



320808  
2ej  
**UNIVERSIDAD DEL VALLE DE MEXICO**

**PLANTEL TLALPAN  
ESCUELA DE CONTADURIA**

CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ACTUACION DEL LICENCIADO EN CONTADURIA EN EL  
CAMPO DE LA AUDITORIA EXTERNA E INTERNA**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

**LICENCIADO EN CONTADURIA**

**P R E S E N T A :**

SONIA ANGELICA MUÑOZ DEL CASTILLO

ASESOR: LIC. SAMUEL ALVAREZ GARCIA

MEXICO, D. F.

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

1991



## **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.

## INDICE GENERAL

Página

### INTRODUCCION

CAPITULO I. ANTECEDENTES .....	1
PREFACIO .....	2
A) Antecedentes de la Contaduría Pública .....	3
1) Antecedentes Generales .....	3
2) Antecedentes de la Auditoría .....	8
a) Auditoría Interna .....	8
b) Auditoría Externa .....	11
B) Campos de acción del Contador Público .....	12
C) El papel del Contador Público como Auditor .....	15
1) Auditor Interno .....	15
2) Auditor Externo .....	15
CAPITULO II. CONTROL INTERNO .....	19
PREFACIO .....	20
A) Importancia creciente del Control Interno .....	23
B) Concepto del Control Interno .....	23
C) Objetivos del Control Interno .....	27
D) Elementos del Control Interno .....	29
E) Métodos de Evaluación del Control Interno .....	33
F) Influencia de la Evaluación del Control Interno sobre los Procedimientos de Auditoría y Dictamen .	35

	<u>Página</u>
CAPITULO III. AUDITORIA INTERNA .....	37
PREFACIO .....	38
A) Definición .....	41
B) Objetivos de la Auditoría Interna .....	44
C) Normas de Auditoría .....	46
D) Técnicas y Procedimientos de Auditoría .....	50
E) Tipos de Auditoría .....	55
F) Auditoría Interna y su Localización .....	57
G) Responsabilidad y funciones, obligaciones, autoridad, independencia y requisitos del Auditor Interno .....	65
H) Papeles de trabajo .....	70
I) Informe .....	72
CAPITULO IV. AUDITORIA EXTERNA .....	76
PREFACIO .....	77
A) Definición .....	78
B) Objetivos de la Auditoría Externa y responsabilidades del Auditor Externo .....	80
C) Normas de Auditoría .....	81
D) Técnicas y procedimientos de Auditoría .....	90
E) Papeles de trabajo .....	90
F) Procedimientos para el estudio y evaluación de la Auditoría Interna .....	92
G) Dictamen .....	96

CAPITULO V. RELACION, DIFERENCIAS Y COORDINACION  
ENTRE AUDITORIA EXTERNA Y AUDITORIA  
INTERNA ..... 102

CONCLUSIONES ..... 112

BIBLIOGRAFIA ..... 114

## **INTRODUCCION**

El objetivo del trabajo, es exponer la actuación del Li licenciado en Contaduría o Contador Público en el campo de la auditoría, refiriéndonos a su coordinación, relación y diferencias entre la auditoría interna y externa. Todo con el fin de dejar definidas las funciones y limitaciones de cada auditor.

El control interno se expone en forma especial dada la importancia que tiene para los distintos enfoques de auditoría. En la actualidad se pone mayor énfasis en el control interno para ver hasta qué punto el auditor externo puede -- mostrar mayor confiabilidad de él, complementado con el examen minucioso de las transacciones.

En el capítulo referente a auditoría interna analizamos al Licenciado en Contaduría o Contador Público desempeñando sus labores dentro de la empresa en su carácter de auditor interno. Comentando sus responsabilidades, obligaciones, au

toridad y requisitos. Asimismo, debemos indicar que hoy en día la auditoría interna ha tomado nuevos matices (Integral), sin embargo dado su alto costo, sólo se viene aplicando en grandes empresas que cuentan con recursos monetarios suficientes; para la pequeña y mediana empresa la auditoría interna básicamente adopta el enfoque financiero.

Dentro del capítulo de auditoría externa nos referimos a analizar su evolución, significado, objetivos, las Normas de Auditoría y Dictamen de Estados Financieros. Comentamos su actuación al desarrollar su revisión anual, de la extensión de su trabajo, de sus procedimientos y su dictamen.

## **CAPITULO I**

### **A N T E C E D E N T E S**

#### **PREFACIO**

#### **A) ANTECEDENTES DE LA CONTADURIA PUBLICA**

- 1) Antecedentes Generales.
- 2) Antecedentes de la Auditoría.
  - a) Auditoría Interna.
  - b) Auditoría Externa.

#### **B) CAMPOS DE ACCION DEL CONTADOR PUBLICO**

#### **C) EL PAPEL DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR**

- 1) Auditor Interno.
- 2) Auditor Externo.



## PREFACIO

A medida que el comercio, las industrias, instituciones de crédito, etc., se han venido desarrollando hasta colocarse actualmente en alturas insospechadas, así también la carrera del contador público ha venido evolucionando y superando para poder prestar los servicios que requieren dichos negocios a fin de organizarlos, auditarlos y aconsejarlos para que alcancen las metas que sus accionistas les fijaron.

No sólo las empresas privadas han recurrido a los servicios del contador público para organizar sus empresas, les implante un sistema de contabilidad o los audite, también el sector gubernamental ha recurrido a este profesionista empleándolos como auditores fiscales, contabilidad, contraloría pública, finanzas públicas, etc.

De lo anterior se desprende que hoy en día, los servicios del Contador Público son solicitados con suma frecuencia, en contraste con lo que acontecía anteriormente, ya que

en muy raras ocasiones era llamado en demanda de sus servicios y esto se debía a que las empresas no estaban tan desarrolladas y sus operaciones eran tan pocas que no ameritaban su intervención.

Con el objeto de dejar sentadas las bases sobre las que hoy en día descansa el trabajo de auditoría financiera, a continuación nos referiremos a la evolución lograda por ella desde su inicio.

## **A) ANTECEDENTES DE LA CONTADURIA PUBLICA**

### **1) Antecedentes Generales**

Los antecedentes históricos que se conocen de la práctica de la contaduría pública los encontramos en el Imperio Romano, en donde las personas que se dedicaban a las actividades contables las expresaban en las llamadas "tesseras Consulares", que eran unas tablillas de marfil o de algún hueso de animal, en las cuales anotaban los nombres de los esclavos o libertos, de su amo o patrón la fecha y la anotación de "Specnatit", es decir, "revisado por". El significado del término spectator es el de auditor o inspector y numerador.

Durante la edad media se fue desarrollando en forma de-

finitiva la partida doble, dejando bases del libro diario, - libro mayor, las cuentas de caja y pérdidas y ganancias.

La función de vigilancia de las sociedades se da por -- primera vez con las grandes compañías holandesas de las Indias, en los siglos XVII y XVIII, las cuales estaban formadas por mercaderes y propietarios de bancos o mercancías, -- que al encontrarse imposibilitados para ejercer la supervisión directa y personal sobre sus negocios, por tener que recorrer grandes distancias, empezaron a encargárselas a personas eligidas por ellos, que generalmente eran contadores independientes.

En el año de 1739 en Milán, se fundó la Asociación de - Profesionistas Independientes, los cuales se dedicaban a la actividad contable; y en 1742 el Gobernador General hizo publicar una tarifa especial para regir los servicios del Contador Público Independiente.

En el año de 1774, Luis de Luque publicó un estudio sobre la Teoría Contable a la que llamó Arte de la Partida Doble Ilustrado. Por esta época el rey de Píamonte Carlos Manuel IV, mandó a organizar de nuevo la profesión contable, -- con la base de ser únicamente la persona autorizada para --- ejercer esta actividad.

Inglaterra es el país en el que más auge tiene la conta  
duría pública. Es en donde el mercantilismo crea un gran Em  
porio. Los cimientos de este gran auge lo van a constituir-  
las compañías por accionistas y se da el inicio de la gran -  
industrialización.

En el siglo XIX, en los Estados Unidos de Norteamérica,  
con las fuertes inversiones inglesas, empezaron a aparecer -  
los contadores ingleses, que con su propio desarrollo econó-  
mico dieron pie al origen del contador profesionalista americana  
no.

En México, por el año de 1845 el Tribunal de Comercio,  
estableció la primera escuela dedicada a estudios comercia-  
les y en el año de 1847, se cerraron sus puertas con motivo-  
de la invasión norteamericana.

En 1854 en Edimburgo, y en 1870, en la ciudad de Lon-  
dres, aparecieron las primeras instituciones de contadores -  
que eran conocidas como "Chartered Accountants".

El 28 de enero de 1854, quien en esa época fue presidente  
de la República el General Antonio López de Santa Anna, -  
dictó un decreto en el cual se fundaba la Escuela Especial -  
de Comercio, con un programa más amplio que el de la primera  
escuela. El 15 de julio del mismo año, se daba preferencia-

a los alumnos de esa escuela, para ocupar las vacantes de -- las oficinas de la Administración Pública.

La Escuela Superior de Comercio y Administración fue -- fundada en 1868, durante el gobierno de Don Benito Juárez, - la cual dependía de la Secretaría de Educación Pública.

En el año de 1887, en Nueva York, la primera agrupación en integrarse fue la "American Association of Public Accountants", su objetivo principal fue la fundación de la Universidad de Nueva York, la cual impartió clases a partir del -- año de 1900, con el nombre de Escuela de Comercio, Contabilidad y Finanzas, cuyo propósito fue el de formar contadores - públicos.

En el aspecto legislativo la primera ley que reglamentó las actividades contables fuè expedida en Nueva York en el - año de 1896.

El 25 de mayo de 1907, sustentó y aprobó el examen de - Contador Público, el señor Don Fernando Diez Barroso a quien se le considera el padre de la profesión contable en México.

Los contadores mexicanos observaron que en Europa y Estados Unidos de Norteamérica se aplicaban nuevos métodos y - sus asociaciones se consolidaban cada vez más, en beneficio-

de los contadores y de su profesión, por lo que en México se adoptó su ejemplo y en el año de 1917, se constituyó la Asociación de Contadores Titulados de México, la cual en el año de 1923 cambió de nombre, quedando así como Instituto de Contadores Públicos Titulados de México.

En el año de 1929, fue incorporada a la Universidad Nacional de México, la Escuela Nacional de México, la Escuela Nacional de Comercio, y para 1966, se le dio el nombre de Facultad de Comercio y Administración.

En el año de 1955, el Instituto de Contadores de México, nuevamente cambió de nombre, quedando así como Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nombre que conserva hasta la fecha. Dicho cambio fue con el fin de darle carácter nacional al instituto y así agrupar a los institutos regionales de contadores públicos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos se consolidó al publicar en el código de ética profesional el siguiente requisito: "Un criterio libre e imparcial al examinar las cuentas y emitir una opinión respecto de los Estados Financieros".(1)

---

(1) Walle García María Aurora. El Contador Público y la Auditoría. Cta. p. Pág. 12. Tesis UNAM, año 1969.

En el año de 1949, se fundó el Colegio de Contadores Públicos de México, con la finalidad de agrupar a los contadores públicos, con base al artículo 44 de la Ley Reglamentaria de los artículos 4 y 5 de la Constitución, promover y -- mantener el crédito de la profesión, así como proteger los -- intereses individuales y colectivos, y su objetivo primordial es uniformar los criterios aplicables a la profesión -- contable.

## 2) Antecedentes de la Auditoría

### a) Auditoría Interna

A principios del siglo XX, fue creada la personalidad de "Perito en Cuestión Contable", el cual desarrollaba la actividad de auditor, y cumplía con la misión de detectar y -- prevenir fraudes, así como la localización de errores.

En un principio, la auditoría interna sólo se consideraba un auxiliar para el departamento de contabilidad, sus funciones eran: localización del mal uso de fondos y errores de la misma contabilidad, ya que por esa época no existían aparatos mecánicos de registro y las posibilidades de error -- eran muy numerosas.

Hoy en día la auditoría interna ha tomado nuevos matices tanto en lo operacional como en lo administrativo, por --

lo cual es aplicable en las grandes empresas debido a la magnitud de sus movimientos y operaciones, además de que cuentan con recursos monetarios suficientes.

Sin embargo, para la pequeña empresa, el dueño es quien ejerce realmente la función de auditor interno, ya que sus movimientos y operaciones son mucho menores comparados con las grandes empresas. Así el pequeño empresario puede supervisar directamente su empresa, evitando irregularidades, errores, etc., con el fin de vigilar las utilidades de la misma.

El origen de los departamentos de auditoría interna, son consecuencia del crecimiento de las empresas y de los sistemas de los mismos, originando así la descentralización en las organizaciones, con el consiguiente aumento de la delegación de auditoría. Haciendo casi imposible la revisión detallada por parte del contador público independiente. Con esta situación se crea la necesidad de aumentar controles, ocupando así la auditoría interna un papel más importante dentro de las empresas.

Un índice más en la evolución de la auditoría interna lo va a constituir la agrupación profesional que se ha venido desarrollando.



El Instituto Auditores Internos, en la Ciudad de Nueva-York, institución reconocida a nivel mundial en el campo de la auditoría interna, fue fundada en el año de 1941, agrupando a 24 miembros y en la actualidad cuenta con 2,500 entidades públicas y privadas.

En México, se crea el Instituto Mexicano de Auditores Internos el cual es un organismo profesional legalmente constituido el 3 de julio de 1984, con carácter de Asociación Civil.

La misión del Instituto Mexicano de Auditores Internos es buscar y propiciar un mejoramiento constante de la práctica profesional de la auditoría interna, que redunde en el fortalecimiento del prestigio de esta profesión y de quienes la practican.

El objetivo principal del Instituto es la superación profesional de sus miembros.

Los objetivos fundamentales del Instituto Mexicano de Auditores Internos son:

- Dictar normas sobre la actuación del auditor interno para que ellos puedan medir sus propios avances y las empresas en las que laboran puedan definir mejor sus expectativas de lo que el auditor interno deba ofrecer.

- De las normas y procedimientos de auditoría interna, - el pugnar por la unificación de criterios y la aceptación de sus asociados.

- Difundir y emitir el código de ética al que debe ape- garse las actividades del auditor interno.

- Mantener y desarrollar la unión y cooperación entre - los profesionales dedicados a la práctica de auditoría inter- na agrupándolos mediante una afiliación individual en Insti- tuto Mexicano de Auditores Internos.

- Incrementar el prestigio de la auditoría interna, me- diante la investigación, capacitación y divulgación de cono- cimientos relacionados con esta disciplina.

- Mantener y establecer lazos con otros organismos pro- fesionales o docentes, empresas públicas o privadas para la- solución y la identificación de aspectos que permitan elevar la calidad de auditoría interna y el control en general den- tro de las organizaciones.

#### b) Auditoría Externa

En el siglo XIX, como consecuencia del crecimiento de - las empresas, se necesitaba un elemento que les proporciona- ra seguridad, tanto a los capitalistas como a los administra- dores, y es entonces cuando aparece la auditoría de Estados- Financieros; y el Parlamento Inglés dicta leyes reconociendo la intervención obligatoria de la auditoría para determina- das empresas.

## B) CAMPOS DE ACCION DEL CONTADOR PUBLICO

Como mencioné en el apartado anterior, el Contador Público ha logrado obtener mayor confianza de las empresas y del público en general. En la actualidad el Contador Público es un profesionalista que presta diversos servicios a la sociedad, ya sea que actúe en forma independiente o dentro de la organización de una empresa.

Las áreas de actuación más comunes del contador público son las siguientes:

a) Contabilidad.- Efectuando apertura de libros por inicio de operaciones, formulación de estados financieros, interpretación y análisis de estados financieros, prestación de servicios técnicos actuando como funcionario, etc.

b) Auditoría Contable o Financiera.- Efectuando auditoría de estados financieros, auditorías especiales, auditorías detalladas, etc.

c) Auditoría Interna.- Su función consiste en valuar si se está cumpliendo con las políticas y procedimientos preestablecidos, si los recursos están siendo utilizados para los fines fijados y si la información financiera proporcionada es correcta.

d) Finanzas.- Asesorar a las empresas respecto a las fuentes y formas de crédito a clientes, establecimiento y re

visión a las políticas de dividendos, manejo de inversión de fondos, etc.

e) Organización Contable y Organización Departamental.- En la organización contable efectuando actividades como identificación de operaciones, establecer los informes que vayan a producirse, formulación de manual de políticas, etc.

En la organización departamental el contador público -- puede efectuar la organización de cualquier departamento o -sección, porque cuenta con los conocimientos amplios y suficientes para conocer los elementos que deben coordinarse, -- planearse y encauzarse para el objetivo propuesto.

f) Fiscalía.- Efectuando actividades como determinación del régimen fiscal, elaboración de declaraciones, gestiones- y representación ante el fisco, etc.

g) Asesoría administrativa.- Sin la administración no - sería posible llevar a cabo la marcha de una empresa, puesto que el proceso administrativo da pie a todos los dirigentes- de cualquier nivel a tomar decisiones y órdenes que sean ne- cesarios para el bien de la empresa. El Contador Público -- puede ser director de una empresa, si a sus conocimientos -- profesionales los complementara con un amplio y concreto co- nocimiento de la empresa y de sus fines.

h) Otros Tipos de Asesoría.- En este campo el Contador- Público puede trabajar en conjunto con cualquier otro profe- sional, ya sea un abogado, economista, administrador para so lucionar asuntos y regular situaciones de una empresa.

i) Auditoría Administrativa Operacional.- El Contador--Público al efectuar una auditoría administrativa revisa y --evalúa las políticas, decisiones, procedimientos y objetivos del factor humano en todos sus niveles, examinar la estructu ra orgánica de la empresa y el uso de recursos físicos y hu manos.

La auditoría operacional es una actividad cuyo propósi to fundamental es prestar servicios a la administración, re visa los procedimientos existentes en la empresa.

j) Contraloría.- La función de la contraloría es el de información de la empresa, pues precisamente forma equipo -- con la dirección general para disponer de los medios neces arios que vigilen, controlen y decidan sobre las operaciones y resultados de la unidad que se trate.

k) En el Sector Gubernamental.- Ejerciendo actividades de contabilidad gubernamental, finanzas públicas, contralo ría pública, administración pública.

l) En el Ambiente Profesional.- Ejerciendo actividades como catedrático en instituciones docentes, funcionario de - instituciones docentes, en agrupaciones o asociaciones, acti vidades en los colegios de contadores públicos y en el Insti tuto Mexicano de Contadores Públicos, Asociación Civil.

m) En otros Sectores Socioeconómicos.- Ejerciendo acti vidades como asesor sindical, asesor o funcionario en el mer cado financiero, interventor y comisionario de sociedades -- anónimas.

## C) EL PAPEL DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR

El Contador Público al trabajar como auditor, realiza - la revisión profesional del examen de libros de contabilidad, registros, documentos y comprobación correspondiente, ya sea de una persona, institución, empresa, de una oficina pública, etc. Con el objeto de determinar la exactitud e inexactitud de las cifras mostradas, de informar y dictaminar acerca de ellas.

El auditor moderno debe ser un individuo con talento, - capaz de tomar decisiones vitales. Asimismo, poseer el coraje y la fortaleza de carácter suficiente para atenerse a sus convicciones personales.

La auditoría ofrece al profesionista una oportunidad -- que es rara en otros campos de la actividad, como son: la de decidir y juzgar casi diariamente, lo que está bien y lo que está mal, sostener decisiones y juicios haciendo caso omiso a las presiones que les puedan ser impuestas.

### 1) Auditor Interno

Es común que las personas ajenas a la carrera de contaduría pública, confundan a la auditoría interna con la auditoría externa, ya que normalmente son practicadas por contadores públicos, además por lo regular, la auditoría interna-

en muchos casos es llevada por una persona con amplios conocimientos de la empresa y cierta preparación profesional o por un pasante de Contador Público.

El auditor interno ha dejado de ser el verificador de conciliaciones, observador de inventarios o depurador de cuentas, convirtiéndose en factor imprescindible de la moderna administración, que vigila las más diversas actividades, observando que la organización cumpla con las políticas y metas establecidas y aportando ideas de una manera constructiva, de forma que coadyuve al logro de los objetivos de la empresa.

El dinámico ambiente de los negocios y el auge cada vez mayor de la auditoría interna, exigen que la persona que se dedica a esta actividad, tenga una mayor preparación profesional y una mejor organización. Por lo que actualmente muchas empresas solicitan un Contador Público Titulado para el puesto de auditor interno.

Es importante saber que por medio de los reportes de la auditoría interna, la dirección de la empresa conoce las deficiencias que existen en las diferentes áreas, tanto administrativas como contables, operativas, de procedimientos, etc. Además, que exista una adecuada independencia del auditor interno en la empresa, ya que el grado de independencia

que él tenga, depende de que el programa de auditoría sea -- realmente efectivo.

## 2) Auditor Externo

La auditoría externa por lo regular es realizada con fi nes de obtener un dictamen de estados financieros, que de -- acuerdo con la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, úni camente, un Contador Público Titulado está facultado para -- dictaminarlos. El dictamen del Contador Público no sólo es de interés para los aspectos fiscales, sino también es fuente de información para los inversionistas, acreedores y pú-- blico en general.

Con lo anterior, no queremos decir que la auditoría ex-- terna no pueda efectuar otro tipo de trabajos de carácter es pecial.

Al revisar la contabilidad y políticas financieras de - determinada empresa, el Contador Público se encuentra frecuen-- temente, con problemas comunmente vinculados con la ética de los negocios y de su administración, ya que su función es de primordial importancia para la sociedad, pues es la única -- persona ajena a la empresa, que periódicamente hace aprecia-- ciones y se informa sobre los resultados de la operación de los negocios.



Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, constituyen el factor principal de la opinión del auditor -- respecto de los estados financieros, ya que han sido presentados imparcialmente. Los principios de contabilidad son -- normas adecuadas, sin las cuales la auditoría financiera sería sumamente difícil.

Muchas administraciones de empresas no emprenden negocios, hasta no revisar con los auditores que los asesoran la posibilidad de preveer las consecuencias que pueden presentarse al adquirirlos.

Durante una auditoría todos los registros del cliente deben estar disponibles para su examen. Si por algún motivo algunos registros no se muestran al auditor, él debe cerciorarse de que la información que contengan no esté relacionada con las cuentas que examina.

Cuando el Contador Público hace entrega del dictamen e informe, se dirige al Consejo de Administración o a los accionistas, pero él sabe que una vez hechos públicos los esta dos financieros e informe, su responsabilidad se extiende a terceros.

## CAPITULO II

### CONTROL INTERNO

#### PREFACIO

- A) IMPORTANCIA CRECIENTE DEL CONTROL INTERNO.
- B) CONCEPTO DEL CONTROL INTERNO.
- C) OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.
- D) ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.
- E) METODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.
- F) INFLUENCIA DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO  
SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y DICTAMEN.

## **PREFACIO**

Antiguamente el Contador Público independiente tenía -- que elaborar considerables asientos de ajuste, así como revisar todas las operaciones, antes de emitir un dictamen limpio sobre los estados financieros examinados.

En la actualidad, hay mayor entendimiento entre gerentes y contadores públicos, acerca de sus responsabilidades y su independencia para desempeñarlas. Todo esto junto con el deseo común de obtener resultados contables y confiables, ha fomentado el deseo de colaboración para beneficio mutuo.

Hoy en día, muchas personas interpretan el término control interno como los mecanismos que tiene una empresa, para que el personal no cometa errores y fraudes. Estas medidas en realidad forman parte del control interno por lo que uno de sus objetivos básicos es el de promover la eficiente operación de la empresa.

El control interno está formado por medidas de seguridad para proteger a la empresa contra fraudes, asegurar la confiabilidad de los datos contables que se utilizan para la toma de decisiones, proporcionándole a la administración la confianza de que todo funcione adecuadamente.

Sin embargo, es importante considerar que existen limitaciones inherentes a cualquier sistema de control interno - como pueden ser: el cometer errores en la ejecución de procedimientos de control, incomprensión de las instrucciones por descuido o de otros factores humanos.

El ampliar un sistema de control interno en una empresa, muchas veces está limitado por cuestión de costos, generalmente costaría más que la justificación misma de la amenaza de pérdida por fraudes.

La eficacia del control interno es muy importante para la veracidad de los datos financieros, con lo que se logra que la administración de la empresa asuma sus responsabilidades en forma adecuada.

Corresponde a la administración, no al auditor, cuidar de que se establezca una estructura adecuada para minimizar la posibilidad de que los errores e irregularidades queden sin detectar. Las decisiones que toma la administración se con

vierten en política de la empresa; para que sea efectiva esta política debe comunicarse a toda la empresa y seguirse -- persistentemente.

Para el Contador Público independiente, el control interno es sumamente importante, porque la calidad de éste más que otro factor, va a determinar el modelo de su examen. El auditor externo estudia y evalúa el sistema de control interno a fin de determinar la naturaleza, el grado de las pruebas necesarias para el trabajo de auditoría, y así poder expresar una opinión en cuanto a lo razonable de los estados financieros.

Los auditores plasman en sus papeles de trabajo una descripción del sistema de control interno. Después, llevan a cabo pruebas de cumplimiento para determinar qué tan efectivo es el sistema. La evaluación crítica de las debilidades y eficiencia del control interno es el primer paso en el proceso de la auditoría. En la evaluación del control interno los auditores ampliarán o limitarán su programa de auditoría y sus pruebas sustantivas de acuerdo con las circunstancias que se presenten.

El estudio y evaluación de los controles internos, hecho por los auditores internos de las empresas medianas y grandes, han cobrado mayor importancia. El auditor no sólo-

comprueba la existencia del cumplimiento, sino también que - el grado de incumplimiento tenga un nivel tolerable.

**A) IMPORTANCIA CRECIENTE DEL CONTROL INTERNO**

La importancia que tiene el control interno se debe a - lo siguiente:

1) La magnitud y el alcance de las empresas ha llegado a un punto en que su estructura organizativa se ha vuelto ex tensa y compleja. Y para controlar sus operaciones la admi- nistración necesita de muchos informes y análisis.

2) La administración se encarga de tener un sistema ade cuado de control interno para proteger el activo de la empre sa, prevenir y descubrir errores y fraudes.

3) La verificación y la revisión, que son esenciales pa ra el buen funcionamiento del control interno, reducen la po sibilidad de que los errores y los intentos de fraude queden sin ser descubiertos por un periodo prolongado. Esto permi- te a la administración depositar mayor confianza en la vera- cidad de los datos.

**B) CONCEPTO DEL CONTROL INTERNO**

A continuación mencionaremos algunas definiciones que a

nuestro parecer engloban las características deseadas del -- control interno:

"El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define de la siguiente manera:

"El Control Interno comprende el plan de organización - y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la - adherencia a las políticas prescritas por la administración".  
(2)

El Contador Público Charles A. Bacon lo define como:

"El Control Interno se denomina al conjunto de normas - mediante las cuales se lleva a cabo la administración dentro de una organización y también a cualquiera de los numerosos- recursos para supervisar y dirigir una operación determinada o las operaciones en general".(3)

El Contador Público Walter Meigs lo define como:

- 
- (2) Cta. p. Pág. Control interno por objetivos y ciclos de - transacciones y el muestreo estadístico auditoría Pág. - 10, Ed. IMCP, año 1989.
- (3) Cta. p. Pág. Manual de Auditoría Interna de Charles A. - Bacon, Pág. 5, año 1982, Editorial Uteha.

"El control interno consta de todas las medidas empleadas por una organización para:

- 1) Proteger los activos en contra del desperdicio, fraude y el uso ineficiente.
- 2) Promover la exactitud y la confiabilidad en los registros contables.
- 3) Alentar y medir el cumplimiento de las políticas de la compañía.
- 4) Evaluar la eficiencia de las operaciones". (4)

El Contador Público Eric L. Kohler lo define como:

"En su más amplio sentido, control interno es la metodología general según la cual se lleva a cabo la dirección de un organismo. El control interno es el medio por el cual se realiza la política administrativa". (5)

El Contador Público Joaquín González Morfín lo define como:

"El control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para ob

---

(4) Principios de Auditoría. Walter Meigs. Ed. Diana. Cta. p. Pág. 163, año 1985.

(5) Auditoría. Eric L. Kohler, Ed. Diana, Cta. p. Pág. 123, año 1982.



tener una información más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa preescrita". (6)

Con base a las definiciones antes mencionadas podemos definir al control interno de la siguiente manera:

"Es un conjunto de normas y procedimientos adoptados en una empresa, para la protección de los activos de la misma, verificar la información financiera en cuanto a su exactitud y confiabilidad; y fomentar la adhesión a la política administrativa establecida a fin de que las políticas reditúen en una operación más eficiente.

El personal de auditoría interna debe revisar los controles internos administrativos y contables.

El auditor externo al revisar el control interno de la empresa da mayor importancia, principalmente, a los controles internos de aspecto contable, ya que algunos controles internos no tienen relación con los estados financieros y en consecuencia relativamente no son de su interés. La revi-

---

(6) Auditoría 1. C.P. Israel Osorio Sánchez. Ed. Ecasa, Cta. p. Pág. 149, año 1983.

sión de los controles administrativos, generalmente, no queda bajo su responsabilidad del auditor externo, cuyo objetivo es dictaminar los estados financieros.

Por lo tanto al hablar del control interno sólo nos referimos al control interno contable.

El control interno contable comprende el plan de organización, procedimientos registros que están diseñados para -- llegar a la seguridad de que:

1) Las operaciones sean realizadas con autorización de la administración.

2) Las operaciones sean registradas para permitir la -- elaboración de los estados financieros y los datos relativos a la custodia de los activos de la empresa.

3) El acceso a los activos sea permitido sólo con autorización de la administración.

4) los activos existentes sean comparados con los datos registrados de la custodia de éstos y se tomen las medidas - necesarias con respecto a alguna diferencia.

### C) OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

Los objetivos básicos del control interno son:

1) Salvaguardar los activos de la empresa.

- 2) Obtener la información financiera confiable y exacta.
- 3) Promover la eficiencia operativa.
- 4) Adherirse a las políticas establecidas por la administración.

Salvaguardar los activos de la empresa y obtener la información financiera confiable y exacta, se le conoce como control interno contable.

Asimismo, el promover la eficiencia operativa y la adhesión a las políticas establecidas por la administración, se refieren al control interno administrativo.

Los objetivos generales son:

- 1) Autorización.

Las operaciones se deben realizar de acuerdo con la autorización de la administración.

- 2) Procesamiento y clasificación de transacciones.

Las operaciones deben registrarse para permitir la elaboración de los estados financieros, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- 3) Salvaguarda física.

A los activos debe permitirse el acceso, sólo con autorización de la administración.

#### 4) Verificación y evaluación.

Los activos existentes deben ser comparados periódicamente con los datos registrados, y si existe diferencia aplicar las medidas necesarias.

### D) ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

De conformidad con el boletín E-02 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, relativo al estudio y evaluación del control interno, éste se puede agrupar en 4 grandes grupos siendo éstos:

#### 1) Organización.

La organización se encarga de unificar y determinar las actividades necesarias para que se lleven a cabo los objetivos: delega autoridad en todos los niveles jerárquicos y fija responsabilidades a los recursos humanos, para el mejor logro de sus fines.

Los elementos del control interno que intervienen en la organización son los siguientes:

a) Dirección: es responsable de la toma de decisiones y de las políticas generales de la empresa; establece y supervisa la comunicación.

b) Coordinación: es responsable de adaptar las obliga--

ciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa para que funcionen con equilibrio, integrando un solo organismo y evitando así, el entorpecimiento de las funciones.

c) División de labores: debe quedar bien definida la independencia de las funciones de operación desde su inicio -- hasta su registro.

La división de labores impide que una misma persona al realizar una determinada operación, pueda influir en la forma que adopte su registro o en la posesión del bien que involucra la operación.

d) Asignación de Responsabilidades: que se implante en forma clara y precisa los nombramientos dentro de la empresa, para que los recursos humanos puedan identificar quiénes son los superiores y subordinados, su jerarquía, delegar responsabilidades y asignar facultades.

## 2) Procedimientos.

El control interno no sólo es tener una adecuada organización, sino que es necesario que sus principios se apliquen a la práctica y garanticen una buena organización.

Los elementos que intervienen son los siguientes:

a) Planeación y Sistematización: la empresa debe contar con una planeación estratégica de las operaciones que van a desarrollarse y es deseable que cuente con instructivos so-

bre las funciones de la dirección, coordinación, división de labores, sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos deben llevar la forma de manuales de procedimientos cuyos objetivos son los de asegurar que el personal cumpla con sus funciones, uniformar los procedimientos, reducir errores, eficiente entrenamiento del personal, eliminar o reducir órdenes verbales y decisiones apresuradas.

b) Registros y Formas: se debe procurar tener procedimientos adecuados para el registro correcto y completo de todas las operaciones que realiza la empresa.

c) Informes: un elemento importante de control es la información interna de la empresa. Esto lleva a la preparación de estados financieros periódicos para que los interesados tomen decisiones.

No sólo basta tener una información periódica, también se necesita un estudio cuidadoso del personal interesado que posea capacidad y autoridad suficiente para analizar e interpretar la información financiera con objeto de corregir deficiencias y tomar decisiones.

### 3) Personal.

La empresa debe contar con un personal idóneo para sus actividades diarias. Deben realizarse estudios y evaluaciones para colocar a cada persona en el puesto ideal.

Los elementos que intervienen son los siguientes:

a) Entrenamiento: es importante que se cuente con programas de entrenamiento actualizados, para que el personal encargado desempeñe mejor sus funciones. El mayor grado de control interno logrado, permitirá que cada empleado identifique claramente sus funciones y sus responsabilidades.

b) Eficiencia: se deben tener métodos especiales o programas de trabajo con los cuales el trabajador desempeñe sus funciones en forma eficiente..

c) Moralidad: la moralidad del personal es uno de los elementos importantes del control interno. Es importante -- que la empresa cuente con un departamento de selección de -- personal que fije los requisitos mínimos de admisión e informe a la dirección los intereses del personal a aceptar.

Algunas políticas tendientes a motivar al personal son: vacaciones periódicas, rotación del personal, permisos a estudiantes, etc.

Un complemento de la moralidad son las fianzas de fidelidad para proteger a la empresa de manejos indebidos.

d) Retribución: al trabajador debe retribuírsele en forma justa para que se sienta a gusto y desarrolle su trabajo con entusiasmo y eficiencia.

Los elementos más importantes del control interno son: -- remuneración adecuada, planes de incentivos, pensiones por -

vez, ahorros, premios, la oportunidad que se le brinde para depositar sugerencias, etc.

#### 4) Supervisión.

La supervisión se ejerce en los diferentes niveles por diferentes funcionarios y empleados.

Al planear e implantar un sistema de control interno, - debe de vigilarse constantemente, siendo la vigilancia ejercida por el auditor interno.

El auditor interno debe proponer medidas correctivas al sistema de control interno de acuerdo con las necesidades de la empresa.

### E) METODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor debe plasmar en sus papeles de trabajo el -- examen del control interno y sus conclusiones con el fin de:

- 1) Que cumplió con la norma de auditoría relativa al estudio y evaluación del control interno.
- 2) Fundamentar el alcance y extensión de las pruebas de auditoría, así como la oportunidad de las mismas.
- 3) Que en caso de conflictos compruebe su estudio.
- 4) Ahorro en tiempo y esfuerzo para posteriores auditorías.



Una evaluación correcta de las funciones, operaciones y actividades de la empresa, deben considerar la recopilación y análisis de la información necesaria, para establecer criterios válidos o estándares, ya que por medio de éstos van a juzgarse los resultados y objetivos al formular juicios.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos sugiere en el Boletín F-05 que la evaluación del control interno haga constar en los papeles de trabajo, utilizando uno de los siguientes métodos:

1) Método descriptivo.- Consiste en narrar diversas características del control interno, clasificadas por actividades de los departamentos o funcionarios y empleados, y los registros de contabilidad que forman parte del sistema.

2) Método de Cuestionarios.- Consiste en emplear una serie de preguntas previamente elaboradas relativas a los aspectos del control interno, para ser contestadas en las oficinas de la empresa sujeta a examen.

El cuestionario es formulado de tal manera, que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema implantado y las respuestas afirmativas indican una adecuada medida de control.

3) Método Gráfico.- Consiste en preparar gráficas de flujo que siguen los documentos importantes en el sistema implantado, o bien, presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos en vigor para las distintas actividades o departamentos.

El método más usual es el de cuestionarios; aunque se puede hacer una combinación de los tres métodos para lograr una información más veraz y completa del control interno.

El análisis de la información que se obtiene, representa un trabajo fundamental del auditor en su evaluación, ya que de nada le servirá contar con una suficiente cantidad de información si no los analiza adecuadamente.

#### **F) INFLUENCIA DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y DICTAMEN**

La influencia de la evaluación es determinante para el alcance y oportunidad de las pruebas de auditoría.

El examen del control interno sobre algunos aspectos básicos que tienen influencia directa en los registros contables, son verificados en cada examen de estados financieros.

Lo anterior va a garantizar al auditor una mayor con-

fianza en el control interno, ya que los registros contables conducen a la obtención de los estados financieros.

## CAPITULO III

### AUDITORIA INTERNA

#### PREFACIO

A) DEFINICION.

B) OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTERNA.

C) NORMAS DE AUDITORIA.

D) TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

E) TIPOS DE AUDITORIA.

F) AUDITORIA INTERNA Y SU LOCALIZACION.

G) RESPONSABILIDAD, OBLIGACIONES, AUTORIDAD, INDE  
PENDENCIA Y REQUISITOS DEL AUDITOR INTERNO.

H) PAPELES DE TRABAJO.

I) INFORME.

## PREFACIO

La función de la auditoría interna, sirve de apoyo a la administración para el cumplimiento de sus responsabilidades.

La administración es la única responsable de establecer normas y políticas para la protección de sus activos, la obtención de una información financiera veraz, oportuna y confiable, así como el de obtener eficiencia en la ejecución de las operaciones de la misma. Estas responsabilidades constituyen los objetivos del control interno.

El personal de auditoría interna constituye un componente básico para el control interno eficaz, por lo que el trabajo del personal de auditoría interna consiste en la investigación y la apreciación del sistema mismo, además de que la eficiencia de los departamentos que tiene la empresa cumplan con las funciones que se les han asignado.

Los auditores internos como representantes de la administración, se interesan en determinar si los departamentos que tiene la empresa cumplen con las funciones que se les han asignado.

Los auditores internos como representantes de la administración, se interesan en determinar si los departamentos o sucursales cumplen con las políticas y objetivos de la empresa o si tienen el personal adecuado, si cumplen con la función de la protección de los activos fijos y otros activos y en general, si llevan a cabo su función de acuerdo con el plan general y la organización de la empresa.

La Universidad Nacional Autónoma de México, en el año de 1988, realizó una encuesta cuyo objetivo fue determinar la utilidad que aporta la auditoría interna; los resultados arrojados se publicaron en el folleto de especialización en auditoría interna y son los siguientes:

El 70% de los profesionistas entrevistados, han adquirido sus conocimientos a través del ejercicio profesional y el 30% han estudiado por su cuenta y tomado cursos sobre el tema.

Respecto a la pregunta de la utilidad que este departamento proporciona, se detectó lo siguiente:

- 1.- Da soporte a la administración.
- 2.- Apoya a la alta dirección.
- 3.- Permite mayor control.
- 4.- Ayuda a optimizar los sistemas.
- 5.- Se alcanza una mayor eficiencia en el ejercicio de la empresa.

6.- Es una ayuda al titular en su búsqueda de lograr -- los objetivos.

El crecimiento que registró el área de auditoría interna en los últimos diez años, ha sido de gran importancia y - utilidad para la alta dirección; dicho crecimiento ha provocado la necesidad de la especialización de la auditoría interna, por lo que las empresas requieren, tanto en calidad - como en cantidad, de estos profesionistas.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha promovido la difusión de esta función, a través de seminarios de alto nivel, así como diversos cursos tendientes a difundir los objetivos de la auditoría interna y capacitar a quienes desarrollen esta actividad.

Como consecuencia de este crecimiento se ha formado el Instituto Mexicano de Auditores Internos (IMAI) que pretende, esencialmente, incrementar la capacidad de los auditores internos y el reconocimiento de su función.

Asimismo, la Facultad de Contaduría y Administración de la Universidad Nacional Autónoma de México, tiende a dar una respuesta académica, por lo que ya existe la maestría en esta especialidad.

¿Porqué esta necesidad de personal especializado?

Porque no se ha visto satisfecha por las universidades, dado que las carreras generalmente proporcionan profesionistas (Contador Público o Licenciado en Administración de Empresas) que sólo cursaron en forma superficial una o dos materias de dicha especialización, faltándoles así los conocimientos requeridos para el desarrollo profesional de sus funciones en esta área.

#### A) DEFINICION

A continuación se transcriben algunas definiciones que a nuestro parecer, enmarcan ampliamente el concepto de auditoría interna:

El Instituto de Auditores Internos de Estados Unidos de Norteamérica la define de la siguiente manera:

"Auditoría Interna es una actividad independiente de -- evaluación establecida dentro de una organización como un -- servicio de la misma organización.

Es un control cuyas funciones consisten en examinar y -- evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles".<sup>(7)</sup>

El C.P. Charles A. Bacon la define de la siguiente manera:

---

(7) Conoce las Auditorías de Santillana González, Cta. p. -- Pág. 190, Ed. Ecasa, año 1990.



"Es una actividad de evaluación independiente de una organización, cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas, como base para la prestación de un servicio efectivo a los más altos niveles de la dirección. Expresado de otro modo, es un control administrativo que funciona sobre la base de la medición y evaluación de otros controles". (8)

De la definición del Contador Público Eric L. Kohler, - que se encuentra en el diccionario para contadores, hicimos un extracto de ella, que para nuestro modo de ver es lo más importante:

"La auditoría interna, ejercida por personal de la organización como una función de asistencia y asesoramiento de alto nivel, constituye un importante elemento del control interno; la aplicación más satisfactoria de la auditoría interna se encuentra allí donde su nivel jerárquico es el más alto y sus funciones delegadas las más amplias.

La responsabilidad del auditor interno en el desarrollo, mantenimiento y evaluación de la suficiencia del control interno, constituye su principal contribución al propósito de-

---

(8) Manual de Auditoría Interna, C.P. Charles A. Bacon, Cta. p. Pág. 2, Ed. UTEHA, año 1982.

evitar fraudes o de hacer posible su inédito descubrimiento, mediante la tramitación de los métodos y controles de operación diarios.

Algunos fraudes son descubiertos a través de las técnicas de comprobación normales del programa del auditor interno. Se considera asimismo, que es función de la auditoría interna la prevención de aquéllos, mediante la recomendación de adecuadas medidas de protección, como parte de los procedimientos de operación, más bien que el descubrimiento del fraude una vez cometido.

En cualquier organización, la auditoría interna puede ser una ayuda para la administración, con la única limitación de la capacidad y experiencia del propio auditor interno".(9)

Con base a las definiciones antes mencionadas podemos concluir a la auditoría interna de la siguiente manera:

"Es un órgano de vigilancia para la revisión de la contabilidad, finanzas u otros departamentos que sirven de base para la administración, mide y evalúa la efectividad de los

---

(9) Manual de Auditoría Interna, C.P. Charles A. Bacon, Cta. p. Pág. 3, Ed. UTEHA, año 1982.

controles y verifica que se estén llevando a cabo las políti-  
cas y procedimientos previamente establecidos por la empresa.

En resumen es un control de controles".

**B) OBJETIVOS DE LA AUDITORIA INTERNA**

El objetivo principal de la auditoría interna es propor-  
cionar un servicio a la administración, que compruebe el co-  
rrecto control y contabilización de las operaciones de la em-  
presa con el fin de obtener un beneficio económico para ella.

Resumiendo lo anterior, es el de promover la eficiencia  
de las operaciones con la mira de obtener mayores utilidades  
para la empresa.

Para cumplir con este objetivo principal se debe consi-  
derar lo siguiente:

- 1.- Reducción de costos innecesarios.
- 2.- Incrementar la eficiencia de la operación.
- 3.- Eliminación del mal uso de los activos de la empre-  
sa.
- 4.- Revisión total o parcial de los estados financieros.
- 5.- Evaluar, verificar y proporcionar controles conta-  
bles, financieros y de operación.
- 6.- Asesorar a todo el personal de la empresa en el de-  
sempeño de sus funciones y responsabilidades, proporcionándo

les evaluaciones, recomendaciones e información relacionada con su puesto.

7.- Revisión de los sistemas establecidos para poder -- asegurar el cumplimiento de las políticas, planes, procedimientos y ordenamientos legales que pueden provocar un impacto en las operaciones y en los reportes.

8.- Comprobar la existencia de un correcto control in--terno, y que éste se cumpla en todas las áreas de la empresa.

9.- Protección adecuada sobre los activos de la empresa.

10.- La política de la empresa debe cumplirse en forma establecida.

11.- Que exista una adecuada protección en la empresa - contra fraudes y otras irregularidades, y si es el caso in--vestigarlas.

12.- La delegación de funciones y métodos de trabajo de--ben ser adecuados y eficaces.

13.- Las transacciones hechas en el día deben ser registradas correctamente y con oportunidad.

14.- Se deben llevar a cabo auditorías especiales a pe--tición de la dirección general.

15.- La adopción de una política, plan o procedimiento debe ayudar a contribuir al funcionamiento general de la em--presa.

16.- Se debe llevar a cabo la selección y adiestramien--to del personal que vaya a ayudar al departamento de audito--ría interna.

17.- La comunicación interna de la empresa debe ser fidedigna, así como transmitirse en forma adecuada y oportuna a los niveles de dirección y ejecución.

Considerando la amplitud de las funciones de la auditoría interna, los objetivos antes señalados son los que revisten mayor importancia.

### C) NORMAS DE AUDITORIA

El desarrollo y evaluación de la auditoría interna ha dado lugar al establecimiento de sus normas para el ejercicio de la profesión. El Instituto Mexicano de Auditores Internos, en el año de 1985 emitió un boletín denominado "Normas para la práctica de la Auditoría Interna", y son las siguientes:

1.- Independencia.- Los auditores internos deben ser independientes en las actividades que auditan.

a) Nivel Organizacional.- Debe tener el auditor un nivel jerárquico dentro de la empresa, que le permita el cumplimiento de sus responsabilidades.

b) Objetividad.- En el desarrollo de las auditorías deben de ser objetivos.

2.- Conocimiento Técnico y capacidad profesional.- Las-

auditorías deben realizarse con la capacidad y debido cuidado profesional, esto es, respecto al departamento de auditoría interna.

a) Personal.- El departamento de auditoría interna debe asegurarse que la experiencia técnica y la formación académica de los auditores, sea la apropiada para la realización de las auditorías.

b) Conocimiento.- Experiencias y disciplinas necesarias para llevar a cabo sus responsabilidades.

c) Supervisión.- El departamento de auditoría interna debe asegurarse que las auditorías sean supervisadas en forma apropiada.

Las siguientes normas se refieren al auditor interno:

d) Cumplir con las normas de auditoría.- Debe cumplir con las normas profesionales de conducta.

e) Conocimientos, experiencias y disciplinas.- Debe poseer estas características esenciales para realizar auditorías.

f) Relaciones humanas y comunicación.- Debe tener un trato adecuado y habilidad para comunicarse.

g) Desarrollo profesional continuo.- Debe mantener su competencia técnica a través de la educación continua.

h) Debido cuidado profesional.- Debe ejercerlo para realizar sus auditorías.

3.- Alcance del trabajo.- Debe abarcar el examen y eva-

luación de la adecuación y efectividad del sistema del control interno, de la organización y de la calidad en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.

a) Confiabilidad e integridad de la información.- Debe verificar la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional, así como los métodos empleados para reportar, medir, clasificar e identificar dicha información.

b) Cumplimiento con las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos.- Debe revisar constantemente los sistemas establecidos para asegurar que se cumplan con las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos que puedan tener impacto significativo en las operaciones e informes. Debe determinar si la organización está cumpliendo con ellos.

c) Salvaguarda de los activos.- Debe revisar la corrección de los métodos de salvaguarda de los activos y verificar la existencia de los mismos.

d) Uso eficiente y económico de los recursos.- Debe evaluar la economía y eficiencia con que son empleados los recursos.

e) Cumplimiento de los objetivos y metas para operaciones y programas establecidos.- Debe verificar las operaciones o programas, para cerciorarse si los resultados son consistentes con los objetivos y metas establecidos. Si las operaciones o programas se llevan a cabo como se planearon.

4.- Realización del trabajo.- El trabajo debe incluir - la planeación de la auditoría, el examen y la evaluación de la información, la comunicación de los resultados y el seguimiento.

a) Planeación.- El auditor interno debe planear cada auditoría.

b) Examen y evaluación de la información.- Debe interpretar, documentar y analizar la información para apoyar los resultados de la auditoría.

c) Comunicación de los resultados.- Debe reportar los - resultados del trabajo de la auditoría.

d) Seguimiento.- Debe realizar el seguimiento de las recomendaciones, para asegurarse que se tomaron las acciones - necesarias sobre los resultados de la auditoría.

5.- Administración del departamento de auditoría interna.- Estas normas se refieren a las responsabilidades, propósitos y autoridad que debe llevar a cabo el director de auditoría interna, así como la correcta administración del departamento.

a) Propósito, autoridad y responsabilidad.- Debe establecer los propósitos, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoría interna.

b) Planeación.- Debe establecer planes, para llevar a - cabo las responsabilidades del departamento de auditoría interna.



c) Políticas y procedimientos.- Debe proporcionar por escrito las políticas y procedimientos para guiar al personal de auditoría interna.

d) Administración y desarrollo del personal.- Debe establecer un programa para seleccionar y desarrollar los recursos humanos con los que va a contar para el trabajo.

e) Auditoría externa.- Debe coordinar los esfuerzos de auditoría interna y auditoría externa.

f) Control de calidad.- Debe establecer y mantener un programa de control de calidad para evaluar las operaciones del departamento de auditoría interna.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió un boletín sobre las Normas de Auditoría que son de observancia general, dichas normas son tratadas en el Capítulo de auditoría externa.

#### **D) TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Las técnicas y procedimientos de auditoría son de observancia general para cualquier tipo de auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a los procedimientos de auditoría de la siguiente manera:

"Son el conjunto de técnicas de investigación aplica-

bles a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias, - relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público, obtiene las bases para -- fundamentar su opinión". (10)

Generalmente, el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundamentar su opinión en una sola prueba, por lo que se hace necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

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

"Son los métodos prácticos de investigación y prueba, - que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional". (11)

En una empresa se tienen diferentes sistemas de control, contabilidad y organización, ya que generalmente, el deta-

---

(10) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 72, Ed. IMCP, - año 1989.

(11) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 73, Ed. IMCP, - año 1989.

llar las operaciones del negocio a través de un sistema rígido de prueba, para la revisión de estados financieros resulta imposible. Debido a lo anterior, el auditor al hacer la revisión, debe aplicar su criterio profesional para decidir cuál procedimiento o técnica debe llevar a cabo en cada caso, para obtener la certeza moral que fundamente su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

1) Estudio General.- Es la apreciación general que aplica el auditor de acuerdo a su juicio profesional, sobre las características de la empresa, de sus estados financieros y de sus partes importantes. Esta técnica debe aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general lo puede obtener a través de visitas a las instalaciones, pláticas con el personal de la empresa, revisiones de: estados financieros, contratos, del proceso administrativo y otros.

Esta técnica debe aplicarla una persona capacitada en materia de auditoría que vaya captando de inmediato los problemas en el estudio.

2) Análisis.- Es la clasificación o descomposición de una o varias partidas dentro de un universo. Generalmente es aplicable a cuentas homogéneas o significativas del balance.

El análisis se divide en dos formas:

a) Análisis de saldos.- Es la eliminación de asientos y sólo se analizan las partidas que forman el saldo y su clasificación en grupos homogéneos significativos.

b) Análisis de movimientos.- Es el análisis por agrupación homogénea o significativa de una cuenta deudora o acreedora.

3) Inspección.- El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define esta técnica de la siguiente manera:

"Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los Estados Financieros".<sup>(12)</sup>

4) Confirmación.- Esta técnica se obtiene mediante la información que dan por escrito al auditor, personas ajenas a la empresa. Esta confirmación, sirve al auditor para cerciorarse de la autenticidad de los activos, de las operaciones de pasivo, etc.

La técnica de confirmación se puede obtener de tres maneras:

a) Positiva.- En este tipo de confirmación se le envía a la persona datos para que conteste por escrito si está de-

---

(12) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 75, Ed. IMCP, -- año 1989.

acuerdo o no.

b) Negativa.- Se le pide a terceras personas que contesten, sólo en caso de que no estén de acuerdo con el dato solicitado.

c) Ciega o en blanco.- Se le pide a la persona envíe los datos necesarios de saldos, movimientos o de cualquier otro tipo de dato.

5) Investigación.- El auditor obtiene información de -- funcionarios o empleados de la empresa, que le sirvan para la realización del trabajo.

6) Declaraciones o certificaciones.- Consiste en la obtención de información por escrito del resultado de las investigaciones realizadas por el auditor. Esta técnica al igual que la de investigación tiene las mismas limitaciones en cuanto a la confiabilidad de las mismas.

7) Observación.- Es la forma visual en que el auditor se cerciora de las operaciones, hechos o circunstancias que realiza el personal de la empresa.

8) Cálculo.- Es la forma de cerciorarse de la corrección numérica de determinada partida.

9) Comprobación.- Es la revisión de documentos comproba

torios o de carácter representativo de las operaciones que realiza la empresa.

## **E) TIPOS DE AUDITORIA**

En los últimos años se ha dado en el medio contable administrativo una fuerte corriente de opiniones y conceptos acerca de nuevas técnicas y teorías sobre la auditoría. Y así tenemos los términos de Auditoría Financiera, Auditoría Operacional, Auditoría Administrativa; esto nos lleva a pensar en algo diferente a la auditoría interna común y corriente.

### **1) Auditoría Financiera o Auditoría de Estados Financieros.**

Es una de las áreas de actuación del Contador Público, y sobra reconocer que esta disciplina ha sido pilar para el surgimiento de otro tipo de auditorías.

Su objetivo es la revisión total o parcial de los estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con objeto de poder expresar una opinión sobre la razonabilidad de ellos para efecto de terceros.

Al practicar la auditoría de estados financieros se debe tener presente la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas y Procedimientos de Auditoría.

La auditoría de estados financieros la practica un Contador Público independiente sobre los estados financieros de su cliente.

### 2) Auditoría Operacional.

Es una actividad cuyo propósito fundamental, es prestar un mejor servicio a la administración, proporcionándole recomendaciones y comentarios que tiendan a mejorar la eficiencia de las operaciones de la empresa.

Al practicar la auditoría operacional no únicamente se debe revisar la operación, sino que habrá que extenderse a la función de esa operación.

También se ha llamado "los ojos de la gerencia" por la función que tiene de revisar los procedimientos existentes de la empresa, procurando optimizarlos y actualizarlos, de acuerdo a las necesidades de la empresa.

### 3) Auditoría Administrativa.

Es una actividad que verifica, evalúa y promueve el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo.

Ha llegado a comprender a los funcionarios responsables de la creación, cumplimiento y vigilancia de las políticas y procedimientos utilizados para alcanzar los objetivos de la empresa. Y constituye la oportunidad para demostrar lo que un negocio está logrando.

El Lic. Roberto Macías Pineda lo define de la siguiente manera:

"Es necesaria una continua verificación y un control -- cuidadoso para asegurarse de que las prácticas y programas - de la negociación alcanzan los resultados para los que se -- crearon se siguen manteniendo. Las políticas deben considerarse cuidadosamente, deben ser consistentes con los objetivos básicos de la Empresa y deben ser apropiadas en términos de política pública corriente".(13)

#### **F) AUDITORIA INTERNA Y SU LOCALIZACION**

El departamento de auditoría interna debe estar a cargo de una oficina especializada cuyo jefe superior, de preferencia un Contador Público, debe tener suficiente experiencia - tanto en sus conocimientos como en la práctica.

Se puede denominar al grupo de auditores internos de -- las siguientes maneras: Departamento de Auditoría Interna, - de Auditoría General, de Auditoría Administrativa, Oficina - de Auditoría Interna, etc.

##### 1) Organización del Departamento de Auditoría Interna.

En la organización de este departamento intervienen fac

---

(13) Auditoría Interna. C.P. Jorge Lozano Nieva, Cta. p. Pág. 15, Ed. ECASA, año 1984.



tores similares a los despachos de contadores públicos que prestan servicios de auditoría externa.

Estos son algunos de los factores más comunes:

- a) Entrenamiento del personal.
- b) Manuales de instrucciones.
- c) Supervisión, programas y presupuestos.
- d) Responsabilidades y asignación del personal.
- e) Preparación de informes.

Asimismo, para la organización del departamento de auditoría interna, se debe considerar lo siguiente:

- a) El número de plantas, unidades, sucursales y agencias que serán auditadas.
- b) Extensión de la revisión a efectuarse, será en cada lugar citado anteriormente.
- c) La frecuencia de las revisiones que se deseen hacer.
- d) La necesidad de tener personal para trabajos especiales.

La organización siguiente muestra los niveles de organización del departamento, tanto para plantas y unidades como para trabajos especiales:

- a) Auditor General.- Es el que tiene el nivel jerárquico más alto del departamento de auditoría interna, es desig-

nado por el Consejo de Administración y aunque es responsable ante dicho Consejo, también debe dar cumplimiento a las auditorías especiales que le solicite el Gerente General.

El auditor general es responsable de permanecer en la oficina en todo momento, en caso de estar ausente el ayudante del auditor general, quedará en representación de éste, para la atención y solución de los asuntos propios de la auditoría interna.

El auditor general tiene obligaciones específicas como:

- Controlar que el personal de auditoría interna cumpla con sus obligaciones comunes.

- Vigilar que el trabajo profesional y administrativo que realizan los auditores internos sea con el mayor celo y diligencia, así como con la debida prontitud y el menor costo posible.

- Preparar el proyecto del plan de trabajo de auditoría interna por cada año de trabajo.

- Realizar personalmente algunas auditorías de carácter importante, informando previamente a las autoridades superiores.

- Supervisar los informes rendidos por cada auditor, además de los correspondientes papeles de trabajo, esto con el fin de comprobar que se ha llevado a cabo satisfactoriamente el programa y las instrucciones que haya dictado.

b) Ayudante de Auditor General.- Recibe órdenes solamente

te del auditor general. Las órdenes del Consejo de Administración y las solicitudes de auditorías especiales a petición del gerente general, se transmitirán a través del auditor general.

El ayudante del auditor general tiene la responsabilidad de sustituir en ocasiones al auditor general durante cualquier ausencia de éste, ya sea por motivo de viaje, enfermedad, vacaciones o cualquier otra causa.

El ayudante del auditor general tiene autoridad directa sobre el personal del departamento de auditoría interna, a excepción del auditor general.

El ayudante del auditor general al reemplazar temporalmente al auditor general, durante el tiempo que durará la sustitución, asumirá el nivel jerárquico, las responsabilidades, obligaciones, atribuciones y autoridad de éste.

c) Supervisor de Auditores Senior.- Reciben órdenes solamente del auditor general y del ayudante del auditor general. Las órdenes del Consejo de Administración y las solicitudes de auditorías especiales que solicitase el gerente general, se transmitirán a través del auditor general.

El supervisor de auditores seniors además de tener obligaciones comunes como todos los auditores internos tienen obligaciones específicas como:

- Poner en conocimiento al auditor general, lo más pronto posible, cualquier caso de fraude, malversión o distrac-

ción de fondos, la conducta impropia de algún funcionario, o cualquier otra irregularidad que puedan conocer como resultado de alguna misión de auditoría interna.

- Poner en conocimiento al auditor general cualquier in conveniente que pueda dificultar en forma sustancial el cumplimiento del plan de trabajo y proponer a éste las medidas necesarias que estime apropiadas para la regularización del trabajo.

Tener un legajo permanente de los papeles de trabajo -- por cada una de las auditorías hechas a las sucursales, agen cias y auditorías especiales, según sea el caso, que tenga a su cargo.

d) Auditores Seniors.- Son responsables del manejo de - las revisiones, con un mínimo de supervisión de la oficina - del auditor general, debe planear el alcance y programas de auditoría, asesorados por el auditor general. Fija la dis tribución del trabajo de los auditores subordinados.

Como funciones del auditor senior podríamos decir que - se encuentran las de valuar y revisar las políticas, planes, procedimientos y libros, y reportes de la empresa; podrá va luar, examinar, prestar ayuda a cualquier departamento que - tenga relación con las finanzas de la empresa, introduciéndo se en aquellos temas en los cuales pueda dar una opinión ade cuada.

No puede ejercer autoridad directa sobre las personas -

cuyo trabajo revisa, ya que la organización del departamento es funcional y no lineal.

Algunas obligaciones del auditor senior:

- Juzgar y revisar la aplicación, extensión y práctica de los controles contables y financieros.

- Determina la extensión que se ha seguido con respecto a las instrucciones y reglas fijadas a aquellos asuntos que se incluirán en la revisión.

- Juzga la corrección con que se han interpretado las responsabilidades fijadas.

- Dirige, entrena, supervisa y critica constructivamente el comportamiento y trabajo de los ayudantes, responsabilizándose de su actuación y estancia en el lugar.

El auditor senior estará bajo la supervisión del ayudante del auditor general y sus cualidades son tener varios años de experiencia y tener aptitud para el trabajo.

e) Auditor Semi-senior.- Tienen responsabilidad de las partes más sencillas de las revisiones de mayor importancia. Se les asigna libertad de acción limitada con respecto a la planeación y ejecución del trabajo puesto a su cargo.

f) Auditor Junior.- Se les puede encargar alguna auditoría pequeña, o está encargado de alguna parte de los auditores mayores; estos auditores tienen cierta libertad para planear y ejecutar el trabajo que les sea asignado, siendo supervisado por los auditores seniors.

Esta organización es general para cualquier empresa, de la letra c en adelante se tendrán tantos elementos como sea necesario, según la naturaleza del trabajo a desarrollar en la empresa.

Sobre la supervisión que se le debe dar al trabajo a desarrollar en la empresa. La regla general es que a mayor número de auditores encargados a una auditoría, la supervisión deberá ser menor por parte del supervisor de auditores.

Se debe tomar en cuenta, principalmente, como en cualquier fase del negocio la elección del personal capacitado para el departamento de auditoría.

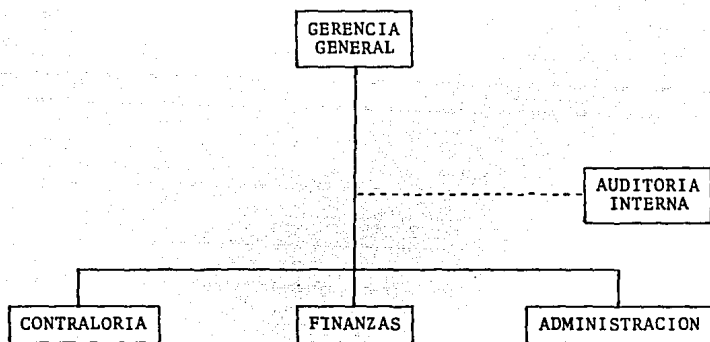
El interés que debe poner el auditor interno en el desarrollo del trabajo debe ser de un representante del dueño de la empresa, y todas sus recomendaciones y comentarios deberán ser hechos con la visión total de la empresa en mente.

## 2) Localización del Departamento de Auditoría Interna.

La auditoría interna puede encontrarse dentro de la organización de la empresa de las siguientes maneras:

- a) Dependencia de la Gerencia General.
- b) A nivel staff.

**LOCALIZACION DEL DEPARTAMENTO  
DE AUDITORIA INTERNA**



**G) RESPONSABILIDAD Y FUNCIONES, OBLIGACIONES, AUTORIDAD,  
INDEPENDENCIA Y REQUISITOS DEL AUDITOR INTERNO**

1) Responsabilidades y Funciones.

a) Verificar que las cifras mostradas en los estados financieros sea razonablemente correctas.

b) Evaluar el ejercicio del control interno contable de la empresa.

c) Verificar la normalidad de las operaciones de la empresa.

Funciones que se innovaron y adicionaron:

a) Ampliación de la evaluación del control interno de la empresa hacia los campos contables y administrativos.

b) Evaluación de la eficiencia de la ejecución de los planes y el uso de recursos.

c) Evaluación de los sistemas de información para tomar decisiones y rendir cuentas.

d) Informar a la dirección en materia de exposición el riesgo tanto estratégico como operativo.

e) Ampliar la verificación de la normatividad de las operaciones para cubrir aspectos que permitan la promoción de la eficiencia de las operaciones de la empresa.

f) De los sistemas implantados evaluar el desarrollo de éstos para que se puedan apegar a estándares y respondan a las necesidades de la empresa.



Responsabilidades:

a) Comprender que el auditor interno no sólo ocupa un puesto dentro de la estructura organizacional, sino que su función es la de un profesional que trabaja dentro de la empresa, por lo tanto está obligado a responder a las normas éticas.

b) Entender y comprender el ámbito interno y externo en el cual se desenvuelve la empresa con el fin de poder aportar nuevas ideas.

c) Comprender cuál fuere el nombre y la estructura que se le asigne a el órgano de auditoría interna, tiene que hacer de él una unidad congruente a su misión, apegándose a las normas de auditoría interna y a las técnicas de auditoría que la práctica profesional requiere en cada circunstancia, así como las técnicas administrativas, financieras e informáticas que sean importantes incorporando profesionales en estas disciplinas ya sean de la empresa o bien contratando profesionales independientes.

d) Comprender y entender que el enfoque de la auditoría interna, es el de apoyar a la dirección general de la empresa, por lo que está obligado a asesorar y alertar en aquellos aspectos que puedan ser riesgos futuros.

e) En sus responsabilidades de control apoyar a la dirección, cubriendo: los instrumentos de control, el ejercicio de control, la actitud de control.

f) Comprender y entender que su fin fundamental es el--

apoyar a la dirección general, y por lo tanto es su responsabilidad actual congruente con ello.

## 2) Obligaciones.

Los auditores internos deben cumplir con sus obligaciones, bajo la dirección y control del auditor general, y de vez en cuando, con su intervención personal.

Además deben cumplir con las siguientes obligaciones:

a) Deben conocer oportunamente las disposiciones emergentes de los textos legales, manuales y otros documentos como: Estatuto Orgánico, Reglamento General, Leyes, Decretos, Resoluciones Presidenciales, Manual de Contabilidad, etc.

En lo que respecta a lo antes mencionado se debe tener conocimiento oportuno de las modificaciones que puedan sufrir, con el propósito de tener al día su información personal sobre las regulaciones que rigen al funcionamiento de la empresa y su política general.

b) Conocer a tiempo los informes de los auditores de firmas independientes y de la Contraloría.

c) Conocer todo tipo de contratos en que la empresa haya intervenido.

d) Llevar su equipo de trabajo cuando realizan alguna labor de auditoría interna, también deben llevar un legajo permanente de papeles de trabajo correspondiente a cada cursal en la que tenga que investigar.

e) Tener actualizados los datos individuales relativos a su control personales y de firmas e iniciales.

f) Preparación de formularios de distribución diaria de tiempo y de gastos.

g) Tener las medidas necesarias para proteger cualquier documento.

h) Por cualquier motivo que tuviese que ausentarse de su lugar de residencia o de regresar al mismo, tiene que dar aviso a su nivel inmediato superior.

i) Con el fin de incrementar la eficiencia del servicio de la auditoría interna, sugerir a sus superiores, por escrito de conformidad, las modificaciones de acuerdo a los cambios de la política de la empresa y de la evolución de sus métodos.

### 3) Requisitos.

Los principales requisitos del auditor interno son:

- a) Experiencia en contabilidad y auditoría.
- b) Estar actualizado académicamente.
- c) Amplio conocimiento de la empresa.
- d) Interés en conocer todas las áreas de la empresa.
- e) Deberá ser lo suficientemente reservado para no hacer juicios apresurados.
- f) Ser amable, de buen tacto y buena presentación.
- g) Habilidad para expresarse tanto oral como por escrito.

#### 4) Autoridad.

a) Ningún auditor interno tiene facultad de autoridad sobre algún funcionario cuando examine o evalúe el trabajo de éste.

b) Los auditores internos pueden solicitar al funcionario de la sucursal o departamento objeto de la auditoría que se efectúe o se vaya a efectuar, (bajo la dirección del auditor interno respectivo), las solicitudes de confirmación de saldos que deben enviarse a los prestatarios y a cualquier otra persona o empresa, así como también determinados papeles de trabajo. De acuerdo a los cambios de la política de la empresa y de la evolución de sus métodos.

c) También pueden solicitarle a la secretaria de la sucursal o departamento que tenga que copiar su informe de dicha labor de acuerdo con sus indicaciones.

#### 5) Independencia.

El auditor interno tiene que emitir sus informes con independencia de criterio. Nadie debe influir directa o indirectamente, ni en las conclusiones y recomendaciones de su trabajo.

La independencia del auditor interno depende, principalmente, del nivel que ocupe dentro de la empresa, ya que se vería afectado al reportar los errores o situaciones que fueran responsabilidad del funcionario que funja como su jefe inmediato.

Los auditores internos no deben participar en la elaboración de procedimientos ni en el diseño de libros, registros y formularios, ni en ninguna actividad que después vayan a revisar o evaluar. Sin embargo pueden dar sus puntos de vista respecto a las ausencias o debilidades del control interno que observen.

#### H) PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son cédulas y documentación que contienen datos e información obtenida por el auditor, las pruebas que realizó, los resultados de las mismas y las conclusiones a las que llegó en relación con la auditoría, que sirven de base para sustentar su opinión al emitir el informe.

Los papeles de trabajo son una ayuda en la planeación, supervisión, ejecución y revisión del trabajo de auditoría. Deben contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el auditor, la oportunidad, naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones que sacó.

La importancia que tienen los papeles de trabajo es -- que constituyen la prueba del trabajo del auditor; fundamentan la opinión o informe del auditor, proveen la evidencia-

de la extensión y naturaleza de las técnicas y procedimientos de auditoría y la prueba del cuidado y diligencia que -- ejerció el auditor en la conducción de su examen.

Los papeles de trabajo deben ser completos y estar suficientemente detallados, de tal manera que un auditor experimentado pueda tener un entendimiento general de la auditoría. Deben estar diseñados y organizados de manera que permitan satisfacer las necesidades y objetivos de cada auditoría.

El contenido y formación de los papeles de trabajo pueden verse afectados por las siguientes causas:

- a) Naturaleza del trabajo.
- b) Características del informe del auditor.
- c) Naturaleza y complejidad de la empresa.
- d) Condiciones de los registros y grado de confiabili--dad de los controles internos contables de la empresa.

Propósito de los papeles de trabajo:

- a) Coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.
- b) Como ayuda a los gerentes y contadores jefes en la -revisión del trabajo realizado por el personal de auditoría.
- c) Facilitar la elaboración del informe de auditoría.
- d) Comprobar y explicar en detalle las opiniones y ha--llazgos resumidos en el informe.

El uso de los papeles de trabajo del auditor, está condicionado a los propósitos de su revisión y soporte de los resultados obtenidos, por lo que la información que ellos contienen, debe estar salvaguardada en términos de secreto profesional y responsabilidad moral hacia la empresa.

El auditor interno, como tiene relación laboral con la empresa, los papeles de trabajo pasan a ser propiedad de la misma. Y en virtud de que contienen información confidencial soporta las opiniones y recomendaciones del auditor interno, el uso de los papeles de trabajo debe quedar restringido a él o a los altos niveles de dirección.

## **I) INFORME**

El informe de auditoría interna es el documento que contiene, en forma clara y precisa, los resultados de la labor del auditor interno.

El informe contiene la información de la situación encontrada al realizarse la auditoría, así como la opinión personal que se formó el auditor interno al hacer las revisiones. La información que contiene es de interés para la gerencia, trabajadores, los demás departamentos y para el propio auditor.

Para el auditor interno el informe representa su traba-

jo final, y la ejemplificación de su independencia y juicio-objetivo que son característicos de su trabajo.

Es de gran importancia que dedique atención al fondo como a la forma del mismo, deben evitar palabras ofensivas y -usar palabras de cortesía, su presentación debe ser atractiva, para lograr el interés de los funcionarios a quienes dirige.

El Instituto Mexicano de Auditores Internos nos da los pronunciamientos institucionales sobre el informe de auditoría interna, que son los siguientes:

"Los auditores internos deben informar los resultados -de su trabajo de auditoría.

1.- Se emitirá un informe por escrito y firmado al terminar la auditoría. Se podrán elaborar por escrito o transmitir oralmente, tanto informal como formalmente, informes -parciales.

2.- El auditor interno debe discutir las conclusiones y recomendaciones con los niveles apropiados de la administración antes de emitir su informe final.

3.- Los informes deberán ser objetivos, claros, concisos, constructivos y oportunos.

4.- Los informes presentarán el propósito, alcance y resultados de la auditoría y, cuando se considere apropiado, -



contendrán la opinión del auditor.

5.- Los informes pueden incluir recomendaciones para mejoras potenciales y reconocer el desempeño satisfactorio y las medidas correctivas.

6.- Los puntos de los auditores respecto a las conclusiones y recomendaciones pueden ser incluidos en el informe de auditoría.

7.- El director de auditoría interna o quien él designe, deberá revisar y aprobar el informe final antes de emitirlo y decidirá a quienes distribuirlo". (14)

Un informe debe contener cuando menos los siguientes elementos:

1) Introducción.- Se debe dirigir al lector del informe, refiriéndose a los objetivos o instrucciones que se le dieron al auditor para efecto de su trabajo.

2) Alcance de la revisión.- Se debe entender por alcance la profundidad aplicada a las investigaciones, las áreas que se han evaluado y estudiado, así como las técnicas y procedimientos de auditoría utilizadas, el método de selección de muestras y la razón de ello, como también el personal que intervino en el trabajo.

3) Limitaciones.- Se refiere a las limitaciones imputa-

---

(14) Conoce la Auditoría. C.P. Juan R. Santillana González.- Cta. p. Pág. 199-204, Ed. ECASA, año 1990.

bles o atribuibles a la empresa, no a las limitaciones que tenga el auditor ya sean técnicas o personales.

Es común que durante el desarrollo de la auditoría se tengan limitaciones como: la no cooperación del personal de la empresa; es importante señalar este tipo de limitaciones en el informe, (en el caso de que se reportó y no se hizo nada para remediarlas). El informar las limitaciones es una salvaguarda para el auditor.

4) Resultados.- En esta sección se detallan los resultados y hallazgos encontrados durante la auditoría, cuidando de soportar y dejar perfectamente claras todas y cada una de las aseveraciones que se presentan. El soporte puede ser por medio de anexos al informe.

5) Sugerencias.- Se presentarán las sugerencias que se juzguen pertinentes y estén en congruencia con los resultados y hallazgos encontrados.

6) Cierre del informe.- Se indica la fecha en que se emitió, el nombre y la firma del responsable del contenido del informe, quien generalmente es el responsable del grupo de auditoría.

## **CAPITULO IV**

### **AUDITORIA EXTERNA**

**PREFACIO.**

**A) DEFINICION.**

**B) OBJETIVOS DE LA AUDITORIA EXTERNA Y SUS  
RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EXTERNO.**

**C) NORMAS DE AUDITORIA.**

**D) TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.**

**E) PAPELES DE TRABAJO.**

**F) PROCEDIMIENTOS PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION  
DE LA AUDITORIA INTERNA.**

**G) DICTAMEN.**

## PREFACIO

En el mundo de los negocios se ha establecido, como un requisito indispensable, el trabajo del Contador Público, -- pues es el único extraño en la empresa, que hace periódica-- mente, apreciaciones e informa sobre los resultados de la -- operación de los negocios.

En países como México y los Estados Unidos de Norteamé-- rica, el Contador Público es la única persona que puede dic-- taminar los estados financieros.

Muchas administraciones de empresas no emprenden negocios, sino revisan con los auditores que los asesoran, las previsio-- nes y consecuencias que puedan presentarse al adoptarlas.

El Contador Público independiente al terminar la audi-- toría, prosigue a la elaboración del dictamen y, nominalmen-- te, se dirige al Consejo de Administración o a los accionis-- tas, pero se sabe que, una vez hechos públicos los estados-- financieros, su responsabilidad se extiende a terceros.

El auditor externo es responsable ante: la empresa, ac-- cionistas, futuros accionistas, gobierno y el público en ge--

neral. El dictaminar los estados financieros implica asumir responsabilidad por rectitud y confiabilidad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos emitió los boletines de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas y Procedimientos de auditoría y que son los requisitos indispensables para el ejercicio de la auditoría.

#### A) DEFINICION

A continuación se transcriben algunas definiciones que a nuestro parecer enmarcan ampliamente el concepto de auditoría externa:

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

"El objetivo de los estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes". (15)

El C.P. Israel Osorio Sánchez la define de la siguiente manera:

"Es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y

---

(15) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 10, Ed. UNAM, - año 1984.

registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera". (16)

El C.P. Walter Meigs la define de la siguiente manera:

"Una auditoría es un examen de los estados financieros de una compañía, realizada por una firma de contadores públicos independientes. La auditoría consiste en una investigación minuciosa de los registros contables y otras pruebas -- que apoyan esos estados financieros. Por medio del estudio y la evaluación del sistema de control interno de la compañía, y por la inspección de documentos, la observación de -- los activos, las investigaciones que se hacen dentro y fuera de la compañía, y por otros procedimientos de auditoría, los auditores reunirán las pruebas necesarias para determinar si los estados financieros suministran un cuadro justo y razonablemente completo de la situación financiera de la compañía y de sus actividades durante el periodo que se audita". (17)

El C.P. Erick Kohler la define de la siguiente manera:

"Es una revisión analítica hecha por un Contador Público, del control interno y registros de contabilidad de una -

---

(16) Auditoría 1. C.P. Israel Osorio Sánchez. Cta. p. Pág. - 12, Ed. ECASA, año 1983.

(17) Principios de Auditoría. C.P. Walter B. Meigs. Cta. p. - Pág. 24, Ed. Diana, año 1985.

empresa mercantil u otra entidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros".(18)

En base a estas definiciones, podemos precisar a la Auditoría Externa de la siguiente manera:

La revisión que es efectuada por un Licenciado en Contaduría que actúa en forma independiente, de los documentos, -- libros y transacciones de una empresa, mostrados en los estados financieros. La revisión se hace con base en las Normas y Procedimientos de Auditoría, verificando que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se apliquen y las políticas de registro sean consistentes.

## **B) OBJETIVOS DE LA AUDITORIA EXTERNA Y RESPONSABILIDADES DEL AUDITOR EXTERNO**

El objetivo de la auditoría externa es el de obtener elementos de juicio para poder opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros de una empresa, los resultados de -- las operaciones, los cambios en la situación financiera y -- las variaciones en el capital contable, que estén de acuerdo a Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y Aplicados sobre bases consistentes.

---

(18) Auditoría. C.P. Erick L. Kohler. Cta. p. Pág. 23, Ed. - Diana, año 1982.

La administración de la empresa es responsable de la elaboración de los estados financieros y de las notas aclaratorias, incluyendo el mantenimiento de registros contables, controles internos adecuados, selección y políticas de contabilidad y, también, de la protección de los activos. El auditor es responsable de la opinión que expresa; el que a la empresa se le haya hecho una auditoría, no quiere decir que ésta la releve de sus responsabilidades.

Los auditores nunca expresan una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros, sin llevar a cabo una auditoría. Es de suma importancia que el Contador Público, antes de emitir su opinión, lleve a cabo su examen en base a las Normas y Procedimientos de Auditoría, a fin de cerciorarse de que los estados financieros están de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

### C) NORMAS DE AUDITORIA

El trabajo del Contador Público independiente, tiene como característica obligatoria el llevar determinadas Normas de Auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos indica que las normas de auditoría y la naturaleza de ellas identifican los dos siguientes hechos:



1.- El trabajo de auditoría es de naturaleza profesional.

2.- La auditoría tiene características y finalidad propias que le son conaturales.

Las normas de auditoría son las siguientes:

1) Normas Personales.

Se refieren a la persona del Contador Público como auditor. Este debe tener la preparación técnica adecuada, para llevar a cabo su revisión, así como cualidades que debe mantener durante el desarrollo de su trabajo.

Las normas personales se dividen en:

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

El Contador Público debe tener un entrenamiento técnico y una capacidad profesional, ésta la adquiere a través de la experiencia y de conocimientos adquiridos mediante estudios en institutos, universidades, tecnológicos, es decir, por -- instituciones reconocidas.

Al ofrecer sus servicios profesionales, viene a manifestar que es una persona capaz de cumplir satisfactoriamente su trabajo. Si se ofreciese como profesional sin tener la capacidad necesaria para el desempeño de su actividad, está cometiendo un engaño al público, ya que éste puede solicitar los servicios de un profesional.

b) Cuidado y diligencia profesional.

El Contador Público está expuesto a cometer errores como todo humano, lo que implica que, al desempeñar su trabajo, lo haga con cuidado y diligencia.

Debe poner toda su capacidad, habilidad, meticulosidad y cuidado de esperarse de una persona profesionalista.

c) Independencia Mental.

El Contador Público independiente, al ser llamado a emitir su opinión sobre los estados financieros de una empresa, debe tener imparcialidad y objetividad en el desarrollo de su trabajo, para que al dar su opinión al público en general, éste confíe que fue la imparcialidad de criterio.

El código de ética profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos muestra cuando el Contador Público tiene independencia mental para emitir su opinión.

2) Normas de Ejecución del Trabajo.

El Contador Público al realizar su trabajo debe hacerlo con cuidado y diligencia y, para lo cual, existen normas mínimas a seguir en la ejecución del trabajo. Estas se refieren a los elementos básicos para la realización del trabajo.

Las normas de ejecución del trabajo se dividen en:

a) Planeación y supervisión.

El Contador Público, antes de hacerse responsable de la

actividad a desarrollar, debe conocer la empresa sujeta a revisión, para así poder planear su trabajo. Para planear su trabajo debe tener las entrevistas necesarias con el cliente, para determinar el objetivo, el tiempo que va a emplear, fijar sus honorarios y gastos, hasta qué punto puede colaborar en la coordinación de la auditoría con los trabajadores del cliente, conocer las operaciones de la empresa y su control interno.

La planeación y el control interno no deben tomarse como una etapa inicial de la ejecución del trabajo, sino que debe ser continua, durante el desarrollo de la auditoría, es decir, el auditor debe estar preparado cuando haya circunstancias imprevistas o elementos desconocidos para hacer las modificaciones necesarias a su programa establecido.

El Contador Público debe supervisar a sus colaboradores, asignándoles responsabilidades y delegándoles funciones.

La supervisión se debe hacer a todos los niveles del personal que intervenga en la auditoría. Al ejecutarse un trabajo, éste debe estar supervisado por una persona con mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que la responsabilidad del trabajo sea asumida por el Contador Público independiente.

b) Estudio y evaluación del control interno.

El Contador Público independiente al hacer la evaluación del control interno existente, esto lo hace a través de pruebas selectivas. Debe tener sumo cuidado al emplear las pruebas selectivas que tengan poco valor y concentrarse en aquellas en las que tenga máxima utilidad.

Con la finalidad de determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría que va a aplicar.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

Los procedimientos de auditoría tienen como objetivo suministrar al auditor los elementos de juicio necesarios para fundamentar su opinión. Estos elementos debieron ser examinados y haber llegado al conocimiento de ellos con certeza razonable.

La evidencia es suficiente cuando los resultados de una prueba o varias pruebas diferentes, han quedado satisfactoriamente comprobadas, para que el auditor tenga seguridad.

La evidencia es competente cuando se refiere a circunstancias, hechos o criterios que tienen relevancia cualitativa dentro del examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas. Pero debe referirse a circunstancias, hechos o criterios del examinado.

La evidencia suficiente y competente proporciona al auditor una base objetiva en su examen.

La evidencia que se obtiene debe referirse a hechos importantes de su examen, estar relacionada con ellos y ser -- útil para la opinión que va a emitir.

El auditor para obtener la evidencia debe guiarse por - los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

La importancia relativa es cuando una partida mediante su inclusión, o un cambio en su presentación, en su descripción, o en su evaluación, pueda modificar sustancialmente la interpretación de la información financiera.

Es necesario que el auditor determine el alcance y oportunidad de sus procedimientos de acuerdo con el riesgo relativo al error que corre en cada una de las áreas sujetas a - examen. Es imposible adquirir la certeza absoluta sobre los criterios y hechos que se examinan. Sin embargo las deficiencias encontradas o el grado de comprobación varían de -- acuerdo a la naturaleza de las partidas.

Al evaluar su evidencia comprobatoria es necesario que el auditor considere, el riesgo de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de la evidencia.

Es importante hacer el estudio y evaluación del control interno, porque de ello depende la confianza y seguridad que deposita el auditor en el control interno al dictaminar, con lo que influye el alcance y oportunidad de las pruebas para obtener una evidencia suficiente y competente.

Mediante los procedimientos de auditoría, el auditor ob

tiene la evidencia suficiente y competente para fundamentar su opinión. Es necesario que deje evidencia de la supervisión a través de los papeles de trabajo, memorandos, informes y cuestionarios de supervisión.

### 3) Normas de información y dictamen.

El dictamen o informe es el resultado final de la revisión hecha por el Contador Público independiente. Con el dictamen o informe el auditor pone a conocimiento a las personas interesadas, el resultado de su trabajo y la opinión que se formó a través de su evaluación.

El dictamen o informe del auditor, va a descansar la confianza que han depositado los interesados en los estados financieros para prestarles fé a las declaraciones que aparecen en ellos sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.

Las normas de información y dictamen se dividen en:

a) La aclaración de la relación del auditor con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ello.

El auditor al hacer el examen de los estados financieros o información financiera, debe dejar bien claro e inequívocamente cuál es su relación y responsabilidad respecto a

ellos, su opinión sobre las mismas, y en su caso, las limitaciones importantes encontradas, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones importantes por las que emite una opinión negativa o en su caso el no poder expresar -- una opinión a pesar de haber aplicado un examen de acuerdo a las normas de auditoría.

b) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Al elaborarse la información financiera de una empresa, ésta debe apegarse a una serie de criterios recomendados por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Al aplicarse esta serie de criterios que son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, se considera -- que los estados financieros son correctos en cuanto a la información que contienen, es por esto que el auditor debe cerciorarse de ellos.

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

Al elaborarse la información financiera ésta debe estar sobre bases consistentes para poder ser comparables de un -- año con otro y con otras empresas para saber su posición -- frente a ellas.

En el caso de que no se hayan considerado las mismas bases, el auditor debe exponer con claridad los cambios habidos.

d) Suficiencia en las declaraciones informativas.

El auditor va a dar su opinión de los estados financieros de la empresa y la información que contiene en dichos estados debe ser razonablemente correcta. Por lo tanto, debe revelar toda su información de importancia de acuerdo con el principio de revelación suficiente, por lo que el auditor debe tener sumo cuidado en las declaraciones informativas.

La información presentada en los estados financieros y en las notas relativas, debe ser suficiente y adecuada para su razonable interpretación. Las declaraciones informativas contenidas en los estados financieros deben considerarse como razonablemente adecuadas, a menos que se mencione lo contrario en el dictamen.

e) Salvedades.

El auditor al desarrollar su revisión puede encontrarse con restricciones que imposibiliten dar una opinión limpia sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Restricciones que tengan trascendencia en la información contenida en los estados financieros. Por lo que el auditor sólo emitirá un dictamen con salvedad en caso de que a su juicio, el motivo de la restricción produzca o pueda producir un efecto importante en los estados financieros y que por ésta no surja una negación o abstención de opinión.

f) Abstención de opinión.

La abstención de opinión indica que el auditor no expres



sa una opinión sobre los estados financieros. El auditor se abstiene de opinar cuando hubo limitaciones al alcance de su examen o cuando hay incertidumbre respecto a los estados financieros.

El hecho de que el auditor se refiera a todas las razones o motivos por las que se abstuvo de opinar, no lo exime de incluir las excepciones o salvedades que puedan tener en relación a la aplicación de los principios de contabilidad y/o a la consistencia en la aplicación de tales principios.

El auditor no debe expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que se hace confusa y contradictoria la abstención de opinión.

#### **D) TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA**

Las técnicas y procedimientos de auditoría, son de aplicación general a cualquier tipo de auditoría.

Las técnicas y procedimientos de auditoría se encuentran mencionadas en el capítulo de auditoría interna.

#### **E) PAPELES DE TRABAJO**

Tanto para el auditor externo como para el auditor interno, los papeles de trabajo representan una ayuda en la --

planeación, ejecución y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que va a respaldar la opinión del auditor.

El auditor externo al realizar su evaluación puede apoyarse en los papeles de trabajo del departamento de auditoría interna y comparar los resultados de su evaluación con los resultados de dicho departamento.

El auditor externo sigue la misma metodología en la elaboración de los papeles de trabajo, sólo de una manera menos profunda por tener un periodo limitado.

Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva del auditor y sólo a petición expresa de las autoridades se podrá poner a disposición extractos o partes de los mismos sin que éstos constituyan un sustituto de los registros contables de la empresa.

Para asegurar la custodia y salvaguarda de los papeles de trabajo el auditor debe adoptar los procedimientos necesarios y conservarlos por el tiempo necesario para satisfacer las necesidades de su práctica o para cualquier requerimiento profesional o legal.

## F) PROCEDIMIENTOS PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DE LA AUDITORIA INTERNA

La empresa es responsable del establecimiento de políticas y normas para la protección de los activos de la misma, la formulación de sistemas para obtener una información financiera confiable, veraz y oportuna y la búsqueda de la eficiencia de las operaciones. Estas responsabilidades constituyen los objetivos del control interno administrativo y contable de la empresa. Y para poder cumplir con estas responsabilidades la administración de la empresa se apoya en el departamento de auditoría interna.

El departamento de auditoría interna es el órgano de vigilancia de la empresa, por lo tanto su función es vigilar que el control interno administrativo y contable de la empresa sea cumplido, quedando sujeta a la evaluación del auditor externo, quien dependiendo de los resultados de su evaluación integral del control interno contable, va a determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus procedimientos de auditoría.

Los objetivos que persigue la auditoría externa son los siguientes:

a) Evaluación de la competencia profesional del personal de auditoría interna.

b) Conocer la función.

c) Evaluación de la objetividad.

d) Evaluación del grado de confiabilidad de la función del departamento de auditoría interna como un órgano de vigilancia del control interno.

Al evaluar el auditor externo la función de auditoría interna como órgano de vigilancia del control interno, va a determinar si cumple parcialmente o no, con los objetivos del control interno. En base a esta evaluación el auditor externo decidirá si confía o no en la función de auditoría interna, para determinar la naturaleza, alcance y procedimientos de auditoría.

Si la función de auditoría interna funciona de una manera eficaz, va a justificar las modificaciones que se lleven a cabo en el alcance, naturaleza y oportunidad de los procedimientos de auditoría ejecutados por el auditor externo, pero no puede eliminarlos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos da algunos de los procedimientos aplicables para la evaluación de la función de auditoría interna, que son los siguientes:

1) Se debe documentar e investigar de la función de auditoría interna lo siguiente:

a) Posición de la función de auditoría interna dentro de la empresa.

b) Conocer cómo está organizado el departamento de auditoría interna; número de personas, capacidad técnica y responsabilidades organizacionales.

c) Conocer del personal de auditoría interna lo siguiente: políticas de contratación, entrenamiento, asignación de responsabilidades, supervisión, promoción y evaluación del personal.

d) Conocer las técnicas y métodos que utiliza el personal de auditoría interna para aplicar los procedimientos.

e) Conocer las bases para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus procedimientos y exámenes, preparación de sus informes y el seguimiento de los mismos.

f) Conocer el resultado de los exámenes practicados durante el año en curso por el departamento de auditoría interna.

g) Conocer la adopción de sus recomendaciones por la administración.

2) Evaluación de la capacidad profesional del personal del departamento de auditoría interna, incluyendo la investigación y documentación de lo siguiente:

a) Niveles mínimos de estudio, experiencia práctica con table y de auditoría, que se requieren a los candidatos.

b) Experiencia del personal.

c) Conocer las fuentes de reclutamiento cuando se obtiene personal.

d) Programas de entrenamiento para actualizar a los auditores internos, en acontecimientos recientes de la empresa, industria, contabilidad, auditoría fiscal y conocer el contenido de dichos programas.

3) Al evaluar la objetividad de la función de auditoría interna comprende la consideración y revisión de lo siguiente:

a) Qué grado de independencia y autoridad tiene para examinar e informar sobre las actividades de la empresa.

b) Que los informes se reciban oportunamente a la gerencia y al Consejo de Administración.

c) Calidad y contenido de los informes del auditor interno.

d) Apoyo de la gerencia para obtener acciones correctivas.

e) Independencia de responsabilidades operacionales.

f) Existencia de un plan formal de auditoría y el nivel jerárquico de su aprobación.

4) Al evaluar la ejecución de la auditoría interna, va a comprender lo siguiente:

a) Revisa los papeles de trabajo, éstos deben apearse a las normas profesionales de ejecución, cuidado y diligencia.

cia profesional.

b) Examinar algunas partidas revisadas por los auditores internos.

5) Del estudio y evaluación de la función de auditoría interna, documentar el resultado a través de:

a) Describir la información sobre la función de auditoría interna.

b) Debe incluirse con la demás documentación sobre la evaluación del control interno, las conclusiones de la capacidad y objetividad del personal de auditoría interna.

c) Debe incluirse en la documentación de la planeación general de la auditoría externa, la confianza que se deposita en la función de auditoría interna como un órgano de vigilancia y las intenciones para utilizar al personal de auditoría interna para ayudar al auditor independiente.

## G) DICTAMEN

### 1) Concepto de Dictamen

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define el concepto de dictamen de la siguiente manera:

"Es 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".(19)

Cuando los auditores externos han completado su trabajo en el terreno y se han aceptado los ajustes que se propusieron y la empresa los ha registrado, comienza la fase de información.

La expresión de un dictamen independiente sobre la razonabilidad de los estados financieros es el servicio más importante y valioso que presta la profesión de la Contaduría Pública.

Como se puede ver el dictamen es el único documento en el cual va a descansar la opinión del Licenciado en Contaduría o Contador Público independiente de la revisión de los estados financieros de la empresa.

Es fundamental el recalcar la importancia que tiene el dictamen, ya que es lo único que el público va a observar -- del trabajo del auditor.

Los estados financieros y las notas adjuntas sólo son -- responsabilidad de la empresa, el contenido del dictamen del

---

(19) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 309, Ed. IMCP, año de 1990.



auditor, éste debe expresar en forma clara y precisa el grado de responsabilidad que asume al firmar dicho documento.

En base al dictamen los interesados en la información-- financiera van a tomar decisiones.

2) Diversas formas de rendir el auditor su dictamen.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos marca las diversas formas que debe rendir el auditor el dictamen-- según las circunstancias que se presenten:

a) Limpio y sin salvedades.

b) Con salvedades o excepciones por:

- Desviaciones en aplicación de los principios de -- contabilidad los que incluyen las reglas particula res de su aplicación.
- Desviación en aplicación de los principios de con-- tabilidad, incluyendo las reglas particulares.
- Limitaciones en el alcance del examen practicado.
- Incertidumbre.

c) Dictamen negativo u opinión adversa.

d) Abstención de opinión.

Ejemplo del dictamen:

- Limpio y sin salvedades.

"En mi opinión, los balances generales adjuntos y los--

estados de resultados, de variaciones en el capital contable, y de cambios de situación financiera que le son relativos, - presentan en forma razonable la situación financiera de la - Compañía S, S.A., al 31 de diciembre de 19... y 19..., y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los -- años que terminaron en esas fechas, conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes. Mi examen sobre los estados financieros se efectuó de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de - auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".<sup>(20)</sup>

- Dictamen con salvedad.

"He examinado los balances generales de la Compañía X, - S.A., al... de diciembre de 19... y 19... y los... en las -- circunstancias.

Según se explica en la nota... a los estados financie-- ros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19... y 19... no incluye saldos irre recuperables por la cantidad de \$... y \$... respectivamente.

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuen--

---

(20) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 316, Ed. IMCP, año de 1990.

tas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, los estados financieros al 31 de diciembre de 19... y 19... presentan sobre bases consistentes". (21)

- Dictamen negativo.

"He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al ... en las circunstancias.

La compañía no determinó la información relativa, y los estados financieros por el ejercicio que terminó el... no incluyen, como lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, el reconocimiento de los efectos de la inflación en inventarios, costo de ventas, inmuebles, maquinaria y equipo, depreciación acumulada y del ejercicio, capital contable y posición monetaria del ejercicio, lo cual, -- aunque no fue factible cuantificar, se estima de suma importancia al considerar la magnitud de la inversión en inventarios e inmuebles, maquinaria y equipo, y de la posición monetaria neta promedio de la empresa.

En mi opinión, debido al impacto tan importante que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Compañía X, S.A. al .... de 19...

---

(21) Normas y Procedimientos de Auditoría. Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 321, año 1990.

ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes".(22)

- Dictamen con abstención de opinión.

"Con base al examen que practiqué, y debido a que no es posible determinar los efectos en los estados financieros de la resolución final del asunto que se describe en el párrafo siguiente, no me es posible expresar una opinión, sobre los estados financieros tomados en conjunto y preparados por la administración de la Compañía X, S.A. al ... y por el año -- que terminó en esa fecha. Como se menciona en la nota X a los estados financieros ...".(23)

---

(22) Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 322, Ed. IMCP, año de 1990.

(23) Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Cta. p. Pág. 328, Ed. IMCP, año de 1990.

## **CAPITULO V**

### **RELACION, DIFERENCIAS Y COORDINACION ENTRE AUDITORIA EXTERNA Y AUDITORIA INTERNA**

Antes de entrar de lleno al capítulo es frecuente que exista confusión y malos entendidos en esta materia, debido al hecho de que tanto el auditor externo como el auditor interno usan las mismas técnicas de verificación y basan su trabajo aunque en dimensión diferente, en los mismos registros financieros de la empresa.

No debe existir confusión entre el auditor interno y el auditor externo ya que los servicios de uno y otro se complementan.

## DIFERENCIAS

### AUDITORIA EXTERNA

El auditor externo no es empleado de la empresa, teniendo nexos puramente profesionales con la administración de la empresa.

Usa técnicas de verificación y las normas de auditoría.

### AUDITORIA INTERNA

El auditor interno es empleado de la empresa dependiendo normalmente de la administración.

Usa técnicas de verificación y hasta el año de 1985 utilizó las normas de auditoría -

AUDITORIA EXTERNA

Su opinión la emite a través del dictamen de estados financieros.

El objetivo del auditor externo es llegar a la seguridad de que los resultados que presentan los estados financieros son razonablemente correctos.

Examina libros y registros de contabilidad y expresa su opinión sobre los estados financieros de la empresa a una fecha determinada y por un periodo limitado.

Usualmente informa sobre cualquier deficiencia que encuentre en los procedimientos de control que pueda en-

AUDITORIA INTERNA

en los puntos que eran aplicables. A partir de dicho año el Instituto de Auditores Internos emitió las normas de auditoría interna.

Su opinión la emite a través de un informe ya sea de un rubro, operación o de un departamento de la empresa.

El objetivo es el de proporcionar un servicio a la administración, comprobando el correcto control y contabilización de las operaciones de la empresa.

Examina y evalúa la información financiera para llegar a la seguridad que los resultados que presentan los estados financieros son correctos. Se preocupa que las políticas, instrucciones generales e instrucciones particulares se lleven a cabo, observando en segundo término los estados financieros.

Evalúa el sistema del control interno y si encuentra una deficiencia en él, prepara recomendaciones respecto a -

AUDITORIA EXTERNA

contrar al realizar su trabajo. El interés que tienen en tales deficiencias es el de satisfacerse asimismo de la suficiencia del control interno, para proveer información contable fidedigna.

Su examen será con independencia mental acerca de la situación financiera y los registros de operación.

Los estados financieros son un fin.

Su examen interesa al fisco, a los accionistas, terceros y al público en general.

Enfrenta los problemas de la empresa por cortos periodos-debido a la poca brevedad de su intervención.

Comienza su trabajo por el resultado final y procede hacia atrás en dimensión suficiente para satisfacerse respecto a la corrección de el resultado.

Sus honorarios dependen del-

AUDITORIA INTERNA

mejores procedimientos, se informa los resultados de su intervención a la administración.

Depende de la administración aunque su trabajo debe desarrollarlo con independencia mental.

Los estados financieros son un medio.

Su informe sólo sirve a la empresa.

Está en constante contacto con los problemas de la empresa.

Comienza con los procedimientos adecuados aplicándolos para que el resultado final sea correcto.

Percibe sueldo y prestación-



AUDITORIA EXTERNA

tiempo y del trabajo que desarrolle. Sus servicios son contratados por los accionistas a través del comisario o del consejo de administración.

Es una actividad que sólo le corresponde al Contador Público y según la Secretaría de Hacienda y Crédito Público es la única persona que puede firmar el dictamen de estados financieros.

AUDITORIA INTERNA

nes por ser empleado de la empresa.

Actualmente las empresas prefieren que el encargado del departamento de auditoría interna sea un Contador Público. También puede ocupar el puesto una persona que tenga suficiente conocimiento de la empresa o un pasante de Contador Público.

Como podemos ver, las principales diferencias del auditor externo y del auditor interno son:

- a) Su posición frente a la empresa, ya que el auditor externo no es empleado de la empresa y el auditor interno es empleado de la empresa.
- b) Su campo de acción.
- c) Objetivos.
- d) Responsabilidades.
- e) Independencia mental.

La auditoría interna coordina sus funciones con la auditoría externa a fin de:

- a) Reducir duplicidad de trabajo.
- b) Labores conjuntas en la verificación del activo fijo y en la toma de inventarios físicos.
- c) La auditoría externa puede aprovechar el conocimiento especializado que sobre las operaciones de la empresa, -- tienen los auditores internos.
- d) Acuerdo mutuo en la confirmación de saldos solicitados a los clientes y los que tenga la empresa, en cuanto a la calificación de éstos. Los auditores externos tendrán a disposición los papeles de trabajo de los auditores internos.
- e) Intercambio de papeles de trabajo, notas, observaciones e informes.
- f) El auditor interno deberá efectuar el seguimiento de las recomendaciones hechas por el auditor externo a través de las cartas de sugerencias.

La auditoría externa y la auditoría interna coinciden en los aspectos de su intervención relacionados con: verificación, análisis y estimación.

Cuando el sistema de control interno funciona en forma satisfactoria y con un departamento de auditoría interna adecuado, el auditor externo está en mucha mejor situación para

rendir su informe sobre la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa.

El trabajo del auditor externo es principalmente lo correspondiente a acontecimientos y condiciones durante el periodo terminado en la fecha de los estados que dictamina; su interés se basa en la exactitud histórica de las operaciones ya sucedidas (excepto cuando existan contingencias o sucesos posteriores a la fecha del dictamen que puedan afectar la validez de los reportes dictaminados).

El auditor interno en cambio utiliza principalmente las operaciones pasadas, sólo como base para la detección de nuevos casos similares y presentar recomendaciones que ayudarán en operaciones futuras.

El crecimiento económico y la expansión geográfica de la moderna empresa han repercutido en el aumento del costo de la auditoría externa. Este costo sería mayor si el auditor externo tuviera que efectuar todo con detalle cuando falta organización.

El cuerpo de auditoría interna a través de sus actividades regulares amén del servicio directo que rinde al auditor externo en forma de papeles de trabajo, reportes, consultas y cambios de impresión, le facilita su intervención en el --

campo de la verificación detallada, permitiéndole uso más intensivo de la técnica de pruebas selectivas. Esto sirve de doble propósito, el de reducir el costo de la auditoría externa, por debajo del que en otra forma resultaría y el de permitir el enfoque de su interés y el empleo de su tiempo con mayor amplitud a problemas de análisis constructivos.

El Instituto Americano de Contadores Públicos en el boletín de declaraciones sobre normas de auditoría nos dice:

"El auditor independiente puede hacer uso de los auditores internos para que les proporcionen ayuda directa en la realización de su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los auditores internos pueden ayudar en la realización de pruebas sustanciales o pruebas de cumplimiento. Cuando el auditor independiente haga uso de los auditores internos, deberá considerar su competencia, objetividad, supervisar y probar su trabajo en la medida apropiada de las circunstancias".

El auditor interno al proporcionarle ayuda al auditor externo, para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos de auditoría o cuando el auditor interno le proporcione la ayuda directa en la realiza-

ción de su trabajo, la importancia de las transacciones, la efectividad del control interno contable, la suficiencia de las pruebas realizadas y otros aspectos que afecten al informe de los estados financieros, deben ser similares al de los del auditor externo.

El señor Henkel del Instituto Mexicano de Contadores Públicos no aprueba esta declaración ya que él opina que el -- trabajo del auditor interno podría usarse virtualmente como un sustituto del trabajo del auditor externo.

El opina que cuando el auditor externo utiliza los servicios del auditor interno y ha limitado su alcance del examen es porque confía en el control interno y no porque el -- trabajo del auditor interno sea un sustituto.

El señor Ziegler del Instituto Mexicano de Contadores Públicos opina que el párrafo que antecedió no proporciona una orientación acerca de bajo qué circunstancias el auditor interno pueda trabajar con el auditor externo y el grado de confianza que el auditor interno le pueda tener.

Hay muchas razones para que el auditor externo considere en su planeación de trabajo lo realizado por el departamento de auditoría interna; el no hacerlo podría resultar en duplicaciones, en molestias innecesarias en determinados de-

partamentos objetos de revisión, en no aprovechar eficazmente los recursos de la auditoría externa en determinadas áreas al no descansar en la labor de revisión interna realizada en otras áreas.

Hay que admitir que hay poca orientación al respecto, y mucho se tendrá que trabajar para establecer un equilibrio - adecuado entre lo que hace el auditor externo y lo que realiza la auditoría interna. Una y otra tienen objetivos distintos, por lo que no puede pensarse en la substitución total - de las pruebas realizadas por el auditor externo, pues equivaldría a que el auditor interno, dejara en realidad ser parte de la administración, para convertirse en apoyo del auditor externo en la obtención de la evidencia necesaria. Esto no sería admisible pues la administración no cumpliría con su función de control, y por otra parte se plantearían serias reservas sobre la objetividad e independencia del auditor externo.

## CONCLUSIONES

1.- El auditor interno como vigilante del control interno (tanto contable como administrativo), debe colaborar con el auditor externo de la mejor manera posible, proporcionándole sus papeles de trabajo, que contengan la evaluación del control interno, para que el auditor externo determine el al cance de su examen.

2.- El auditor interno y el auditor externo deben apoyarse con otros profesionistas de otras disciplinas, con el fin de aportar nuevas ideas, que con el tiempo pueden redituarse en beneficios integrales para la empresa.

3.- Es indispensable que el auditor externo evalúe el trabajo hecho por el auditor interno, ya que como persona ajena a la empresa puede detectar problemas de control, que pueden pasarse por alto. Al evaluar el trabajo del auditor interno como órgano de vigilancia del control, verificará si la empresa cumple con sus objetivos. La irregularidad que--

puede cometer el auditor externo es substituir los papeles - de trabajo del auditor interno, y si éste fuese el caso, se pondría en duda su ética profesional. Debe de hacer un buen papel y apoyar al auditor interno dando opiniones sobre procedimientos de control, operación, enfoques financieros, todo con el fin de prestar un mejor servicio.

4.- Hay que dejar claro que el auditor interno y el auditor externo aunque utilizan las mismas técnicas de verificación y trabajan sobre los registros de la empresa, tienen enfoques distintos. El auditor interno al evaluar la empresa, sólo es de interés para la misma y para el auditor externo es de interés general.



## BIBLIOGRAFIA

## LIBROS:

- 1.- AUDITORIA INTEGRACION DE CONCEPTOS Y PROCEDI-  
MIENTOS.  
C.P. DONALD H. TAYLOR Y G. WILLIAM GLEZEN.  
Ed. LIMUSA, año de 1987.
- 2.- AUDITORIA INTERNA INTEGRAL.  
C.P. JUAN RAMON SANTILLANA GONZALEZ.  
Ed. ECASA, 1986.
- 3.- CONOCE LAS AUDITORIAS.  
C.P. JUAN RAMON SANTILLANA GONZALEZ.  
Ed. ECASA, año de 1990.
- 4.- INTRODUCCION A LA PRACTICA DE AUDITORIA.  
ERIC L. KOHLER.  
Ed. DIANA, año de 1982.
- 5.- LA AUDITORIA INTERNA ANTE LOS FRAUDES.  
C.P. SERGIO DAVILA GALVAN.  
Ed. ECASA, año de 1984.
- 6.- LA EVIDENCIA EN AUDITORIA.  
C.P. MANUEL FLORES CASTRO A.  
Ed. ECASA, año 1981.

- 7.- MANUAL DE AUDITORIA INTERNA.  
CHARLES A. BACON, C.P.  
Ed. U.T.E.H.A., año 1982.
- 8.- MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO.  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.  
Ed. Universidad Nacional Autónoma de México.  
Tercera edición 1981.
- 9.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.  
Ed. IMCP, año de 1990.
- 10.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.  
Ed. Universidad Nacional Autónoma de México.  
Primera Edición 1984.
- 11.- PRINCIPIOS DE AUDITORIA.  
C.P. WALTER B. MEIGS, E. JOHN LARSEN Y  
ROBERT F. MEIGS.  
Ed. ECASA, año de 1985.
- 12.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.  
Ed. Universidad Nacional Autónoma de México.  
Primera Edición 1984.

- 13.- PROYECCION SOCIAL DEL CONTADOR PUBLICO.  
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.  
C.P. JOSE DE JESUS VAZQUEZ BONILLA.  
Ed. Instituto Mexicano de Contadores Públicos,A.C.  
Año de 1989.

**OTROS:**

- 1.- APUNTES DE CLASE AUDITORIA INTERNA.  
PROF. C.P. OSCAR NAVARRO BARCENAS.  
Año de 1985.
- 2.- AUDITORIA DE OPERACION.  
C.P. ARMANDO VIVANCO FLORIDO.  
C.P. HECTOR SANCHEZ S.  
Curso en el Centro de Ejecutivos.
- 3.- AUDITORIA INTERNA.  
GARCIA VELARDE ROJO DE LA VEGA ALFONSO.  
México, D.F., Universidad Iberoamericana,  
Año de 1973.
- 4.- EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA.  
WALLE GARCIA MA. AURORA.  
México, D.F., U.N.A.M., año 1969.

- 5.- EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA.  
CONDE MATA FERNANDO JAVIER  
México, D.F., Universidad Iberoamericana,  
Año de 1972.
- 6.- LA AUDITORIA INTERNA Y EXTERNA EN SU RELACION Y COORDINACION.  
HERRERA ALVAREZ DE LA REGUERA CARLOS.  
México, D.F., U.N.A.M., año de 1969.
- 7.- LAS RELACIONES HUMANAS APLICADAS A LA AUDITORIA INTERNA.  
LOZANO NIEVA JORGE.  
México D.F., año de 1968.
- 8.- LA NECESIDAD DE LA AUDITORIA INTERNA Y LA AUDITORIA OPERACIONAL EN EL DESARROLLO DE LAS EMPRESAS  
JOSE MANUEL C. DIAZ Y CID.  
México, D.F., Universidad Iberoamericana,  
Año de 1972.
- 9.- NORMAS PARA LA PRACTICA PROFESIONAL DE LA AUDITORIA INTERNA.  
INSTITUTO MEXICANO DE AUDITORES INTERNOS, A.C.  
Ed. IMAI, año de 1990.

10.- PRINCIPALES ASPECTOS DE LA AUDITORIA INTERNA  
DESDE EL PUNTO DE VISTA ADMINISTRATIVO EN UNA  
EMPRESA.

HERNANDO ORTIZ JOSE ANTONIO.

México, D.F., Universidad Iberoamericana,  
Año de 1972.

11.- REVISTA DEL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES  
PUBLICOS SOBRE CONTROL INTERNO.

Ed. IMCP, año de 1985.

**--: TESIS PROFESIONALES --:**

**MECANOGRAFIA E IMPRESION**

**Campeche No. 156 , ---- Col. Roma**

**México, D. F. ---- 06700**

**564-3954 ★ 584-8153**