

63
2 EJ



**UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTONOMA DE MEXICO**



**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLAN**

**COLABORACION ENTRE AUDITORIA EXTERNA
E INTERNA, Y SU RELACION CON LAS DIFERENTES
ETAPAS DE UNA AUDITORIA FINANCIERA**

FALLA DE ORIGEN

T E S I S

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN: CONTADURIA**

**P R E S E N T A ;
RAYMUNDO HERNANDEZ PARRA**

ASESOR: L.A. GUILLERMO AGUILAR DORANTES



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL
AVENIDA DE
MEXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

U. N. A. M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES-CUAUTITLAN

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS



DEPARTAMENTO DE
EXAMENES PROFESIONALES

DR. JAIME KELLER TORRES
DIRECTOR DE LA FES-CUAUTITLAN
P R E S E N T E .

AT'N: Ing. Rafael Rodríguez Ceballos
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la F.E.S. - C.

Con base en el art. 28 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos el trabajo De Tesis: Colaboración entre Auditoría Externa e Interna, y su relación con las diferentes etapas de una auditoría financiera.

que presenta el pasante: Raymundo Hernández Parra
con número de cuenta: 8609152-7 para obtener el TITULO de:
Licenciado en Contaduría.

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO.

A T E N T A M E N T E .

"POR MI RAZA HABLARA EL ESPIRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Mex., a 16 de Marzo de 1995

PRESIDENTE	<u>C.P. Gonzalo Márquez Cervantes</u>
VOCAL	<u>C.P. José Luis Covarrubias</u>
SECRETARIO	<u>L.A. Guillermo Aguilar Dorantes</u>
1er. SUPLENTE	<u>L.C. Ma. de la Luz Ramos Espinosa</u>
2do. SUPLENTE	<u>L.C. Perro Checa Chávez.</u>

AGRADECIMIENTO

**"La verdadera importancia del hombre radica en su interior,
y no en el título que ostenta".**

**Quiero agradecer a todos las personas que intervinieron
en la realización de esta tesis, que sin su cooperación habría
sido imposible la realización de este trabajo.**

Raymundo Hernández Parra

**COLABORACION ENTRE AUDITORIA EXTERNA E INTERNA
Y SU RELACION CON LAS DIFERENTES ETAPAS DE UNA
AUDITORIA FINANCIERA**

PAGINA

INTRODUCCION

CAPITULO I TIPOS DE AUDITORIA

1.1 Antecedentes	1
1.2 Clases de Auditoría	5
1.2.1 Por su objeto o finalidad	8
1.2.1.1 Administrativa	8
1.2.1.2 Operacional	10
1.2.1.3 Gubernamental	11
1.2.2 Por quien las realiza	11
1.2.2.1 Externa	11
1.2.2.2 Interna	12

CAPITULO II AUDITORIA EXTERNA

2.1 Antecedentes de la Auditoría Externa	13
2.2 Evolución de la Auditoría en E.U.A.	14
2.3 Evolución de la Auditoría en México	17

CAPITULO III AUDITORIA INTERNA

3.1 Objetivos y funciones de la Auditoría Interna	22
3.2 Departamento de Contraloría Interna	23
3.3 Informes de Auditoría Interna	24

CAPITULO IV RELACION ENTRE AUDITORIA EXTERNA E INTERNA

4.1 Antecedentes	27
4.2 Coordinación entre Auditoría Externa e Interna	29
4.3 Diferencias principales entre Auditoría Externa e Interna	34
4.4 Ciclos de operación para la Auditoría Externa	35
4.5 Etapas de una Auditoría de Estados Financieros	37
4.6 Relación entre Ciclos y Etapas	38

CAPITULO V ETAPA INICIAL DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

5.1 Estudio y Evaluación de Controles de la Empresa Auditada	41
5.1.1 Ciclo de Ingresos	44
5.1.2 Ciclo de Egresos	49
5.1.3 Ciclo de Producción	52
5.1.4 Colaboración entre Auditores Externos e Internos en esta etapa	55

CAPITULO VI ETAPA INTERMEDIA DE REVISION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 Desarrollo del Trabajo del Auditor Externo en esta etapa	58
6.2 Apoyo de Auditoría Interna al Trabajo efectuado por los Auditores Externos	69

CAPITULO VII ETAPA FINAL DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

7.1	Trabajo que prepara el Auditor Externo antes de emitir un dictamen financiero	77
7.2	Elaboración del dictamen financiero	79
7.3.	Función en desarrollo el Auditor Interno en la Empresa	83

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

La Auditoría, surge de la necesidad de la revisión de los Estados Financieros de una Empresa, por parte de personal ajeno a esta, en cuya revisión utilizará los procedimientos y técnicas de auditoría, que le servirán de base para obtener una evidencia suficiente y competente sobre los registros de contabilidad, en la cual fundamentará su opinión a través de la emisión de un Dictamen Financiero dirigido a los Directores, Accionistas, Socios y a todas aquellas personas interesadas, en las operaciones de la empresa.

El trabajo que desarrollo abarca los puntos importantes que hay en la revisión de estados financieros de una empresa, dentro de la cual existe un Departamento de Auditoría Interna, la cual, en colaboración con los Auditores Externos, desarrollan la auditoría a la empresa, a través de las diferentes etapas y ciclos de una auditoría, todo esto conformará la estructura, sobre la cual el auditor externo fundamentará su opinión.

De tal manera que este trabajo de investigación y desarrollo profesional está estructurado, de tal forma, que va servir para toda aquella persona interesada en saber como se hace, para que sirve una auditoría a una empresa por medio de etapas, las cuales incluyen ciclos operativos de la empresa y la manera en que se pueden relacionar las funciones de Auditores Externos (independientes) e Auditores Internos.

CAPITULO I

TIPOS DE AUDITORIA

1.1 ANTECEDENTES

Los antecedentes históricos de la auditoría que conocemos y practicamos la encontramos en la función de vigilancia que se ejercía en las grandes compañías Holandesas de las indias (Siglos XVII y XVIII), formadas por mercaderes propietarios de barcos, los cuales elegían personas para vigilar sus bienes que eran administrados por otros grupos designados por los mismos propietarios.

Los mercaderes al haber invertido en estas compañías surge, la necesidad de regular esta función de vigilancia que ya se había extendido en la mayoría de los grandes países capitalistas del mundo para reglar su actuación y para una protección de los inversionistas interesados en ellas, esta legislación se inició en Francia a mediados del Siglo XIX.

Posteriormente Inglaterra, España y Suiza imponen a los órganos de vigilancia, obligaciones de naturaleza exclusivamente contable, siendo Inglaterra la primera en modificar en el año de 1900 la actuación de sus compañías incluyendo en esta nueva legislación, la obligación de nombrar un Auditor quien tendría que opinar sobre las cuentas de la compañía y su debida correspondencia con los libros de la misma, transformándose, hasta pedir una opinión sobre la verdadera situación financiera independientemente de los libros.

Hasta el principio del Siglo XIX no existía en Europa la profesión de Contaduría Pública, la cual era definida en ese tiempo como un grupo de expertos que ofrecían al público sus servicios para el manejo de sus libros contables. Para 1773, en la ciudad de Edimburgo, se va desarrollando esta nueva profesión, paralela al avance industrial surgiendo a esa fecha 7 contadores que ofrecían sus servicios para el manejo de sus libros de registro de operaciones al público, para el manejo de pequeñas empresas familiares, por medio de un directorio de profesiones de esa ciudad.

Por el año de 1854 esta nueva profesión, se empieza a difundir por Europa y es en Escocia, cuando un grupo de contadores forman una sociedad profesional, para fomentar el interés de sus miembros y regular su conducta profesional, estas sociedades de contadores propiamente dichas empezaron a existir en las ciudades más importantes de Inglaterra y Escocia, siendo la forma de admisión de sus miembros a través de exámenes generales y técnicas, de esta manera el gobierno Inglés reconocía oficialmente en el año de 1880, al Instituto de Contadores Titulados de Inglaterra y Gales.

Es por ello que en 1880 de Inglaterra salen los primeros auditores independientes para cuidar las inversiones hechas por ingleses y escoceses, realizadas en valores americanos, principalmente en acciones de compañías productoras de cerveza. Así se crearon las primeras firmas de auditores como son Price Waterhouse y Co., Pear Warwich and Michel, entre otras.

El crecimiento de la profesión en México tuvo lugar en el Siglo XX siendo el 25 de mayo

de 1907, la primera vez que se efectuó un examen profesional para obtener el título de contador público, sustentado por el Sr. Fernando Diez Barroso, es por ello que se considera como la fecha de iniciación del ejercicio profesional de la Contaduría Pública en nuestro país.

Los comienzos del ejercicio profesional fueron difíciles para los contadores mexicanos: Pocos o nadie contaban en ellos, se les consideraba faltos de experiencia, mucha gente no sabía lo que era un contador público, se le creía que era tenedor de libros por unas horas, cuando más se le consideraba perito contador para actuar ante los tribunales, no faltaba quien pretendiera designarlos como licenciados en cuestiones mercantiles, para entonces los negocios importantes encomendaban el examen de sus cuentas a firmas de contadores extranjeras, cuyo prestigio habían ganado y reputación mundial, les valía la confianza para delegar en ellos esta función.

En el año de 1917, un grupo de Contadores Titulados, formó a mediados de ese mismo año una agrupación profesional con el nombre de Asociación de Contadores Titulados y para el año de 1923, formaliza sus trabajos consituyendo el Instituto de Contadores Públicos Titulados de México.

El cual entre una de sus principales aportaciones para la contaduría pública en su rama de auditoría, han sido sus precursores en la emisión de diversos boletines, encaminados a estandarizar los criterios y formas de revisión, de la auditoría en México, para lo cual menciono los diversos boletines que se han publicado.

AÑO	NOMBRE BOLETIN PUBLICADO
1939	La Certificación de Balances para Fines de Inscripción y Cotización de Valores
1940	Ampliación de los Procedimientos de Auditoría

Posteriormente para el año de 1955 se crea la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, emitiéndose desde el año de 1956, hasta agosto de 1965 un total de 22 boletines, mismos que se han incrementado, de acuerdo con asambleas especiales. Al referirme a la Comisión de Normas y Procedimientos, defino que entre sus principales atribuciones son la de determinar las normas a procedimientos que al contador público deberá sujetarse para emitir sus dictámenes, dirigidos a terceras personas, así como los alcances que deberá aplicar en sus procedimientos de auditoría utilizados.

Asimismo esta comisión emite declaraciones, las cuales son normativas y de carácter obligatorio, las cuales se clasifican de la siguiente forma:

- a. **Normas de Auditoría.-** Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde, como resultado de dicho trabajo.
- b. **Pronunciamientos Normativos.-** Explican, amplían o aplican circunstancias generales concretas de las propias normas de auditoría.

- c. **Procedimientos de Auditoría.-** Son las técnicas de investigación que se aplican a una partida financiera, para obtener bases en las que el contador público fundamente su opinión.

- d. **Definiciones, conceptos e interpretaciones.-** Definen la terminología que se utiliza en la contaduría pública.

- e. **Otras declaraciones.-** Son los medios a través de los cuales la Comisión da a conocer políticas, programas y estudios.

De esta forma, la evolución que ha tenido la auditoría en México, ha sido y será, en estricto apego a las necesidades económicas y de información que se ha requerido a través de los años, surgiendo una responsabilidad de carácter social y de servicio, para lo cual el auditor deberá basar su trabajo en un juicio maduro a través de la aplicación de técnicas especializadas, a fin de que su actuación reúna los requisitos mínimos de calidad profesional.

1.2 CLASES DE AUDITORIA

Si bien es cierto que la revisión de los estados financieros en una empresa es la parte fundamental en la que se basan los trabajos de una auditoría, existen aspectos característicos de las empresas, tanto administrativos y operativos, las cuales determinan la necesidad de diferentes tipos de auditorías, las cuales buscan la satisfacción de objetivos particulares en función a los

informes o dictámenes que emiten, a terceros interesados en ellos.

Debido al gran crecimiento de las empresas y de los consecuentes cambios, los cuales obligan a las entidades a superarse y a tener una mejor organización, empleando controles internos adecuados, defino lo que para mi significa la palabra auditoría y su clasificación:

Auditoría.- Es la revisión que se hace a los estados financieros de una entidad pública o privada, con el fin de emitir una opinión independiente sobre si estos estados financieros fueron elaborados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Considero que la auditoría, se base en dos aspectos fundamentales como son, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas y Procedimientos de Auditoría.

El por qué de lo anterior, es básicamente debido a que los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, indican la manera en que se deben registrar las operaciones, mientras que las Normas y Procedimientos de Auditoría, determina la forma en que se deben revisar dichos registros, condensados a través de los estados financieros de la entidad.

La siguiente clasificación sustraída de mis apuntes de la Facultad de Estudios Superiores, atiende diferentes puntos de vista como son:

- 1. Por su alcance o amplitud**
 - 1.1 De balance
 - 1.2 Detallada
 - 1.3 Completa
 - 1.4 Especial
- 2. Por su periodicidad**
 - 2.1 Continua
 - 2.2 Periódico
 - 2.3 Esporádica
- 3. Por la fecha en que se aplican**
 - 3.1 Detallada
 - 3.2 Preliminar
 - 3.3 Final
- 4. Por su objeto**
 - 4.1 Administrativa
 - 4.2 Operacional
 - 4.3 Pública
- 5. Por quien se realiza**
 - 5.1 Externa
 - 5.2 Interna

Si bien es cierto todas las formas y tipos de auditoría que se mencionan son importantes para este trabajo de investigación, amplió el concepto de la auditoría por su objeto y por quien las realiza, debido a que estas últimas engloban el campo de acción de un Auditor Externo, con esto no quiero sino decir que las clasificaciones anteriores no sirvan, sino que estas para mí son una consecuencia de las dos últimas, porque en el corto desarrollo de mi profesión he visualizado de una manera general esta situación.

Es por ello que la auditoría que se realiza a una entidad, es un examen de control interno, administrativo, operacional y contable, que "certifica" que las operaciones, registro y resultado principios de contabilidad generalmente aceptados.

1.2.1 POR SU OBJETO O FINALIDAD

1.2.1.1 Administrativa

Este tipo de auditoría, la considero como un complemento a la auditoría externa, debido a que ésta última sólo descubre los efectos de la información financiera, mientras que la auditoría administrativa, encuentra las causas que originaron dichos efectos, siendo el propósito fundamental de la auditoría administrativa revisar y evaluar una organización, para identificar y eliminar diferencia en los áreas examinadas, a continuación menciono las ventajas de una auditoría administrativa:

- 1.- Elimina pérdidas y deficiencias
- 2.- Mejora los sistemas y procedimientos de operación
- 3.- Mejora medios de control
- 4.- Desarrolla mejor al personal
- 5.- Maximización de los recursos con que cuente la empresa, siendo estos recursos humanos y físicos.

Antes de continuar adelante, quiero dejar en claro la definición de auditoría administrativa.

Siendo la auditoría el examen de libros y registros relacionados con la contabilidad en cualquier empresa que opte por estos registros, con el fin de emitir un dictamen, producto de dicho examen, podemos separar los elementos fundamentales de la auditoría, los cuales son:

- 1.- Auditar es llevar a cabo un examen
- 2.- El examen debe ser metódico y ordenado
- 3.- Se investigan causas y efectos

Una vez definida lo que significa auditoría, entiendo por administración el logro de determinados objetivos por medio del esfuerzo humano en forma eficiente.

Con todo lo anterior podemos llegar a la conclusión de que la auditoría administrativa es un examen metódico y ordenado de los objetivos de una empresa, de su estructura orgánica

y de utilización y participación del elemento humano a fin de informar sobre los objetivos de dicho examen.

Separando la definición anterior es un examen metódico y ordenado porque debe basarse en el método científico para poder establecer causas y efectos, afin de obtener bases objetivas, buscando que se esté atendiendo los objetivos de la empresa, siendo revisados completamente y definiendo la estructura de la organización y las relaciones existentes entre los recursos materiales, humanos y técnicos, siendo el elemento humano fundamental porque de ahí depende el éxito o fracaso del negocio y por último se debe informar sobre los hechos examinados dando elementos necesarios para:

- Eliminar desperdicios y deficiencias
- Efectuar mejoras
- Maximizar los recursos con los que cuenta la empresa

Ahora bien el desarrollo de la auditoría administrativa comprende además de la revisión administrativa de la empresa, hasta su situación financiera, a diferencia de la auditoría externa la cual se le revisa la financiera primordialmente.

1.2.1.2 OPERACIONAL

La auditoría operacional, es aquella que proporciona un servicio a la dirección, cuantificando y evaluando la efectividad de sus controles, ayudando a la gerencia al desempeño efectivo de sus funciones.

1.2.1.3 PUBLICA

La función del gobierno federal como ya es sabido, es la de recabar impuestos, siendo estos últimos, los recursos que se harán llegar a las diversas dependencias de gobierno, por medio de ministraciones que no son otra cosa que recursos del gobierno federal incluidos en sus presupuestos para la satisfacción de los objetivos institucionales de las diversas secretarías, las cuales a su vez, distribuirán dichos recursos a otras dependencias paraestatales.

Es por ello que la auditoría pública es la encargada de vigilar la correcta aplicación de los recursos, hacia la concreta satisfacción de los objetivos institucionales, por medio de la aplicación de manuales emitidos por la Secretaría de la Contraloría de la Federación y cuyo producto son la emisión de informes periódicos y consistentes a lo largo del año, los cuales son emitidos por despachos de contadores públicos elegidos por la misma Secretaría.

1.2.2 POR QUIEN LOS REALIZA

1.2.2.1 Externa

La auditoría externa es una necesidad para la empresa, para conocer la opinión por parte de terceras personas, acerca de la razonabilidad con que presentan sus estados financieros y los resultados de sus operaciones es por ello que este tipo de auditorías es realizada por personal independiente, el cual emitirá su opinión con independencia mental e imparcialidad, sobre aquellos aspectos financieros revisados selectivamente, siendo este tipo de procedimientos lo más comunes, debido a la premura con que se trabaja.

1.2.2.2 INTERNA

La auditoría interna surge como una necesidad por parte de la administración, cuyas funciones son medir y evaluar la efectividad del control interno; a pesar de la capacidad que tiene este tipo de auditoría, tiene algunas desventajas las cuales no le permiten evaluar eficazmente por las tareas que le son asignadas por la depreciación laboral, la cual la hace limitativa, a pesar de que sus procedimientos abarcan la revisión al 100% de los diversos rubros financieros.

CAPITULO II

AUDITORIA EXTERNA

2.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA EXTERNA

Como mencioné en el capítulo anterior, la profesión de la Contaduría Pública en México no se encontraba lo suficientemente consolidada, de tal forma que el desarrollo de la profesión de auditor se fue asentado a medida que las grandes empresas fueron confiando poco a poco, la responsabilidad de revisión de sus cuentas a los Contadores Públicos Independientes o Auditores Externos, de esta forma la profesión de auditor externo, se empezó a dar a conocer gradualmente, considerándolos al principio como detectores de fraudes, malos manejos y en general de situaciones negativas que pudieran afectar la empresa.

Los inicios de la auditoría externa, consistían solamente en la revisión de determinados rubros de las cuentas de la empresa, debido a que no se les confiaba la revisión total, porque era supervisada por los mismos dueños, los cuales controlaban mayormente el ciclo operativo de la empresa.

Fue hasta que surgieron cambios económicos, los cuales obligaron a las empresas a consolidarse para no desaparecer, teniendo como consecuencias iniciales, el aumento de tamaño y el aumento consecuente en el volumen de operaciones, la cual condujo a la separación entre los dueños y la administración, debido a que los primeros ya no podían supervisar igual que como lo hacían en las pequeñas empresas, de las cuales eran dueños y administradores, lo cual

condujo al desarrollo de la auditoría del balance que consistía en un examen minucioso de las cuentas de balance y resultados.

Con el progresivo desarrollo de las auditorías de balance surgió la necesidad de una estandarización de los informes de Auditoría y los Procedimientos de Auditoría, que eran presentados a las empresas, y los cuales variaban en su contenido, dependiendo el tipo de empresa y la región en que estaban ubicados.

2.2 EVOLUCION DE LA AUDITORIA EN E.U.A.

Es por ello, que el inicio de estos cambios, surgió por la necesidad de unificación de criterios de revisión, iniciándose en los Estados Unidos, porque fue ahí en donde se establecieron las primeras firmas de Contadores Públicos, a través del Instituto Americano de Contadores Públicos, en el año de 1917, a solicitud de la Comisión Federal de Comercio de ese país se les pide la elaboración de un memorándum sobre Auditorías de Balance, el cual una vez elaborado fue distribuido ampliamente a bancos, empresas y contadores, por medio del Consejo de la Reserva Federal, bajo el título de "Metodos aprobados para la preparación de balances generales".

El contenido de este folleto era en síntesis los pasos que deberían de seguirse en desarrollo de la Auditoría a las cuentas de balance, lo cual produjo diversas reacciones entre los Contadores de la época, debido a que algunos opinaron que era demasiado detallado, mientras

que otros afirmaban que sus procedimientos no eran los adecuados para obtener la información necesaria. Esta crítica logró hacer notar que los procedimientos estandarizados eran imprácticos.

La reacción del Instituto Americano de Contadores Públicos fue que para el año de 1929, llevaran a cabo una revisión llamada "Verification of Financial statements" (Verificación de Estados Financieros), en la cual delega a criterio del Auditor la aplicación de las pruebas y procedimientos de acuerdo al control interno y circunstancias de cada caso.

Nuevamente el año de 1936 el Instituto Americano de contadores Públicos revisa el folleto anterior y emite otro bajo el título de "Examination of Statements by Independent Public Accountants"; (Examen de Estados Financieros elaborados por Contadores Públicos Independientes). Lo más relevante de esta publicación es que se sustituyó la palabra examen por la verificación.

La primera declaración sobre los procedimientos de Auditoría fue publicada en Octubre de 1939 y se llamó "Extensions of Auditing Procedure" (Extensiones sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos), reconociendo como procedimientos de Auditoría la confirmación de cuentas por cobrar y las más importantes es que es esta declaración se propone que antes de firmar el dictamen el Contador Público independiente verifique que su examen fue hecho siguiendo los procedimientos y prácticas establecidas en el Boletín de Examen de los Estados Financieros publicado en 1936 por el propio Instituto.

A partir de la publicación de la primera declaración sobre procedimientos de Auditoría en 1939, se publicaron hasta 1949 veintitres declaraciones adicionales. En 1951 se publicó una codificación suprimiendo lo obsoleto y aclarando lo más valioso y útil de las declaraciones procedentes.

Es así como en el año de 1963 el Instituto Americano de Contadores Públicos emite su Boletín N° 33, bajo el título de "Statement on Auditing Procedure N° 33 (Auditing Standards and Procedures)", (Declaración de Procedimientos de Auditoría N° 33. Normas y procedimientos de Auditoría), el cual se estructuró de la siguiente manera:

- Internal Control (Control Interno)
- Generally Accepted Auditing Standards (Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas).
- Codification of Statement on Auditing Procedure (Codificación de Declaraciones de Procedimientos de Auditoría).

En 1941 como consecuencia de los cambios anteriores la "Securities Exchange Commission" (Comisión de Cambios y Valores), reformó sus reglas administrativas concernientes al dictamen del Auditor, al establecer si la auditoría fue efectuada de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas.

La Comisión, en su discusión con el Comité, señaló la distinción entre normas y procedimientos de Auditoría, las normas de Auditoría deben ser consideradas como los principios fundamentales de la auditoría, las cuales controlan la naturaleza y extensión para la obtención de la evidencia, por medio de los procedimientos de auditoría.

De esta manera, como podemos ver, la evolución de la auditoría externa en los Estados Unidos, fue estructurándose, de acuerdo a las necesidades de información requeridas en su tiempo, y que además seguirán desarrollándose a medida que el entorno económico así lo requiera.

2.3 EVOLUCION DE LA AUDITORIA EN MEXICO

En México la evolución que ha tenido la auditoría ha sido a través de la Comisión de Procedimientos de Auditoría fundada en 1955, la cual es regulada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que Determina las normas de Auditoría a las cuales deberá sujetarse el Contador Público, independientemente que emita Dictámenes para terceros, determinando además los procedimientos de auditoría para el examen de Estados Financieros.

En Agosto de 1956, salió el primer boletín emitido por esta comisión, en estos boletines se definen y determinan los conceptos más importantes de la Auditoría, los procedimientos aplicables en su ejercicio y el estudio de situaciones especiales que surgen en su desarrollo del modo siguiente:

A) DEFINICION DE CONCEPTOS FUNDAMENTALES

- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas
- Técnicas de Auditoría
- Planeación de Auditoría
- Examen de Control Interno
- Pruebas Selectivas de Auditoría
- Supervisión del trabajo de auditoría

B) PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

- Los recomendables para el examen de las cuentas más comunes que integran el balance general y un estado de resultados característicos como una gría orientadora y sin pretender sujetar la imaginación del Auditor a la reclusión de problemas específicos.

C) SITUACIONES ESPECIALES

- El Auditor y la publicación de Estados Financieros
- Problemas de Auditoría Iniciales
- Dictamen de Estados Financieros Proforma
- Terminación de la Auditoría
- Utilización de Dictámenes de otros Auditores

La Comisión de Procedimientos de auditoría en el año de 1971 modificó su nombre por el de Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría.

Esta última en el año de 1977 publicó el "Compendio de Normas, Pronunciamientos Normativos, Procedimientos de auditoría y otros emitidos por la Comisión", mostrando un índice estructurado acerca de los procedimientos a los que deben sujetarse todo Contador Público que dictamine Estados Financieros; estos pronunciamientos están clasificados de la siguiente manera:

- NORMAS DE AUDITORIA
- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
- NORMAS DE INFORMACION
- DEFINICIONES, CONCEPTOS, INTERPRETACIONES Y OTRAS DECLARACIONES DE LA COMISION.

A la fecha el Contador Público que revisa, los estados financieros de una entidad, con el fin de emitir una opinión a través del dictamen financieros o fiscal, debe basar su juicio profesional en los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, los cuales indican la forma en que deben de registrarse las partidas financiera y en las Normas y Procedimientos de auditoría las cuales indican la forma en que deberán revisarse, así como los alcances de aplicación, de los procedimientos de auditoría.

1.- ETAPA PRELIMINAR

La etapa preliminar deberá iniciarse al cabo de seis meses después de iniciado el ejercicio social, para aquellas empresas que se les auditaron por primera vez, sus estados financieros.

Se requerirá estudiar y evaluar el control interno establecido en la empresa, verificando que las políticas, planes y procedimientos descritos para la administración de la misma, sean llevados a cabo, adecuada y oportunamente, por el personal responsable de cada área de la entidad, el estudio y evaluación del control interno es un objetivo esencial en esta etapa preliminar, para la cual el Auditor Externo deberá establecer y aplicar pruebas que le den confianza y certeza del control interno existente mediante procedimientos y técnicas de Auditoría.

Un objetivo adicional del trabajo desarrollado en esta etapa preliminar, será el de emitir un informe o carta de sugerencias para mejorar el sistema de control interno en la entidad.

2.- ETAPA INTERMEDIA

El avance que realiza el Auditor Externo en el Examen que practica a los Estados Financieros, lo desarrolla en esta etapa, que iniciará dos o tres meses antes del cierre del ejercicio social de la entidad, a esta etapa también se le conoce como auditoría preliminar.

Esta etapa tiene como objetivo que el Auditor se forme un juicio sobre la calidad y razonabilidad de la información financiera, partiendo de la balanza de comprobación con el fin de detectar problemas en las cuentas y sugerir su corrección antes del cierre del ejercicio, así como también se deberá cerciorar el grado de control interno existente en la empresa en el manejo de sus operaciones.

3.- ETAPA FINAL

Este trabajo se inicia en el primer o segundo mes después del cierre del ejercicio que se dictamina, a través del examen de las cifras de la balanza de comprobación sobre aquellos rubro financieros que hayan tenido un comportamiento significativo entre la etapa intermedia y final.

El auditor aplicará procedimientos en esta etapa tales como:

- Verificar los nuevos eventos ocurridos entre la etapa intermedia y final.
- Revisar los eventos subsecuentes, ocurridos posteriormente al cierre del ejercicio.
- Discutir los ajustes propuestos por el auditor externo y comentar la preparación de las notas que se presentarán adjuntas a los estados financieros dictaminados.
- Se comentará con el cliente los terminos en los cuales se deberá redactar la "CARTA DE SALVAGUARDA", que es entregada por la empresa auditada al Licenciado en Contaduría Pública que dictamine sobre sus estados financieros.
- Se emitirá un dictamen sobre la revisión efectuada al cierre del ejercicio, de los estados financieros de la empresa auditada.

CAPITULO III

AUDITORIA INTERNA

3.1 OBJETIVOS Y FUNCIONES DE LA AUDITORIA INTERNA

Antes de iniciar con los objetivos y funciones de la auditoría interna, menciono lo que para mí significa auditoría interna la cual es la auditoría realizada por empleados de la empresa, con el propósito de controlar las operaciones, por medio de revisiones analíticas que fueron integradas dentro de un programa anual, que derivaron en la presentación de diversos informes sobre las revisiones efectuadas.

Ahora bien si la consideramos como un departamento Auxiliar de la Compañía debido a que vigila que se cumplan los objetivos y políticas, a través de revisiones a la Información Contable-Financiera, para detectar problemas de control interno y a su vez establecer las medidas correctivas ya sea directamente a través del responsable del área sujeta a revisión, buscando además de corregir la información Contable-Financiera, salvaguardar los activos y valores de la Empresa y buscar el cumplimiento de los fines constitutivos para los cuales fue creada la Entidad, por la cual sus funciones primordiales serán:

- * Revisión de operaciones para verificar su autenticidad, de acuerdo con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.
- * Control de activos
- * Revisión de las políticas y procedimientos para evaluar su efectividad.
- * Revisión de consistencia de aplicación en los registros contables.

- * "En algunas empresas consideran a la auditoría interna como un medio de control, al medir y evaluar la eficacia de otros controles" (3)

Esto en la mayoría de las empresas, ya sean públicas o privadas, se aplica porque al tener un departamento de auditoría interna, se cree de antemano que este órgano será un "Detective" que buscará los errores y sugerirá soluciones.

3.2 DEPARTAMENTO DE CONTRALORIA INTERNA

Este Departamento a diferencia de la auditoría Externa, la cual los informes que emite son en la mayoría de los casos dirigidos al consejo de administración, para la Auditoría Interna o contraloría Interna su responsabilidad laboral es hacia la Dirección General.

La Contraloría Interna además de buscar promover la eficiencia y eficacia, entre las funciones que realizan los diferentes departamentos de la organización, tiene funciones específicas como son:

- Vigilar y comprobar el cumplimiento, por parte de las áreas de la entidad, de las obligaciones derivadas de las disposiciones normales y lineamientos en materia de planeación, programación, presupuestación, información, estadística, contabilidad, organización y procedimientos, ingresos, financiamientos, inversión, deuda,

(3) Auditoría. Un nuevo enfoque empresarial varios autores, p. 7, Editorial Ediciones Marchi, 1991. Argentina.

administración de recursos humanos, materiales y financieros, patrimonio, fondos y valores de la propiedad o al cuidado de la entidad.

- Formular en base a los resultados, producto de las revisiones de auditoría que realizó las observaciones necesarias tendientes a incrementar, la eficiencia y eficacia de sus acciones, estableciendo un seguimiento a dichas recomendaciones, para lo cual es necesario que su desempeño sea coordinado con los otros departamentos de la organización, evitando así que la función que desempeña Contraloría Interna sea vista como una crítica a las actividades que realizan en el ejercicio de sus funciones.
- Informar al titular de la entidad, sobre los resultados y evaluaciones de las áreas de la organización que hayan sido objeto de supervisión. La Contraloría Interna podrá opinar sobre los informes de evaluación que integren y presenten al mismo titular, las áreas competentes.

3.3 INFORMES DE AUDITORIA INTERNA

Los informes que emite el Departamento de Auditoría Interna como resultado de las revisiones efectuadas, son de gran importancia para la Dirección, debido a que a través de ellos se podía medir y conocer la eficiencia de las operaciones llevadas a cabo a la fecha de la presentación del informe.

Si bien es cierto el resultado de una revisión de auditoría Interna es emisión de un informe dirigido a la Dirección, existe un proceso previo, antes de la presentación del informe como lo es:

- Programación de las revisiones a efectuarse en el transcurso del año, estableciendo en ellas fechas de inicio y fecha probable de terminación de Auditoría.
- La elaboración de papeles de trabajo, los cuales contendrán todos los requisitos de calidad, para su fácil comprensión e interpretación, para cualquier persona interesada en consultarlos.
- Presentación de informes, los cuales además de incluir las observaciones derivadas de la revisión efectuada contendrán antecedentes, objetivos de la revisión y como un aspecto de vital importancia, cada observación deberá incluir su fecha probable de corrección, así como sugerencias correctivas y una conclusión.

Es conveniente hacer notar que los informes de auditoría Interna deberán de estar claramente escritos, suprimiendo tecnicismos propios de la profesión contable, ya que las personas que leerán dichos informes, por lo general no son Contadores Públicos. Además serán concisos, informando en forma clara, de tal suerte que no cansen a los lectores de los mismos, teniendo en cuenta que los hechos y circunstancias que se detallan, estén respaldadas ampliamente por documentación y papeles de trabajo.

La información, como lo mencione anteriormente deberá ser hacia la Dirección o Direcciones Generales, además se deberá enviar una copia, a la parte afectada, es decir, al Departamento o Departamentos sobre los cuales se practicó la revisión.

CAPITULO IV

RELACION ENTRE AUDITORIA FINANCIERA EXTERNA E INTERNA

4.1 ANTECEDENTES

La Auditoría surgió como una herramienta indispensable, para la adecuada vigilancia de los bienes propiedad de una empresa, que con el paso del tiempo fue evolucionando, de acuerdo al área de revisión y a los objetivos que se pretendía llegar, es así que surgieron diversas clases de Auditorías, como las mencionadas en los Capítulos anteriores.

Ahora bien para el presente trabajo, de investigación considero que en una auditoría financiera, la relación que existe entre auditores externos e internos, es de gran importancia ya que este tipo de auditoría que se aplica en la mayoría de las empresas, ya sea en forma voluntaria o porque así lo requiere las leyes hacendarias, hace necesario que el vínculo entre ambas auditorías, surgiera una cooperación en aquellos rubros financieros, necesarios para emisión de un dictamen financiero

En una revisión de estados financieros, cuyo objetivo primordial es la emisión de la opinión Profesional independiente de un Contador Público, acerca de la razonabilidad con que estas presentan la situación financiera, en apego a los principios de Contabilidad generalmente aceptados, como también la consistencia en la aplicación de dichos principios, se aplican una

En algunas empresas cuyo volumen de operaciones es significativo y se requiere constantemente vigilar el control interno, se crean un departamento de auditoría interna, siendo responsabilidad de los auditores internos, Auxiliar a la Gerencia, debido a que su revisión del control interno abarca desde el registro de movimientos de operaciones, su adecuada aplicación y su consecuente traducción a estados financieros, se haga en apego a las políticas y controles establecidos por la administración. A todo esto sigue la emisión de informes dirigidos a la Dirección en el cual se plasmaron las observaciones a desviaciones de control interno, que a la fecha existen y sugerirán los cambios que considere necesarios para el logro de los objetivos y metas de la empresa.

El Auditor Externo debe evaluar el trabajo del Auditor Interno, ya que no puede ni debe aceptar el trabajo del auditor Interno como si hubiese sido hecho por el mismo. Cuando determina que puede confiar en el Trabajo del auditor Interno el desarrollo de la Auditoría se simplifica, al mismo tiempo que se reducen las horas invertidas, puesto que el Auditor Externo se apoya en los reportes de Auditoría Interna. Ambas partes deben identificar los beneficios que se obtienen al tener una buena comunicación, evitando además duplicidad de esfuerzos.

Es por ello que el Auditor Externo es un apoyo para la administración de alto nivel, debido al conocimiento de la situación financiera, que de la empresa ha adquirido, así como de su control interno, en posición de indicarles las áreas susceptibles a problemas de la empresa.

4.2 COORDINACION AUDITORIA EXTERNA E INTERNA

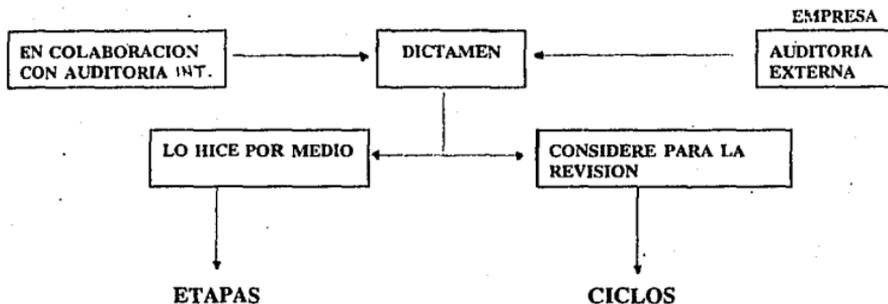
La comunicación entre Auditoría Externa e Interna se concreta a los siguientes puntos:

- El uso de los reportes de auditoría Interna, por los Auditores Externos para evaluar el trabajo del Auditor Interno.

- Las sugerencias que el Auditor Externo elabora son adoptadas por el Auditor Interno.

La comunicación y coordinación de trabajo entre auditores Externos e Internos, es importante, debido a que ambos desde mi punto de vista y a manera general se abocan a la revisión y evaluación del control interno para los fines que a cada uno le son favorables, concretando que la auditoría Interna es parte de la Dirección, en cambio la auditoría Externa es agena a la Dirección, además la auditoría Externa orienta a la Dirección de una manera independiente, en cambio que el auditor Interno es un miembro de la empresa que orienta a la Dirección, para la cual trabaja.

Existen áreas en que hay intereses comunes entre Auditores Externos e Internos como se muestran en el siguiente cuadro:



A pesar de que existan áreas comunes de trabajo nunca deberán adeptar los papeles de trabajo de auditoría Interna, como base para sustentar una opinión por parte de los Auditores Externos, solamente deben de servir como:

- Una fuente de evidencia del control interno.
- Una guía sobre los sistemas de control interno, especialmente aquellos que recientemente hayan sido introducidos o establecidos.
- Un guía para el conocimiento de aspectos técnicos y otras características particulares del negocio.
- Un recurso importante en la evaluación de los cuestionarios de control interno.

- Un recurso de información general acerca de la organización e la Empresa Auditada.

Asimismo la Auditoría Externa también aporta sugerencias que pueden ser adoptadas por auditoría Interna como son:

- La revisión y comentario sobre el sistema de control interno
- La identificación de las áreas de riesgo de la organización

Debe existir una comunicación entre ambos grupos de auditoría para planear la interacción de las actividades de auditoría y establecer el mecanismo para la mutua evaluación y cooperación.

Cuando las tareas y objetivos son similares, ambos grupos tanto Auditoría Externa como Auditoría Interna, pueden llegar a un acuerdo en cuanto a los límites de las áreas de trabajo y en los procedimientos a emplear, para evitar una duplicidad de esfuerzos.

Cuando el auditor Externo desee utilizar el trabajo del Auditor, Interno, deberá observar lo siguiente:

- A) QUE LOS AUDITORES INTERNOS, TENGAN LIBERTAD DE ACTUACION, EN EL TRABAJO, ESTO DEPENDERA DE LA JERARQUIA QUE OCUPE EL DEPARTAMENTO DENTRO DEL ORGANIGRAMA DE LA EMPRESA.

- B) EVALUAR POR PARTE DEL AUDITOR EXTERNO, LA PREPARACION TECNICA Y PROFESIONAL DE LOS AUDITORES INTERNOS.

- C) EVALUAR EL GRADO DE CONOCIMIENTO QUE EL AUDITOR INTERNO TIENE DE LA EMPRESA AUDITADA.

- D) HACER PRUEBAS SOBRE EL TRABAJO DEL AUDITOR INTERNO.

Con base en lo anterior el Auditor Externo deberá evaluar, si puede confiar en el trabajo del Auditor Interno, sin que entienda que se vayan a dividir el trabajo; esto es que a los Auditores Externos revisen activo y los Auditores Internos, pasivo, si no debe quedar claro que se deberán prestar ayuda mutua, complementando el trabajo de auditoría, sin que se mezclen responsabilidades de ambos.

En la práctica veo, en esta cooperación de trabajo entre auditoría Externa e Interna, existe en los trabajos relacionados por ejemplo, en la supervisión de toma de inventarios físicos, preparación de cédulas sumarias, revisión de conciliaciones bancarias, en las Auditorías a sucursales, en la revisión a las cuentas de resultados considerando la revisión y evaluación conjunta del control interno.

Estas bases de cooperación deben establecerse de tal manera que el Auditor Externo no pierda su independencia mental, para que la opinión que rinda de la situación financiera de la Empresa, no se vea determinada por la operación existente entre ambas Auditorías.

4.3 DIFERENCIAS PRINCIPALES DE LA AUDITORIA EXTERNA Y AUDITORIA INTERNA

SE PODRIAN COMPARAR DE LA SIGUIENTE MANERA

AUDITORIA EXTERNA

AUDITORIA INTERNA

- | | |
|--|--|
| 1.- EMITE SU OPINION A TRAVES DE UN DICTAMEN, SOBRE LA RAZONABILIDAD DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. | 1.- EMITE SU OPINION A TRAVES DE UN INFORME SOBRA LA PARTIDA CUENA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS, SOBRE UN AREA O DEPARTAMENTO DE LA EMPRESA. |
| 2.- EL TRABAJO SE REALIZA A TRAVES DE PRUEBAS SELECTIVAS. | 2.- EL TRABAJO LO REALIZA EN FORMA DETALLADA. |
| 3.- LOS HONORARIOS VARIAN SEGUN EL TIEMPO Y EL TRABAJO DESARROLLADO. | 3.- LOS HONORARIOS SON FIJOS DEBIDO A QUE ES UN EMPLEADO DE LA EMPRESA. |
| 4.- ANALIZA CON JUICIO INTERNO ESTABLECIDO EN LA COMPAÑIA AUDITADA. | 4.- EN FORMA DETALLADA SON DETERMINA LA EFECTIVIDAD DE LOS CONTROLES FINANCIEROS Y OPERACIONALES |
| 5.- SE CERCIORO DE LA RAZONABILIDAD DE LAS CIFRAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. | 5.- SE ADHIERE A LA GERENCIA PARA VIGILAR QUE SE CUMPLAN LAS POLITICAS DE LA EMPRESA DE ACUERDO A LOS PROCEDIMIENTOS ESTABLECIDOS. |

- | | | | |
|-----|---|-----|---|
| 6.- | LA FINALIDAD PRINCIPAL ES EMITIR UN DICTAMEN, EXCLUSIVO Y DE CARACTERISTICAS PROPIAS DEL AUDITOR EXTERNO. | 6.- | LA FINALIDAD PRINCIPAL, ES INFORMAR SOBRE LO EFECTIVO DEL SISTEMA Y DE LOS CONTROLES DE OPERACION DE LA EMPRESA. |
| 7.- | LA RESPONSABILIDAD ES HACIA EL CLIENTE Y HACIA TERCEROS INTERESADOS EN EL DICTAMEN. | 7.- | SU RESPONSABILIDAD ES HACIA EL CONSEJO DE ADMINISTRACION. |
| 8.- | SE ENCUENTRA OBLIGADO POR EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL A MANTENER LA INDEPENDENCIA MENTAL. | 8.- | SU INDEPENDENCIA MENTAL, ES UN CUANTO A SU ACTUACION EN LA EMPRESA PERO NO EN EL SENTIDO QUE INDICA EL CODIGO DE ETICA PROFESIONAL, DE NO SER EMPLEADO DE LA EMPRESA QUE AUDITEN. |

4.4 CICLOS DE OPERACION

1.- CICLO FINANCIERO O DE TESORERIA

- A) INVERSIONES
- B) PRESTAMOS
- C) CAPITAL CONTABLE
- D) ADMINISTRACION DE EFECTIVO

2.- CICLO DE EGRESOS

- A) COMPRAS Y CUENTAS POR PAGAR
- B) SISTEMA DE NOMINA
- C) SALIDA DE EFECTIVO

3.- CICLO DE PRODUCCION

- A) INVENTARIOS Y COSTO DE VENTAS
- B) INMUEBLES, MAQUINARIA, EQUIPO E INSTALACIONES

4.- CICLO DE INGRESOS

- A) SISTEMA DE VENTAS
- B) SISTEMA DE CUENTAS POR COBRAR
- C) ENTRADAS DE EFECTIVO

5.- CICLO DE INFORMACION GENERAL

- A) SISTEMA DE CONTABILIDAD GENERAL
- B) SISTEMA DE CONTABILIDAD DE COSTOS
- C) PROCEDIMIENTOS PARA ESTRUCTURAR LA INFORMACION FINANCIERA

4.5 ETAPAS DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Las etapas de una auditoría son los periodos de revisión en que practican las auditorías, es decir, dependiendo del control interno existente en las empresas, dependiendo del juicio del auditor externo, la necesidad de efectuar revisiones preliminares sobre la situación financiera de a empresa, eso con el fin de corregir situaciones irregulares de la información financiera.

De esta forma las etapas de una Auditoría Externa son producto de un proceso lógico, a través del cual el Auditor emitirá una opinión profesional contenida en los Estados Financieros, mediante la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría, para obtener la evidencia suficiente y competente y determinar la aplicación consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las etapas en las cuales se realiza el trabajo de revisión de los Estados Financieros de una Empresa en una fecha determinada y por un período de tiempo serán:

- 1.- ETAPA PRELIMINAR**
- 2.- ETAPA INTERMEDIA**
- 3.- ETAPA FINAL O CIERRE**

El trabajo que desarrolla el Auditor Externo en estas etapas se menciona a continuación, a reserva de una descripción más detallada en capítulos subsecuentes.

4.6 RELACION ENTRE LOS CICLOS DE OPERACION Y LAS ETAPAS DE AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

Los ciclos de operaciones se ven representados en los estados financieros en las cuentas de activo, pasivo y capital, los cuales estan estructurados por medio de los estados financieros básicos son:

- a) Estado de posición financiera o balance general
- b) Estado de resultados
- c) Estado de variaciones en el capital contable
- d) Estado de flujo de efectivo

y los cuales sirven para que el auditor externo por medio de análisis comparativos de ejercicios terminados o por periodos, juzgue los procedimientos que utilizarán en la elaboración de su programa de auditoría, en función al comportamiento de un lapso de tiempo a otro de las diversas cuentas que integran los ciclos de operación.

A partir de los ciclos de operación el Auditor Entero deberá visualizar una estructura, la cual será la base para la planeación de los trabajos de detalle, para el control de los papeles de Auditoría en el avance de la revisión y en consecuencia, para la preparación de la propuesta de servicios y honorarios profesionales. Otros factores que influyen en la determinación de los honorarios son antecedentes del cliente, en base a la revisión de Dictámenes Financieros de años

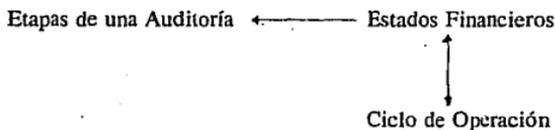
anteriores, para conocer la situación financiera del cliente y en general para establecer hipotéticamente, el grado de desviaciones de control interno existentes en el flujo de sus operaciones.

De los cinco ciclos de operación, una firma de Contadores Públicos puede preparar la siguiente lista de áreas funcionales.

SECCION	AREAS FUNCIONALES
AP	ANTECEDENTES NO FINANCIEROS
A	CAJA
B	BANCOS
C	CLIENTES
D	ACTIVO
E	INVENTARIOS
F	INVERSIONES Y VALORES
AA	PROVEEDORES
BB	ACREEDORES
CC	CONTRIBUCIONES POR PAGAR
DD	OTRAS CUENTAS POR PAGAR
EE	RESULTADO DE EJERCICIOS ANTERIORES
10	VENTAS
20	COSTO DE VENTAS

GO	GASTOS DE OPERACION
GA	GASTOS DE ADMINISTRACION
GV	GASTOS DE VENTA
50	PUNTOS A TRATAR CON LA GERENCIA DE AUDITORIA
51	INFORMES DE AUDITORIA EXTERNA
52	INFORMES DE AUDITORIA EXTERNA

La relación entre ciclos de operación y etapas la estructura de la siguiente forma:



Con el cuadro anterior quiero dar entender que a través de las etapas de una auditoría, se revisarán los estados financieros de una entidad, mismos que están integrados por los diferentes ciclos de operación.

CAPITULO V
ETAPA PRELIMINAR DE LA AUDITORIA
DE ESTADOS FINANCIEROS

5.1 ESTUDIO Y EVALUACION DE CONTROLES DE LA EMPRESA AUDITADA

En la etapa preliminar de la Auditoría de Estados Financieros el Auditor debe realizar un estudio y evaluación del Control Interno, existentes en la Empresa de acuerdo a sus ciclos de transacciones y que le sirvan de base para determinar el grado de confianza, así como el alcance y extensión de los procedimientos de auditoría que aplicará, a través de pruebas selecticas, de la información Contable-Financiera que le sea proporcionada.

Lo anterior se aplicará para aquellas empresas, las cuales nunca hayan auditado sus estados financieros, pero en el caso contrario, es decir cuando la empresa hubiera cambiado de despacho de auditores externos, en ese caso es conveniente solicitar una copia del dictamen de los otros auditores y analizarlo en detalle para formar un juicio preliminar de la empresa, y en base a lo anterior planear la auditoría.

El estudio y evaluación del control interno en etapa se hará a través de la elaboración de diagramas de transacciones o por medio de cuestionarios, también es común revisar la información contenida en los manuales de operación preparados por la misma empresa.

El auditor Externo debe poner un énfasis en las técnicas que se emplean para prevenir o detectar errores y para evitar la inserción de transacciones no autorizadas en sus sistemas de

control interno, para lo cual se debe enumerar todas las técnicas de control utilizadas por la empresa en cada función, para tener una seguridad razonable de que el objetivo de cada control se logra total o parcialmente.

Basándose en la evaluación de control interno se diseñara el programa de trabajo, el cual deberá ser elaborado por el encargado y/o el Gerente de Auditoría Externa.

Esta evaluación se logrará mediante:

- Identificación específica de los objetivos de cada control establecido, señalado aquellos controles que se logran parcialmente o no se cumplen.

Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus diferencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones y establecer el alcance de la Auditoría, de acuerdo a las condiciones encontradas. Es importante dejar evidencia en los papeles de trabajo, del estudio y evaluación del control interno realizado porque así se cumplirá con un norma de Auditoría que obliga a examinar el control interno en base a lo anterior determinar el alcance y profundidad de los procedimientos aplicados de Auditoría.

Una vez que se ha realizado el examen de los Estados Unidos en la Empresa, el Auditor tiene la responsabilidad profesional de informar sobre las deficiencias que determina en la evaluación del control interno, así como sugerir las recomendaciones pertinentes para su

corrección, las cuales deberán ser comentadas, con los responsables del área o áreas afectadas por dicha observación de control interno.

Entre las fallas de control interno más comunes que se incluyen en los informes de Auditoría se enlistan los que con más frecuencia se establecen a través de la evaluación y estudio del control interno:

- A) SEÑALAMIENTOS QUE DENOTEN VULNERABILIDAD DE LA EMPRESA ANTE FRAUDES.
- B) RECOMENDACIONES SOBRE EL MEJORAMIENTO DE LOS SISTEMAS DE REGISTRO DE INFORMACION.
- C) OBSERVACIONES QUE DENOTAN FALTA DE CUMPLIMIENTO EN EL PAGO DE LAS OBLIGACIONES TRIBUTARIAS.
- D) SITUACIONES DE CARACTER LEGAL, QUE DEBEN SER SUJETAS A CONSIDERACION POR EL DEPARTAMENTO JURIDICO.

Es importante que cada observación se anexe la sugerencia correctiva para subsanar la deficiencia observada, siendo esta de aplicación práctica y benéfica para la empresa.

El estudio y evaluación del control interno, por ciclos de transacciones lo estructuró agrupándolos en dos grupos que son genéricos en la gran mayoría de las empresas, en que me ha desarrollado como Auditor Externo.

Y el que cada uno tiene, merced a formas de operación debido a que si pudiésemos estandarizar procedimientos en cada ciclo, observaríamos que para que en una empresa registre una operación, siempre habrá documentación que respalde dicha operación, posteriormente se registra la operación, y al final del mes, se agrupan en auxiliares, en las cuales podemos tener el movimiento de la cuenta, en el transcurso del periodo, así como el de su saldo a situación actual.

Es por ella que la función de auditoría abarca la revisión de dos ciclos fundamentales, y sobre los cuales se desarrolla, la actividad operativa de la empresa, debido a que todas las empresas, debido a que todas las empresas desde mi punto de vista agrupan sus operaciones en dos ciclos fundamentales cuales son ciclo de ingreso, egresos.

5.1.1 CICLO DE INGRESOS

Dicho ciclo incluye, todas aquellas operaciones, por medio de las cuales, la empresa se va hacer llegar recursos a través principalmente de la venta de productos o servicios, al público en general.

Aunque el concepto de ingresos varía, dependiendo del tipo de empresa, debido a que se considera como ingreso en una empresa de fabricación, al producto obtenido de una venta, mientras que en una empresa de servicio a los honorarios recibidos, por su función se podrían considerar como ingresos, en contraste de una empresa gubernamental, la cual considera como ingresos, los recursos recibidos del gobierno federal, a través de ministraciones.

Además de los ingresos, por los objetivos de la empresa, existen otros ingresos los cuales son ventas de bienes o servicios, poco usuales, que no pertenecen al giro de la empresa o que son producto de rendimientos financieros.

De acuerdo con "Normas y Procedimientos de auditoría" establece como:

"FUNCIONES TIPICAS"

- OTORGAMIENTO DE CREDITOS
- TOMA DE PEDIDOS
- ENTREGA DE MERCANCIAS O PRESTACION DEL SERVICIO
- FACTURACION
- CONTABILIZACION DE COMISIONES, DOCUMENTOS
- CONTABILIZACION DE CLIENTES
- INGRESOS DE EFECTIVO
- AJUSTES SIN FACTURACION Y/O NOTAS DE CREDITO
- DETERMINACION DEL COSTO DE VENTAS

ASIENTOS CONTABLES MAS COMUNES

- VENTAS
- COSTO DE VENTAS
- INGRESOS
- PROVISIONES PARA COBRO DUDOSO
- CANCELACION Y RECUPERACION DE CUENTAS INCOBRABLES
- GASTOS DE COMISIONES
- CREACION DE PASIVOS POR IMPUESTOS GENERADOS POR LA VENTA

DOCUMENTACION REQUERIDA

- PEDIDOS DE CLIENTES
- ORDENES DE VENTA
- CONOCIMIENTOS DE EMBARQUE
- FACTURAS DE VENTA
- NOTAS DE CREDITO
- REMESAS DE CLIENTES Y/O FICHAS DE DEPOSITO

AUXILIARES DE CONTABILIDAD REQUERIDOS

- ORDENES DE CLIENTES PENDIENTES DE SURTIR
- AUXILIARES DE CLIENTES

- ESTADISTICAS DE VENTAS
- DIARIO DE VENTAS
- ANTIGUEDAD DE SALDO POR CLIENTE (4)

Los objetivos específicos de control interno del ciclo de ingresos, que el auditor deberá observar para obtener la evidencia suficiente y competente serán principalmente los siguientes:

- * Verificar que las cuentas de ingresos y gastos incluyan todas las cuentas relacionadas, registradas en ese periodo.
- * Comprobar que las cuentas por cobrar, sean reales.
- * Cerciorarse de que las provisiones creadas, estén determinados según políticas de la empresa.
- * Verificar que las cifras presentadas en los Estados Financieros sean las adecuadas.

Cabe mencionar que además de vigilar el cumplimiento de los objetivos antes mencionados, el auditor deberá solicitar información concerniente a:

- * Volumen de ventas y clientes
- * Volumen de ventas mensuales
- * Vencimientos de cuentas por cobrar
- * Políticas de créditos, descuentos y cobranza

(4) Normas y Procedimientos de Auditoría, p 600, Tomo II, Edit, Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Los procedimientos de auditoría que podrán utilizarse dependerán en gran medida del grado de control, que posea la empresa, así mismo los alcances de los mismos dependerán del juicio del auditor. Los procedimientos de auditoría mas usuales en una auditoría son:

- * **Cuentas por cobrar.-** Se debe cerciorar el auditor que el saldo de las cuentas por cobrar, es real y que represente adeudos por venta de servicios o bienes.
- * **Conformacion de cuentas por cobrar.-** Es la forma más usual de asegurar la veracidad del saldo mostrado en las cuentas por cobrar, las cuales se hacen selectivamente o de acuerdo a saldos representativos.
- * **Pruebas de Estimación de cuentas incobrables.-** Se debe evaluar el cálculo correcto y aplicación, así como la creación y cancelación de dicha cuenta.
- * **Cálculo.-** Revisar que el total de monto declarados en estados financieros, sean igual al llevado a resultados.

Si bien es cierto lo anterior, se aplicaría en una revisión al ciclo de ingresos, desde mi punto de vista, dependerá del grado de experiencia del auditor el aplicar los procedimientos de auditoría que considere necesarios para sustentar su opinión, dicha opinión que deberá contemplar todos aquellos aspectos, que definan de manera clara el comportamiento de la cuenta, por el periodo de revisión de que se trate.

Es por ello, ue la revisión al ciclo de ingresos, será más analítica, dependiendo del comportamiento de dicho ciclo, en el periodo revisado y del grado de control existente, en este ciclo.

5.1.2 CICLO DE EGRESOS

El ciclo de Egresos abarca la adquisición y pago de:

- INVENTARIOS
- ACTIVOS FIJOS
- SERVICIOS EXTERNOS
- SUMINISTROS Y ABASTECIMIENTOS

En este ciclo se clasifica la adquisición y pago de los recursos antes mencionados a través de diversas cuentas de activo y resultados. Como existen diferencias de tiempo entre la entrega de mercancía y el pago de la misma, originan cuentas por pagar y pasivos provisionados, originados en el ciclo de compras.

FUNCIONES TIPICAS

- SELECCION DE PROVEEDORES
- PREPARACION DE SOLICITUDES DE COMPRA
- FUNCION COMPRA

- RECEPCION DE MERCANCIAS Y/O MATERIAS PRIMAS}
- CONTROL DE CALIDAD DE LAS MERCANCIAS Y SERVICIOS ADQUIRIDOS
- REGISTRO Y CONTROL DE LAS CUENTAS POR PAGAR, ASI COMO ANALISIS DE SALDO, IDENTIFICANDO LA ANTIGUEDAD DE LOS MISMOS.
- PAGO EN EFECTIVO O CHEQUE

ASIENTOS CONTABLES COMUNES

- COMPRAS
- PAGO
- PAGOS ANTICIPADOS
- ACUMULACION DE PASIVOS
- AJUSTES A COMPRAS

FORMAS Y DOCUMENTOS IMPORTANTES

- REQUISICIONES DE COMPRAS
- DOCUMENTOS DE RECEPCION DE MERCANCIAS
- FACTURAS A PROVEEDORES
- NOTAS DE CARGO Y CREDITO

- SOLICITUDES DE CHEQUE
- RECIBOS DE SERVICIOS
- POLIZAS DE CHEQUES (5)

Las bases usuales de datos de la función, compras, de manera general podrían estar integradas de la siguiente forma:

- Archivo de proveedores conteniendo:
Nombres, domicilio, productos que ofrece, precios, condiciones, etc.
- Auxiliares de cuentas por pagar señalando antigüedad de los objetivos de los procedimientos de auditoría en el ciclo de egresos sirven para que el auditor obtenga evidencia suficiente y competente de que:
 - * Las cuentas por pagar, estén debidamente autorizados, y que representen partidas pendientes de pago.
 - * Las cuentas de sueldos representen saldos acumulados no pagados.
 - * Las cuentas de gastos, incluyan costos, gastos y pérdidas aplicados en el periodo.

(5) Auditoría Interna Lozano Nieva Jorge Editorial Ecasa México, D.F.
págs. 635, 636 y 637

El Auditor debe identificar las funciones que forman el ciclo, los objetivos del control interno aplicables a cada función y también preparar la documentación de los procedimientos de proceso en cada función, solo así podrá determinar las técnicas de control interno que está aplicando la empresa en cada función, y también si se logran total o parcialmente los objetivos de control interno aplicable.

Además el ciclo de egresos es muy importante en las empresas, porque un mal registro, una mala depuración de cuentas, es decir que existan saldos pendientes de pagar de ejercicios anteriores, afectara el cálculo de 2% al activo, al inflar cuentas acreedores con saldos improcedentes, y cuya consecuencia repercutiría en el importe de los pagos provisionales, ocasionando un daño al patrimonio de la entidad.

5.1.3 CICLO DE PRODUCCION

Las funciones del ciclo de producción son las de manejar recursos tales como inventarios, propiedades y equipo depreciable, recursos naturales, existentes, seguros pagados por adelantado y otros activos no monetarios que se tienen que emplear en el negocio. De ahí que la actividad más importante del ciclo de producción es la obtención de un artículo terminado, a través de la transformación de materia prima, el uso de mano de obra y elementos de costos indirectos.

FUNCIONES TIPICAS DE ESTE CICLO

- CONTABILIDAD DE COSTOS
- ADMINISTRACION DE INVENTARIOS
- CONTABILIDAD DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO

ASIENTOS CONTABLES COMUNES

- TRASPASO DE INVENTARIOS (MATERIA PRIMA, PRODUCTO EN PROCESO Y PRODUCTO TERMINADO).
- APLICACION DEL COSTO DE MANO DE OBRA.
- APLICACION DE GASTOS DE FABRICACION.
- DEPRECIACION Y AMORTIZACION DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO Y OTROS COSTOS DIFERIDOS.
- CAMBIO EN EL VALOR EN LIBROS DE INVENTARIOS, INMUEBLES, MAQUINARIA, EQUIPO Y OTROS COSTOS DIFERIDOS.

FORMAS Y DOCUMENTOS IMPORTANTES

- ORDENES DE PRODUCCION
- REQUISICION DE MATERIALES
- TARJETAS DE TIEMPO (DE MANO DE OBRA)
- INFORME DE PRODUCCION
- INFORME DE DESPERDICIOS
- HOJAS DE INTEGRACION DE GASTOS DE FABRICACION

- HOJAS DE INTEGRACION DE COSTOS
- HOJAS DE INTEGRACION DE GASTOS DE FABRICACION
- HOJAS DE INTEGRACION DE COSTOS

BASES USUALES DE DATOS

- CATALOGO DE PRODUCTOS
- INFORMACION DE ELEMENTOS DEL COSTO
- RELACION DE MATERIALES
- RUTAS DE ELABORACION DEL PRODUCTO

BASES DINAMICAS

- AUXILIARES DE INVENTARIOS
- HOJAS DE COSTO
- LISTADO DE VALUACION DE INVENTARIOS
- ARCHIVO MAESTRO DE INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO
- ANALISIS DE COSTOS AMORTIZABLES (6)

OBJETIVOS ESPECIFICOS DE CONTROL INTERNO DEL CICLO DE PRODUCCION

" De acuerdo con los lineamientos establecido se han clasificado como sigue y proporcionan una seguridad razonable de que son:

- * El inventario existe físicamente y que representa bienes que se conservan para su venta.
- * El inventario es propiedad de la entidad y cuyo valor no excede a su valor de realización neta.
- * Los costos asociados con el inventario han sido determinados y acumulados correctamente.
- * El costo de ventas se indica correctamente en el Estado de Resultados.

5.1.4 COLABORACION ENTRE AUDITORES EXTERNOS E INTERNOS EN ESTA ETAPA

El objetivo de revisar en esta etapa preliminar, los ciclos de ingresos, egresos y producción, considerando como fin primordial el estudio y evaluación del control interno, de cada ciclo y que de esta revisión, surgirá un informe, por medio de una carta de sugerencias.

Considerando que esta etapa, se puede simplificar, a través de la aplicación de un cuestionario de control interno, el cual incluirá todos aquellos puntos, sobre los cuales insista, interés en conocer las políticas de registro de operaciones, con las que opera la empresa, teniendo como antecedente que este tipo de cuestionarios, yo los aplicaré solo para aquellas entidades, que serán auditadas por primera vez, con el fin de conocer de manera rápida, el grado de control interno prevaleciente, y de esta forma poder planear, las auditorías previas o intermedias y/o la auditoría final.

Si bien es cierto este tipo de cuestionarios se pueden aplicar en cualquier etapa de la auditoría, dependiendo el grado de riesgo de las operaciones con las que opera la empresa, es de mayor utilidad, cuando existen empresas que serán auditadas por primera vez por la firma.

Teniendo como antecedentes los párrafos anteriores, el trabajo que desarrollará el auditor externo, sera el de recabar todo tipo de información, que le sirvan para integrar el archivo permanente, de la nueva empresa que será auditada, entre la información que debe reunir como mínimo sera.

- * Copia de declaraciones anuales presentadas
- * Contratos que afecten de manra deudora o acreedora al patrimonio de la entidad y sus modificaciones a la fecha.
- * Copia de dictámenes financieros y/o fiscales del o de los despachos que han auditado a la empresa.

Una vez que se ha revisado, la documentación anterior, como mínimo concluirá esta etapa con la contestación de un cuestionario de control interno que cubra los tres ciclos antes mencionados como son:

- * Ingresos
- * Egresos
- * Producción

El cual sera resulta, junto o en colaboración de los auditores internos, siendo de estos últimos, la responsabilidad de toda la información que se incluya en el cuestionario de control interno.

Normalmente la estructura general de un cuestionario de control interno, parte de lo general a lo particular, es por ello que toda la información proporcionada y conclusiones a las que se llegue, serán formalizadas a través de la emisión de una carta de sugerencias, diriga a la dirección general y a los auditores internos, para que opten por las medidas correctivas, que deberán implantar, a fin de mejorar su propio control interno de la empresa.

De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su edición del libro Normas y Procedimientos de Auditoría, existen objetivos de control interno para cada ciclo, de los cuales sólo consideré aquellos que son genéricos, y que deben de observarse no sólo en esta etapa preliminar, sino en etapas posteriores porque después de todo los ajustes de auditoría, son producto de desviaciones al control interno, en el manejo y registró de las operaciones, con lo que cuenta la empresa.

CAPITULO VI
ETAPA INTERMEDIA DE REVISION DE
LOS ESTADOS FINANCIEROS

6.1 DESARROLLO DEL TRABAJO DEL AUDITOR EXTERNO EN ESTA ETAPA

En esta segunda fase de revisión de los estados financieros, es conveniente iniciarla en el segundo o tercer mes antes de la fecha de terminación del ejercicio social que se va dictaminar.

Los procedimientos de auditoría que se apliquen, cotemplarán los movimientos y saldos de las cuentas del balance y del estado de resultados con el propósito de obtener la evidencia suficiente y competente, de si son razonablemente correctas.

Así mismo, el Auditor va a cerciorarse de que las deficiencias que incluyó en informe de control interno, a través de las sugerencias y observaciones, han sido corregidas.

En esta etapa se buscará determinar asientos de ajuste propuestos por auditoría externa, para corregir los saldos de las cuentas revisadas, presentarlos al cliente para su rechazo o aceptación y en su caso, incluirlos antes del cierre del ejercicio

Resulta frecuente encontrar, en la práctica, el hecho de que la verificación del cumplimiento de las medidas de control interno se aplaza hasta el inicio de la etapa intermedia. Sin embargo la aplicación de los procedimientos correspondientes a la fase inicial pueden redundar, a atrasos altamente perjudiciales para la buena marcha de la etapa intermedia.

Se considera propicio llevar a cabo la revisión documental de aquellas áreas que, por el volumen de operación, implican una inversión mayor de tiempo como pudieran ser: ventas, compras, gastos y su análisis simultáneo con aquellas áreas con las relacionan con el fin de alcanzar resultados más satisfechos.

Las partidas que integran los estados financieros se encuentran relacionados tanto con el balance general y el estado de resultados, a fin de lo anterior es necesario realizar revisiones simultáneas, con el fin de cruzar saldos y efectuar amarres, desarrollando así una Auditoría dinámica.

En las revisiones de Auditoría la evidencia documental que soporta los movimientos registrados por contabilidad y/o área afines es de gran importancia, debiéndose determinar:

- 1.- La autenticidad de los bienes y/o servicios recibidos como contraprestación de las salidas de efectivo.
- 2.- Que existía consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptadas en la aplicación contable, en relacion con el ejercicio social del ejercicio anterior.
- 3.- La evidencia documental debe reunir los requisito fiscales que establezca la ley.

La revisión documental en el desarrollo de la Auditoría de los estados financieros, nos permite detectar errores operacionales, violaciones al sistema de control interno contable y en general todas aquellas inconsistencias, que redundan por las mismas. Del tratamiento que el Auditor Externo da a estas partidas dependiendo de la importancia y circunstancias en que se presentan, deberán de ser mencionadas claramente en los estados financieros,

Otro procedimiento aplicable además de la revisión documental, es el de las llamadas pruebas globales, que nos ayudarán a verificar los cargos a las cuentas de resultados. La característica fundamental de este tipo de pruebas es el de conducir al resultado deseando con una mayor rapidez, mientras que usando pruebas selectivas, las revisiones efectuadas son más profundas dependiendo la naturaleza de la cuenta.

Muchas de las operaciones de una empresa son de características repetitivas e integradas por un gran número de operaciones individuales, por lo que no es conveniente, realizar un examen detallado de cada una de las cifras, que forman una partida global. Por esta razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales para el derivar, del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global.

En la mayoría de los casos, dependerá del Auditor el tipo de pruebas y procedimientos que aplique para obtener la evidencia suficiente y competente que respalde su opinión independiente, objetiva y profesional, en base a factores como experiencia, capacidad profesional

del Auditor, tipo de control interno y en general los detalles de operación de la empresa auditada. De tal manera que no existen procedimientos rígidos para el examen de los estados financieros.

Describiré a continuación algunos de los procedimientos recomendados para el examen de algunas transacciones, haciendo la aclaración de que la descripción que se hace es sólo ilustrativa y no limitativa, ya que el auditor podrá aplicar los que considere más convenientes en cada circunstancia.

Abarcando no sólo en los ciclos que a continuación describo, sino todos los demás porque como ya mencioné en párrafos anteriores, la auditoría preliminar, su propósito será revisar todas aquellas cuentas más significativas de activo, pasivo y capital, incluyendo cuentas de resultados, las cuales se encuentran incluidas dentro de los ciclos operativos de la empresa descritos en el capítulo 4.

CICLO DE TESORERIA. EXAMEN DE EFECTIVO

Comprende el examen al efectivo disponible representado a través de los saldos de caja, cuentas bancarias de cheques o depósitos a la vista y cuentas de valores, tales como monedas de oro, entre otros valores.

Los procedimientos que se describen a continuación son aplicables al rubro caja y bancos.

OBJETIVOS DE REVISION

- A) COMPROBAR LA AUTENTICIDAD DE LOS FONDOS
- B) CERCIORARSE QUE EL BALANCE INCLUYE TODOS LOS FONDOS Y DEPOSITOS DISPONIBLES
- C) DETERMINAR LA DISPONIBILIDAD O RESTRICCIONES DE FONDOS
- D) VERIFICAR LA CORRECTA VALUACION DE LA MONEDA EXTRANJERA
- E) COMPROBAR LA ADECUADA PRESENTACION EN EL BALANCE GENERAL Y LA REVALUACION DE RESTRICCIONES Y EXISTENCIAS DE MONEDAS EXTRANJERAS

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS

1. ARQUEOS

Inspección de todos los valores en poder de custodias seleccionadas a una fecha determinada.

Los arqueos de caja en la práctica se efectúan en presencia la persona autorizada, para el manejo de dicho fondo, asimismo, se deberá comprobar que el total de fondo fino asignado, es el total encontrado en efectivo y comprobantes, al concluir el arqueo el Auditor deberá obtener la firma de conformidad de la persona que maneja dicho fondo e indicar que dichos valores son propiedad de la empresa y que son todos los que estaban en su poder a la fecha del arqueo, mismos que le fueron devueltos en su totalidad, bajo su entera satisfacción.

Del mismo modo deberá solicitar la carta de asignación de fondo fijo, en la cual el cajero firmó de conformidad, hacia el efectivo que le ha sido asignado.

Posterior al arqueo se deberá cerciorar de la adecuada contabilización de los comprobantes que hubieran formado parte del fondo fijo y la reposición del mismo.

2. CONFIRMACIONES

Son las cartas que el Auditor envía y recibe directamente a las Instituciones de Crédito, con los que haya operado la Compañía durante el ejercicio, sobre los saldos a una fecha determinada, de todas las cuentas bancarias, incluyendo nombre de las personas autorizadas para firmar la chequera.

Este procedimiento es necesario, porque es la forma de comprobar, que el saldo que aporten en las conciliaciones es el correcto, así como si existen otro tipo de créditos o cargos con el banco.

3. REVISION DE CONCILIACIONES BANCARIAS

Se deberá verificar entre otras cosas que se parta del saldo según estado de cuenta bancaria, investigación de las partidas pendientes de conciliar superior a 60 días, comprobación de que se haya registrado los ajustes antes del cierre del ejercicio.

4. REVISION DE TRANSACCIONES

Examen de la documentación que ampara entradas y salidas de efectivo para verificar la autenticidad de las mismas y comprobar que se hayan seguido las políticas y procedimientos de control adecuado.

5. CORTE DE MOVIMIENTOS

Verificar que el saldo final del ejercicio sea igual al saldo inicial del nuevo ejercicio para comprobar su correcto registro.

6. REVISION DE TRASPASOS DE FONDOS

Comprobación de que haya correspondencia oportuna de los traspasos de fondos entre las cuentas bancarias de la misma empresa o con sus filiales, existiendo comprobación anexa.

7. VERIFICACION DE MONEDAS EXTRANJERAS

Verificar su correcta valuación en base a las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio.

8. VERIFICACION Y REVELACION DE RESTRICCIONES

El auditor por medio de la confirmación de saldos bancarios, carta de declaraciones a la gerencia y otros procedimientos de Auditoría aplicables, deberá estar en alerta con el fin de conocer y evaluar cualquier restricción al uso de efectivo, cuentas bancarias, garantías, etc.

CICLOS DE EGRESOS. GASTOS DE OPERACION

Los gastos de operación incluyen los gastos de cuenta y administración utilizados por las empresas industriales y/o comerciales.

OBJETIVOS DE REVISION:

- A) Comprobar que los gastos de operación representan operaciones efectivamente realizadas.
- B) Determinar que todos los gastos de operación que estén incluidos en el estado de resultado, del período en que se hayan realizado
- C) Asegurarse de que todos los gastos de operación que se muestran en el estado de resultados, provengan de operaciones normales del negocio.

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS

- 1.- Examen crítico de todos los documentos originales que respaldan los gastos de operación, verificando que todo desembolso se encuentra amparado por comprobantes originales, que reúnan requisitos fiscales, así como los fijados por la misma empresa.
- 2.- Revisión comparativa de gastos de operación entre un período y otro, analizando las variaciones importantes.
3. Cruce de las cuentas de gastos de operación, con las cuentas de activo y pasivo, incluyendo pruebas globales cuando procedan.
- 4.- Análisis comparativo entre los gastos presupuestados y los gastos ejercidos al final del período, analizando e interpretando, las variaciones más importantes.

CICLO DE INGRESOS, PRODUCCION, VENTA Y COSTO DE VENTAS

Este ciclo incluye las ventas y costo de ventas, incurridos en el período y que son mostrados en los estados financieros.

OBJETIVOS DE REVISION

- A) Comprobar que las ventas y su costo representen transacciones efectivamente realizadas, cerciorándose de que los costos y gastos de venta relativos a los productos vendidos y/o servicios prestados sean los realmente incurridos y que corresponden a los ingresos obtenidos la verificación de estos aspectos es importante para:
- Reconocer que la empresa ha dispuesto libremente de sus bienes y que estos se han realizado libremente.
 - Determinar si las garantías y obligaciones derivadas de una operación de venta o prestación de servicios se hayan cumplido y que los costos y gastos que estos generen hayan sido registrados oportuna y adecuadamente.
 - Determinar si todos los derechos adquiridos por la entidad son de su propiedad, como pueden ser las cuentas por cobrar, los ingresos de efectivo.
- B) Determinar la autenticidad de las deducciones de venta por concepto de bonificaciones y devoluciones y que estas se encuentren debidamente registradas.
- C) Determinar que todas las ventas y costos estén incluidas en el período en que se efectuaron y que no se incluyan transacciones de períodos anteriores.

- D) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

PROCEDIMIENTOS RECOMENDADOS

- 1.- Comprobar que los embarques fueron recibidos por los clientes y facturados oportunamente.
- 2.- Verificar en las facturas y documentos que amparen ventas y costo, los cálculos aritméticos, precios unitarios, bonificaciones, número progresivo en las facturas, la adecuada contabilización, etc.
- 3.- Se buscarán hacer pruebas globales de venta y costo y de márgenes de utilidad.
- 4.- Previsión de corte de ventas.
- 5.- Verificación de impuestos causados tomando como base dichas ventas.
- 6.- Comprobación de cifras contra presupuestos.
- 7.- Es recomendable que estos procedimientos de Auditoría se coordinen en aquellos que se utilizan en las cuentas por cobrar y los inventarios.

8.- Comprobar la adecuada presentación y revelación de los estados financieros.

Con base en todo lo anterior, la importancia de la función que desarrolló el Auditor Externo en esta etapa, radica en que aplicará los diferentes procedimientos de Auditoría de acuerdo a los objetivos específicos de cada rubro que integra los estados financieros, teniendo en cuenta que la revisión estará relacionada entre sí.

6.2 APOYO DE AUDITORIA INTERNA AL TRABAJO EFECTUADO POR LOS AUDITORES EXERNOS

Una vez concluido el estudio y evaluación del control interno desarrollado en la etapa preliminar, los Auditores Internos estarán ahora en posibilidades de aplicar y vigilar que las sugerencias hechas por el Auditor Externo funcionen adecuadamente, dando un seguimiento continuo y verificando el resultado obtenido con estas nuevas recomendaciones.

El departamento de Auditoría Interna continuará sus actividades de acuerdo a sus planes y programas establecidos y estará en condiciones de seguir proporcionando ayuda a los Auditores Externos, dependiendo de la calidad con que hayan sido preparados los papeles de trabajo elaborados para esta etapa, podrá aclarar e informar a los Auditores Externos sobre algunos puntos que no hayan quedado claros y de esta forma estará en constante comunicación con los Auditores Independientes.

El trabajo de Auditoría de los estados financieros se desarrollará mejor si existe una buena comunicación y cooperación entre Auditoría Externa y el departamento de Auditoría Interna, así como los encargados de cada área sujeta a revisión en la empresa.

Es por ello, que con el fin de hacer más eficaz la auditoría previa, practicada a los estados financieros se debe de tomar en cuenta que las conclusiones a las que se llegue, dependerá el resultado de la auditoría final, esto es porque en la mayoría de los despachos de auditores externos, las auditorías previas constituyen un 80% de la auditoría final, es por eso que al efectuar una auditoría previa se deben revisar todas las cuentas que integran el balance o estados de posición financiera y el estado de resultados, cuyas variaciones determinadas al comparar cifras al cierre del ejercicio anterior contra cifras a la fecha de la auditoría previa, sean significativas.

Estas variaciones, como menciono en párrafos anteriores, deberán de ser analizadas junto con los auditores internos y de ser necesario utilizar como referencia sus papeles de trabajo, lo anterior es porque los auditores internos de acuerdo a sus programas de trabajo que son elaborados anualmente, deben de tener conocimiento sobre las principales variaciones y afectaciones de las cuentas de balance y resultados ocurridos desde el cierre del ejercicio anterior hasta la fecha en que se está practicando la auditoría previa.

Por último una vez, finalizada la auditoría previa y considerando que esta etapa se ha elaborado sumarias de todos las cuentas de activo, pasivo y capital, que hayan verificado que

los ajustes del ejercicio anterior, han sido registrados en el ejercicio actual y que todos los papeles de trabajo cuadren, a la fecha de la auditoría previa se deberán solicitar una serie de papeles de trabajo que serán elaborados por los auditores internos y entregados a los Auditores Externos en la fecha asignada para iniciar la auditoría final de los estados financieros, con el fin de hacer la auditoría lo más rápido posible, maximizando tiempos.

- 1.- Copia de Acta Constitutiva.
- 2.- Libros de actas de asamblea de accionistas y del consejo de administración y copias de actas de juntas de asamblea celebradas durante el ejercicio.
- 3.- Balanza de comprobación definitiva al cierre del ejercicio.
- 4.- Estados financieros con todos sus anexos al cierre del ejercicio actual.
- 5.- Saldos finales de mayor al cierre del ejercicio
- 6.- Relación de deudores diversos y otras cuentas por cobrar.
- 7.- Relación de cuentas incobrables, explicar la causa en forma individual.
- 8.- Copia del inventario físico, tomado al cierre del ejercicio que se dictamina.

- 9.- Conciliación analítica entre saldos en libros de inventarios e inventario físico.
- 10.- Análisis de inventario obsoleto o de lento movimiento con la relación de los artículos que la integran.
- 11.- Cédula de rotación de inventarios comparativa con el año anterior, así como la explicación de dicho aumento o disminución.
- 12.- Informe de adiciones de activo fijo y gastos de instalación por el ejercicio dictaminado.
- 13.- Análisis de bajas de activo fijo ocurridas en el ejercicio indicando valor de adquisición, depreciación acumulada, precio de venta y utilidad o pérdida obtenida.
- 14.- Copias de tasas de depreciación y amortización anual de cada uno de los rubros que integran el activo fijo y gastos y/o cargos diferidos.
- 15.- Análisis del movimiento de las estimaciones para impuestos sobre la renta y participación de utilidades a los trabajadores y su cálculo.
- 16.- Copia de declaraciones mensuales de:
 - A) IMPUESTO SOBRE LA RENTA
 - B) 1% SOBRE EROGACIONES (HASTA JULIO 1993)

C) IMPUESTO SOBRE PRODUCTOS DEL TRABAJO

16.1. Copia de Declaraciones bimestrales de:

A) SAR E INFONAVIR

B) IMSS

17.- Declaración anual de créditos al salario, indicando nombre del trabajador, número de Registro Federal de Contribuyentes y Crédito al salario.

18.- Conciliación entre utilidad contable y fiscal, incluyendo un análisis de los gastos no deducibles considerados por la empresa.

19.- Conciliación de los ingresos declarados para efectos del impuesto al valor agregado con los declarados para el impuesto sobre la renta al cierre del ejercicio.

20.- Análisis de los renglones de balance que contengan moneda extranjera.

21.- Análisis de la pérdida por diferencia de cambios.

22.- Copia del cálculo del 2% al activo, por el ejercicio que se dictamina.

- 23.- Copia del cálculo del impuesto sobre la renta.
- 24.- Estado mensual de las ventas y su costo.
- 25.- Análisis de partidas superiores a NS 100,000.00
- 26.- Cédula que incluya los horarios pagados a profesionales, durante el ejercicio, describiendo tipo de servicio prestado.
- 27.- Copia de nuevos contratos o modificaciones a los ya existentes.

Es importante señalar que las cédulas de trabajo y copias de cálculos y declaraciones, estan abocados hacia el respeto fiscal al cierre del ejercicio y que por ende, a la fecha de la auditoría previa, no pudieron ser verificados y/o analizados.

Es por ello que se requirira su correcta elaboración a la fecha en que se lleve a cabo la auditoría final.

CAPITULO VII

ETAPA FINAL DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

7.1 TRABAJO DE PREPARA EL AUDITOR EXTERNO ANTES DE EMITIR UN DICTAMEN FINANCIERO

En esta etapa de trabajo que desarrolla el Auditor Externo, como producto de la revisión de los estados financieros a una entidad, por el lapso de un ejercicio contable se inicia el primer o segundo mes después del cierre del ejercicio que se dictamina.

El Auditor Externo realiza el examen de cifras de la balanza de comprobación preparada por la Compañía al último día del ejercicio social de que se trate.

Esta es la etapa de los procedimientos complementarios de conexión previos a la elaboración del dictamen y preparación del informe de Auditoría, para la cual deben de revisarse los movimientos posteriores al cierre del ejercicio, con el propósito de detectar pasivos no registrados, incrementos falsos en ventas, la omisión de ingresos o bien gastos de operación que no se hayan incluido en los estados financieros que se están siendo auditados.

Si las dos etapas anteriores se han cumplido ordenadamente y, por consecuencia los objetivos correspondientes se han alcanzado, la etapa final debe ser breve en cuanto a la realización de tal trabajo.

Sin embargo, en la práctica, se presenta frecuentemente la necesidad de aplazar el cumplimiento de algunos procedimientos de la etapa intermedia y darles afectos hasta la fase final, esto se debe a que en muchas ocasiones la contabilidad de la empresa se encuentra atrasada, lo que provoca que la etapa intermedia se estanque. En tales circunstancias resulta evidente que la marcha de la revisión, conforme a lo planeado, no podrá llevarse a cabo. Esta es una de las causas principales por las cuales el Auditor Externo, se ve a menudo obligado a trabajar con precipitación.

Cabe resaltar que mucho del trabajo que el auditor externo realiza en la revisión de estados financieros, depende en la gran mayoría de los casos, a lo registrado por la contabilidad de la empresa, esto no quiere decir que el auditor independiente, trabaje a expensas de lo que le proporcione contabilidad, debido a que tiene los conocimientos técnicos y profesionales, que le permitirán formarse juicios razonables, y determinar una importancia relativa y riesgo probable, sobre aquellos rubros financieros que están por auditarse, en base al dictamen financieros anterior, el cual es de gran ayuda, cuando se dictaminan empresas con inconsistencia en las aplicaciones contables entre un período y otro.

Ahora bien, si esta última etapa se ha desarrollado normalmente, es decir que los papeles requeridos al departamento de contabilidad o Auditoría Interna se nos ha proporcionado a tiempo y como resultado de este proceso anterior, se han determinado los ajustes pertinentes y han sido comentados con el personal responsable de la empresa, será preciso determinar las cifras finales.

En esta etapa se da por concluido el examen de los estados financieros de la empresa, y se estará ya en posibilidades de emitir un dictamen relativo.

El Licenciado en Contaduría Pública que emitirá su opinión deberá hacer un análisis sobre la revisión efectuada, para ello deberá:

- 1.- Cerciorarse de que se ha efectuado la evaluación de Control Interno y se ha dado cumplimiento a todos los puntos de la planeación establecida.
- 2.- Haber revisado en forma selectiva o global de operaciones y eventos subsecuentes hasta la fecha del dictamen.
- 3.- Obtener una declaración de la administración de la empresa "Carta de Salvaguarda", en la que quedan formalmente descritos algunos puntos importantes como:
 - A) Algunos hechos o situaciones que no se encuentran reflejados en los registros o documentos de la empres y que la afecten.
 - B) Reconocimiento de su responsabilidad por la corrección de la información financiera proporcionada para el examen.

En todos los casos debe obtenerse, la firma del director o gerente, así como la

del contralor o contador, quienes son los funcionarios responsables de los estados financieros y los cuales deben reflejar adecuadamente la posición financiera y los resultados de las operaciones de la entidad examinada.

Lo anterior se hace con el objeto de delimitar la responsabilidad del Auditor hasta esa fecha y respaldar algunas de sus conclusiones del trabajo de Auditoría.

- 4.- Obtener además, una carta del Secretario del Consejo o funcionario equivalente, en la que aclare que todas las actas de las juntas del consejo y las asambleas de accionistas celebradas hasta la fecha del dictamen, se encuentren asentadas en los libros respectivos.
- 5.- Cerciorarse que los estados financieros que se dictaminan coincidan con los saldos finales en los registros contables.
- 6.- Verificar que los papeles de trabajo contengan las conclusiones que se deriven de los procedimientos de Auditoría aplicadas.
- 7.- Comprobar que el expediente continuo de Auditoría se encuentre actualizado.
- 8.- Verificar que el juicio sobre la presentación de los estados financieros y sus notas relativas sea congruente con la opinión emitida.

Así pues, deberán celebrarse las pláticas finales del Auditor Externo con los funcionarios responsables de la elaboración de los estados financieros dictaminados sobre la presentación definitiva de los mismos y de sus notas, así como dar a conocer el tipo de opinión que se va a emitir en el dictamen.

7.2 ELABORACION DEL DICTAMEN FINANCIERO

En todos los casos en que un Contador Público independiente haya hecho una revisión de Estados o Información Financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del examen que practicó.

Así el dictamen es el documento formal que suscribe el Contador Público, conforme a las normas de su profesión relativa a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

Antes de poder emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el Contador tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza razonable, la convicción de:

- 1.- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- 2.- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar, en la contabilidad y en los estados financieros, dichos fenómenos.

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

- 3.- Que la elaboración de los estados financieros, se hayan sustentado de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes.

El auditor puede emitir su dictamen, dirigido a los accionistas de diversas formas, según las circunstancias, las formas usuales en que se puede rendir un dictamen son:

- 1.- Limpio o sin salvedades

- 2.- Con salvedades por:

- A) Inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

- B) Limitaciones en el alcance del examen practicado

- 3.- Dictamen negativo

- 4.- Abstención de opinión

Existen dos maneras de expresar un dictamen:

a) **DICTAMEN TRADICIONAL**

"He examinado el balance general de la Compañía X, S.A. de C.V...y los estados de resultados, de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias".

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S.A. de C.V., al ... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior". (7)

b) **DICTAMEN CARTA**

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

Un dictamen en los términos antes expresados, implica que el auditor no tuvo limitación alguna en el desarrollo de su trabajo. Es en estos casos cuando el auditor puede expresar su opinión denominado limpio, o sea, sin salvedades y sin limitaciones de ninguna especie.

Cuando el auditor externo en el desarrollo de su trabajo detecta anomalías en algunas partidas, que son sujetas a revisión y dichas incongruencias no son aclaradas en su totalidad, está en posibilidades de emitir un dictamen con salvedad de opinión, a los estados financieros examinados que están siendo auditados.

El auditor podrá emitir una opinión negativa, cuando el grado de desviación encontradas, son a tal grado sugerentes, que la expresión de una opinión con salvedad no sería adecuada, por lo que debe emitir una opinión negativa.

Si existen trabas en la revisión por parte del cliente, respecto a la revisión de sus estados financieros que son auditados, de tal suerte que impida al contador público formarse un juicio u opinión, deberá expresar que se abstiene de opinar, indicando las causas de dicha resolución.

Un punto que es muy importante y que en muchas ocasiones causa conflicto entre el auditor externo y el cliente, es que su dictamen incluirá los eventos que le sirvieron de base para formarse una opinión, hasta el día en que se cerró la auditoría y su retiro de la compañía, en el entendimiento de que si ocurren eventos subsecuentes, que pudiesen afectar los estados financieros, será bajo la responsabilidad del cliente, debido que el dictamen abarcará hasta la

fecha de cierre de la revisión a los estados financieros, sin incluir el evento subsecuente.

Pero si decide el auditor cambiar la fecha del dictamen, a la fecha del evento subsecuente, será responsabilidad del auditor todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Cuando después de haber emitido el dictamen, al auditor conozca hechos o situaciones que existían a esa fecha, y que de haber sido conocidos por él hubieran afectado el contenido de su dictamen, deberá solicitar a su cliente, notifique por escrito a las personas que estén utilizando los estados financieros o el dictamen, suspendan su uso, informando el efecto de los hechos descubiertos, debiendo expedir los estados financieros modificados y el nuevo dictamen revisado a la brevedad posible.

7.3 FUNCION QUE DESARROLLA EL AUDITOR INTERNO EN LA EMPRESA

En capítulos anteriores, mencioné la cooperación y buena comunicación que debe existir entre Auditores Externos e Internos, para el mejor desempeño en el trabajo realizado, cuando existe una revisión de estados financieros, por parte de auditores independientes, pero si bien es cierta dicha cooperación debe existir en cada una de las etapas de la Auditoría, es hasta la etapa final donde se tomarán las decisiones sobre aquellos problemas que hayan surgido, durante el desarrollo de la revisión, tanto por parte de Auditoría Interna como Externa.

El departamento de Auditoría Interna ayudará en la determinación de los eventos subsecuentes, que por su importancia el Auditor Externo debe conocer, sobre todos aquellos eventos posteriores a la fecha del cierre de ejercicio social de la empresa, asimismo, en la revisión de algunas partidas que integran el inventario, el cual fue tomado en presencia y cooperación de ambos.

Es importante señalar que la presencia y supervisión de la toma de inventarios físicos al cierre de operación, es una actividad coordinada, que implica por regla general un ahorro importante de horas de trabajo por parte de los auditores externos.

Del mismo modo puede intervenir en la rápida contestación de confirmaciones de saldos y bancarias, que por su importancia sea necesario apresurar, para incluirlas en papeles de trabajo.

Desde mi particular punto de vista el departamento de Auditoría Interna y sus revisiones a los estados financieros de manera profunda y exhaustiva, en contraste con las revisiones de auditoría externa, los cuales en su mayoría son selectivas proporcionan una guía sobre la cual el auditor externo puede inferir sobre el alcance y profundidad que han de abarcar sus procedimientos de auditoría, con el fin de obtener una evidencia suficiente y competente, en la que sustente su opinión.

Esto no quiere decir que los papeles de trabajo elaborados por el departamento sean considerados al 100% por los auditores externos, sino simplemente servirán como un punto de partida, sobre la cual se pueda formar un juicio razonable, acerca de la situación del rubro analizado por los auditores internos.

En esta forma, y de manera general se concluye la participación que el Departamento de Auditoría Interna tiene en coordinación con el trabajo que desarrolla el Auditor Externo, en el examen de estados financieros de la entidad.

CONCLUSION

En nuestros días la importancia que ha adquirido, la profesión de Contador Público, en el entorno económico de nuestra sociedad, ha adquirido mayor relevancia, toda vez que se requiere de sus servicios, con el fin de emitir un dictamen, el cual servirá como documento informativo, sobre la situación financiera y contable de una entidad.

Es por ello que en muchas empresas consideran, la función del auditor externo, como un medio, que además de ser informativo, la consideran también como correctivo, a través de los diversos informes que emite en base a su juicio profesional, siendo que es responsabilidad de la entidad el procurarse sus propios medios del centro a través de un departamento de auditoría interna, el cual en base a la actuación de los auditores externos, surgirá sus propias medidas correctivas.

De tal suerte, la cooperación en la revisión de estados financieros, de los dos tipos de auditorías, benefician por un lado a la empresa, debido a que obtiene la opinión independiente, autorizada y ejercida por un Contador Público, el cual opinará sobre la razonabilidad, con que se muestran las cifras en los estados financieros, los cuales servirán de base para los auditores internos para hacer sus programas de auditoría.

Por último al referirme a la colaboración entre auditores externos e internos, es de suma importancia, porque a través de esta comunicación podrán observar desviaciones a los objetivos, políticas y procedimientos de la entidad y corregirlos de una manera conjunta, a través de las diferentes etapas en que se desarrolla una auditoría de estados financieros.

De manera final deseo concluir esta tesis aunque me salgo un poco del tema, pero que estoy seguro que es importante definir lo siguiente:

"La mejor auditoría no es aquella que determina un sin número de ajustes, sino aquella que determina, sólo los de mayor importancia relativa"

Raymundo Hernández P.

REFERENCIAS BIBLIOGRAFICAS

1.- AUDITORIA, FILOSOFIA Y TECNICA

COOK W. JOHN
WINLE GARY M.
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO, S.A.

2.- AUDITORIA MONTGOMERY

DEFLIESE PHILIP L.
JOHNSON KENNET P.
MACLEOD RODERICLE K.
EDITORIAL LIMUSA
4ª EDICION.

3.- LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA

FERNANDEZ ARENA J. ANTONIO
EDITORIAL DIANA, S.A.
MEXICO, D.F.

4.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.
EDITORIAL LITOGRAF, S.A.
MEXICO, D.F. 1993

5.- AUDITORIA INTERNA

LOZANO NIEVA JORGE
EDITORIAL ECASA
MEXICO, D.F.

- 6.- EL CONTADOR PUBLICO Y LA AUDITORIA ADMINISRATIVA
DR. Y C.P. MARTINEZ VILLEGAS FABIAN
EDITORIAL PAC, S.A.
3ª EDICION 1992
MEXICO, D.F.
- 7.- LAS TECNICAS DE INVESTIGACION
BAVARES DE PRIETO AURA
EDITORIAL SOUTH-WESTERN PUBLISHING CO.
- 8.- PRINCIPIOS DE AUDIORIA
WALTER B MEIGE
EDITORIAL DIANA
MEXICO, D.F. 8ª IMPRESION 1978
- 9.- TRATADO MODERNO DE AUDITORIA
TOMO A, B, C.
DESFLIESE PHILP L.
JOHNSON KENNETH P.
MACLEOD RODERICK, K.
EDITORIAL DEL VALLE DE MEXICO, S.A.
1ª EDICION 1983
- 10.- APUNTES CLASE
AUDITORIA BASICA
ASTORGA FRANCISCO C.P.
6º SEMESTRE
FES-C.
- 11.- AUDITORIA
UN NUEVO ENFOQUE EMPRESARIAL
VARIOS AUTORES
EDITORIAL EDICIONES MARTHI
1ª EDICION 1991