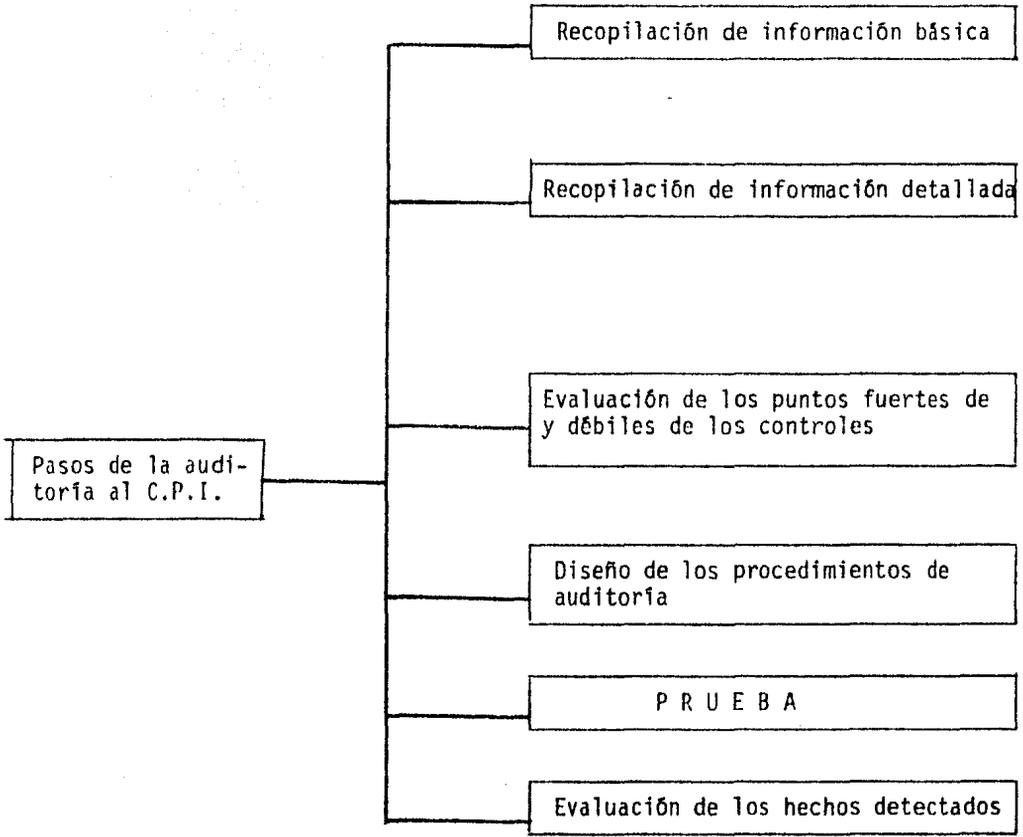








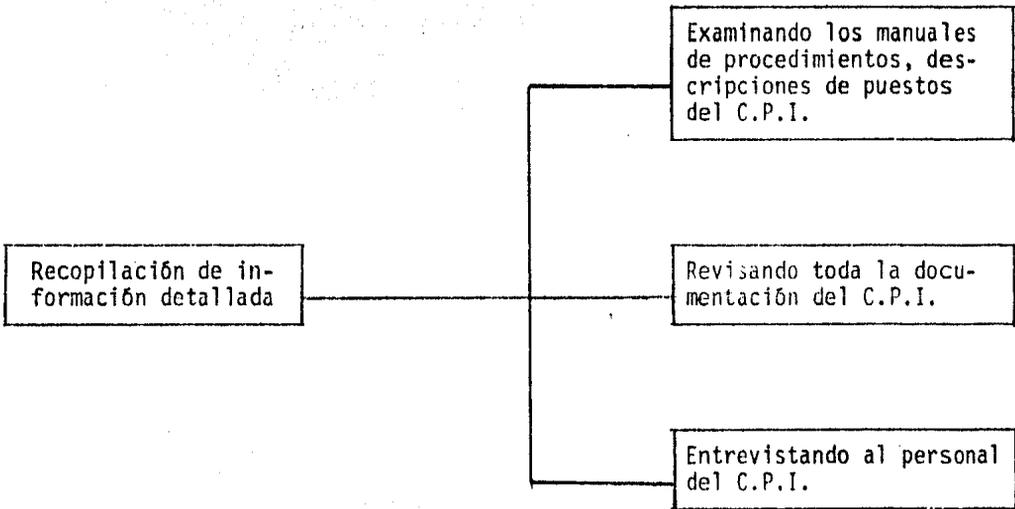


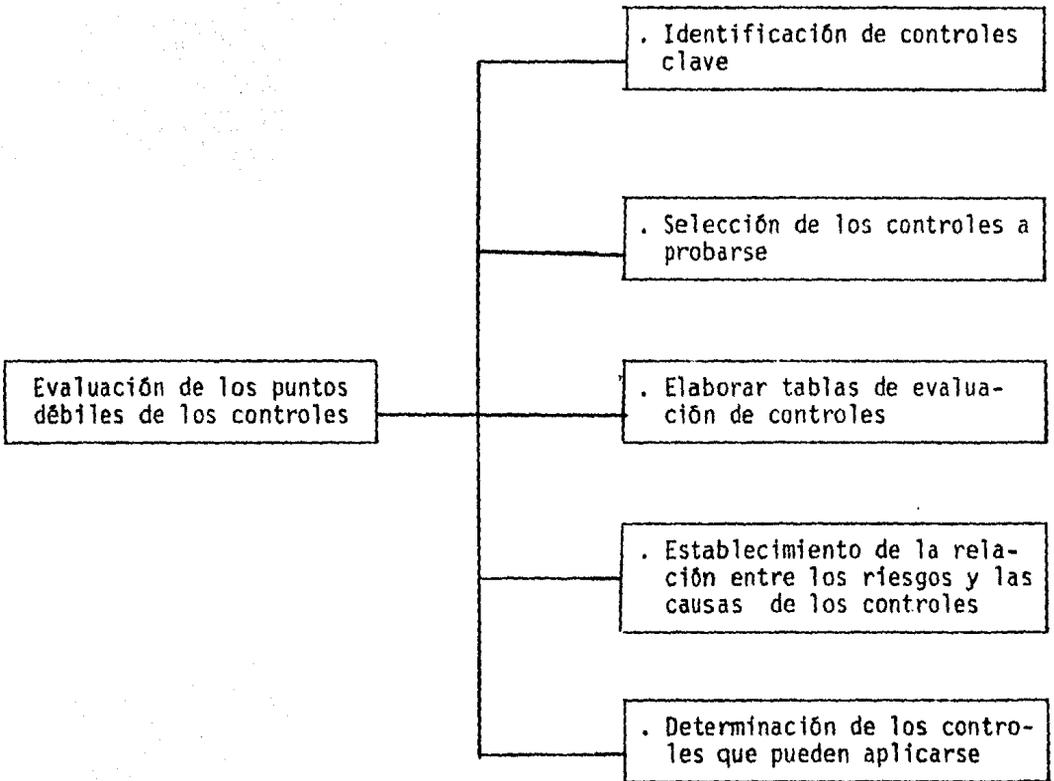


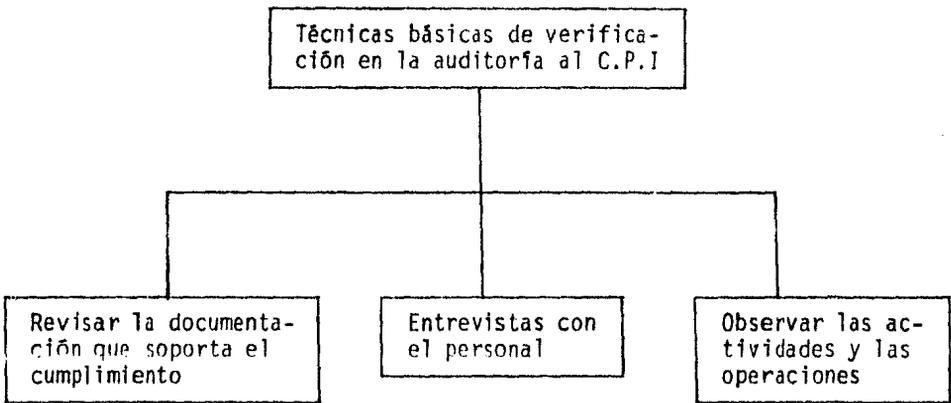
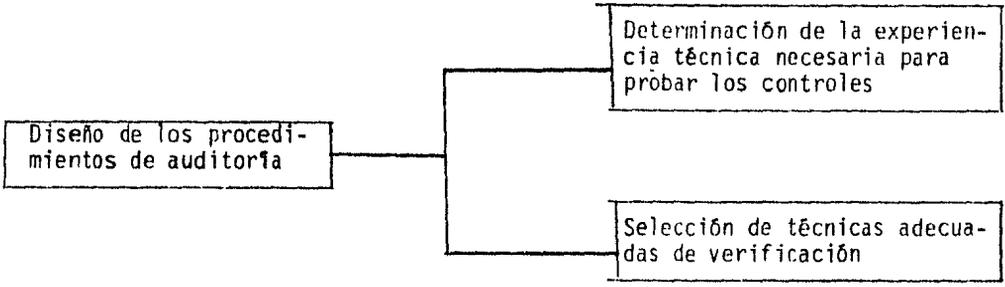
Recopilación de información básica

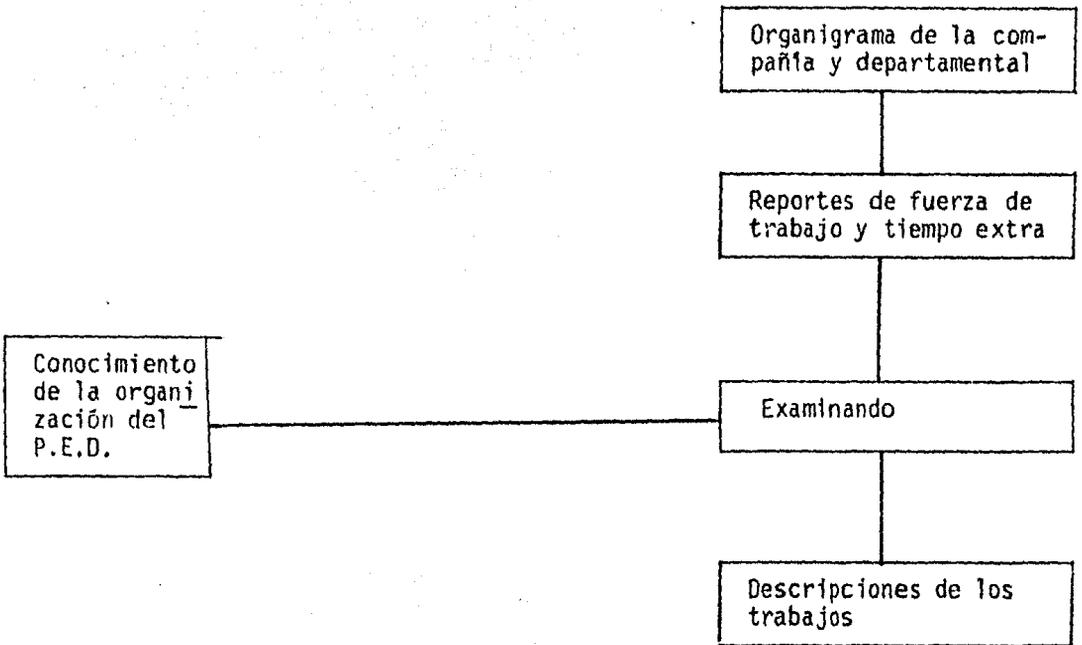
Extracción de información resumida

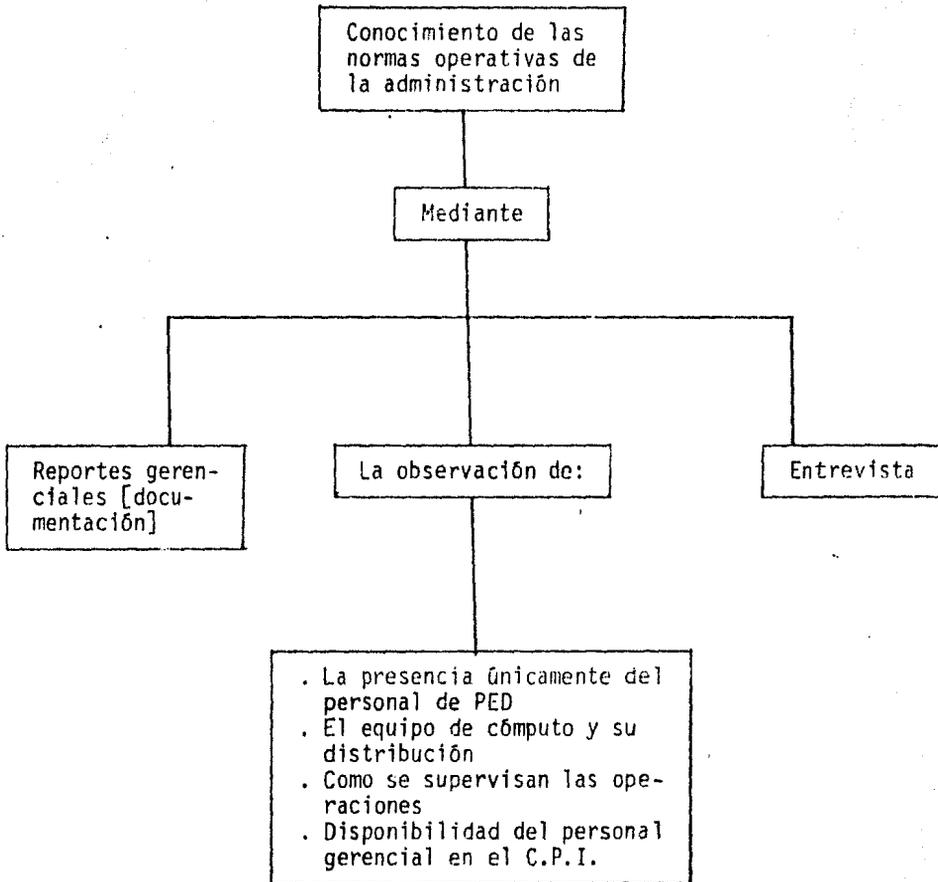
- . Organigramas
- . Descripción de puestos
- . Del equipo de cómputo
- . De la C.P.U.
- . Contratos con proveedores
- . Del sistema operativo
- . Lista de las aplicaciones
- . Tiempo de proceso de cada aplicación
- . Frecuencia de procesamiento
- . Valor de las transacciones
- . Valor de los archivos
- . Plano u otra descripción física del cuarto de cómputo

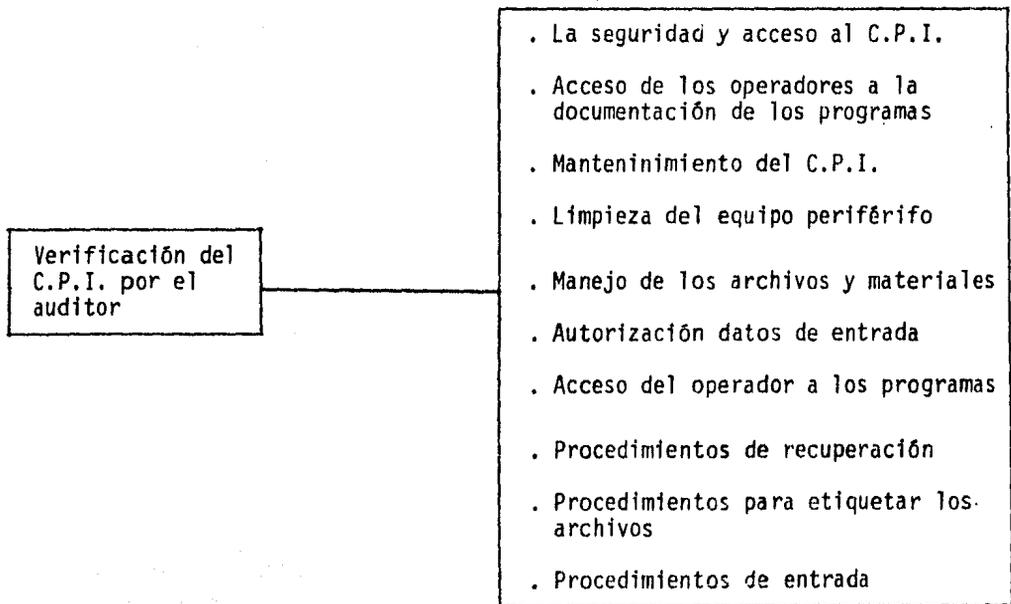
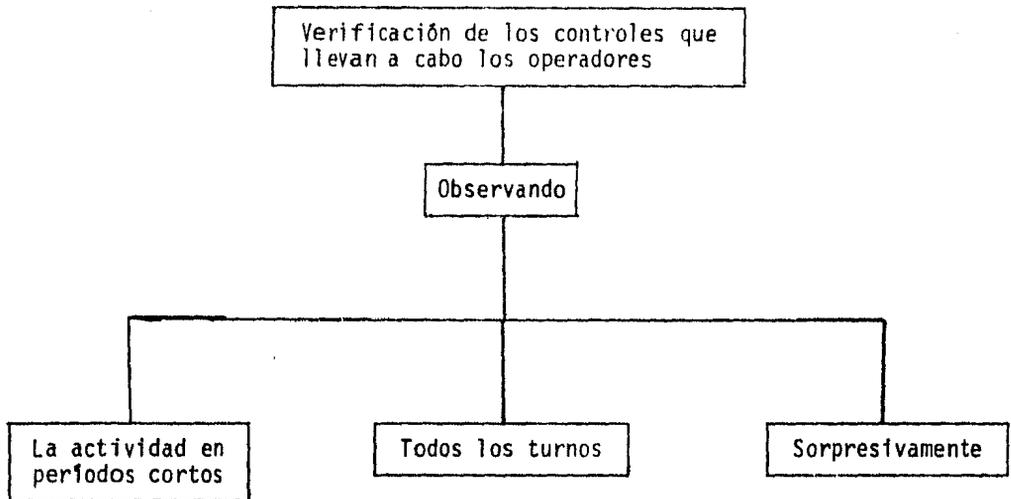


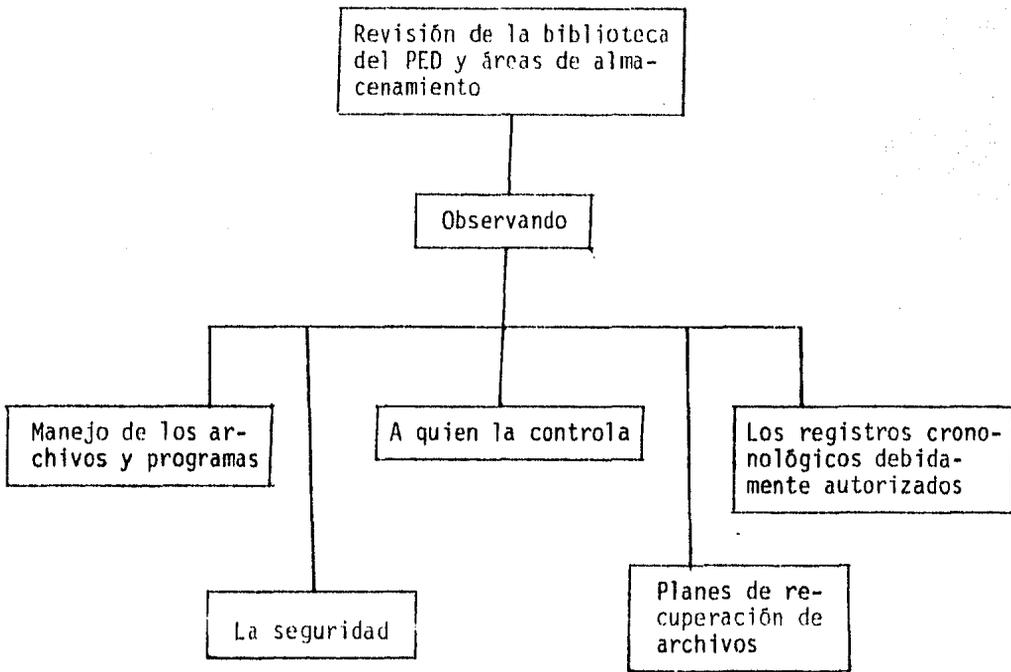


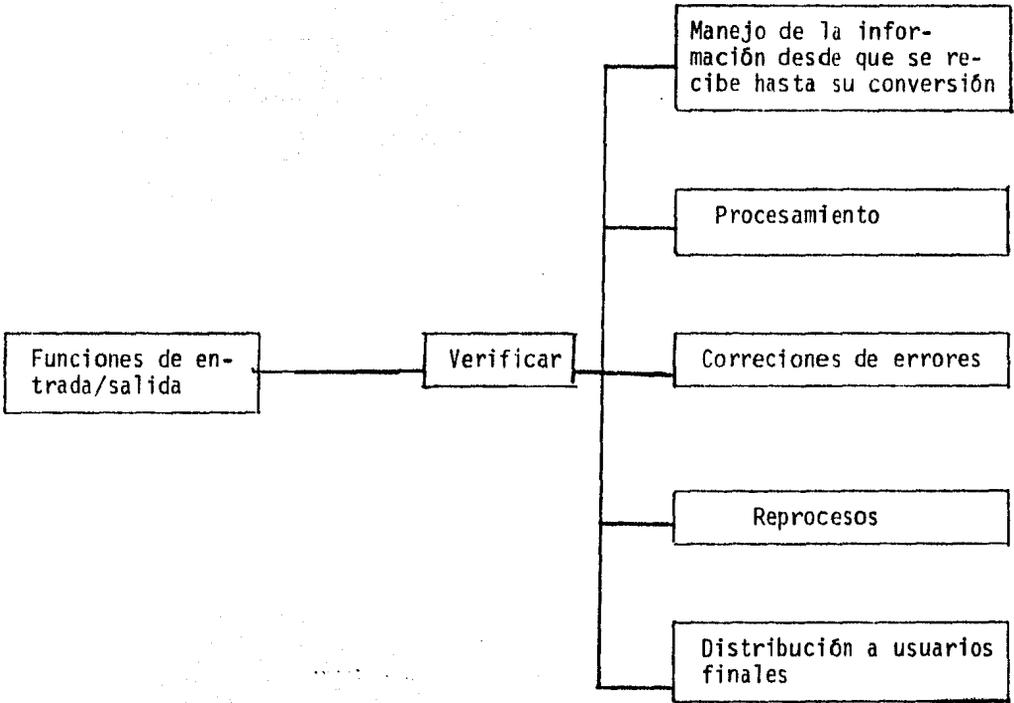


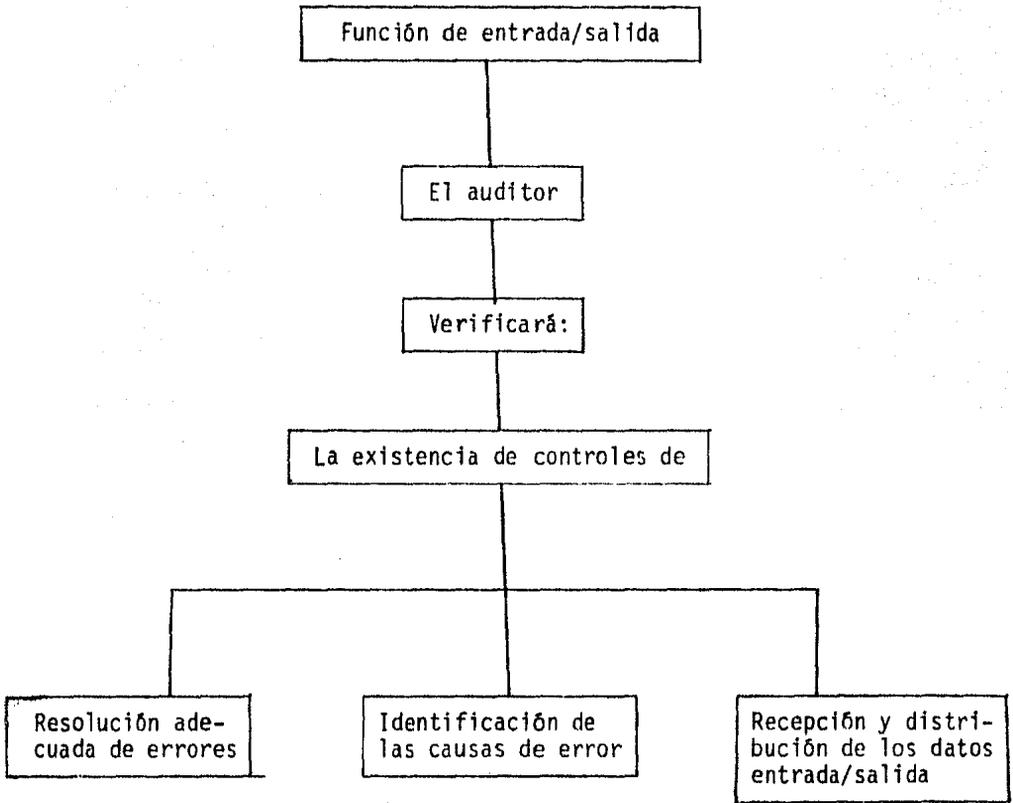


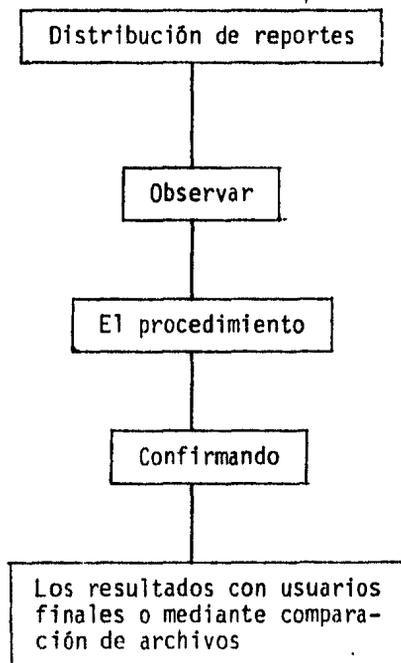
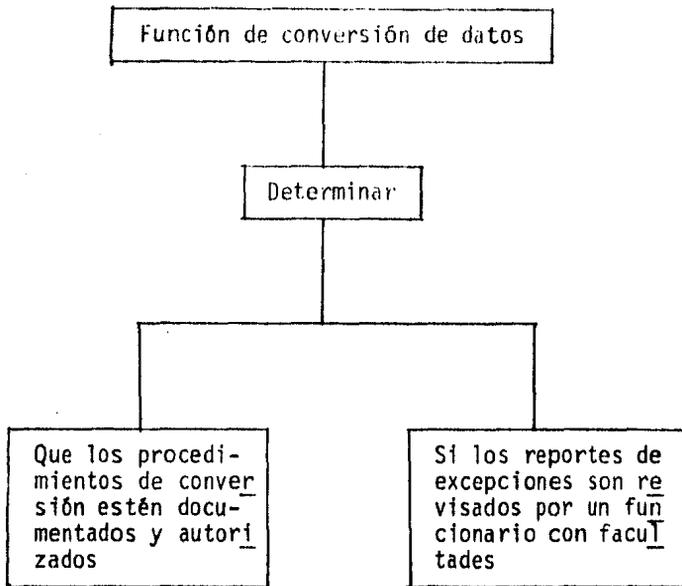


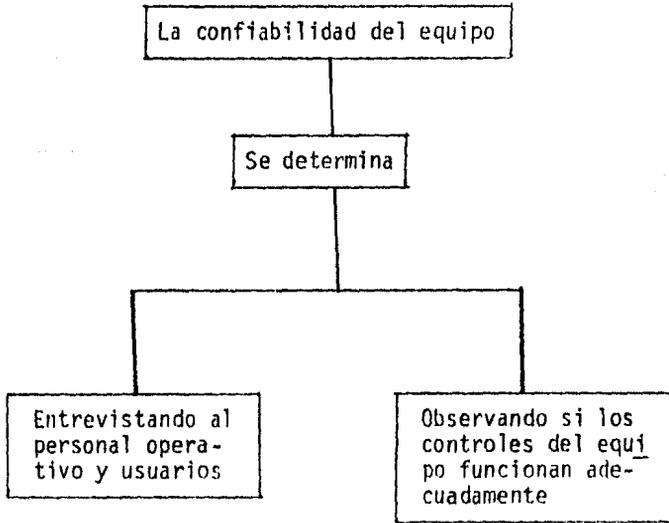
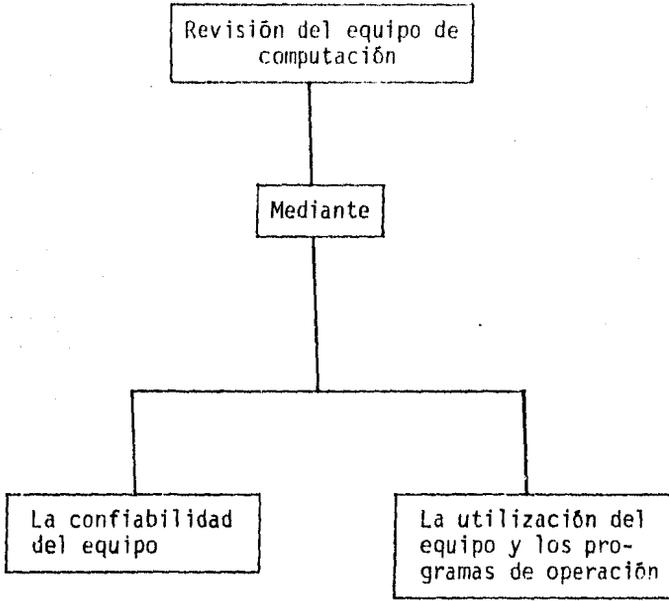


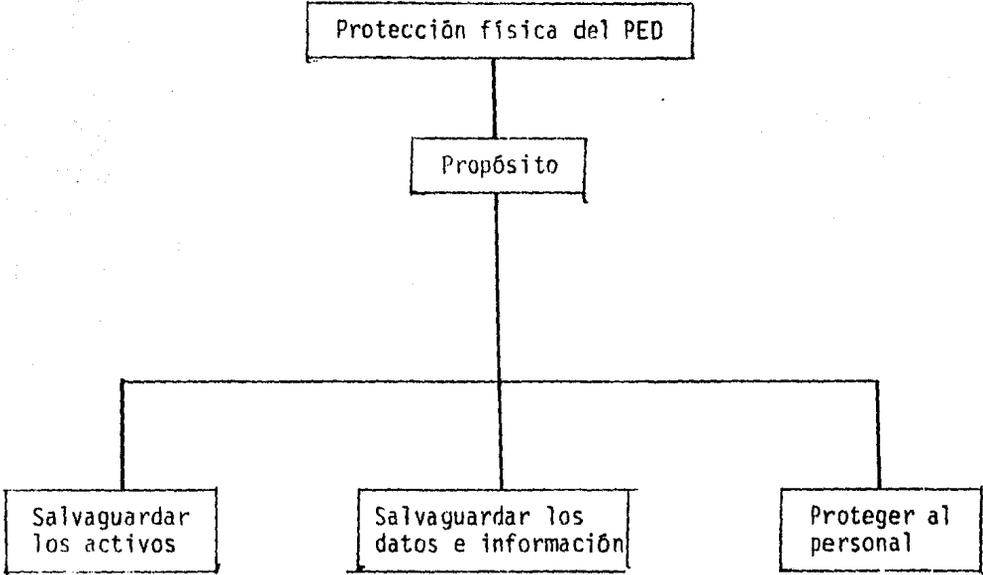


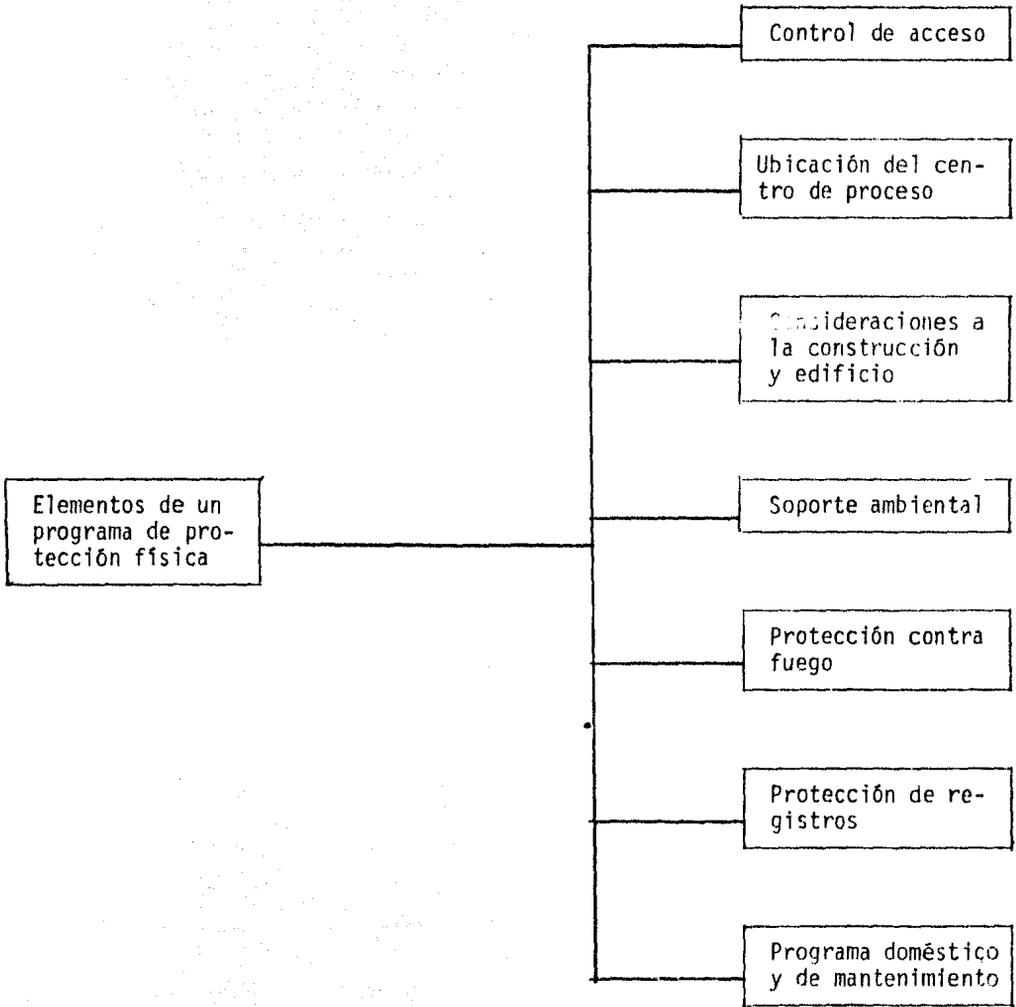


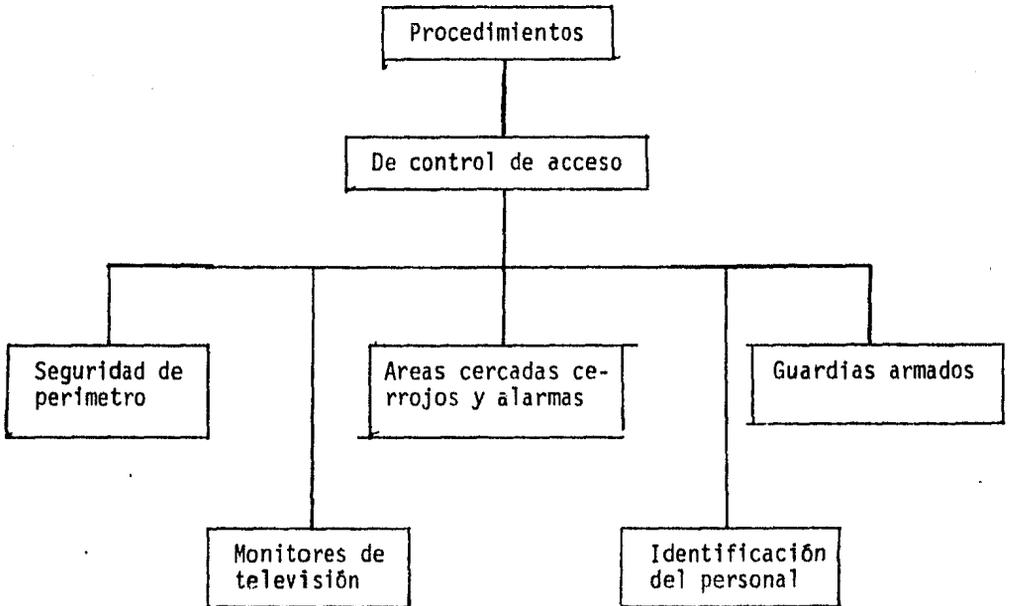
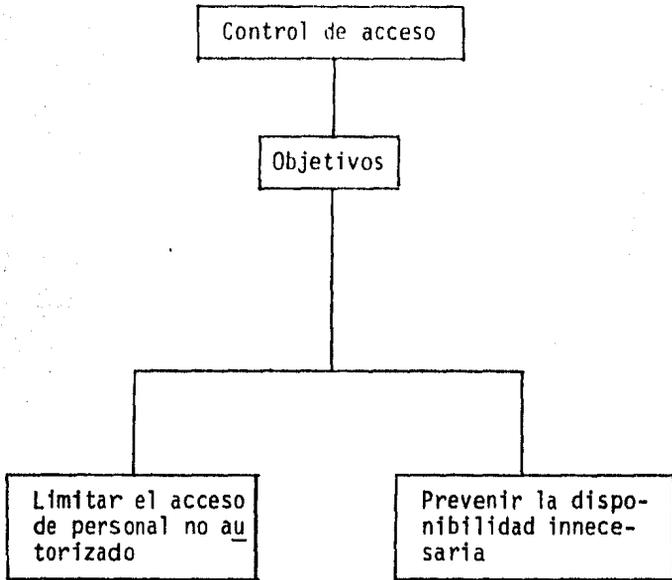


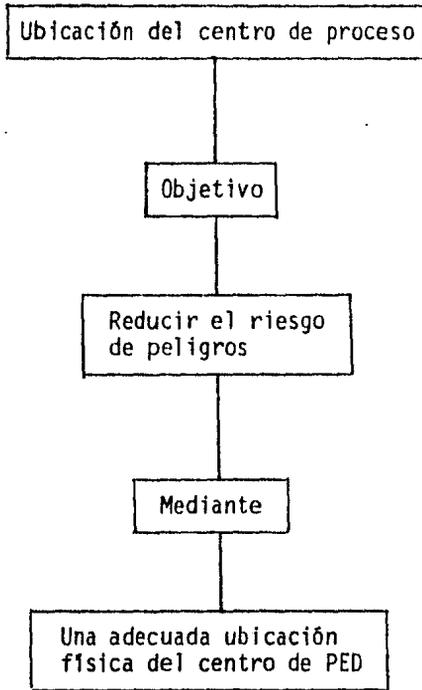


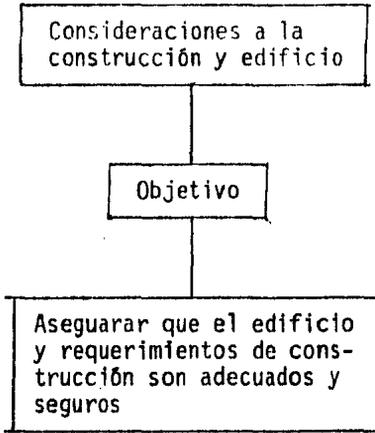






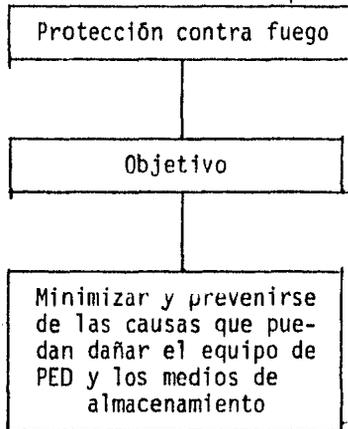
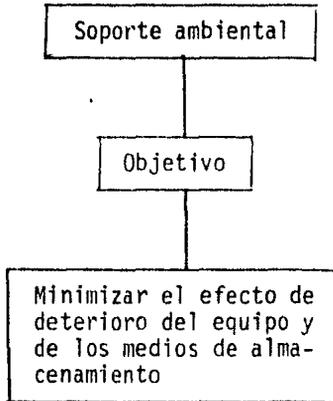






Lineamientos a considerar

- . Sitios construidos y protección contra fuego
- . No deben existir tuberías de agua dentro del PED
- . Contar con extinguidores de halón 1301
- . Debe evitarse el alfombrado
- . Puertas con cerrojo
- . Detectores de metales
- . Circuitos cerrados de televisión
- . Sistemas de detección ultrasonica
- . Mínimo de ventanas exteriores



AUDITORIA FISCAL

MATERIAL PARA EL MAESTRO

DIRECCION GENERAL DE FISCALIZACION

PRINCIPALES FACULTADES LEGALES

- PROPONER LAS POLITICAS Y PROGRAMAS DE REVISION
- PROGRAMAR ACTIVIDADES DE LAS SUBADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES
- ESTABLECER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION
- ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS SUBADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES
- PARTICIPAR EN PROPONER BASES ESPECIALES DE TRIBUTACION
- INTERVENIR EN CONVENIOS Y ACUERDOS DE COORDINACION
- PARTICIPAR EN LOS PROGRAMAS DE P.T.U.
- ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS
- REVISAR DECLARACIONES
- REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS
- AUTORIZAR LOS DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO
- COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS REVISIONES A LAS AUTORIDADES COMPETENTES
- DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES HECHOS U OMISIONES
- INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS.

COMPETENCIA DE LA DIRECCION DE REVISION DE DECLARACIONES

- PROPONER POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION
- PROPONER PROGRAMAS DE ACTIVIDADES A LAS DIRECCIONES FISCALES REGIONALES
- PROPONER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION
- ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS DIRECCIONES FISCALES REGIONALES
- PARTICIPAR EN PROGRAMAS DE P.T.U.
- REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS
- REVISAR DECLARACIONES
- COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS REVISIONES A LAS AUTORIDADES COMPETENTES
- DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES LOS HECHOS U OMISIONES
- INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS
- DIRECTIVOS DE REVISION DE DECLARACIONES

COMPETENCIA DE LA DIRECCION DE REVISION DE DICTAMENES

- PROPONER LA POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION
- PROPONER PROGRAMAS DE ACTIVIDADES DE LA DIRECCION FISCAL REGIONAL
- PROPONER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION
- ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS DIRECCIONES FISCALÉS REGIONALES
- PARTICIPAR EN PROGRAMAS DE P.T.U.
- AUTORIZAR LOS DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO
- REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS
- COMUNICAR LOS RESULTADOS A LAS AUTORIDADES COMPETENTES
- DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES LOS HECHOS U OMISIONES
- INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS
- DIRECTIVOS DE REVISION DE DICTAMENES

COMPETENCIA DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL

- PROPONER LA POLITICA Y PROGRAMAS DE REVISION
- PROPONER PROGRAMAS DE ACTIVIDADES DE LAS DIRECCIONES FISCALES REGIONALES
- PROPONER SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS DE REVISION
- ASESORAR Y SUPERVISAR A LAS DIRECCIONES FISCALES REGIONALES
- PARTICIPAR EN LOS PROGRAMAS DE P.T.U.
- ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS
- REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS
- COMUNICAR LOS RESULTADOS DE LAS VISITAS A LAS AUTORIDADES COMPETENTES
- DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES LOS HECHOS U OMISIONES
- INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS
- DIRECTIVOS DE AUDITORIA FISCAL

FACULTADES DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

- APLICAR POLITICAS Y PROGRAMAS.
- LLEVAR Y MANTENER ACTUALIZADOS EL R.F.C.
- DIRIGIR, SUPERVISAR Y EVALUAR A LAS O.F.H.
- REVISAR Y CONSOLIDAR LA CONTABILIDAD DE RECAUDACION
- COADYUVAR AL CUMPLIMIENTO DE CONVENIOS
- RECIBIR DOCUMENTACION OFICIAL DE PARTICULARES
- VIGILAR LA PRESENTACION DE LAS DECLARACIONES
- TRAMITAR Y RESOLVER SOLICITUDES DE DEVOLUCION
- RESOLVER CONSULTAS Y CONCEDER AUTORIZACIONES
- ORDENAR Y PRACTICAR VISITAS DOMICILIARIAS
- REVISAR DECLARACIONES
- REQUERIR INFORMACION A CONTRIBUYENTES Y TERCEROS
- AUTORIZAR LOS DICTAMENES DE CONTADOR PUBLICO REGISTRADO
- INFORMAR A LA D.G.F. LAS IRREGULARIDADES DE LOS CONTADORES PUBLICOS REGISTRADOS
- DAR A CONOCER A LOS CONTRIBUYENTES DE LOS HECHOS U OMISIONES
- RECIBIR INCONFORMIDADES DE LOS CONTRIBUYENTES

- DETERMINAR LOS IMPUESTOS A CARGO DE LOS CONTRIBUYENTES
- ESTUDIAR Y ANALIZAR CORRECCIONES DE LA SITUACION FISCAL DEL CONTRIBUYENTE
- EJERCER FACULTADES SOBRE SUJETOS A BASES ESPECIALES
- DICTAR RESOLUCIONES DE P.T.U.
- IMPONER SANCIONES ADMINISTRATIVAS
- CONDONAR MULTAS
- AUTORIZAR EL PAGO DIFERIDO DE CREDITOS FISCALES
- RESOLVER LOS RECURSOS ADMINISTRATIVOS
- ORIENTAR A LOS CONTRIBUYENTES
- INFORMAR A LA PROCURADURIA FISCAL DE POSIBLES DELITOS
- COORDINARSE CON LAS DEMAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES
- DIRECTIVOS DE LAS ADMINISTRACIONES FISCALES REGIONALES

COMPETENCIA DE FUNCIONARIOS EN MATERIA DE RECURSOS

- MEDIDAS DE APREMIO
- EXPEDIR CERTIFICACIONES
- SANCIONAR
- OTROS ACTOS

PROGRAMA GENERAL DE AUDITORIA PARA CONTRIBUYENTES CON

INGRESOS ANUALES DE MILLON Y MEDIO A CIEN MILLONES

Programa general de inicio analítico

Se recibe la orden, se procede a verificar datos y asignar el personal que va a realizar la revisión.

- I. Alternativa. Se localizó al contribuyente, se encuentra el representante legal, tienen la documentación, permiten la realización de la visita.
1. Antes de visitar las oficinas del negocio de la empresa a auditar, verifique nombre y domicilio del contribuyente.
 2. Para entregar la orden de auditoría proceda como lo indica el programa.
 3. Localización de la documentación que contenga operaciones de ingresos o de compra.
 4. Cerciorarse estén contabilizadas en libros autorizados y declaradas todas las operaciones contenidas en:
 - Documentación de ingresos y compras
 - Registros de cualquier clase no autorizado, sobre todo los de primera anotación.
 - Diarios generales, auxiliares o registros de primera anotación autorizados.
 5. Documentación que comprueba operaciones de ingresos y compras no contabilizadas. Efectuar las pruebas que indica el programa.

6. Localización de mercancía de importación en las bodegas o en cualquier parte de la empresa.
7. Desahogo del cuestionario fiscal.
8. El primer día de la auditoría, sellar los registros de primera anotación, el libro diario general, inmediatamente después de la última anotación u operación contabilizada, sellar las principales cuentas de resultados, en el libro mayor así como otras cuentas.
9. Determinar si la empresa auditada realiza operaciones en dos o más entidades federativas, en las zonas libres o franjas fronterizas.
10. La documentación y registros de ingresos o compras no contabilizadas y que el auditor no localice ni recoja, serán retirados por el contribuyente
11. Para concentrar la documentación habrá que solicitar el expediente que contiene las declaraciones de los diversos impuestos a que esté afecta la empresa. Simultáneamente investigar si se presentó la solicitud para que el dictamen que le rinde un contador público sobre sus estados financieros se le diese efectos fiscales por el mismo ejercicio que contiene la orden.

II. Alternativa. No se encuentra el representante legal.

1. En caso de no encontrarse el dueño o representante legal.
2. Entregar la orden de auditoría a la persona de mayor categoría.

III. Alternativa. No permiten la realización de la visita.

- Si se niegan a recibir la orden de auditoría o le impiden el acceso a la dependencia o aun al departamento de contabilidad se debe tratar de convencerlos exponiéndoles las sanciones que hay para quien impida la realización.

IV. Alternativa. Cambio de domicilio.

- Si el negocio al que se expidió la orden la opera otro negocio, proceda a entrar a éste el jefe de grupo y el visitador, sin ostentarse como auditores fiscales.
- Para investigar el nuevo domicilio del contribuyente a auditar o conocer si sólo se trata de un cambio de denominación o del nombre comercial de dichos contribuyentes.

Para localizar al causante solicite información adicional en:

- El Registro Federal de Contribuyentes
- El Registro Público de la Propiedad
- La Cámara o Agrupación a que procede pertenezca el visitado con base en su giro.
- La propia tesorería del Estado.

En caso de localizar al contribuyente, solicite renovación de la orden y expedición de una nueva con el domicilio actual.

V. Alternativa. El Contribuyente Clausuró.

Si las personas que ocupan actualmente el local a cuyo domicilio está expedida la orden le informan que la empresa a visitar clausuró. Acuda a la Oficina Federal de Hacienda correspondiente a su último domicilio para conocer si:

- Dió aviso de Baja
- Garantizó el Interés Fiscal en los términos del artículo 24 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación
- Presentó las declaraciones de liquidación.
- Compulse a la Compañía Afianzadora con la que se contrató la garantía o a la Institución en que se hizo el depósito que garantiza el Crédito Fiscal.
- Proceda a localizar al Nominador o último representante legal, si se localiza, solicitar la exhibición de documentación y libros.

VI. Alternativa. Casi no existe la documentación.

- Ordenar cronológicamente la que localizó y proceda a tabularla.
- Si por el Giro es probable determinar a sus proveedores compulse a todos ellos para determinar sus compras.

VII. Alternativa. Falta Total de Documentación y de Registros.

Determinar conjuntamente con el Jefe de Departamento si procede compulsar a clientes y a proveedores.

El plazo mínimo de intervención a caja debe ser por 30 días.

Al elevar los ingresos conocidos con la intervención de caja a todo el período revisado tomar en cuenta el índice de precios del Banco de México, para proceder al ajuste necesario.

VIII. Alternativa. La Empresa cuenta con Dependencias (bodegas) o Sucursales en Domicilio diferente al de la Orden de Auditoría.

Si se conoce que la empresa tiene otras dependencias en domicilios diferentes al que consta en la orden, se hará además de la Orden un Oficio para visitar esos domicilios diferentes en forma simultánea.

PROGRAMA DE INGRESOS

1. Para cerciorarse se facturarán todos los ingresos.

- Confrontar contra facturas o documentos que usa la empresa para contabilizar.
- El alcance de la auditoría quedó establecido en la Planeación.
- Si en los auxiliares de clientes constan operaciones de ingresos no contabilizados en libros autorizados, recogerlos y compulsar a clientes.
- Por lo que corresponde a listas de cobranzas y a liquidaciones de comisionistas, son más necesarias la compulsas para confirmar la omisión.

2. Cerciorarse si se determinó el importe en cada factura en forma correcta.

- Ver precios unitarios y verificar cálculos.

3. Cerciorarse que no se efectuaron ventas al costo o a menos del costo.
 - Si se efectuaron, investigar la causa y reunir evidencia necesaria que compruebe esa justificación.

4. Verificar se haya trasladado correctamente el I.V.A. relativo al efecto.
 - Determinar si esas operaciones son gravadas o exentas.

 - Repetir cálculo aritmético.

 - Verificar se haya trasladado el I.V.A. determinado por el auditor y en forma separada al monto de la operación.

5. Cerciorarse se haya vaciado al Registro de Primera Anotación todas las facturas expedidas y por el importe correcto.
 - Tanto en el Libro de Ventas como en las facturas o talonarios cerciorarse que la numeración sea corrida e ininterrumpida y que las fechas tengan una secuencia cronológica.

 - Si por la clase de operaciones que realiza la empresa sus ingresos deben contabilizarse separadamente en función a:
 - Gravadas o Exentas para I.V.A.

 - Gravadas o Exentas con derecho a acreditamiento y a devolución, exentas sin derechos a acreditamiento para I.V.A.

 - Las Entidades Federativas en que se realizaron

 - A las Zonas Libres y Franjas Fronterizas que cita el Art. 2º de la L.I.V.A. y fuera de ellas en que se realizaron.

- facturas Canceladas, localizar el juego, original y todas las copias, siendo la carencia del original, un indicio de omisión de ingresos.
- Ante otros indicios de fraude bajo la forma de facturas de venta canceladas, compulsar a tales clientes.

6. Cerciorarse que no hubo errores de suma en diario de primera anotación, ni de pases a mayor.

- Tabule la documentación que ampare ingresos y confronte esos totales, contra los que quedaron contabilizados en las cuentas de mayor respectivas.

7. Determinar si la Empresa declara para efectos del impuesto al ingreso de las Sociedades Mercantiles, del I.V.A., el importe que como operaciones gravadas tienen contabilizadas.

- Confronte tanto los ingresos brutos como los netos, contra lo manifestado como ingresos en la declaración anual del I.S.R. - I.I.S.M.
- De existir diferencias investigue
- De no desvirtuarse la diferencia, los ingresos contabilizados de menos, son omisiones de ingresos.

8. Cerciorarse que sobre Pagos del Extranjero por conceptos tales como: Asistencia Técnica, Regalías, Alquiler de Maquinaria y Carros de Ferrocarril.

Se declararon como operaciones gravadas en I.V.A., desarrollar los procedimientos relativos de gastos además de:

- En base a las cantidades cargadas a resultados por esos conceptos. Al determinar en ella el importe neto de los que procede manifestar en las declaraciones de I.V.A. deben formar parte de las cifras a declarar en ese impuesto.

9. Si la empresa realizó simultáneamente operaciones gravadas a diversas tasas en I.V.A. deberá analizarse, formular cédulas por cada tasa.

10. Cerciorarse se contabilizaron todos los intereses cargados a clientes.

- Examinar pedidos, tarjetas de clientes, expedientes, contratos, notas de cargo, para determinar si la empresa carga intereses a sus clientes, al otorgarles crédito en cuenta abierta.

- Calcular los intereses con base en la tasa acordada.

- Calcular el I.V.A. relativo a esos intereses y confrontar con el que consta trasladado a clientes.

- Si la empresa carga intereses moratorios localice operaciones no cubiertas a su vencimiento.

11. En relación a Cargos Adicionales a clientes por seguros, embalaje, fletes acarreos, se recuerda que si los comprobantes originales relativos, están a nombre de los clientes y les son cargados al mismo importe no se considera como operaciones gravadas de la visitada, ni en I.V.A..

Pero si están a nombre de la visitada y ella obtiene el reembolso del cliente se considerarán operaciones gravadas.

12. Si la Empresa ampara sus enajenaciones con tiras de máquina registradora, se deberá examinar las tiras y confrontar la firma que en ellas consta, contra las firmas que aparecen en otros documentos como las del auditor interno, o en su caso del administrador.

- Preguntar el significado de las claves de las tiras de la máquina registradora, con los que se clasifican las operaciones gravadas y las exentas en I.V.A..

- Si la empresa no conserva tiras localice la autorización que debe tener al efecto.

- Si los ingresos son por ventas mostrador, la carencia de tiras, es un indicio adicional para decidir aumentar las compulsas a proveedores.

13. Si la Empresa reside en las Franjas Fronterizas del Norte y la Limítrofe con Belice, o en las zonas libres que cita el Art. 2º de la L.I.V.A. y la auditoría se inicia precisamente en esas áreas geográficas, realice la revisión de ingresos llevando a cabo los procedimientos de este programa de ingresos pero en adición.

- Conocer mediante talones de embarque si los clientes radican dentro de esas mismas áreas geográficas o a esas áreas se le remite la mercancía.
- Leer en esos talones de embarque quien es el que consta como remitente. Si es la aduana la operación se grava a una tasa diferente que si es el cliente quien se considera que se dió de recibido dentro de la zona libre o franja fronteriza gravándose a otra tasa correspondiente.

14. Si la Empresa radica fuera de las zonas libres o franjas fronterizas que cita el Art. 2º de la L.I.V.A. pero en su declaración manifestó que las realiza ahí a través de un agente o un comisionista, de una Sucursal o de una Bodega, verifique que realmente ahí se realizaron las operaciones.

15. Si la empresa tiene establecimientos en dos o más entidades federativas, desarrolle por cada uno de los seleccionados los procedimientos anteriores según la planeación de la auditoría además:

Tome en cuenta las reglas que da el Art. 50 del Reglamento de la Ley del I.V.A. para identificar que establecimiento realizaron las operaciones.

16. Proponga a quien debe autorizar las compulsas, listas razonadas de clientes, que a su juicio procede a compulsar e indique cuales y porque causa se harán personalmente.

17. Si el giro de la Empresa consiste en la prestación de servicios gravados, como es el caso de maquilas, taller de reparaciones, almacenaje, llevar a cabo los procedimientos anteriores, haciéndole las adecuaciones necesarias.

18. Si el giro de la auditada es exclusivamente el otorgar el uso o goce temporal de bienes tangibles o dentro de los ingresos normales que obtiene, una parte proviene de esa actividad. Llevar a cabo los procedimientos anteriores que se mencionan con las adecuaciones necesarias.

19. Para cerciorarse que las rebajas, bonificaciones y devoluciones sobre ventas anotadas en los documentos llamados notas de crédito, o sólo en pólizas y contabilizados como disminuciones a los ingresos, son reales y que el I.V.A. correspondiente se haya cancelado o restituido al cliente.

- Debe confrontar las disminuciones a los ingresos por rebajas, bonificaciones y devoluciones que constan contabilizados, contra cualquier documento expedido por los propios clientes.

- Sumar todas las disminuciones a ingresos que constan contabilizadas en registros de primera anotación y confrontar los totales mensuales contra la concentración al mayor.

20. Determinar el monto real de los ingresos que debieron declararse para cada impuesto y para cada tasa en su caso, al efecto añada a los declarados los omitidos, comprobados plenamente por el auditor mediante los procedimientos anteriores.

INVENTARIOS

1. Se procederá a cerciorarse que los artículos que constan en los inventarios adjuntos o en el libro de inventarios y balances existen físicamente:
 - 1.1 Confrontar clase y cantidad que existan en etiquetas o en borradores de toma física de inventarios contra los datos que existan en listados de inventarios y balances o en el libro de inventarios y balances.
 - 1.2 Limitándose a artículos de costo unitario alto:
 - Se examinan facturas de venta de los primeros días del ejercicio, cuantificando en forma global, los bienes que consten como vendidos y confrontar el total contra la cantidad que aparecía en el inventario final.
 - 1.3 Si existen tarjetas de almacén: verificar si los saldos existentes en éstas, checar en cantidad, clase e importe con los registrados en el libro de inventarios y balances, o en los inventarios adjuntos.
2. Para cerciorarse si están evaluados correctamente los inventarios se procede a:
 - 2.1 Confrontar precios unitarios a que están valuadas las mercancías, los materiales, en el libro de inventarios y balances o en inventarios adjuntos con precios unitarios de facturas de las últimas compras del ejercicio base.
 - 2.2 Si se valuó a un precio unitario diferente al del costo y se haya hecho en base a una autorización dada por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se deberá examinar ésta.
 - 2.3 Si por planeación se conoció que se cambió el método de valuación de un ejercicio a otro por ejemplo de PEPS a UEPS. Analizar como se dedujo en la declaración y verificar si se hizo como lo indica el art. 38 del Reglamento del impuesto sobre la renta.

- 2.4 Si existen grandes variaciones: examine facturas de compra de materias primas, contratos colectivos de trabajo, recibos o facturas de servicios recibidos por la empresa, tanto del ejercicio que se audita como el inmediato anterior, para saber si aumentaron o no los precios unitarios de la materia prima, materiales, salarios mínimos y otros salarios de la misma clase de operarios.
3. Para verificar si los inventarios finales coinciden con los de apertura de libros:
 - 3.1 Confrontar que el importe total que aparece como inventario inicial y final en los anexos de la declaración o en el libro de inventarios y balances con el saldo de la cuenta mayor, o con el importe de que se declaró para cerciorarse coinciden.
 - 3.2 Confrontar el inventario inicial según mayor y declaración del ejercicio revisado contra el importe del inventario final en el mayor del ejercicio anterior, libro de inventarios y balances y en la declaración del ejercicio anterior.
 4. Para conocer si se adquieren, materiales o materia prima que no constan en los productor terminados:
 - 4.1 Confrontar clase de productos comprados en el ejercicio según facturas de compras examinadas contra la clase de mercancías facturadas para venta.
 - 4.2 Confrontar los productos que se utilizan para los artículos terminados, según la fórmula de éstos, y que consten en folletos, publicidad, etc. del producto terminado.
 - 4.3 Si hay la posibilidad de que se esté fabricando otro producto no registrado para su venta, o bien se vende la materia prima y como resultado de esto existan indicios de compras ficticias, se compulsará al proveedor.

ya habían sido vendidos, porque esas mercancías compradas debían formar parte del inventario final o debieron haberse vendido antes del cierre del ejercicio.

7. Sólo con la autorización expresa del Jefe de la Unidad se puede levantar inventarios físicos de mercancías o de productos terminados para retrotraerlos al cierre del ejercicio.

COMPRAS

Para llevar a cabo la revisión de compras se tiene implantado un Programa General de Auditoría para este efecto.

Los puntos más sobresalientes de este Programa se describen a continuación:

1. La persona que va a realizar la revisión deberá conocer, que tipo de empresa es, como opera, la mecánica de contabilización referente a las compras.

El alcance que se le va a dar a esa revisión, según la planeación de la auditoría, los puntos aplicables a las compras de la Legislación Fiscal.

2. Por las partidas seleccionadas se realizará el siguiente trabajo.

- Se cotejará el nombre del proveedor, fecha, importe y número de la factura en su caso.
- Se examinará la correcta separación y contabilización del I.V.A. en facturas o remisiones.
- Se comprobará que la documentación reúne los requisitos fiscales para su deducibilidad.
- Debe examinarse que las mercancías que se adquieren van de acuerdo al giro de la empresa.

5. Si la empresa corrió ajustes con cargo al costo y abono a "almacén":

5.1 Determine si ese ajuste se ocasiona por:

- a) Mercancías destruidas.
- b) Castigo de mercancías deterioradas.
- c) Faltantes.

5.2 Si se ocasiona por faltantes de inventario al levantar físicamente éste, se consigna en actas y papeles de trabajo:

- a) Que la toma del inventario físico la presenció un contador público registrado.
- b) Que el ajuste es por compensar los faltantes y los sobrantes.
- c) Que los faltantes no rebasan el 6% de las compras.
- d) En caso de que no rebasen los por cientos de merma reconocidos por la autoridad competente.

5.3 Si no se cumple el primer o tercer punto, consignar las evidencias que acrediten si fue o no real el faltante.

5.4 No se acepta un faltante no justificado que puede deberse a sustracciones de empleados o ser precisamente unidades vendidas no facturadas, en cuyo caso se elevarán a ingresos omitidos.

5.5 Examinar la autorización o acta levantada por mercancías destruidas o castigadas para justificar el ajuste.

6. Confrontar facturas de compra contabilizadas los últimos 10 días, para cerciorarse que formaban parte de los inventarios finales esos artículos o