



328308

COLEGIO PARTENON S. C.

INCORPORADO A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

LICENCIATURA EN CONTADURIA

LA AUDITORIA INTERNA
Y SU METODOLOGIA

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADA EN CONTADURIA
P R E S E N T A
MIRNA ITZEL MEJIA BAUTISTA

ASESOR: C. P. RAFAEL ORTIZ ESQUIVEL

MEXICO, D. F.

2004



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA

A las personas más importantes en mi vida,
como una muestra de mi cariño y agradecimiento

Autorizo a la Dirección General de Bibliotecas de la
UNAM a difundir en formato electrónico e impreso el
contenido de mi trabajo recepcional.

NOMBRE: Mejía Bautista

Mirna Itzel

FECHA: 25 de junio 2004

FIRMA: _____

A MIS PADRES:

JOSE DE JESÚS MEJÍA SÁNCHEZ
MARIA TERESA BAUTISTA HERRERA

Por todo el amor y esfuerzo incondicional
para darme siempre lo mejor...
Por que sin ustedes esto me hubiese sido
más difícil... GRACIAS POR TODO

A MI HERMANA:

AZENETH

Por ser mi alma gemela,
por estar a mi lado en todo momento,
por creer tanto en mi y
por tu apoyo incondicional.

A MI FAMILIA:

Por sus consejos, amor y sabiduría,
por su apoyo y ayuda,
siempre y en todo lugar.

A MIS AMIGOS Y COMPAÑEROS:

Con quienes he vivido momentos lindos y difíciles,
por que de una u otra manera, compartimos
parte de nuestras vidas...

Con respeto y gratitud:

A MIS MAESTROS

Que colaboraron en el logro
de mis objetivos.

A MI ESCUELA:

A la que recordare con cariño...

Mi más sincero agradecimiento al profesor:

C.P. Rafael Ortiz Esquivel

Por su gran apoyo en la
asesoría de esta tesis

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	1
--------------	---

CAPÍTULO I

LA AUDITORÍA

1.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	2
1.2. CONCEPTO DE AUDITORÍA	4
1.3. TIPOS DE AUDITORÍA	6
1.4. DIFERENCIA ENTRE AUDITORÍA INTERNA Y AUDITORÍA EXTERNA	13
1.5. VENTAJAS DE LA AUDITORÍA	15

CAPÍTULO II

LA AUDITORÍA INTERNA

2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS	17
2.2. CONCEPTO DE AUDITORÍA INTERNA	18
2.3. FINALIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA	20
2.4. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA INTERNA	21
2.5. VENTAJAS DE LA AUDITORÍA INTERNA	22
2.6. DEPENDENCIAS Y AUTORIDAD	23
2.7. INDEPENDENCIA	24

CAPÍTULO III

EL CONTROL INTERNO

3.1. AUDITORÍA INTERNA Y CONTROL INTERNO	25
3.2. IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO	26
3.3. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO	28
3.4. OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO	30
3.5. CONTROL INTERNO CONTABLE	31
3.6. CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO	33
3.7. ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO	34
3.8. ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	38
3.9. ETAPAS DE ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO	40
3.10 MÉTODOS PARA EFECTUAR EL ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO	41

CAPÍTULO IV

METODOLOGÍA

4.1. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA	46
4.2. PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS	48
4.3. NORMAS DE AUDITORÍA	50
4.4. PRONUNCIAMIENTOS GENERALES	54
4.5. RELACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS CONTABLES Y LA AUDITORÍA	56
4.6. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD	57
4.7. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA	60
4.8. TÉCNICAS DE AUDITORÍA	62
4.9. NATURALEZA DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA	66

CAPÍTULO V

PROGRAMA DE AUDITORÍA

5.1. CONCEPTO DE PROGRAMA DE AUDITORÍA	67
5.2. PREPARACIÓN DE UN PROGRAMA DE AUDITORÍA	71
5.3. MUESTREO EN LA AUDITORÍA	72
5.4. PAPELES DE TRABAJO	75
5.5. NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO	77
5.6. CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO	78
5.7. MARCAS DE TRABAJO REALIZADAS	81
5.8. PROPÓSITO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO	82
5.9. INFORME DE AUDITORÍA	83

CONCLUSIÓN	89
------------	----

BIBLIOGRAFÍA	
--------------	--

INTRODUCCIÓN

Las organizaciones han tenido un notable desarrollo en los últimos años lo cual ha traído consigo una mayor complejidad en su manejo y control; Hoy en día es sumamente importante hallar la forma de reducir costos y aumentar las ganancias en toda clase de organizaciones esto obliga a las empresas a ejercer un mayor cuidado en la obtención y canalización de recursos y a mantener mayores y mejores controles sobre las operaciones que realiza.

Es por eso la importancia de la auditoría dentro de las organizaciones ya que tiene como finalidad descubrir los puntos de peligro en potencia, hacer resaltar las probables oportunidades, observar el desempeño y valorar la eficacia de los controles, confirmar a la dirección que las políticas y los procedimientos de la empresa están siendo cumplidos, revisar los planes y objetivos generales, estudiar nuevas ideas, mejoras y nuevas clases de equipo, así como determinar si la empresa esta produciendo los beneficios debidos.

Cabe mencionar que el campo de la auditoría es muy amplio y no solo contempla el aspecto externo, en donde como sabemos el resultado tiene una gran importancia que es la de informar al estado, a las sociedades de crédito, acreedores y proveedores la situación de la empresa.

Por otra parte la auditoría interna es de igual importancia y ha evolucionado a través del tiempo, esforzándose por impedir o al menos por poner evidencia a tiempo para ser subsanado todo error, falta o acto de infidelidad que pudiera producirse como resultado de transgresiones administrativas, deficiencias mecánicas o flaquezas humanas, es posiblemente el más eficaz concurso de la auditoría interna al notable desarrollo de la empresa de nuestros tiempos. Además la nueva concepción tiende a considerar a la auditoría interna como un servicio de asistencia técnica al personal dentro de una institución.

El moderno auditor interno no es el simple revisor de cuentas de otros tiempos. En la actualidad tanto la alta dirección de la empresa como ejecutivos superiores confían no solo en la habilidad profesional del auditor interno para poner de manifiesto errores y deficiencias operacionales sino en su buen juicio para sugerir formulas eficaces para la solución de los problemas.

Es frecuente que se confundan las técnicas de verificación, normas y objetivos que persigue la auditoría interna y la auditoría externa, sin embargo, cada una tiene sus objetivos, responsabilidades, técnicas de verificación, alcances, así como la información que produce y a quien va dirigida; y en este trabajo las vamos a diferenciar.

Por lo antes mencionado el propósito de la presente tesis es el definir las funciones, características e importancia del auditor interno. Cabe aclarar que lo expuesto en este trabajo no es nada nuevo solo queremos proporcionar información para entender la importancia de la auditoría interna dentro de las organizaciones.

CAPITULO I

LA AUDITORÍA

I.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

Los primeros antecedentes históricos de la auditoría se remontan bastante tiempo atrás. Los historiadores creen que los registros contables tuvieron su origen alrededor del año 4000 A.C. cuando las antiguas civilizaciones del cercano oriente comenzaron a establecer gobiernos y negocios organizados.

En la edad media, la auditoría trataba de descubrir *fraudes*, ya que esto era la principal preocupación de los gobiernos que desde el principio se encargaron de llevar el control de entradas, salidas y cobro de impuestos este enfoque se mantiene hasta finales del siglo XIX.

Hasta la Revolución Industrial la economía se desarrollaba en base a una estructura de empresa familiar donde la propiedad y la dirección de sus negocios confluían en las mismas personas, que por tanto, no sentían ninguna necesidad de la auditoría independiente, ni tampoco se les imponía por normativa legal.

Con la aparición de las grandes sociedades, la propiedad y la administración quedo separada y surgió la necesidad por parte de los accionistas y terceros de conseguir una adecuada protección, a través de una auditoría independiente que garantizara toda la información económica y financiera que les facilitaban los directores y administradores de las empresas. Es así como surge la auditoría como técnica de control, de la actividad económica financiera de una institución, es decir cuando la propiedad de recursos financieros y la responsabilidad de asignar tales recursos a usos productivos ya no están en manos de una misma y única persona.

La razón de ser Gran Bretaña la cuna de la auditoría se explica por ser este país el pionero en la Revolución Industrial.

En la Gran Bretaña las primeras auditorías eran de dos tipos. Las de las ciudades y poblaciones se hacían públicamente ante los funcionarios de gobierno y los ciudadanos y consistían en que los auditores "oyeran" la lectura de las cuentas hechas por el tesorero; análogamente, las auditorías de los gremios se hacían ante los miembros. Hacia mediados del siglo XVI, los auditores de las ciudades marcaban a menudo las cuentas con frases como "oída por los auditores firmantes"

El segundo tipo de auditoría implica un examen detallado de las cuentas que llevan los funcionarios de finanzas de los grandes señoríos seguido por una "declaración de auditoría", es decir un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo. Los dos tipos de auditoría practicados en Inglaterra antes del siglo XVII están encaminados primordialmente a examinar los fondos confinados a los

funcionarios públicos o privados. Esas auditorías no tenían por objeto probar la calidad de las cuentas, salvo en la medida que las exactitudes pudieran indicar la existencia de fraude.

Sin embargo, la auditoría tal como hoy se le conoce, en su aceptación más restringida o verdadera auditoría, consiste en la comprobación de la veracidad de la información contable facilitada por las sociedades de naturaleza mercantil, no nace en Europa hasta después de la Revolución Industrial, ya en pleno siglo XIX, aunque con un desarrollo muy desigual en unos y otros países.

Estados Unidos en la actualidad esta en la vanguardia del estudio e investigación de las técnicas de auditoría y de su desarrollo a nivel legislativo.

La auditoría como profesión fue reconocida en Inglaterra por la Ley de Sociedades de 1862, en la que se establecía la conveniencia de que las empresas llevaran un sistema metódico y normalizado de contabilidad y la necesidad de efectuar una revisión independiente de sus cuentas. En 1879 se le impuso, en Inglaterra, a las entidades bancarias la obligación de someter las cuentas anuales al juicio de un auditor independiente. Desde 1862 hasta 1900, la profesión de auditor se desarrolló extraordinariamente en Inglaterra y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900. Antes de esa fecha, muchos contadores públicos o auditores titulados ingleses o escoceses se habían ido ya a los Estados Unidos para prestar su asistencia técnica a los inversionistas Británicos, en aquella era de rápida industrialización en Norteamérica.

En esta primera época, segunda mitad del siglo XIX, los objetivos de la auditoría eran fundamentalmente dos:

1. La detección y prevención de fraudes
2. La detección y prevención de errores

Fue hasta comienzas del siglo XX, el trabajo de los auditores se concentraba principalmente en el balance que los empresarios tenían que presentar a sus banqueros el momento que decidiera solicitar un préstamo.

Después de esta fecha, la función del auditor como detective fue quedando atrás, y el objetivo principal del trabajo del auditor pasó a ser la determinación de la razonabilidad con la que los estados financieros reflejan la situación patrimonial y financiera de la compañía, así como los resultados de sus operaciones.

1.2. CONCEPTO DE AUDITORÍA

La palabra AUDITORÍA encuentra su origen en las voces latinas "audire" que significa oír, "auditio" (acto de oír o audición de una lectura o una declamación).

De origen latino inicialmente, la aceptación y significado del término auditoría ha experimentado notables cambios con el transcurso del tiempo, para terminar siendo una de las palabras de aceptación más compleja de la moderna economía y administración.

La auditoría, en general es un examen sistemático de los estados financieros, registros y operaciones con la finalidad de determinar si están de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, con las políticas establecidas por la dirección y con cualquier otro tipo de exigencias legales o voluntariamente aceptadas. Tiene como objeto averiguar la exactitud, integridad y autenticidad de los estados financieros, expedientes y demás documentos administrativo-contables presentados por la dirección, así como sugerir las mejoras administrativo-contables que procedan.

El informe del comité sobre conceptos básicos de auditoría de la American Accounting Association define la auditoría de la siguiente manera:

"La auditoría es un proceso sistemático que obtiene y evalúa objetivamente la evidencia con respecto a declaraciones acerca de acciones económicas y eventos; dicho proceso determinará el grado de correspondencia entre estas declaraciones y el criterio para comunicar los resultados a los usuarios interesados".

Varias partes de la definición ameritan un comentario especial:

- Un *proceso sistemático* comprende una serie de pasos o procedimientos lógicos, estructurados y organizados, que sigue el auditor para recopilar la información necesaria.
- *Obtener y evaluar evidencia de manera objetiva* significa examinar las bases para declaraciones (representaciones) y evaluar los resultados juiciosamente, sin prejuicios o desviaciones a favor o en contra de la persona (o entidad) que hace las declaraciones; esto significa que el auditor debe tener total independencia mental neutral.
- *Declaraciones acerca de acciones económicas y eventos* son las protestas hechas por la entidad o por la persona. Comprenden la esencia de la auditoría. Las afirmaciones incluyen información contenida en estados financieros, reportes internos, de operación y declaraciones de impuestos.
- *Grado de correspondencia* se refiere a la cercanía en que las afirmaciones pueden vincularse con criterios establecidos. Esto es, que el papel del auditor va a ser el determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que sean

- presentados de esos sucesos, ya que los usuarios del informe que por lo general no conocen directamente lo que aconteció en realidad, quieren que el auditor le asegure que la información presentada es una declaración objetiva de los sucesos y sus resultados.
- *Criterios establecidos* son los estándares contra los cuales se juzgan las afirmaciones o representaciones. Los criterios podrán constituir reglas prescritas por cuerpos legislativos, presupuestos o demás medidas de desempeño establecidas por la administración, o principios de contabilidad generalmente aceptados establecidos por el Financial Accounting Standards Board (FASB) y demás órganos autorizados.
- *La comunicación de los resultados* se realiza mediante un informe escrito que indique el grado de correspondencia entre las declaraciones y los criterios establecidos. Este tipo de comunicación puede incrementar o debilitar la credibilidad de las declaraciones de la parte.
- *Usuarios interesados* son las personas que utilizan (o confían en) los hallazgos del auditor. En el entorno de negocios se incluye a los accionistas, administradores, acreedores, dependientes gubernamentales y público en general.

Es difícil vigilar personalmente todas y cada una de las actividades de una gran empresa, por eso en estas existen varios departamentos y empleados responsables de todas sus actividades. La dirección de la empresa es la que se encarga de definir las políticas que seguirá la empresa y los fines que esta quiere alcanzar, también deberá seleccionar a los directores subordinados a los que delegará las responsabilidades de cada área específica.

La dirección siempre debe de estar segura, de que, tanto la política como los procedimientos, los planes y los controles establecidos a seguir son los más adecuados y se ponen en práctica.

El auditor en definitiva es un analista que investiga el control de todas las operaciones expuestas anteriormente en su detalle y en su raíz; sus análisis y sus recomendaciones deben de ser una ayuda tanto para los subordinados como para la dirección en su propósito de alcanzar un control más eficaz, mejorar la operatividad del negocio y, en definitiva, aumentar sus beneficios.

I.3. TIPOS DE AUDITORÍA

En términos generales auditar es examinar y verificar información, registros, procesos, circuitos, etc. Con el objeto de expresar una opinión sobre su fiabilidad. Según sea el objetivo a conseguir la auditoría recibe una denominación diferente y a su vez las distintas auditorías tienen que ver entre sí.

Para los efectos prácticos, es necesario partir de una clasificación para ubicar el tema y después se describirán brevemente la naturaleza básica de cada una de ellas:

1. Auditoría Interna
 - a) Auditoría de cumplimiento
2. Auditoría externa
 - a) Auditoría de estados financieros
 - a.1.) Auditoría Fiscal
3. Auditoría Operativa
 - a) Auditoría Administrativa
 - b) Auditoría Integral
4. Otros tipos de Auditorías
 - a) Auditoría Gubernamental
 - a.1.) Las auditorías de estados financieros
 - a.2.) Las auditorías relacionadas
 - a.3.) Las auditorías de desempeño
 - a.4.) Las auditorías de economía y eficiencia
 - a.5.) La auditoría de programas
 - b) Auditoría de resultado de programas
 - c) Auditoría de Legalidad
 - d) Auditoría a Unidades

A continuación se describirá brevemente la naturaleza de cada una de ellas:

AUDITORÍA INTERNA

Se puede definir como una actividad independiente que tiene lugar dentro de la empresa y que esta encaminada a la revisión de operaciones contables con la finalidad de prestar un servicio a la dirección. Es un control administrativo que opera evaluando la efectividad de otros controles.

En el siguiente capítulo se detallará el concepto de la AUDITORÍA INTERNA.

AUDITORÍA DE CUMPLIMIENTO

Este tipo de auditoría comprende una revisión de ciertas actividades financieras u operativas de una entidad, con el fin de determinar si se encuentran de conformidad con condiciones, reglas o reglamentos especificados.

Las auditorías de cumplimiento podrán efectuarse con frecuencia durante el año, con base en criterios establecidos por la administración. En algunos casos podrán efectuarse sobre un calendario semanal o mensual o puede realizarse de manera intermitente o por sorpresa. Este tipo de auditoría la realizan generalmente empleados de la compañía quienes ejercen una función de auditores internos.

AUDITORÍA EXTERNA

Se puede definir como los métodos empleados por una firma externa de profesionales para averiguar la exactitud del contenido de los estados financieros presentados por una empresa. Se trata de dar carácter público, mediante la revisión, a unos estados financieros que en principio eran privados.

El auditor externo tiene la responsabilidad de examinar y expresar su opinión sobre el examen de los estados financieros realizado de acuerdo con ciertas normas en una fecha determinada y por un periodo limitado. Para poder emitir su dictamen u opinión con responsabilidad, evaluar los controles y examinar los libros de contabilidad en la extensión necesaria. Al auditor externo le interesa comprobar la solidez de los criterios y estimaciones contables que la administración haya seguido en la preparación y presentación de sus estados financieros.

Los objetivos de una auditoría externa son los siguientes:

- a. Proporcionar a la dirección y a los propietarios de la empresa unos estados financieros certificados por una autoridad independiente e imparcial.
- b. Proporcionar asesoramiento a la gerencia y a los responsables de las distintas áreas de la empresa en materia de sistemas contables y financieros,

- procedimientos de organización y otras numerosas fases de la operatoria de una empresa.
- c. Suministrar información objetiva que sirva de base a las entidades de información y clasificación crediticia.
 - d. Servir de punto de partida en las negociaciones para la compraventa de las acciones de una empresa.
 - e. Reducir y controlar riesgos accidentales, fraudes y otras actuaciones anormales.
 - f. Liberar implícitamente a la gerencia de sus responsabilidades de gestión.

AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

La auditoría de estados financieros abarca un examen de los estados de la entidad con el fin de expresar una opinión con respecto a si están o no presentados en forma razonable de conformidad con los criterios establecidos, conforme a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Es normal que este tipo de auditoría la realicen auditores externos contratados por la compañía cuyos estados financieros se examinan. Los resultados de esta auditoría se distribuyen entre una amplia gama de usuarios; por ejemplo, accionistas, acreedores, dependencias reguladoras y público en general.

En el boletín 1020 de Normas y Procedimientos de Auditoría dice:

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

AUDITORÍA FISCAL

La auditoría fiscal, como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, fue creada por decreto presidencial el 21 de abril de 1959, denominado Dirección de Auditoría Fiscal Federal, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los causantes.

Su objetivo es revisar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones de los contribuyentes desde el punto de vista fisco, las revisiones se llevan a cabo por los organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes como se mencionan los siguientes por ejemplo: Instituto Mexicano del Seguro Social, Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

La auditoría fiscal se basa en dos actividades fundamentales: La primera es relativa a la captación e integración de la base a contribuir al gasto público, así como la gestión de la cobranza que se ejerce por medio de las oficinas

designadas para tal efecto. La segunda corresponde a la fidelidad de la información contenida en las declaraciones presentadas que constituye la esencia del proceso fiscalizador.

AUDITORÍA OPERATIVA O DE GESTIÓN

En este tipo de trabajo se espera que el auditor haga una observación objetiva y un análisis completo de operaciones específicas, con el propósito de disminuir los costos y aumentar la productividad.

La auditoría operativa se ha utilizado para identificar una variedad de actividades que incluyen la evaluación de la actuación de la administración, los sistemas de control de calidad y de plantación de la administración, y las actividades específicas y departamentos de operación. Como lo sugiere su propio nombre, este tipo de auditoría pertenece a las operaciones no financieras de la compañía.

Una publicación del IIA define auditoría operativa de la siguiente manera:

"La auditoría operativa constituye el proceso sistemático de evaluar la eficacia, la eficiencia y la economía de las operaciones de una organización bajo el control de la administración y reportando a las personas indicadas los resultados de la evaluación conjuntamente con recomendaciones para mejoramiento"

AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

La auditoría administrativa puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que de a sus recursos humanos y materiales.

La auditoría administrativa puede ser de una función específica, un departamento o grupo de departamentos, una división o grupo de divisiones o de la empresa en su totalidad, algunas auditorías abarcan una combinación de dos o más de dichas áreas.

Su objetivo principal consiste en descubrir deficiencias o irregularidades en alguna de las partes de la empresa examinada y apuntar sus probables remedios.

Su finalidad es ayudar a la dirección a lograr una administración más eficaz.

AUDITORÍA INTEGRAL

Es la revisión global de una función, cuyo propósito es evaluar el grado de cumplimiento del objetivo de la función, bajo tres aspectos distintos: el uso adecuado de los recursos, el cumplimiento de los objetivos y programas establecidos y la observancia de las políticas y la normatividad establecida.

Evalúa una determinada área con un alcance más amplio, es decir, en cada intervención se aplica un análisis del control interno y de información, y analiza todos los recursos: patrimonio, activos, información, personal, etc.

Tiene su origen en el sector gubernamental, especialmente promovido por la SECODAM, y es el resultado de la necesidad de cubrir los siguientes aspectos:

- a. Disminuir los costos de las intervenciones de auditoría.
- b. Contar con mecanismos de vigilancia y apoyo que promuevan una mejor administración de los recursos en las entidades públicas.
- c. Establecer técnicas que faciliten el análisis y aumenten los niveles de eficiencia y productividad.

AUDITORÍA GUBERNAMENTAL

La auditoría gubernamental incluye todas las auditorías realizadas por las dependencias gubernamentales de auditoría y todas las auditorías de organizaciones gubernamentales.

La auditoría gubernamental nació y se ha desarrollado como una necesidad más, de vigilar el ejercicio de la actividad pública por medio de órganos de control.

Su función consiste en un examen de las operaciones cualesquiera que sea su naturaleza, de las dependencias o entidades de la administración pública federal, con objeto de determinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los recursos asignados han sido administrados efectivamente y si se ha cumplido con las normas, disposiciones legales y políticas aplicables.

AUDITORÍAS RELACIONADAS

En el aspecto financiero incluyen determinar:

Si los reportes financieros y partidas correlativas tales como elementos, cuentas o fondos, se presentan razonablemente; si la información financiera se presenta de conformidad con criterios establecidos o estipulados, y si la entidad se ha adherido a requerimientos financieros específicos que deban cumplirse.

AUDITORÍAS DE DESEMPEÑO

Incluyen auditorías de economía y eficiencia y de programas.

AUDITORÍAS DE ECONOMÍA Y EFICIENCIA

Incluyen determinar:

Si la entidad esta adquiriendo, protegiendo o utilizando sus recursos tales como su personal, propiedad y espacio de manera económica y eficiente; las causas de ineficiencias o practicas no económicas, y si la entidad ha cumplido con las leyes y reglamentos relativos a cuestiones de economía y eficiencia.

AUDITORÍA DE PROGRAMAS

Incluye determinar:

El grado en que han sido alcanzados los resultados o beneficios deseados establecidos por la legislatura u otro organismo; la eficiencia de las organizaciones, programas, actividades o funciones y si le entidad ha cumplido con las leyes y reglamentos aplicables al programa.

AUDITORÍA DE RESULTADO DE PROGRAMAS

En la función de esta auditoría se analiza la eficiencia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y las metas establecidas, en relación con el avance del ejercicio presupuestal.

El análisis de la eficiencia se obtendrá, revisando que efectivamente se alcanzaron las metas establecidas en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requeridas. La congruencia se determinará al examinar la relación lógica que existe entre el logro de las actividades de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

AUDITORÍA DE LEGALIDAD

Este tipo de auditoría tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de las disposiciones legales que le sean aplicables.

AUDITORÍA A UNIDADES

Por unidad se entiende, que es aquella área que tiene asignado un programa o conjunto de programas encaminados al logro de determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad.

Las unidades se entienden el tipo de actividad que realiza se clasifican en sustantivas y de apoyo.

Las unidades sustantivas son aquellas que realizan funciones tendientes a lograr en forma específica los objetivos para los cuales fue creada la dependencia o unidad.

Las unidades de apoyo administrativo son aquellas que realizan funciones de tipo administrativo en apoyo al logro de los objetivos de las unidades sustantivas. Las unidades podrán ser una dirección general, una dirección de área, una subdirección de un departamento, etc. En el caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la unidad auditada.

AUDITORÍA DE SISTEMAS

Su finalidad es el examen y análisis de los procedimientos administrativos y de los sistemas de control interno de la compañía auditada. Al finalizar el trabajo realizado, los auditores exponen en su informe aquellos puntos débiles que hayan podido detectar, así como las recomendaciones sobre los cambios convenientes a introducir, en su opinión, en la organización de la compañía.

Normalmente, las empresas funcionan con políticas generales, pero hay procedimientos y métodos, que son términos más operativos. Los procedimientos son también sistemas; si están bien hechos, la empresa funcionará mejor. La auditoría de sistemas analiza todos los procedimientos y métodos de la empresa con la intención de mejorar su eficacia.

I.4. DIFERENCIA ENTRE AUDITORÍA INTERNA Y AUDITORÍA EXTERNA

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

AUDITORÍA EXTERNA

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

El auditor externo normalmente no es responsable de informar sobre las deficiencias administrativas y el modo de corregirlas, sobre todo si existe un cuerpo de auditores internos debidamente organizado.

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

AUDITORÍA INTERNA

La labor e incumbencia del auditor interno en la institución en que desempeña sus actividades se relaciona más directamente con la organización misma y con sus métodos de operación.

Su objetivo es el de proporcionar ayuda a la administración, para comprobar el correcto control y contabilización de las operaciones, observando y sugiriendo mejoras a los sistemas de control interno.

Su interés en los controles y procedimientos, así como en su efectividad y cumplimiento, deberá ser igual que en los resultados finales, o aun mayor. Es evidente que si los controles han sido apropiadamente establecidos y aplicados, los resultados finales habrán de ser correctos.

Al auditor interno le corresponde comprobar lo siguiente:

- a) La eficiencia de las operaciones.

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

La principal diferencia que existe entre el auditor interno y externo en su posición frente a la entidad es la siguiente:

El auditor interno es un dependiente o empleado directo de la empresa y tiene estrecha relación con la dirección y control de la gerencia.

El auditor externo es un Contador Público independiente el cual presta sus servicios para ser contratado por honorarios y esto le permite ser mentalmente frío en el dictamen de los estados financieros.

COORDINACIÓN ENTRE AUDITORÍA EXTERNA E INTERNA

Generalmente existe una estrecha relación entre los auditores internos y los auditores externos independientes de una entidad, el trabajo de los auditores internos podrá ser un complemento, pero no un sustituto para el trabajo de los auditores externos en una auditoría de estados financieros.

La coordinación entre la auditoría interna y externa es provechosa ya que por este medio se obtiene una mayor eficacia tanto en el trabajo del auditor interno como del externo.

Esta coordinación debe de ser cuidadosa para obtener la máxima ventaja en ambos aspectos y sin que los resultados afecten al carácter independiente que debe de marcar al auditor externo, para ello es importante tener en cuenta los siguientes aspectos:

- a. El auditor externo debe de asegurarse por medio de las pruebas de observación que considere necesarias, de la eficacia del trabajo del auditor interno.
- b. El auditor externo no debe comprometerse haciendo saber por adelantado, qué cuentas, actividades o información va a revisar ni hasta que punto lo va a hacer.
- c. Tanto el auditor interno como el externo deben de conservar su propia identidad, es decir no debe hacer el uno el trabajo que corresponda al otro.

I.5. VENTAJAS DE LA AUDITORÍA

El hombre de negocios por término medio no puede concebir esperanzas de tener las diversas fases de su negocio directamente bajo su mando personal en toda ocasión. Depende de sus socios, empleados y de su consejo, así como también de que le consulten los numerosos asuntos que surgen diariamente en las operaciones mercantiles. Depende de un profesional externo desinteresado para que lo asesore en sus problemas financieros y contables. Esta persona es el auditor, cuyo deber es ofrecer a su cliente sugerencias, comentarios y análisis sólidos y nuevos, además, formular los estados financieros del cliente de manera imparcial.

Por medio del auditor el hombre de negocios recibe datos, ideas y opiniones que de otra forma perdería y que le sirven para la operación más eficiente y lucrativa de su empresa.

Frecuentemente, el auditor logra también que el personal del cliente trabaje con mayor entusiasmo y dedicación, acierto y eficiencia.

Con las auditorías se obtienen las siguientes ventajas comunes en toda organización o entidad:

1. El conocimiento del valor del negocio.- En esto está intimamente ligado con los fines de la auditoría y es sin duda la más importante de las ventajas de ella; debiéndose entender el valor perfectamente analizado, comprobado y certificado. En este valor está en general incluido el crédito mercantil.
2. La seguridad de los resultados.- Algunos tratadistas creen que para tener esta seguridad, basta con la auditoría de balance puesto que al comprobar todo el activo y el pasivo, se llega a la conclusión que los resultados del mismo tienen que ser igualmente correctos, pero otros creen que es indispensable la auditoría completa, porque en algunas ocasiones no basta con la de balance para cerciorarse de que todas las operaciones son correctas y por ende sus resultados también.
3. Facilidades para obtener un préstamo o refacciones.- Se harán más fáciles las refacciones y préstamos cuando los inversionistas tengan la seguridad de que la situación de un negocio, es la verdadera. Es una consecuencia de la fe que inspira el auditor.
4. Facilidades para liquidar siniestros.- Sucede con frecuencia y principalmente en los casos de incendio, que las compañías aseguradoras no pagan el importe del daño sufrido si no está revisada la contabilidad asegurada, para evitar que pueda contener datos falsos, valores ficticios o activos inflados que ocasionen un pago mayor que el que fuere justo.
5. Facilidades para afianzar a los empleados.- Si una organización tiene auditor que permita controlar las labores de los empleados, es indudable que habrá menos oportunidad para desfaltar, y las compañías de fianzas expedirán con mayor facilidad sus fianzas por estar más garantizadas.

6. Facilidades para liquidar el impuesto sobre la renta.- El fisco se siente más garantizado en cuanto a veracidad de las declaraciones de los causantes, cuando sus estados son certificados por un auditor que sea Contador Público titulado.
7. Facilidades para el traspaso de un negocio.- La certificación de un auditor sobre los estados de una empresa o entidad, inspira confianza y permite conocer mas exactamente la situación de la misma para facilitar su venta o traspaso.
8. Protección de los terceros con quienes contrata.- Los terceros que contratan con una sociedad, tienen mayor seguridad en sus transacciones cuando la empresa o entidad esta auditada, y estarán mas protegidos en sus intereses.

Otra ventaja, que son especiales de las sociedades mercantiles. En las sociedades de personas surgen frecuentemente discusiones entre los socios por cuestión de intereses personales o mala inteligencia, y una auditoría puede dejarlos a todos satisfechos y aclarar los puntos dudosos que haya suscitado el incidente.

CAPITULO II

LA AUDITORÍA INTERNA

2.1. ANTECEDENTES HISTÓRICOS

La auditoría interna, con esta denominación específica, es una actividad relativamente nueva. A partir de 1940 la utilización de los servicios de auditores internos por instituciones privadas y públicas comenzó a difundirse hasta un grado en que, actualmente, la función de auditoría interna, en casi todas las grandes organizaciones, está adquiriendo cada vez mayor reconocimiento y responsabilidad.

Hoy en día, instituciones con gran número de agencias, sucursales, fábricas o almacenes, consideran que la auditoría interna es una necesidad imperiosa y, en algunos casos, sus presupuestos anuales exceden de un millón de dólares para este servicio.

Otro índice de la evolución de la auditoría interna lo constituye el notable desarrollo de su agrupación profesional. El Instituto de Auditores Internos, de Nueva York —organización reconocida internacionalmente en el campo de la auditoría interna—, fundado en 1941 con sólo 24 asociados, cuenta en la actualidad con un número que excede de 6,000 miembros procedentes de más de 2,500 entidades privadas y públicas, representativas de un sinnúmero de actividades. Este crecimiento ha sido uniforme y extensivo, tanto en los Estados Unidos de América como en Canadá, Europa, América Latina. El Lejano Oriente y África.

El reconocimiento de la eficacia y el potencial de la auditoría interna en la empresa moderna, por parte de la administración, ha elevado al auditor interno a un rango responsable e independiente en la escala jerárquica de la división de funciones. De ahí que, en gran número de organizaciones, el jefe de la auditoría interna dependa directamente de la junta de directores, del presidente de la institución o de algún vicepresidente ejecutivo.

La auditoría interna desempeña cada día un papel más relevante debido principalmente a los siguientes factores:

- a) La creciente complejidad de los métodos contables, administrativos y de operación.
- b) La tendencia cada vez más acentuada a la descentralización, con el consiguiente aumento en la delegación de autoridad.
- c) El alejamiento de gran número de niveles de operación.

2.2. CONCEPTO DE AUDITORÍA INTERNA

La auditoría interna es llevada a cabo por los empleados de la misma empresa o entidad, cuyos procedimientos e informes están siendo revisados, el examen se le conoce como auditoría interna, y a quienes llevan a cabo el examen se les conoce como auditores internos.

Según A. Bacón Charles "La auditoría interna es, fundamentalmente, un control de controles".

Para formarnos una idea clara respecto de la importancia de esta auditoría se mencionan las siguientes definiciones emitidas al respecto.

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

La siguiente es la definición de la auditoría interna, extractada y traducida, mediante permiso especial concedido al autor, de la autorizada obra "Diccionario para Contadores" ("A Dictionary for Accountants"), por Eric L. Kohler:

"La auditoría interna, ejercida por personal de la organización como una función de asistencia y asesoramiento de alto nivel, constituye un importante elemento del control interno, pero no debe ser confundida con funciones de línea, tales como la preauditoría de cualquier documento efectuada mediante los canales de operación regulares, ni con la labor de auditoría de los Contadores Públicos.

La aplicación más satisfactoria de la auditoría interna se encuentra allí donde su nivel jerárquico es el más alto y sus funciones delegadas las más amplias.

Una parte importante de las actividades de la auditoría interna es la comprobación y evaluación del cumplimiento, por parte del personal contable, de las políticas y procedimientos establecidos.

Debido a sus contactos e íntimo conocimiento de los detalles de las operaciones, a menudo se le confía al auditor interno la realización de estudios especiales para la administración, con objetivos tan diversos como la revisión de los métodos de contabilidad y control para materiales de desecho, y la elaboración de un plan para la descentralización de la contabilidad y otras responsabilidades. Estos estudios especiales tienen como propósito el acopio de la información necesaria para formular la política general. Los resultados de auditorías internas de rutina pueden asimismo poner de manifiesto las áreas en las cuales deban considerarse cambios de políticas o de procedimientos.

La responsabilidad del auditor interno en el desarrollo, mantenimiento y evaluación de la suficiencia del control interno, constituye su principal contribución al propósito de evitar fraudes o de hacer posible su inmediato descubrimiento mediante la tramitación de los métodos y controles de operación diarios.

Algunos fraudes son descubiertos a través de las técnicas de comprobación normales del programa del auditor interno. Se considera asimismo que es función de la auditoría interna la prevención de aquellos mediante la recomendación de adecuadas medidas de protección, como parte de los procedimientos de operación, mas bien que el descubrimiento del fraude una vez cometido. Cuando se descubre un fraude, al auditor ha de interesarle no solamente el monto implicado, sino también el estudio del mecanismo utilizado para cometerlo y la operación de las comprobaciones y controles establecidos, con el de que se pueda evitar o hacer menos probable la repetición del mismo.

Como uno de los elementos de control administrativo, la auditoría interna recibe cada día mayor reconocimiento y aceptación por parte de los niveles jerárquicos superiores. En cualquier organización, de mediano o gran tamaño, la auditoría interna puede ser una ayuda efectiva para la administración, con la única limitación de la capacidad y experiencia del propio auditor interno".

El *Statement of Responsibilities of Internal Auditing* expedido por el Institute of Internal Auditors (IIA) define la auditoría interna como:

"Una función de evaluación independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades como un servicio para la organización".

Varias partes de esta definición ameritan comentario:

- * *Interno* indica que la auditoría es llevada a cabo dentro de una organización por empleados de la organización.
- * *Función de evaluación independiente* implica con claridad que no existen limitaciones o restricciones en el juicio del auditor.
- * *Establecido* implica que la entidad ha autorizado específicamente la creación de una función de auditoría interna.
- * *Examina y evalúa* describe la naturaleza de la auditoría interna como la búsqueda de hechos, en primer término, y en segundo, un proceso subjetivo para evaluar los resultados.
- * *Actividades* implica que todas las actividades de la organización caen dentro del alcance de la auditoría interna.
- * *Servicio a la organización* indica que la autoridad interna existe para ayudar y beneficiar a toda la organización. El término servicio también sugiere que la auditoría representa una función consultiva más que una actividad de línea dentro de la entidad.

2.3. FINALIDAD DE LA AUDITORÍA INTERNA

La finalidad de la auditoría interna es prestar un servicio de asistencia constructiva a la administración, con el propósito de mejorar la conducción de las operaciones y de obtener un mayor beneficio económico para la empresa o un cumplimiento más eficaz de sus objetivos institucionales.

Para el logro de esta finalidad, el auditor interno ha de examinar las operaciones y considerar aspectos como los siguientes:

- a) Que los planes y la política general del organismo, así como los procedimientos aprobados para su ejecución, se cumplen de manera satisfactoria.
- b) Que los resultados de los planes y de la política general responda, en su ejecución práctica a los objetivos perseguidos.
- c) Que la estructura orgánica de la empresa, la división de funciones y los métodos de trabajo son adecuados y eficaces.
- d) Que la adopción o revisión de algún plan, política, procedimiento o método, o algún cambio en la estructura básica o en la división de funciones, pudiera contribuir a mejorar el funcionamiento general de la institución.
- e) Que los bienes patrimoniales se hallan debidamente protegidos y contabilizados.
- f) Que las transacciones diarias se registran en su totalidad correcta y oportunamente.
- g) Que la entidad se encuentra razonablemente protegida contra fraudes, despilfarros y pérdidas.
- h) Que los medios internos de comunicación transmiten información fidedigna, adecuada y oportuna a los niveles de dirección y de ejecución responsables de la buena marcha de la empresa.
- i) Que las tareas individuales se cumplen con eficiencia, prontitud y honestidad.

Al finalizar su examen, el auditor interno ha de informar a la administración, con objetividad profesional y absoluta independencia de criterio, el resultado final de su trabajo, expuesto en forma de análisis, evaluaciones, observaciones y comentarios, así como sus conclusiones y recomendaciones.

2.4. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA INTERNA

Como ya se ha dicho la auditoría interna tiene por objeto verificar los diferentes procedimientos y sistemas de control interno establecidos por una empresa con objeto de conocer si funcionan como se había previsto y al mismo tiempo ofrecer a la gerencia posibles cambios o mejoras en los mismos.

El objetivo principal es ayudar a la dirección en el cumplimiento de sus funciones y responsabilidades, proporcionándole un análisis objetivo, evaluaciones y recomendaciones pertinentes sobre las operaciones examinadas, también hay que decir que la labor del departamento de auditoría interna facilita y simplifica el trabajo de la auditoría externa. Todo esto es cumple a través de unos objetivos más específicos como pueden ser los siguientes:

- a) Dirigir las investigaciones siguiendo un programa redactado de acuerdo con las políticas y los procedimientos establecidos y dirigido a cumplir los puntos siguientes:
 - Averiguar el grado en que se están cumpliendo los planes prefijados.
 - Revisar y evaluar la estabilidad, suficiencia y aplicación de los controles operativos, contables y financieros.
 - Determinar si los bienes del activo están registrados y protegidos.
 - Verificar y evaluar la veracidad de la información contable y otros datos producidos en la organización.

- b) Realizar investigaciones especiales solicitadas por la dirección.

- c) Preparar informes de auditoría acerca de las irregularidades que pudiesen encontrarse como resultado de las investigaciones, expresando igualmente las recomendaciones que se juzguen adecuadas.

- d) Vigilar el cumplimiento de las recomendaciones contenidas en los informes emitidos con anterioridad.

2.5. VENTAJAS DE LA AUDITORÍA INTERNA

- a. Facilita una ayuda primordial a la dirección al evaluar de forma relativamente independiente los sistemas de organización y de administración.

- b. Facilita una evaluación global y objetiva de los problemas de la empresa que generalmente suelen ser interpretados de una manera parcial por los departamentos afectados.

- c. Pone a disposición de la dirección un profundo conocimiento de las operaciones de la empresa, proporcionado por el trabajo de verificación de los datos contables y financieros.

- d. Contribuye eficazmente a evitar las actividades rutinarias que generalmente se desarrollan en las grandes empresas.

- e. Favorece la protección de los intereses y bienes de la empresa frente a terceros.

2.6 DEPENDENCIAS Y AUTORIDAD

El auditor interno no tiene ni debe ejercer ningún tipo de autoridad directa sobre otras personas de la organización.

Por otra parte debe de tener libertad absoluta para revisar y evaluar los métodos, planes y procedimientos de la empresa.

Finalmente, la auditoria interna debe de ser responsable ante una persona en la organización, que asegure la consideración y actuación adecuada de acuerdo con las conclusiones o recomendaciones presentadas.

2.7. INDEPENDENCIA

No basta con que un auditor sea competente y tenga experiencia práctica. También deberá ser ajeno a la influencia de su cliente al realizar su trabajo.

“En todos los asuntos relacionados con el trabajo, el auditor deberá mantener independencia en su actitud mental”.

1. La auditoría interna tendrá plena independencia de acción y de criterio para el desempeño de su cometido.
2. El auditor general solamente será responsable de sus actos ante el presidente del consejo de dirección.
3. Los auditores internos no deberán participar en la elaboración de procedimientos ni en el diseño de libros, registros y formularios, así como tampoco en ninguna otra actividad que normalmente tuvieren que revisar o evaluar.
4. Todo auditor interno, por consiguiente, habrá de emitir sus informes con total independencia de criterio. Nadie ni nada deberá influir, directa o indirectamente, en su apreciación objetiva de los resultados, ni en las conclusiones y recomendaciones emergentes de su trabajo.

CAPITULO III

EL CONTROL INTERNO

3.1. AUDITORÍA INTERNA Y CONTROL INTERNO

El continuo crecimiento de la empresa moderna, su descentralización y su dispersión geográfica han comportado una creciente delegación de autoridad y responsabilidad. Este fenómeno ha determinado a su vez una creciente complejidad en el ejercicio de la función de control por parte de la alta dirección. Con anterioridad, el control lo ejercía directamente la dirección de la empresa por medio de un permanente contacto con sus mandos intermedios, y hasta con los empleados de la empresa. En la gran empresa moderna, sin embargo, esta peculiar forma de ejercer el control ya no es posible hoy día, y de ahí la emergencia de la llamada auditoría interna.

A diferencia de la auditoría externa, que es ejercida por profesionales independientes, la auditoría interna es ejercida por técnicos y empleados de la propia empresa. Los auditores internos, en las empresas y entidades en las que existen, se agrupan normalmente en el departamento de auditoría interna. Las funciones de este departamento son fijadas por la alta dirección y el consejo de administración de la sociedad. Los auditores internos, que han de realizar su trabajo en el seno de la empresa con libertad y objetividad, realizan una función muy similar a la de los auditores externos, aunque no necesariamente coincidente. La auditoría interna tiene dos finalidades principales:

1. Verificar la confiabilidad o grado de razonabilidad de la información contable y extracontable, generada en los diferentes niveles de la organización.
2. Vigilar el buen funcionamiento del sistema de control interno, tanto el sistema de control interno contable como el operativo.

La auditoría interna es hoy día una nueva profesión que está ofreciendo muchos puestos de trabajo; pues desde comienzos de los años setenta, no ha hecho sino expandirse. La auditoría interna emerge como una rama de la contabilidad que utiliza técnicas y procedimientos de auditoría, y cada vez con mayor frecuencia conocimientos de economía, organización y gestión. Los informes de los auditores internos tienen como destinatario siempre a la alta dirección de la empresa, mientras que los trabajos de los auditores externos no siempre tienen este único destinatario, sino que pueden responder a requerimientos legales o estatutarios diversos.

El trabajo de los auditores externos se refieren generalmente a los estados financieros o contables de la empresa. El trabajo de los auditores internos va mas allá de los controles contables; incluye también la supervisión y vigilancia de los controles operativos. La finalidad última de la auditoría interna es la de ayudar a la alta dirección para lograr una administración más eficiente de la empresa.

En aquellas empresas en las que existe departamento de auditoría interna, el trabajo de los auditores externos se facilita considerablemente.

3.2. IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO

Durante muchos años se ha reconocido dentro de la literatura profesional la importancia del control interno para la administración y para los auditores independientes. Una publicación del año de 1947 del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA) intitulada Internal Control citó los siguientes factores como adyuvantes en el reconocimiento cada vez mayor de la importancia del control interno:

- * El alcance y el tamaño de la entidad se ha hecho tan complejo y amplio que la administración deberá de confiar en innumerables reportes y análisis para controlar efectivamente las operaciones.
- * La verificación y revisión inherente a un buen sistema de control interno proporcionan protección contra las debilidades humanas y reducen la posibilidad de que ocurran errores e irregularidades.
- * Para los auditores resulta impracticable realizar auditoría en la mayor parte de las compañías sin rebasar las restricciones de honorarios si no se tiene el apoyo de un buen sistema de control interno del cliente.

Durante las cuatro décadas que prosiguieron a la publicación citada se le ha atribuido mayor importancia aun al control interno tanto por la administración como por los auditores independientes.

En 1977 fue impuesta una nueva dimensión con la aprobación de la Ley sobre practicas de corrupción. Conforme esta ley, la administración de la Ley de mercado de valores de 1934, estaba obligada a cumplir con ciertas normas contables encaminadas a evitar sobornos, independientemente que operaran fuera de Estados Unidos. Dentro de las normas contables se establecía la obligación de mantener un sistema satisfactorio de control interno. Esta ley la administra la Comisión de valores (SEC), y los administradores que no cumplan con lo dispuesto estarán sujetos a multas, castigos, y/o prisión.

Diez años mas tarde, la National Comisión on Fraudulent Financial Reportin, volvió a enfatizar la importancia del control interno para producir la incidencia de información financiera fraudulenta. El informe final de esta, publicado en octubre de 1987, incluye lo siguiente:

- * Es de suma importancia para poder evitar información financiera fraudulenta el "tono fijado por la alta gerencia" que influye en el entorno de la compañía dentro del cual ocurre la información financiera.
- * Todas las compañías cuyas acciones se cotizan en bolsa deberán mantener controles internos que proporcionen una seguridad razonable de que la información financiera fraudulenta se impida, o que su detección sea oportuna.
- * Las organizaciones que patrocinan la Comisión, incluyendo el Auditing Standard Board (ASB), deben cooperar para desarrollar directrices adicionales dentro de sistemas de control interno.

Posteriormente a este reporte de la comisión, el ASB emitió el SAS núm. 55 Consideration of the International control Structure in a Financial Statement audit. (AU 319). Este SAS amplía el concepto de control interno más allá del comprendido en anteriores SAS y explica las responsabilidades del auditor en un trabajo de auditoría.

3.3. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

El control de cualquier institución, actividad o tarea consiste en comparar los resultados alcanzados con los resultados previstos, al objeto de analizar las causas de las desviaciones e introducir las medidas correctoras que corresponda, esta actividad de control tiene como finalidad la de vigilar que todo en una empresa esta funcionando como debe, de conformidad con las prescripciones del plan y los programas que dan contenido a su organización y los principios de economía y administración generalmente admitidos.

En terminología auditoría, la denominación de control interno se utiliza en realidad para referirse a todo el sistema de control de cualquier institución, diseñado para servir a los objetivos de la dirección general o alta dirección de la misma, para diferenciarlo del control ejercido sobre la misma desde otras instancias y a favor de terceros.

El control interno se extiende en realidad a toda la organización, y es tanto más necesario cuanto más grande, compleja y descentralizada sea la misma.

Para formarnos una idea clara respecto a la importancia del control interno dentro de una organización, se mencionan las siguientes definiciones:

El Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos Titulados ha definido el control interno de la siguiente manera:

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a los métodos prescritos por la gerencia. Esta definición posiblemente es más amplia que el significado que a veces se atribuye al vocablo.

Reconoce que un sistema de control interno excede aquellos asuntos directamente relacionados con las funciones de los departamentos financieros y de contabilidad.

Expuesto en otras palabras, y en el sentido más estricto de las operaciones financieras y contables, el control interno es una función de la gerencia que tiene por objeto salvaguardar y preservar los bienes de la empresa, evitar desembolsos indebidos de fondos y ofrecer la seguridad de que no se contraerán obligaciones sin autorización. Estos objetivos han de lograrse mediante los controles de procedimiento internos de la empresa, y con la comprobación de la exactitud con que trabaja la oficina de contabilidad.

La definición que nos da Charles A. Bacón es:

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

El control interno es, en una forma u otra, un factor básico de operación para la dirección de cualquier organización, empresa o negocio.

Aunque algunas veces el control interno se halla vinculado al mismo mecanismo administrativo, a menudo se caracteriza como el sistema nervioso que impulsa el conjunto de políticas de operación y las mantiene dentro de límites de ejecución practicables.

En una entidad cualquiera, el control interno comienza con la adopción y cumplimiento de la política aprobada por la dirección, y continúa hacia abajo en la escala de la estructura administrativa, tomando forma con la elaboración y operación de normas de dirección y regulaciones administrativas; manuales, instrucciones y decisiones; auditoría interna; comprobación interna; informes; entrenamiento y distribución del personal.

Un elemento importante para el mantenimiento del control interno esta representado por el trabajo del auditor interno, en su capacidad de observador e informador imparcial, en quien la administración puede confiar como fuente de información sobre el funcionamiento general de la organización.

Originalmente, la función del auditor interno estaba confinada a la comprobación de la corrección de las cuentas; pero, en años recientes, su campo en muchos casos ha sido extendido a la verificación de todos los controles internos, tengan o no relación con las cuentas.

R.L. Grinaker nos dice:

En una amplia acepción, desde un extenso horizonte, un sistema de control interno contempla todas las medidas mediante las cuales la administración de una empresa controla sus recursos.

Estas medidas están ideadas para descubrir errores, desperdicios, ineficacia, desviación de políticas establecidas y fraude. Sin embargo, téngase presente que el sistema, por bueno, adecuado y completo que sea, no puede impedir tales sucesos, solo puede asegurar su pronto descubrimiento.

El contador público independiente confía en el sistema de control interno para decidir acerca del grado de investigación detallada y sobre la veracidad de los estados financieros.

3.4. OBJETIVOS DE CONTROL INTERNO

Se puede afirmar que el control interno de un negocio es el sistema de su organización, los procedimientos que tiene implantados y el personal con que cuenta, estructurados coordinadamente en un todo para lograr cuatro **objetivos** fundamentales:

- 1) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- 2) La protección de los activos de la empresa.
- 3) La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- 4) Procurar adherencia a las políticas prescritas por la dirección.

Los primeros dos objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos, a continuación se dará la definición de cada uno.

Aunque en muchos casos no se puede realizar una división tajante de los procedimientos de control interno, para efectos de estudio podemos intentar clasificarlos, por su naturaleza en:

- a. Controles contables.
- b. Controles administrativos.

Los controles contables, comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que se relacionan directa y principalmente con la salvaguarda de los activos y la bondad de los registros financieros. Incluyen, por lo general los sistemas de aprobación y autorización, separación de tareas respecto al registro en auxiliares e informes contables relacionados con las operaciones, custodia de los activos y los controles físicos de estos. El auditor interno se interesa principalmente en este control ya que es de gran ayuda para determinar el alcance y profundidades de sus pruebas.

Los controles administrativos, comprenden el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que conciernen, principalmente, a la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas administrativas y, por lo general se relacionan solo en forma indirecta con los registros financieros. Incluyen, generalmente, controles tales como análisis estadísticos, estudios de tiempos y movimientos, ejecución de reportes, programas de entrenamiento de empleados y controles de calidad.

El amplio alcance de esta definición indica que el control interno es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de fraudes, o al descubrimiento de errores accidentales en el proceso contable; constituye una ayuda indispensable para una eficiente administración, particularmente en grandes empresas, podemos decir entonces que, el control interno, en la actualidad, abarca todas las actividades de una empresa.

3.5. CONTROL INTERNO CONTABLE

El control interno contable, comprende solo una parte del control interno en general y se describe de modo general como el plan de organización y los procedimientos y registros que salvaguardan el activo y la confiabilidad de los registros contables.

Los auditores profesionales están interesados principalmente en la observación del funcionamiento de este control por su naturaleza contable o financiera, o sea aquellos que tienen consecuencias directas sobre el grado de confianza que se pueda depositar en los registros contables y en los estados financieros..

Los controles contables son todos aquellos controles que influyen directamente en la confiabilidad de los registros contables y la veracidad de los estados financieros, cuentas anuales, o estados contables de síntesis. Los sistemas de autorización y aprobación, así como los controles físicos del activo, son ejemplos de controles contables internos.

Precisando, podemos señalar como objetivos generales del control interno contable, los que a continuación se señalan:

- a) Objetivo de autorización.
 - Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o especificaciones de la administración.
- b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.
 - Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia.
- c) Objetivos de salvaguarda física.
 - El acceso a los activos solo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración.
- d) Objetivos de verificación y evaluación.
 - Los datos registrados relativos y los activos sujetos a custodia deben compararse con los activos existentes a intervalos razonablemente y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

Las finalidades asignadas tradicionalmente al control interno contable son fundamentalmente dos:

- a) La custodia de los activos o elementos patrimoniales.
- b) Salvaguardar los datos y registros contables, para que las cuentas anuales o estados contables de síntesis que se elaboren en base a los mismos sean efectivamente representativos –constituyan una imagen fiel de la realidad económico-financiera de la empresa.

Un correcto control interno contable debe garantizar que en los libros de contabilidad se hallan recogidos:

1. Todos los ingresos y todos los gastos, y que estos están debidamente autorizados.
2. Todos los activos y todos los pasivos, habiendo de estar, además, los primeros debidamente custodiados, y los segundos deberán incluir las provisiones que compensen pérdidas reales o previstas.

Los registros contables habrán de constituir una base de datos fidedigna para que los estados contables de síntesis o cuentas anuales que se elaboren a partir de los mismos sean efectivamente representativos de la realidad económico-financiera de la empresa.

El sistema de control interno contable habrá de estar diseñado de tal forma que permita detectar errores, irregularidades y fraudes cometidos en el tratamiento de la información contable.

Pero la finalidad última de todo sistema de control interno contable va mas allá de los cometidos anteriormente señalados. Tiene la importante misión de recoger, procesar y difundir adecuadamente la información contable, con el fin de que llegue fidedigna y puntualmente a los centros de decisión de la empresa.

El estudio del control contable interno da al auditor la base para confiar en los registros y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría.

3.6. CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO

Se describe de modo general como un plan de organización, procedimientos y registros que se ocupa de los procesos de decisión administrativa que dan lugar a la autorización de las operaciones.

Los análisis estadísticos y los informes de resultados son ejemplos de controles administrativos internos.

Una definición que aparece en la AU Section 320.10 indicaba:

Que el control administrativo fomentaba la eficiencia administrativa y alentaba la observancia de las políticas fijadas por la administración.

Para la mayoría de las auditorías, es más importante estudiar y evaluar los controles contables que los controles administrativos.

Un ejemplo de control interno administrativo, lo constituye la instrucción por escrito al departamento de contratación de una compañía, estableciendo mínimos específicos que deberán ser observados en la selección de nuevos empleados. Por importante que sea este procedimiento de control para la exitosa operación de la empresa, no se encuentra directamente ligado con la confianza que se pueda depositar en los estados financieros.

3.7. ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO

Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones:

- a) Organización.
- b) Procedimientos.
- c) Personal.
- d) Supervisión.

ORGANIZACIÓN

Se refiere a los aspectos fundamentales donde se identifica y determina las actividades necesarias para lograr sus objetivos, delega la autoridad en los diferentes niveles jerárquicos, responsabilidades de personal y recursos humanos.

Los elementos del control interno en que interviene la organización son:

1. **Dirección.-** que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
2. **Coordinación.-** que adapte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.
3. **División de labores.-** que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.

El principio básico del control interno es, en este aspecto, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio, el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.

El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación.

Bajo este principio, una misma transacción debe pasar por diversas manos, independientes entre sí.

4. **Asignación de responsabilidades.-** que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello.

PROCEDIMIENTOS

La existencia de control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización:

1. **Planeación y sistematización.** Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el periodo de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.
2. **Registros y Formas.** Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.
3. **Informes.** Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso; por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias

PERSONAL

Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

Los elementos de esta área que intervienen en el control interno son cuatro:

ENTRENAMIENTO

Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio. El mayor grado de control interno logrado permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

EFICIENCIA

Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado a cada actividad. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio de tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.

MORALIDAD

Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento de control interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

RETRIBUCIÓN

Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo, y, concentra mayor atención, en cumplir con eficiencia que en hacer planes para defraudar al negocio, los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y premios, pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del control interno.

SUPERVISIÓN

No es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización.

La supervisión debe de ejercerse en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en forma directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de control: organización, procedimiento y personal. Así, la función de auditoría interna que vigila la existencia constante del control interno es un elemento muy importante del mismo.

3.8. ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir con las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo que requiere que:

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

Analizaremos cada uno por separado:

El *estudio* es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente, es decir, es el punto de partida lógico del examen ordinario de estados financieros, da al auditor la base para confiar en los registros y determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría.

La *evaluación* es la conclusión a que se llega después del estudio realizado, sobre si el control interno es bueno o defectuoso, es decir, si permite la consecución plena de sus objetivos o no. Con base a esto, al recibir los resultados del estudio del control interno se forma un juicio en la mente del auditor.

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO:

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

El estudio del control interno que debe realizar el contador público como base para su posterior evaluación, incluye, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están siendo utilizados y de que están operando en la forma en que está planeado. Estas dos fases del estudio del control interno se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos. Generalmente, se satisface mediante entrevistas con empleados y funcionarios de la empresa auditada, así como con el examen de manuales de procedimientos, descripciones de puestos, gráficas de flujo, etc; con el fin de tener una certeza razonable de la adecuada comprensión de la información obtenida, es recomendable rastrear uno o varios de los diferentes tipos de operaciones que realiza la empresa, observando su flujo a través del sistema. En esta etapa, una vez examinado y comprendido el sistema, generalmente se

está en aptitud de emitir una evaluación preliminar asumiendo un resultado satisfactorio de las pruebas de cumplimiento que se comentan enseguida.

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

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

Los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de cumplimiento junto con los que arrojen las pruebas sustantivas, proporcionarán la evidencia necesaria para emitir un dictamen.

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO:

Al evaluar el control interno, se deberán determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Si las fallas de control interno son graves y no se logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberemos abstenernos de opinar sobre los estados financieros.

Las conclusiones derivadas de las pruebas de cumplimiento, junto con las de la observación previa de procedimientos y el seguimiento de operaciones, constituyen la base para la evaluación del control interno. La evaluación afecta directamente el alcance de las pruebas adicionales requeridas, pues las deficiencias que afectan sustancialmente los estados financieros, hacen necesaria la modificación del programa de auditoría. Por lo tanto, es de mucha importancia en la evaluación del control interno, identificar las áreas en las cuales pueden ocurrir errores sin ser detectados, averiguar las causas que originan esas situaciones y determinar si las deficiencias identificadas afectan significativamente los estados financieros.

En resumen, la evaluación de los controles contables que realiza el auditor en relación con cada tipo significativo de operaciones y de los activos que les son relativos, debe ser una conclusión respecto a si los procedimientos establecidos y su cumplimiento son satisfactorios con relación al objetivo para el que fueron creados. Se considera que los procedimientos y su cumplimiento son satisfactorios, si las pruebas no revelan debilidades importantes en relación a su propósito.

Cuando el resultado del examen del control interno en vigor le impide confiar del todo en la propiedad de los métodos y registros sobre los que se apoyan los estados financieros, y no es factible ampliar los procedimientos hasta un grado que permita satisfacerse de la integridad y veracidad de los mismo, el auditor queda imposibilitado, y debe abstenerse de expresar opinión alguna sobre éstos, tomados en conjunto.

3.9. ETAPAS DE ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL CONTABLE INTERNO

Aunque las técnicas específicas de revisión y evaluación del control interno difieren entre los auditores, hay un modelo general seguido por muchos de ellos:

1. Documentación y examen del sistema – Esta etapa consiste en obtener o reafirmar el conocimiento de la manera como funciona el sistema. Los métodos para lograr esos conocimientos son los siguientes:
 - * Descripciones del sistema.
 - * Descripción del sistema a base de flujograma.
 - * Cuestionarios acerca del control interno llenados por el auditor.
 - * Indagaciones verbales con el cliente.
 - * Observaciones por parte del auditor.
 - * En algunos casos, el auditor deseará agregar seguridad a su conocimiento del sistema seleccionando algunas operaciones de cada tipo y siguiendo su flujo a través del sistema.
2. Evaluación preliminar del sistema – El auditor evalúa en seguida los puntos fuertes y débiles del sistema y las principales áreas de interés. Se forma una opinión respecto a si se puede confiar en los controles. Con base en la evaluación preliminar se toma una decisión tentativa acerca de cualquier modificación del programa de auditoría que se considere necesaria para las pruebas sustantivas.
3. Pruebas de cumplimiento – El propósito de esta etapa es establecer si los controles en que el auditor intenta basarse están funcionando como es debido. Se trata de probarlos para ver si se ajustan a los datos que aparecen en los informes de resultados, flujogramas, etc.
4. Reevaluación del sistema – Una vez realizadas las pruebas de cumplimiento, el auditor evalúa nuevamente el sistema para ver si las pruebas han hecho cambiar su evaluación. Se toma la decisión final respecto a la confiabilidad de los controles, con el fin de modificar el programa de auditoría introduciendo pruebas sustanciales.
5. Modificación de las pruebas sustantivas – De ser necesario, se modificarán la naturaleza, el momento y la amplitud de las pruebas sustantivas.
 - * Las pruebas sustantivas son pruebas de detalles de los balances en los estados financieros del cliente y de los detalles que los justifican. Las revisiones analíticas también se consideran pruebas sustantivas.

3.10. EXISTEN TRES MÉTODOS PARA EFECTUAR EL ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO:

1. Método descriptivo.
2. Método de cuestionarios.
3. Método gráfico.

La información se debe ordenar lógicamente, de manera que los lectores puedan hacer juicios acerca de dicho sistema y comparar los atributos de este con algún estándar.

También es útil examinar un diseño gráfico, o flujograma, de la estructura. Los materiales gráficos pueden mejorar la comprensión de los lectores respecto al flujo general de la información, de una forma que no se puede lograr con la sola descripción.

Por último, conviene hacer preguntas respecto al sistema. Algunas de las respuestas pueden provenir de los empleados de la empresa, mientras que otras tienen su origen en las observaciones efectuadas en el curso del examen.

De acuerdo con las preferencias de cada quien es posible aplicar cualquiera de los métodos descritos o los tres, en tanto se logre el objetivo de informarse suficientemente respecto a las características del sistema.

MÉTODO DESCRIPTIVO:

Consiste en la explicación, por escrito, de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Es decir, es la formulación de memoranda donde se transcribe en forma fluida los distintos pasos de un aspecto operativo.

Consiste en detallar ampliamente por escrito los métodos contables y administrativos en vigor, mencionando los registros y formas contables utilizados por la empresa, los empleados que la manejan, quien son las personas que custodian bienes, cuanto reciben de sueldo, etc.

La información se obtiene y se prepara según lo juzgue conveniente el Contador Público, por funciones, por departamento o por algún otro proceso que sea adecuado a las circunstancias.

Las ventajas en la aplicación de este método son:

- a) Al realizar el estudio de cada operación se hace un detalle, con lo que se llega a un conocimiento mejor de la empresa.
- b) Por medio de este procedimiento obliga al Contador Público a realizar un esfuerzo mental, que acostumbre al análisis y escrutinio de las situaciones establecidas.

Como desventajas se pudieron señalar las siguientes:

- a) Aún la experiencia del Contador Público que practica la auditoría, puede olvidar los procedimientos generales del control interno que son convenientes y por lo tanto omitir detalles y pasar inadvertidas situaciones anormales que por su importancia pudieron originar un grave prejuicio para el cliente, en conclusión no se tiene un índice de eficiencia.
- b) Cuando se lleva a cabo este procedimiento origina una cantidad de trabajo que supone bastante tiempo y se refleja en el aumento de honorarios, ya que estos deben ir de acuerdo a la magnitud del negocio.

MÉTODO DE CUESTIONARIOS

En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se formulan de tal suerte que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas.

Generalmente se hace un formulario que se entrega a cada empleado para que éste sea quien conteste las preguntas impresas. Posteriormente, el Contador Público seleccionará algunas de ellas, quizás las más importantes a su juicio, para comprobar que efectivamente se cumplan conforme se ha explicado por el empleado sujeto a investigación.

Las ventajas de este método son:

- a) Representa un ahorro de tiempo cuando el cuestionario ha sido contestado en combinación con el Contador Público de la empresa, representa ahorro de tiempo para las auditorías posteriores, ya que no se tiene que reconstruir su programa de control interno para cada auditoría, sino que únicamente se requiere actualizar el cuestionario, pero sin descuidar su vigilancia.
- b) Por su gran amplitud, las preguntas cubren, diferentes aspectos, lo que contribuye a descubrir si algún procedimiento se altero o discontinuó.

- c) Contar con suficiente flexibilidad para conocer la parte mayor de las características del sistema de control interno, porque se adapta en forma general a las empresas.

Dentro de las desventajas se pueden señalar:

- a) El estudio de un cuestionario ya resuelto resulta difícil, ya que por su extensión es laborioso.
- b) Muchas de las respuestas si son positivas o negativas, resultan intrascendentes si no existe una idea completa del por que de las respuestas.
- c) Como los procedimientos del control interno son dinámicos es posible conocer su desarrollo completo para poder opinar y evaluar en forma correcta las practicas que los forman.

MÉTODO GRÁFICO

Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos (flechas, cuadros, figuras geométricas varias); en dichos dibujos se representan departamentos, formas, archivos, etc; y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones.

Con objeto de tener un panorama más completo de la estructura orgánica es conveniente el uso de cartas o gráficas de organización que muestra en forma mas clara la disposición general de la organización. Las cartas de organización permiten conocer claramente el lugar que ocupa una persona dentro de la organización de la empresa, así como la autoridad que le corresponde. También señala las funciones y responsabilidades de los funcionarios y de los departamentos, así como de los jefes mismos.

Existen dos tipos de cartas o gráficas de organización:

1. Cartas maestras - Presentan las relaciones existentes entre los principales departamentos.
2. Cartas suplementarias - Muestran cada una la estructura de cada departamento en forma mas detallada.

Cuando se emplea este método para el estudio de control interno, es conveniente usar combinación de las cartas de organización con los manuales de organización, ya que ambos se complementan.

Este método muestra la ventaja siguiente:

- a) Proporciona una rápida visualización de la estructura del negocio, lo cual facilita la labor del auditor.

También presenta las desventajas siguientes:

- a) En ocasiones las gráficas que prepara la empresa, no son empleadas por el Contador Público y este tiene que elaborarlas atendiendo a sus necesidades.
- b) El Contador Público pierde mucho tiempo, por su falta de familiarización con los métodos gráficos.
- c) La formulación de nuevas gráficas o modificar en su caso por los pequeños o grandes cambios en los procedimientos de la empresa.
- d) La gráficas no muestran la existencia de deficiencias, las cuales son importantes para el auditor que practica la auditoría.

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones. En cualquier caso, el examen del control interno consta de dos fases: la investigación con los funcionarios y empleados para describirlo, graficarlo o resolver el cuestionario, y el estudio real de la operación para ver si efectivamente responde a los asentado en la investigación anterior.

Los principales elementos que contribuyen al control interno puede decirse que son los siguientes:

1. El desarrollo y mantenimiento de una línea funcional de autoridad para complementar los controles de organización
2. Una clara definición de funciones y responsabilidades de los departamentos y actividades de la organización, sin lagunas o áreas de responsabilidad indefinidas.
3. Un sistema contable que suministre una oportuna, completa y exacta información de los resultados de las operaciones, así como de las responsabilidades y grados de cada función y de la organización en conjunto.
4. Un sistema de informes para la administración superior y niveles de operación, basado en datos de los registros y documentos contables, y diseñado para presentar un cuadro informativo de las operaciones, así como para exponer a la administración los factores favorables o adversos.
5. El mecanismo erigido en la estructura de operación, conocido como comprobación interna, con el fin de proveer un funcionamiento efectivo y la máxima protección contra fraudes.
6. Una planificación anticipada de los diversos elementos funcionales de la organización, mediante un sistema presupuestario, que provea un mecanismo de control de las operaciones futuras.
7. El mantenimiento dentro de la organización de la actividad de evaluación independiente representada por la auditoría interna, a cargo de la responsabilidad de revisar políticas, reglamentos, prácticas financieras y operaciones en general, como un servicio constructivo y de protección a la administración. La auditoría interna ha de poner al efecto el mayor énfasis en reforzar cualquier deficiencia de otros controles internos.
8. La disposición de los controles anteriores en tal forma que se estimule y obtenga una completa y continua ventaja de ciertas cualidades naturales de los empleados, cuyo pleno reconocimiento y ejercicio ha de evitar la necesidad de algunos controles, al propio tiempo que la extensión y rigidez de otros.

Cualesquiera de estos elementos de control interno, o todos, pueden ser aplicados a una decisión administrativa, y han de tener su mayor consagración en las decisiones tomadas en los altos niveles de la organización.

CAPITULO IV

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

4.1. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Como profesionales responsables y organizados, los contadores mexicanos se han constituido en agrupaciones, desde hace ya muchos años, con el principal objetivo de convenir reglas de aceptación general en el ejercicio de la actividad profesional.

Aunque nuestra profesión en su ejercicio no observa reglas de carácter natural, la experiencia y el desarrollo de los negocios han demostrado que determinadas prácticas en la revisión que realiza un auditor son obligadas por sanas y por que su cumplimiento permite un mínimo aceptable de seguridad, en el sentido de que los estados financieros tomados en conjunto, presentan razonablemente la situación financiera de la empresa auditada y el resultado de sus operaciones en ese mismo periodo.

A partir de su constitución en 1955, la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha orientado sus actividades permanentes hacia el alcance de dos metas principales:

1. Determinar las normas generales que el Contador Público deberá observar en su trabajo de auditoría, función que le es privativa, a fin de dotarlo del más alto sentido de responsabilidad y respaldarlo con investigaciones sistemáticas y bien documentadas, en las cuales pueda apoyar solidamente su opinión.
2. Hacer las recomendaciones de índole práctica, que sean necesarias para complementar el contenido normativo de sus postulados y declaraciones generales.

Ante el panorama poco práctico de hacer revisiones exhaustivas y cubrir todas las contingencias que pudieran presentarse en forma particular, sin rehuir la responsabilidad personal del auditor que tiene la indeclinable obligación de fijar la amplitud y el alcance de sus pruebas en cada caso, es saludable apearse en el curso de su revisión a las normas y procedimientos de auditoría aprobadas con carácter obligatorio por que adquiere el respaldo moral de la profesión organizada.

Antes de emprender el estudio de las normas y procedimientos de auditoría, para familiarizaros con la importancia y el carácter obligatorio de las mismas en la actividad principal de nuestra profesión ejercida en forma independiente, vayan con el carácter de introducción los objetivos de la comisión y normas y

procedimientos de auditoría, los pronunciamientos relativos al carácter de sus declaraciones y por último sus pronunciamientos generales.

La comisión tiene como objetivos principales:

1. Determinar las normas de auditoría y pronunciamientos normativos a que deberá sujetarse el Contador Público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
2. Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de Contador Público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría en sentido amplio, que lleve a cabo el Contador Público cuando actúa en forma independiente.
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general, emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

4.2. PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL CARÁCTER DE LAS DECLARACIONES DE LA COMISIÓN

Las declaraciones de la comisión se clasifican de la manera siguiente:

- a) Normas de auditoría.
- b) Pronunciamentos normativos.
- c) Procedimientos de auditoría.
- d) Definiciones, conceptos e interpretaciones.
- e) Otras declaraciones.

NORMAS DE AUDITORÍA

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

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS

Los pronunciamientos normativos son aquellas disposiciones expresamente declaradas como normativas, en que se aclaran, explican, amplían o aplican circunstancias generales o concretas de las propias normas de auditoría.

Las normas de auditoría y los pronunciamientos normativos expresamente declarados como tales, por tener carácter obligatorio conforme a los estatutos, están sujetos al procedimiento especial de aprobación que establecen los estatutos y su obligatoriedad principiara en el momento en que los promulgue, con ese carácter, el Consejo Nacional Directivo.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión.

Los procedimientos sugeridos y las recomendaciones de índole práctica que se hacen en los boletines constituyen la opinión, unánime o mayoritaria en su caso, de los miembros de la comisión, con respecto a la mejor forma de llevar a cabo ciertas fases del trabajo de auditoría, de obtener la evidencia suficiente y competente y, en general, de realizarlo satisfactoria y profesionalmente.

DEFINICIONES Y CONCEPTOS

Las definiciones y conceptos son las explicaciones del sentido en que se usan las expresiones y vocablos en la terminología técnica de la contaduría pública.

OTRAS DECLARACIONES

Otras declaraciones, son los medios a través de los cuales la comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, guías, etc.

Tienen carácter obligatorio:

- a) Las normas de auditoría.
- b) Los pronunciamientos normativos.

Los procedimientos de auditoría recomendados por la comisión deben ser aplicados en la realización del trabajo de auditoría. Esta aplicación deberá hacerse a juicio del auditor, de acuerdo con las circunstancias, teniendo presente que el apartarse de ellos, sin una razón justificada, constituye una falta de cumplimiento con las normas relativas a la ejecución del trabajo.

4.3. NORMAS DE AUDITORÍA

Las normas regulan la conducta del individuo en la sociedad, es decir, son caminos o pasos a seguir, así mismo, el Contador Público en el ejercicio de su profesión esta sujeto a normas y dentro de estas normas se encuentran las de Auditoría que "son todos aquellos pasos que debe de seguir el Contador Público en el desarrollo de su actividad como auditor"

La razón de ser de estas normas es por que así se lo exige la profesión organizada y el Contador Público las sigue para:

- Servir mejor a la sociedad en general y a sus clientes en particular.
- Garantizar la confianza que él público ha depositado en él.

Las fuentes de las normas de auditoría son los orígenes de donde emanan, donde nacen dichas normas.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las fuentes de las normas de auditoría, son los siguientes dos hechos:

1. El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
2. El que la auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las normas de auditoría como:

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

Las normas de auditoría se clasifican en:

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

NORMAS PERSONALES

(Son normas relativas a la persona del Contador Público como auditor)

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES

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

INDEPENDENCIA

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

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO

(son normas relativas al desarrollo o proceso del trabajo)

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor esta obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados existen ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN

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

ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

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

OBTENCIÓN DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

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

NORMAS DE INFORMACIÓN

(Son normas relativas a la presentación y resultados del trabajo)

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

Esa importancia que el informe o dictamen tiene para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.

ACLARACIÓN DE LA RELACIÓN CON ESTADOS O INFORMACIÓN FINANCIERA Y EXPRESIÓN DE OPINIÓN

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

BASES DE OPINIÓN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.
- d) Salvedades.
- e) Abstención de opinión.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

4.4. PRONUNCIAMIENTOS GENERALES

El objetivo del examen de los estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con Principios de Contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener, con certeza razonable, la 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 hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Para la obtención de los elementos de juicio suficientes, el auditor debe aplicar procedimientos de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios en cada caso.

Estos tres pronunciamientos reflejan el orden lógico en que debe desarrollarse el trabajo del auditor, poniendo particular énfasis en que el objetivo del mismo es emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la posición financiera y que no se pretende como objetivo el descubrimiento de fraudes, la corrección de los sistemas contables de la empresa, la actualización de la contabilidad, corregir deficiencias del control interno, etc.

También recuerdan que el auditor no debe emitir su opinión, si no reúne todos los elementos de juicio necesarios para ello.

El resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría debe plasmarse en cédulas y documentos que reciben el nombre genérico de papeles de trabajo, los que constituyen la evidencia de la labor realizada y sirven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir; pueden ser posteriormente, fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba de la solidez y calidad profesional del trabajo desarrollado.

Los papeles de trabajo deben incluir el análisis, la comprobación y las conclusiones sobre los renglones o partidas específicas de los estados financieros, los cuales reunidos, representan los elementos de juicio que respaldan la opinión sobre los estados financieros en su conjunto. Este pronunciamiento señala la estructura de preparación de los papeles de trabajo,

con el objeto de que las anotaciones del auditor se hagan en forma ordenada, y se preparen de tal modo que realmente representen elementos de juicio.

Porque no es práctico revisar la totalidad de las operaciones de una empresa, se deben aplicar procedimientos basándose en pruebas selectivas, consignando en papeles de trabajo el método de selección y las partidas seleccionadas.

Este pronunciamiento enfatiza el hecho de que se debe trabajar normalmente a base de pruebas selectivas, porque estas permiten obtener elementos de juicio sin necesidad de probar todas las partidas y hacer trabajo inútil y extenso. El consignar el método y las partidas seleccionadas es importante, porque permite evaluar la efectividad del muestreo.

Se debe tener presente que la empresa tiene la responsabilidad de adoptar políticas de registros adecuadas, de mantener un sistema de contabilidad confiable, de establecer un sistema de control interno que proteja apropiadamente sus activos y proporcione información veraz y oportuna.

Este pronunciamiento precisa, que el auditor no debe olvidar que la responsabilidad primaria de la información plasmada en los estados financieros es de la empresa, y por lo mismo, debe evitar involucrarse en el registro de transacciones, establecimiento de sistemas y otras actividades en un grado tal que pudiera afectar su independencia.

Los estados financieros y las notas relativas deben ser preparados por la empresa y pertenecen a la misma; sin embargo, el auditor puede ofrecer sugerencias en la preparación de dichos estados y notas o participar en dicha preparación, sin que ello implique relevar a la empresa de la responsabilidad de su contenido y presentación.

El examen de estados financieros no está orientado a descubrir fraudes; sin embargo, el auditor debe estar consciente de que al practicar su examen podría encontrar alguno y que si este fuera significativo, de no reflejarse su efecto en los estados financieros, debería afectar su opinión.

La responsabilidad del auditor en el descubrimiento de fraudes, existe solamente en el caso de que el fraude debiera haber sido descubierto y no lo hubiera sido por falta de cumplimiento de las normas de auditoría.

4.5. RELACIÓN ENTRE LOS PRINCIPIOS CONTABLES Y LA AUDITORÍA

La auditoría esta relacionada estrechamente con la aplicación de los Principios de contabilidad.

Los principios contables y los principios y procedimientos que gobiernan las auditorías están relacionados entre sí y forman un compuesto integral. Sin un conjunto de principios fundamentales contables no serían posibles los principios de auditoría.

En los campos afines de aplicación de los principios contables y de auditoría, los conceptos exposición, uniformidad, importancia y moderación o espíritu conservados y prudente han ido surgiendo a lo largo de los años.

Los conceptos deben servir como guías en la aplicación de los principios contables, en la preparación de estados financieros y en la ejecución de una auditoría.

EXPOSICIÓN: Los estados financieros deben exponer por completo los resultados de la administración de la gerencia, si no se hace una exposición completa en los estados financieros, existe una retención u ocultamiento de datos e informes en perjuicio de las personas interesadas en estos estados financieros.

UNIFORMIDAD: La uniformidad en la preparación de los estados financieros significa que se ha adoptado la misma base para aplicar los principios contables en el año actual que en el precedente. Los cambios en los métodos contables que den por resultado falta de uniformidad de un año a otro deben indicarse en los estados financieros, o en notas de pie de página, o en el informe del auditor.

IMPORTANCIA: El método que pueda seguir un contador interno para contabilizar una partida podrá depender de su importancia. De igual forma, los procedimientos de auditoría que siga un Contador Público titulado podrá depender de la importancia de la partida.

MODERACIÓN: Es probablemente el vocablo más usado y abusado en contabilidad. En la contabilidad, la moderación, esto es, el espíritu conservador y prudente, que es el sentido con que se usa en este caso el vocablo. La doctrina de la moderación mantiene que cuando pueden hacerse dos o más decisiones razonables, debe escogerse la que de los resultados menos favorables inmediatos.

La opinión del auditor se expresa sobre estados financieros elaborados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, aplicados en forma consistente, por ello es indispensable conocer cuales principios de contabilidad afectan directa o indirectamente el manejo de cada cuenta, para verificar que se hayan llevado a cabo.

4.6. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

ENTIDAD

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

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

1. Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios.
2. Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social.

Por lo tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros solo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de ambas.

REALIZACIÓN

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

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

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

PERIODO CONTABLE

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

VALOR HISTORICO ORIGINAL

Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente.

Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les haga perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerara que ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

NEGOCIO EN MARCHA

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

DUALIDAD ECONÓMICA

Esta dualidad se constituye de:

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

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto.

REVELACIÓN SUFICIENTE

La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

IMPORTANCIA RELATIVA

La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

CONSISTENCIA

Los usos de la información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta.

4.7. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los procedimientos de auditoría se basan en el criterio profesional aplicado de acuerdo con las circunstancias y dan cumplimiento a las normas.

Los procedimientos son actos que han de realizarse en el curso del examen. Aplicando la técnica apropiada, los procedimientos sirven para probar la exactitud de las cuentas y de los estados financieros. Los procedimientos de auditoría indican el curso de acción que puede seguirse para determinar la validez de las normas y principios. Los resultados de los procedimientos deben estar de acuerdo con las normas de auditoría del Comité sobre Procedimientos de Auditoría, y con otras normas que se fijen.

Los procedimientos de auditoría deben alterarse, perfeccionarse y hacerse más eficientes cada año. Al mismo tiempo, el Contador Público titulado no debe trabajar con indiferencia ni descuidadamente simplemente porque este familiarizado con los negocios de un cliente.

La combinación de varias técnicas para ser aplicadas en la revisión de un área específica, constituye un procedimiento de auditoría.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define así los procedimientos de auditoría:

“Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros, sujetos a examen, mediante los cuales, el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.”

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que se necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

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

EXTENSIÓN O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Por el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es aconsejable, generalmente, realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global.

Por esta razón, cuando se presentan muchas partidas y similitud entre ellas, en una sola cuenta, lo más práctico y aconsejable es recurrir al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

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

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

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

No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha del examen de los estados financieros. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

4.8. TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Técnica es un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoría, las técnicas son métodos asequibles para obtener material de evidencia.

Las técnicas y los procedimientos están estrechamente relacionados. Las técnicas se usan para obtener evidencia y las técnicas y procedimientos varían en las diferentes auditorías. Si las técnicas son desafortunadas, la auditoría no alcanzará las normas aceptadas de ejecución. En cada auditoría se planea un curso de acción basado en principios de auditoría; el plan debe ajustarse a las normas de auditoría; se adoptan procedimientos de auditoría, y se aplican las técnicas necesarias para obtener material de evidencia.

Las técnicas de auditoría deben ser apropiadas para adaptarse a las diferentes circunstancias y deben ser sencillas y concisas, para evitar detalles inútiles y operaciones innecesarias. El auditor debe tratar siempre de mejorar las técnicas de operación.

Ahora bien, desde el enfoque de nuestra profesión debemos tener presente que normalmente al registrar operaciones de cualquier rubro de los que integraron los estados financieros, es común que las operaciones se repitan sistemáticamente, por lo que se da el hecho de que al conocer, revisar y juzgar su corrección, bastará un número determinado de ellas para estar en posibilidad de opinar sobre el todo que forman. Sin embargo, esta ventaja debe ser cuidadosamente aprovechada en tal virtud que al revisar cualquier operación se le analice y enjuicie desde varias técnicas que por su naturaleza darán mejores resultados unas utilizadas en primer término, otras en forma simultánea y otras a su vez al final de la revisión. En este sentido, el conjunto de las técnicas a utilizar, en una determinada operación o rubro, constituyen el o los procedimientos de auditoría de uso general.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

“Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional”.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

ESTUDIO GENERAL

Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias. Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público, que basado en su preparación y experiencia podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, puede uno darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, puede precisarse la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, generalmente, deberá aplicarse antes de cualquier otra.

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

ANÁLISIS

Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis, generalmente, se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y pueden ser básicamente de dos clases, a saber:

a) Análisis de saldo

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros: Por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto, que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, se puede analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta.

El detalle de estas `partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.

b) Análisis de movimientos

En otras ocasiones, los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados, puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los

movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la cuenta.

INSPECCION

Examen físico de bienes materiales o de documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad, o presentada en los estados financieros.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad. En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos, o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

CONFIRMACIÓN

Obtención una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Esta técnica se aplica, solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

- * *Positiva*: Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo.
- * *Negativa*: Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente, se utiliza para confirmar activo.
- * *Indirecta, ciega o en blanco*: No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoria, Generalmente, se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

INVESTIGACIÓN

Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la empresa.

Con esta técnica se puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse una opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

DECLARACIÓN

Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita. Conviene hacer notar que, aún cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se está examinando.

CERTIFICACIÓN

Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

OBSERVACIÓN

Presencia física para apreciar y evaluar la forma en que se realizan ciertas operaciones o hechos.

Hay que cerciorarse de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo, se puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

CÁLCULO

Verificación matemática de alguna partida. Hay partidas en la contabilidad que son resultados de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; debemos cerciorarnos de la corrección matemática de estas partidas, mediante el cálculo independiente de las mismas.

Conviene advertir, que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por cálculo global, aplicando la tasa de interés anual, al promedio de las inversiones del periodo.

COMPROBACIÓN

Esta técnica consiste en la revisión de documentos comprobatorios o representativos de las operaciones que se han realizado en la entidad sujeta a examen. Nos sirve para determinar la legitimidad y para darle la adecuada interpretación contable.

4.9. NATURALEZA DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas de auditoría las podemos clasificar de acuerdo con su naturaleza de aplicación a elementos:

INTERNOS Y EXTERNOS

Las técnicas de auditoría aplicables a elementos internos son:

- a) Estudio General
- b) Análisis
- c) Investigación
- d) Cálculo
- e) Comprobación

Las técnicas aplicables a elementos externos son:

- a) Inspección
- b) Confirmación
- c) Declaraciones
- d) Certificaciones
- e) Observación

CAPITULO V

PROGRAMA DE AUDITORÍA

5.1. CONCEPTO DE PROGRAMA DE AUDITORÍA

Las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñan como resultado de la evaluación del cumplimiento de los objetivos del control interno, deben plasmarse en el programa de auditoría. Es importante que este programa de auditoría sea aprobado previamente por el auditor responsable del trabajo.

El C.P. Osorio Sánchez, define el Programa de auditoría como: "un plan de trabajo con adiciones de elementos de tiempo" y le sirve al auditor para:

- a) Desarrollar la auditoría y obtener resultados satisfactorios.
- b) Guiar a sus ayudantes en el desarrollo de su trabajo.
- c) Controlar el tiempo real y compararlo con el estimado.
- d) Determinar el trabajo que falta por realizarse.
- e) Estimar sus honorarios.
- f) Servir de base para futuras auditorías.

En el boletín 3040 de Normas y Procedimientos de Auditoría se expresa lo siguiente:

"El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal".

PROGRAMA DE AUDITORÍA

Un programa de auditoría es un procedimiento de examen planeado con flexibilidad. Los programas de auditoría son de dos tipos generales, como sigue:

1. Un esquema detallado planeado y determinado por adelantado para la práctica de cada auditoría, o
2. Un formulario o forma progresiva indicando sucintamente el alcance, carácter, objetivos y limitaciones de la auditoría.

Todo programa de auditoría debe ser sencillo y conciso, de manera que los procedimientos empleados en cada auditoría estén de acuerdo con las circunstancias del examen. El Contador Público titulado debe mostrar eficiencia en el planeamiento de cada auditoría; debe desechar todos los procedimientos exagerados e innecesarios. Todos los procedimientos empleados deben ser útiles. Cada uno de ellos debe ser necesario, dadas las circunstancias.

Al planear un programa de auditoría, debe hacerse uso de todas las ventajas que ofrecen los conocimientos y el criterio del personal experimentado de la firma, con objeto de no incorporar en el programa procedimientos excesivos.

Cada paso de una auditoría debe estar justificado como método eficiente para obtener informes necesarios para formular el dictamen requerido.

Debe hacerse uso de inventiva e iniciativa de la manera más efectiva posible en todo tiempo durante el curso de una auditoría, cualquiera que haya sido el cuidado dedicado al planeamiento del programa, pues no es posible reducir a formulas escritas todas las contingencias concebibles que pueden presentarse en un examen antes de hacerlo. Debe recordarse que un auditor debe comprender, informar, recomendar y dictaminar. Para hacerlo, debe inquirir, examinar y refrendar.

El objeto de un programa planeado y predeterminado de auditoría es:

1. Servir de guía en los procedimientos que han de adoptarse en el curso de la auditoría.
2. Servir de lista comprobante de las fases sucesivas de la auditoría, a fin de no pasar por alto ninguna verificación o ningún procedimiento.

Todos los métodos para poner en práctica un programa planeado de auditoría tienen sus ventajas y sus inconvenientes. Un programa de esta índole no debe ser rígido, sino flexible, para adaptarse a las condiciones cambiantes.

VENTAJAS DE UN PROGRAMA PLANEADO DE AUDITORÍA:

Entre las ventajas de un programa planeado de auditoría, pueden mencionarse las siguientes:

1. Delimita la responsabilidad para cada procedimiento de la auditoría.
2. Ayuda a dividir el trabajo entre el personal contable en forma organizada.
3. Logra un método mejor en la auditoría y economiza tiempo.
4. Presta énfasis a los procedimientos esenciales para cada cliente.
5. Sirve de guía en años subsecuentes.
6. Facilita la revisión por un superior o un socio.
7. Asegura la adhesión a los principios de auditoría y de contabilidad.

INCONVENIENTES DE UN PROGRAMA PLANEADO DE AUDITORÍA

Los inconvenientes de un programa de auditoría determinado con anticipación son, según sus oponentes los siguientes:

1. La responsabilidad del jefe encargado está limitada al programa.
2. Se obstaculiza el pensamiento independiente.
3. Se automatiza la auditoría.

Como ya se dijo, el programa de auditoría es la culminación, el resultado principal del proceso de planeación, y refleja por lo tanto, los juicios hechos. Es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Al responsable de la auditoría, le da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente: para el auditor que ejecuta el trabajo sirve como base de planeación y supervisión y para el auxiliar es una guía para la ejecución del trabajo.

Cuando se va a confiar ampliamente en los controles internos, puede ser más conveniente organizar el programa de auditoría conforme fluyen las transacciones u ordenar los pasos en la misma secuencia en que se ejecutan las distintas funciones.

En general, es útil organizar los pasos del programa casi en el mismo orden en que se ejecutaría a no ser que resulte que otro orden resulta mejor para la eficiencia en la ejecución. Al planear la secuencia del trabajo deben considerarse los siguientes factores:

- Las pruebas de cumplimiento deben completarse antes de comenzar las pruebas sustantivas importantes.
- Los pasos del programa que utilicen el mismo documento o comprendan entrevistas con la misma persona, se ejecutan al mismo tiempo.
- Algunos de los requisitos de las empresas en cuanto a la oportunidad de las pruebas pueden ser inflexibles, y, por lo tanto, se requerirá que la auditoría se realice en tiempo específico o en una secuencia determinada.

Como se indicó con anterioridad, una vez que se ha desarrollado el programa de auditoría debe, donde fuere aplicable, hacerse referencia cruzada de los pasos del mismo, con las gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivos o cuestionarios donde se hayan identificado técnicas de control utilizadas por la empresa. Si la ejecución de las pruebas de cumplimiento indica que la técnica de control no está operando, deberá actualizarse la evaluación efectuada por el auditor en la documentación de respaldo relativa (gráfica de flujo de transacciones, memoranda descriptivos o cuestionarios) y por lo tanto debe reconsiderarse la extensión, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas.

Los riesgos de no cumplimiento de objetivos de control interno que identifique el auditor al llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno a través de la preparación de gráficas de flujo, memoranda descriptivos o del uso de cuestionarios deben resolverse describiendo brevemente en este material de respaldo, el enfoque de auditoría que se adoptó para cubrir estos riesgos. En todos los casos se deberá efectuar referencia -cruzada de esta descripción con los pasos específicos del programa de auditoría que contienen el enfoque descrito.

El programa ha de ser, primordialmente, una orientación para el auditor y una guía para la más eficaz realización de su trabajo. Su propósito de ninguna manera será abarcar la totalidad de la labor de dicho funcionario.

5.2. PREPARACIÓN DE UN PROGRAMA DE AUDITORÍA

Un programa de auditoría se compone de dos partes:

1. El cuestionario sobre control interno
2. El programa de examen.

En la preparación de un programa de auditoría y cuestionario para un cliente el contador debe tener cuidado de incluir todos los procedimientos y preguntas que sean necesarios para practicar bien el trabajo. Debe mostrar igual cuidado para excluir los procedimientos y preguntas inconsecuentes dadas las condiciones del trabajo, la línea de demarcación entre inclusión y exclusión podrá ser difícil de fijar; por tanto, todo el programa debe ser flexible. La conveniencia de inclusiones y exclusiones determinadas podrá ser enteramente diferente según los clientes. El auditor debe emplear sentido común.

Al preparar un programa y cuestionario específicos, el auditor debe estudiar todos los aspectos y las operaciones de un nuevo cliente; cuando se trate de un cliente para quien se hayan practicado ya otras auditorías, el auditor estudia los cambios habidos en las operaciones, productos, personal y procedimientos.

Como parte del programa se formularán horarios de trabajo para los miembros del personal, como en el caso de una firma de contadores que asigna el trabajo con varios meses de anticipación, por fecha, cliente e individuos del personal.

Algunas firmas contables usan una forma impresa de programa de auditoría y cuestionario de control interno. Cuando se use este impreso, deben anotarse los detalles aplicables a cada cliente. Los programa de auditoría y los cuestionarios de control interno impresos tienen la desventaja de una uniformidad demasiado rígida para una clientela variada.

Tendrá que tomarse en cuenta:

1. la parte de un programa de auditoría aplicable a los principios y normas que se comenten y a los procedimientos que hayan de seguirse, y
2. la sección aplicable del cuestionario del control interno.

5.3. MUESTREO EN LA AUDITORÍA

Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo establecen la obligación del auditor de obtener mediante sus procedimientos de auditoría evidencia comprobatoria suficiente y competente para suministrar una base objetiva para sustentar su opinión.

Para obtener esta evidencia comprobatoria, el auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa o de las partidas que forman los saldos finales ya que mediante la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas transacciones o partidas puede obtener la evidencia que se requiere.

En el boletín 5020 de Normas y Procedimientos de Auditoría se señalan los principales aspectos del muestreo en la auditoría de estados financieros, aplicables tanto a métodos de muestreo estadístico como no estadístico en los cuales se requiere que todas las partidas en el universo tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas, lo que da como resultado el obtener una muestra representativa del mismo.

MUESTREO EN LA AUDITORÍA

El muestreo en la auditoría consiste en la aplicación de un procedimiento de cumplimiento o sustantivo a menos de la totalidad de las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones, (muestra), que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de alguna característica del saldo o de las transacciones y que le permita llegar a una conclusión en relación a tal característica. Se puede concluir que la técnica de selección para el muestreo en la auditoría está basada en la selección al azar o aleatoria, que es la que asegura que todas las partidas dentro del universo o dentro de cada estrato tiene la misma posibilidad de ser seleccionadas.

La selección al azar puede adoptar diferentes modalidades entre las que se encuentran:

- a) La selección sistemática: Es aquella que consiste en la selección de partidas mediante el uso de un intervalo constante entre una selección y otra, teniendo el intervalo inicial un punto de partida seleccionado al azar. El intervalo puede estar basado en un cierto número de partidas o en totales monetarios. Al utilizar la selección sistemática el auditor debe determinar que el universo no está estructurado de tal manera, que el intervalo de muestreo corresponde a un patrón particular de dicho universo.
- b) La selección casual: Podría ser una alternativa de la selección al azar, siempre que el auditor trate de obtener una muestra representativa del universo total sin intención alguna de incluir o excluir unidades específicas. Cuando el auditor usa este método deberá evitar el hacer una selección prejuiciada.

específicas. Cuando el auditor usa este método deberá evitar el hacer una selección prejuiciada.

Al diseñar una muestra de auditoría el auditor considerará los siguientes aspectos para definirla:

- a) Los objetivos de la auditoría.
- b) El universo
- c) El riesgo y la certidumbre
- d) Error tolerable
- e) Error esperado en el universo

OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA

El auditor debe considerar, en primer término, los objetivos específicos de auditoría que debe alcanzar, lo que le permitirá determinar el procedimiento de auditoría o combinación de procedimientos más indicados para lograr tales objetivos. Además, cuando el muestreo de auditoría es apropiado, la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relativas a tal evidencia, ayudarán al auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.

UNIVERSO

Se llama universo al cuerpo de datos de donde el auditor desea extraer muestras para llegar a una conclusión. El auditor deberá determinar que el universo de donde extrae la muestra es apropiado para el objetivo específico de la auditoría.

Las partidas individuales que componen el universo se conocen como unidades de muestreo. El universo puede ser dividido en unidades de muestreo en diversas formas. El auditor deberá definir la unidad de muestreo para obtener una muestra efectiva y eficiente que le permita alcanzar el objetivo particular de la auditoría.

En la determinación del universo, es recomendable la estratificación que consiste en dividir el universo en subuniversos, es decir, en un grupo de unidades de muestreo con características similares (frecuentemente valor monetario).

Es importante hacer notar, sin embargo, que la conclusión a la que se llegue al revisar la muestra solo se referirá al subuniverso y no al universo total.

RIESGO E INCERTIDUMBRE

Al programar la auditoría, el auditor utiliza su criterio profesional para determinar el nivel de riesgo de auditoría apropiado.

Los riesgos de auditoría incluyen:

- El riesgo de que ocurrirán errores importantes (riesgo inherente).
- El riesgo de que el sistema de control interno contable del cliente no prevenga ni corrija tales errores (riesgo de control).
- El riesgo de que cualquier otro error importante no sea detectado por el auditor (riesgo de detección).

Los riesgos inherentes y riesgos de control existen a pesar de los procedimientos de muestreo de auditoría. El auditor deberá considerar el riesgo de detección originado por las incertidumbres de muestreo (riesgo de muestreo), así como aquellos provenientes de otros factores (riesgo fuera de muestreo).

El objetivo del auditor debe ser el reducir el riesgo fuera del muestreo a un nivel mínimo por medio de una planeación, dirección, supervisión y revisión adecuadas.

ERROR TOLERABLE

El error tolerable es el error máximo en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar y a pesar de eso, concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoría. El error tolerable es considerado durante la etapa de planeación y se relaciona con el juicio preliminar del auditor respecto a su importancia. A menor grado de error tolerable, será mayor el tamaño de la muestra que requerirá el auditor.

ERROR ESPERADO EN EL UNIVERSO

Si el auditor espera la presencia del error, normalmente tendrá que examinar una muestra mayor para concluir que el valor del universo está razonablemente presentado dentro del error tolerable estimado o que la confianza que se había planeado depositar en un control importante está justificada. Las muestras de menor tamaño se justifican cuando se espera que el universo se encuentre libre de errores. Al determinar el error esperado en un universo, el auditor deberá considerar asuntos tales como niveles de error identificados en auditorías previas, cambios en los procedimientos de los clientes y evidencia disponible de su evaluación del sistema del control interno contable y de los resultados de procedimientos de revisión analíticos.

5.4. PAPELES DE TRABAJO

El trabajo del auditor queda anotado en una serie de papeles que constituyen en principio la prueba material del trabajo realizado; además, en ellos se deja constancia de la profundidad de las pruebas y de la suficiencia de los elementos en que se apoya la opinión, en otras palabras, son evidencia de la calidad profesional del trabajo.

Los papeles de trabajo son los documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidas en su examen y los resultados de las pruebas realizadas.

En el boletín 3010 de Normas y Procedimientos de Auditoría se menciona lo siguiente:

“Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión, revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

Los papeles de trabajo deben contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el auditor, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas.”.

El C.P: Osorio Sánchez en su libro nos da la siguiente definición:

“Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el Contador Público en el desarrollo de las diversas fases de la Auditoría”.

Y deben contener:

- a) Las condiciones que encontró el Contador Público en el desarrollo de su trabajo.
- b) Las técnicas y procedimientos de Auditoría que aplicó, así como su extensión y oportunidad.
- c) El resultado de los registros de Contabilidad.
- d) Las confirmaciones obtenidas de fuentes externas:
 - De clientes
 - De proveedores
 - De bancos
 - Etc.
- e) Las confirmaciones obtenidas de fuentes internas:
 - Del propio cliente.
 - De sus funcionarios y empleados.
 - Etc.
- f) Sus conclusiones

PLANEACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Etapa en la cual el Contador Público determina anticipadamente los papeles de trabajo que va a utilizar en el desarrollo de la auditoría. Debe ser el Contador Público, o sea quien va a dictaminar el que debe elaborar los papeles de trabajo que se van a utilizar, pero, si este cuenta con ayudantes, entonces deben ser los mas experimentados, de tal manera que los papeles de trabajo se caractericen por su: calidad profesional y máxima utilidad.

Los objetivos de pre-elaborar papeles de trabajo o cédulas son:

- a) Obtener la seguridad de que no se le ha escapado algún detalle importante y la posibilidad de omitir procedimientos.
- b) Proporcionar una secuencia ordenada y lógica del trabajo que se traduzca en ahorro de tiempo.
- c) Facilitar la división del trabajo y a la vez la supervisión.
- d) Evitar que los encargados de realizar la auditoría omitan procedimientos.

Por lo anterior, es importante que el Licenciado en Contaduría planee adecuadamente los papeles de trabajo, que tenga en mente todos y cada uno de los objetivos de estos, por lograr cédulas de: alta calidad.

PROPIEDAD Y RESPONSABILIDAD

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, él los preparó y son la prueba material del trabajo efectuado; pero, esta propiedad no es irrestricta ya que por contener datos que pueden considerarse confidenciales, está obligado a mantener discreción absoluta respecto de la información que contienen.

O sea, los papeles de trabajo son del Auditor, pero queda obligado por el secreto profesional que estipula no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión (a menos que lo autorice él o los interesados) y salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas.

c) Las cédulas de detalle o descriptivas:

- Relacionan las partidas que componen una cuenta de Mayor o un saldo cualquiera.

d) Las cédulas analíticas o de comprobación:

- Contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de una partida u operación, además, son aquellas en las cuales se detallan los renglones que aparecen en las cédulas sumarias.

Alguna de las causas por las que el auditor elabora u obtiene dichas cédulas y documentos son:

- a) Fundamentar su opinión con respecto a los estados financieros.
- b) Servir de fuente de información posterior a las autoridades fiscales, judiciales, o a otro Contador que desee opinar sobre el trabajo realizado o bien a su propio cliente.
- c) Dejar constancia que realizó un trabajo de calidad profesional.
- d) Realizar su trabajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

INFORMACIÓN BÁSICA QUE DEBEN CONTENER LOS PAPELES DE TRABAJO

Se considera que los papeles de trabajo reúnen los requisitos mínimos de calidad cuando contienen la siguiente información:

- a) El nombre de la compañía sujeta a examen, una descripción de la información presentada y la fecha de los estados financieros.
- b) La firma o inicial de la persona que lleva a cabo el trabajo correspondiente y las de quienes lleven a cabo el proceso de supervisión en sus diferentes niveles, así como las fechas correspondientes.
- c) La identificación completa de la fuente de información incluyendo el nombre y la jerarquía de los empleados entrevistados., Así como la descripción de los registros y la documentación comprobatoria consultados.
- d) Un adecuado sistema de índices dentro del conjunto de papeles de trabajo.
- e) Los métodos de verificación empleados, que contendrán en detalle las notas y explicaciones acerca del trabajo de auditoría llevado a cabo, así como las razones que le asistieron al auditor para aplicar ciertos procedimientos de auditoría y para omitir otros.
- f) La extensión o alcance de los procedimientos de verificación.
- g) Marcas o símbolos estandarizados que identifiquen determinados procedimientos de auditoría de carácter ordinario y recurrente, evitando así continuas explicaciones acerca de los mismos.
- h) La conclusión o conclusiones a las que se hubiese llegado.

c) Las cédulas de detalle o descriptivas:

- Relacionan las partidas que componen una cuenta de Mayor o un saldo cualquiera.

d) Las cédulas analíticas o de comprobación:

- Contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de una partida u operación, además, son aquellas en las cuales se detallan los renglones que aparecen en las cédulas sumarias.

Alguna de las causas por las que el auditor elabora u obtiene dichas cédulas y documentos son:

- a) Fundamentar su opinión con respecto a los estados financieros.
- b) Servir de fuente de información posterior a las autoridades fiscales, judiciales, o a otro Contador que desee opinar sobre el trabajo realizado o bien a su propio cliente.
- c) Dejar constancia que realizó un trabajo de calidad profesional.
- d) Realizar su trabajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

INFORMACIÓN BÁSICA QUE DEBEN CONTENER LOS PAPELES DE TRABAJO

Se considera que los papeles de trabajo reúnen los requisitos mínimos de calidad cuando contienen la siguiente información:

- a) El nombre de la compañía sujeta a examen, una descripción de la información presentada y la fecha de los estados financieros.
- b) La firma o inicial de la persona que lleva a cabo el trabajo correspondiente y las de quienes lleven a cabo el proceso de supervisión en sus diferentes niveles, así como las fechas correspondientes.
- c) La identificación completa de la fuente de información incluyendo el nombre y la jerarquía de los empleados entrevistados., Así como la descripción de los registros y la documentación comprobatoria consultados.
- d) Un adecuado sistema de índices dentro del conjunto de papeles de trabajo.
- e) Los métodos de verificación empleados, que contendrán en detalle las notas y explicaciones acerca del trabajo de auditoría llevado a cabo, así como las razones que le asistieron al auditor para aplicar ciertos procedimientos de auditoría y para omitir otros.
- f) La extensión o alcance de los procedimientos de verificación.
- g) Marcas o símbolos estandarizados que identifiquen determinados procedimientos de auditoría de carácter ordinario y recurrente, evitando así continuas explicaciones acerca de los mismos.
- h) La conclusión o conclusiones a las que se hubiese llegado.

5.7. MARCAS DE TRABAJO REALIZADAS

Para facilitar la transcripción e interpretación del trabajo realizado en la auditoría, usualmente se acostumbra usar marcas que permiten transcribir de una manera práctica y de fácil lectura algunos trabajos repetitivos.

En la práctica, la utilización de marcas de trabajo realizado es de lo más común y facilita extraordinariamente, por un lado la transcripción del trabajo que realiza el auditor ejecutante, y por otro, la interpretación de dicho trabajo por parte del supervisor que revisa.

En la práctica se han definido también ciertos trabajos repetitivos más o menos constantes y por los cuales se decide, frecuentemente, establecer una marca estándar, es decir una marca que signifique siempre lo mismo aunque se use en muy distintos papeles de trabajo. La definición de marcas estándar, con el mismo significado siempre, acelera grandemente tanto el proceso de ejecución del trabajo como el proceso de revisión y supervisión del mismo.

La forma de las marcas debe ser lo más sencilla posible pero a la vez distintiva, de manera que no haya confusión entre las diferentes marcas que se usen en el trabajo. Normalmente las marcas se transcriben utilizando color rojo o azul, de tal suerte que a través del color se logre su identificación inmediata en las partidas en las que hubieren sido anotadas.

5.8. PROPÓSITO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo informativos acumulados durante la práctica de una auditoría son de mayor importancia, pues sirven de comprobante al informe de auditoría. Los papeles de trabajo muestran que se han seguido las normas aceptadas, los procedimientos de auditoría usados y las conclusiones alcanzadas en el curso del trabajo.

Una de las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables al Contador Público como profesional al ejecutar el trabajo es:

obtención de la evidencia suficiente y competente

Por lo tanto, el cumplimiento de esta norma, le servirá de base al Licenciado en Contaduría para emitir su opinión en el:

DICTAMEN

Consecuentemente el objetivo e importancia de los papeles de trabajo son:

- a) En ellos, el Contador Público respalda y fundamenta sus informes:
 - Dictamen
 - Carta de observaciones
- b) Sirven de fuente de información posterior a:
 - Las autoridades fiscales.
 - Las autoridades judiciales.
 - Otro Contador Público que desee opinar sobre el trabajo realizado.
 - Al propio cliente o entidad auditada.
- c) Con ellos se evidencia el trabajo realizado, su alcance, sus limitaciones y su oportunidad.
- d) Ellos sirven para comprobar que el Contador Público realizó un trabajo de calidad profesional.
- e) Sirven de guía para la realización de futuras auditorías y como referencia para determinar la consistencia en la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados de un ejercicio a otro.

OPINIÓN FINAL

Una vez completados todos los procedimientos de auditoría, el auditor cuenta con todos los elementos de juicio y evidencias necesarios para emitir su opinión final sobre los estados financieros. Todos estos elementos deberán ser cuidadosamente ponderados para llegar a una conclusión final sobre cada una de las cuentas que integran dichos estados. Será significativo aquello que, como consecuencia de su omisión o de su inadecuada presentación, podría provocar un cambio en las decisiones que los lectores del informe pudieran llevar a cabo.

5.9. INFORME DE AUDITORÍA

El resultado final del trabajo de auditoría sobre los estados financieros se refleja en un informe o dictamen, que debe cumplir con una serie de características propias de la información: claridad, objetividad, oportunidad, confiabilidad y precisión.

El informe de auditoría es el documento en que el Contador Público profesional expone el alcance y naturaleza de su examen y en que expresa su opinión como experto independiente acerca de los estados financieros del cliente que acompañan al informe.

En cuanto se refiere a las personas ajenas al grupo de la gerencia o de la dirección -accionistas, acreedores, etc. - la evidencia tangible de una auditoría consiste únicamente en los estados financieros y el informe adjunto del examen.

Mendivil Escalante nos dice:

El trabajo de auditoría cristaliza en un informe final llamado dictamen. El dictamen es la opinión del Contador Público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros auditados, opinión a la que llega después de efectuar su trabajo de examen y que acostumbra expresar en términos uniformes, o sea, en términos semejantes para situaciones semejantes.

INTERESADOS

El dictamen interesa a distintos grupos de personas relacionados con la empresa, tales como:

- Propietarios, accionistas. - Porque ratifica la confiabilidad de las cifras sobre las que apoyaran sus decisiones y juzgaran la productividad y solidez financiera del negocio.
- Inversionistas. - (futuros accionistas o acreedores). Porque de ésta manera pueden concluir con mayor confianza de la estabilidad económica que garantice su inversión y de la productividad que asegure un rendimiento adecuado.
- Gobierno Federal. - Porque avala la buena fe del causante en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias y el Gobierno puede confiar en que percibió la parte que legalmente le corresponde.
- Empleados y obreros. - Porque la imparcialidad del Contador Público al emitir su dictamen les asegura la corrección en la determinación de la participación en las utilidades, a que tienen derecho.

Es decir las personas interesadas en el dictamen pueden estar dentro o fuera de la empresa a que se refiera, en atención a las relaciones directas o indirectas que mantengan con ella, formando un núcleo de interés que puede ser desconocido al Contador Público y que se constituye en los generadores de responsabilidad profesional más considerable para él.

En el boletín 4010 de Normas y Procedimientos de Auditoría (Dictamen del Auditor) se dice al respecto:

El dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que él público conoce de su trabajo.

En tanto que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.

Los elementos básicos que integran el dictamen del auditor, son los siguientes:

→ Destinatario

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

→ Identificación de los estados financieros

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

→ Identificación de la responsabilidad de la administración de la compañía y del auditor

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

→ Descripción general del alcance de la auditoría

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

1. Que el trabajo fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
2. Que la auditoría fue planeada y llevada a cabo para obtener una seguridad razonable acerca de que los estados financieros están libres de errores importantes, y que están preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
3. Que el examen se efectuó mediante pruebas selectivas.
4. Que la auditoría incluyó la evaluación de los principios de contabilidad utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros, así como una evaluación de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.
5. Que la auditoría proporcione bases razonables para la opinión.

→ Opinión del auditor

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable, y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

→ Redacción y firma del dictamen

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural, cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.

→ Fecha del dictamen

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

→ Obligaciones en su uso

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen deberá prepararse conforme al modelo que se indica en este mismo boletín.

PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CUANDO NO EXISTEN SALVEDADES:

Es cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, es decir, que los estados financieros expresan la imagen fiel de la situación patrimonial, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente con respecto al ejercicio anterior (opinión favorable).

PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS CON SALVEDADES:

→ Generalidades

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa.

→ Dictamen con salvedades

Que los estados financieros, salvo ciertas salvedades o irregularidades, expresan la imagen fiel de la situación patrimonial de la compañía, el resultado de sus operaciones y los cambios de situación financiera de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicados uniformemente con respecto al ejercicio anterior.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

- a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá describir en forma precisa en que consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, y señalar el efecto en su opinión.

Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.

- b) Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Para que el auditor pueda emitir una opinión sin salvedades al alcance, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios en las circunstancias.

En ocasiones, por imposibilidad práctica, o bien, por limitaciones impuestas por la administración de la compañía, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando se presentan limitaciones en el alcance del examen se deberá describir, en un párrafo específico dentro del dictamen, la naturaleza de dichas limitaciones.

PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN NEGATIVO:

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

El hecho de expresar una opinión negativa no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

En el caso de que se emita un dictamen negativo, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

PRONUNCIAMIENTOS RELATIVOS AL DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN:

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

La abstención de opinión, no obstante que implica la imposibilidad del auditor de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en su conjunto, se considera como dictamen para efectos de las normas de auditoría.

El hecho de abstenerse de opinar no eximirá al auditor de la obligación de revelar todas las desviaciones importantes en la aplicación de los principios de contabilidad detectadas en su revisión.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el Contador Público haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a los principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

En el caso de que se exprese una abstención de opinión el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.

CONCLUSIÓN

La complejidad creciente en la administración de las organizaciones, consecuencia tanto de su mayor tamaño como de la inestabilidad de su entorno, así como la necesidad de mecanismos de control para comprobar si los resultados alcanzados por las personas responsables de las diferentes divisiones, departamentos o unidades funcionales cumplen con los planificados y la continua demanda a dichas organizaciones de una mayor transparencia informativa; obligan a la administración a contar con un mayor control e instrumentos de asesoría, ya que la aspiración elemental de toda administración que se precie de cuidadosa y eficiente debe ser, por lo tanto, precaver los efectos nocivos que todo defecto material o humano por lo regular infiere a la buena marcha de la entidad; es por ello, que la auditoría ha evolucionado tanto a través del tiempo pues es de vital importancia contar dentro de la empresa con un eficaz departamento de auditoría, pues es una necesidad considerada como un servicio de asistencia técnica al personal dentro de la institución aún cuando su primordial responsabilidad es la de revisar las operaciones y evaluar el funcionamiento del control interno.

A lo largo de esta tesis se han definido las diferencias que existen entre la Auditoría Interna y la Auditoría externa. Y podemos decir que la primera es de gran apoyo a la segunda, pues consideramos que si la auditoría interna de una institución es buena y eficiente además de ser un gran apoyo le va a ahorrar tiempo a la auditoría externa, otra ventaja considerable es que la organización va a tener la seguridad de la eficiencia de sus operaciones, además de que se le van a sugerir fórmulas eficaces para la solución de sus problemas y con esto alcanzar las metas deseadas.

Como pudimos observar, la auditoría interna otorga muchísimas ventajas a la administración de una organización; una de ellas es que tiene una función preventiva dentro de la empresa ya que toda persona consiente de que su trabajo individual habrá de ser revisado regularmente con la finalidad de informar el resultado a los rectores de la institución, por lo general se esmerará por rendir una labor de la más alta jerarquía técnica que su esfuerzo personal le permita.

Otra ventaja que se puede mencionar de la auditoría interna, es que en toda organización existe el peligro de que se produzca algún caso de fraude, estafa, desfalco, uso indebido de los bienes patrimoniales o cualquier otro tipo de infidelidad por parte de algún empleado y si bien alguna de estas situaciones llegan a descubrirse aún en organismos donde no existe auditoría interna, la probabilidad de que tales casos sean descubiertos es mucho mayor si se cuenta con un servicio eficiente de ésta.

El auditor interno examina con regularidad a la empresa, la somete a determinadas pruebas, análisis e investigaciones, informa sobre los resultados obtenidos (informe de auditoría) emite su opinión y finalmente da posibles recomendaciones.

Cabe aclarar que para que el funcionamiento de la auditoría interna pueda cumplir con sus objetivos y sea óptimo es necesario contar con personal adecuado y calificado, ya que el reconocimiento de la eficacia y el potencial de la Auditoría Interna en la empresa por parte de la administración ha elevado al auditor interno a un rango responsable e independiente en la escala jerárquica de la división de funciones.

BIBLIOGRAFÍA

BACON CHARLES A. C.P. Manual de auditoría interna. Limusa. México. 1995

ECHENIQUE JOSE ANTONIO. Auditoría en informática. McGraw Hill. México. 1992.

HEFFES GABRIEL, HOLGUIN FERNANDO, GALAN ALFONSO. Auditoría de los estados financieros / Técnicas y aplicaciones modernas. Iberoamericana S.A. de C.V. México. 1994.

KELL G. WALTER, ZIEGLER RICHARD, BOYNTON WILLIAM. Auditoría moderna, CECSA. México. 1995.

LEONARD WILLIAM P. Auditoría administrativa / "Evaluación de los métodos y eficiencia administrativos". Diana. México. 1988.

LOZANO NIEVA JORGE. Auditoría interna su enfoque operacional, administrativo y de relaciones humanas. ECASA. México. 1990.

McRAE T. W. Muestreo estadístico para auditoría y control. Limusa. México. 1992.

MENDIVIL ESCALANTE VICTOR MANUEL. Elementos de auditoría. ECASA. México. 1993.

OSORIO SÁNCHEZ ISRAEL, C.P. Auditoría 1. ECASA. México. 1993.

PEREZ TORAÑO LUIS FELIPE, C.P. Elementos de auditoría Contemporánea. Facultad de contaduría y administración. México. 1985.

SANTILLÁN GONZALEZ JUAN RAMON. Conoce las auditorías. ECASA. México. 1989.

SANTILLÁN GONZALEZ JUAN RAMON. Auditoría IV. ECASA. México. 1989.

SUÁREZ SUÁREZ ANDRES S. La moderna auditoría / "Un análisis conceptual y metodológico". McGraw-Hill. México. 1992.

TAYLOR DONALD, GLEZEN WILLIAM C. Auditoría integración de conceptos y procedimientos. Limusa. México. 1994.

THEVENET MAURICE. Auditoría de la cultura empresarial. Díaz de Santos S.A. México. 1986.

W. HOLMES ARTHUR, C.P.A. Auditoría principios y procedimientos / tomo I "Teoría y problemas". UTHEA. México. 1992.

W. HOLMES ARTHUR, C.P.A. Auditoría principios y procedimientos / tomo II "Solución de los problemas prácticos de auditoría". UTHEA. México. 1992.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Auditoría operacional. 1989

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.