



875208
UNIVERSIDAD VILLA RICA

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
ESTUDIOS INCORPORADOS A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

"COORDINACION DE LAS LABORES DE LA
AUDITORIA EXTERNA CON LA
AUDITORIA INTERNA"

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A :

Jair Samuel Cubillas Ruiz

DIRECTOR DE TESIS
C. P. Martha Gloria Canudas Lara

REVISOR DE TESIS
C. P. Darío Jiménez Romero

BOCA DEL RIO, VER.

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

272400
1999



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.

A DIOS:

Por haberme dado la oportunidad de vivir,
por guiarme y estar a mi lado en una de
mis metas fijadas, pero sobre todo por la
familia que tengo.

Gracias

A MIS PADRES:

**SAMUEL CUBILLAS MELENDEZ
MARTHA M. RUIZ DE CUBILLAS**

A ustedes que los amo tanto, gracias por su
cariño, comprensión, por escucharme, por la
confianza que tuvieron en mi, por estar
juntos, por el esfuerzo y sacrificio para mi
formación profesional, siendo para mi la
mejor herencia que pudieron haberme dado,
por lo que les dedico este trabajo con mucho
amor y respeto. A ustedes les debo lo que
soy.

Gracias Papá

Gracias Mamá

A MI HERMANA:

MARTHA BERENICE CUBILLAS RUIZ

Por todo tu apoyo, por los momentos alegres
que hemos compartido, por tu comprensión
por estar a mi lado y porque me amas.

Con amor Marthita

A MI PADRINO PEPE:

ARQ. JOSE MANUEL IZAZAGA MOTA

Por su cariño, apoyo, esfuerzo, confianza y
por estar pendiente en todo momento de
mi vida personal y formación como
profesional, usted es parte de esto.

Con cariño y respeto. gracias

A MI ABUELITA LEO (Q.E.P.D.):

Por todo su apoyo, comprensión y cariño.

Con cariño. gracias

A MI ABUELITA MARY (Q.E.P.D.):

Por todo su apoyo, cariño, ternura, comprensión,
y por todas esas bellas palabras llenas de dulzura
emanadas en todo momento.

Con cariño. gracias

A MI ABUELITA EMILIA:

Por su apoyo y cariño.

Con cariño. gracias

A MI TIO SANTIAGO (Q.E.P.D.) Y Ma. DOLORES:

Por su cariño, y por estar siempre pendientes de mi
vida personal y realización como profesionista.

Con respeto y cariño. gracias

A MIS TIOS:

**BENIGNO CUBILLAS JIMENEZ
GENARO Y ALICIA HERNANDEZ DE LARA
ALVARO Y GLORIA CABRERA DE RODRIGUEZ
ALFREDO Y ELSA PAVON DE LAURENCIO
CRISPINA PALACIOS Y AMELIA ESCOBEDO
ENA GLADIS CUBILLAS Y ROMULO CUBILLAS**

A ustedes por su apoyo moral y cariño.

Con respeto y cariño. gracias

A MIS PADRINOS:

**JORGE Y LUPITA IZAZAGA DE MURO
ANGEL Y CECILIA BONILLA DE BELLICIA**

A ustedes por su cariño y comprensión.

Con cariño. gracias

A LA FAMILIA ALVADO CARDENAS:

Gracias por su cariño, y estar pendientes de mi en todo momento.

Con cariño, gracias

A MI NOVIA:

ALEIDA JIMENEZ VILLALOBOS

Por estar a mi lado, por tu apoyo, comprensión, respeto y por el gran cariño que me tienes.

Te quiero mucho

A MI AMIGA:

VERONICA LAGUNES CARMONA

Por ser una gran amiga, por tu apoyo incondicional, paciencia, respeto y cariño, por estar a mi lado siempre que lo he necesitado.

Con respeto y mucho cariño

A LA C.P. MARTHA GLORIA CANUDAS LARA:

Por su dedicación, paciencia y valiosos consejos, para la culminación de mi tesis.

Con respeto y admiración, muchas gracias

A LA DRA. Y C.P. SILVIA E. RENDON GONZALEZ:

Por todas sus enseñanzas, consejos, comprensión, paciencia, cariño y por inculcarme el ser un excelente profesionista cada día.

Con respeto y admiración, muchas gracias

A LA UNIVERSIDAD VILLA RICA:

Por ofrecerme el seno de la sabiduría.

Con respeto

A MIS CATEDRATICOS:

A todos ustedes por su paciencia, conocimientos y generosa contribución en mi formación profesional.

Con respeto

A MIS AMIGOS:

SAIR, RUBEN, SERGIO, JULIO, WILLY, HEMKES.

Por esos momentos de alegría y diversión que hemos compartido.

A MIS COMPAÑEROS:

A todos y cada uno de ellos por todos estos años que compartimos dentro y fuera de las aulas de clases, mi eterno recuerdo.

Y a todas aquellas personas, amigos y familiares que a pesar de no estar mencionados de alguna manera contribuyeron en mi formación profesional, les agradezco infinitamente su apoyo de siempre.

INDICE

	Página
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
Metodología de la Investigación	6
1.1 Planteamiento del Problema	7
1.2 Justificación	9
1.3 Objetivos	10
1.3.1 Objetivo General	10
1.3.2 Objetivos Especificos	10
1.4 Hipótesis	11
1.5 Variables	11
1.5.1 Variable Independiente	11
1.5.2 Variable Dependiente	12
1.5.3 Variable de Trabajo	12
1.6 Definición de Variables	12
1.7 Tipo de Estudio	14
CAPITULO II	
La Auditoría Externa y La Auditoría Interna; sus labores coordinadas.	16
2.1 Conceptos de Auditoría	17
2.2 Antecedentes de Auditoría	21
2.3 Clasificación de Auditoría	24

2.4	La Auditoria Externa y la Auditoria Interna	30
2.4.1	Concepto de Auditoria Externa	30
2.4.2	Objetivos y Funciones de la Auditoria Externa	32
2.4.3	Conceptos de Auditoria Interna	34
2.4.4	Objetivos y Funciones en la Auditoria Interna	39
2.5	Planeación y Programación de Auditoria	41
2.5.1	Generalidades	41
2.5.2	Programa de Auditoria Externa	47
2.5.3	Programa de Auditoria Interna	52
2.6	Diferencias y Semejanzas entre la Auditoria Interna y Externa	55
2.6.1	Objetivos	56
2.6.2	Responsabilidad	56
2.6.3	Campo de Acción	57
2.6.4	Independencia	58
2.6.5	Tiempo de Prestación de Servicios	60
2.6.6	Normas de Auditoria	61
2.7	Relación entre los Papeles de Trabajo y los Informes de Auditoria Interna y Dictamen de Auditoria Externa	69
2.7.1	Papeles de Trabajo de Auditoria	70
2.7.1.1	Importancia de los Papeles de Trabajo	71
2.7.2	Dictamen de Auditoria Externa	78
2.7.3	Informe de Auditoria Interna	89
2.8	Importancia de la Coordinación de las Labores entre la Auditoria Externa e Interna	93
2.8.1	Coordinación en el Estudio del Control Interno	97
2.8.2	Coordinación en la Planeación y Ejecución del Trabajo	99
2.8.3	Coordinación en los Papeles de Trabajo	101
2.9	La Computadora como Herramienta de Trabajo	103
CAPITULO III		
	Investigación del Ejemplo Representativo	107
3.1	Desarrollo del Ejemplo Representativo	108
3.2	Relación de la Información que Requieren los Auditores Externos	109
3.3	Revisión del Control Interno Estructura Administrativa	112
3.3.1	Organización y Responsabilidades Gerenciales	112
3.3.2	Contabilidad e Información Financiera	113
3.3.3	Auditoria Interna	114

INTRODUCCION

A consecuencia del gran crecimiento que han venido presentando las empresas en los últimos años, los procedimientos y controles de índole contable, administrativo y financiero adoptados en los mismos, con la finalidad de alcanzar sus objetivos, requieren de una constante vigilancia y efectividad ante las nuevas situaciones. Es aquí donde interviene la Auditoría Interna cuya función principal es, proporcionar ayuda a la Gerencia para evaluar y comprobar el correcto control y contabilización de las operaciones, observando y sugiriendo mejoras a los sistemas de control interno y contabilidad a través de sus informes.

En la actualidad las empresas requieren, para realizar sus transacciones que sus estados financieros estén dictaminados por Contador Público Independiente, además, este hecho da más confianza y seguridad a los accionistas, y público en general respecto a la situación financiera que guardan las empresas.

Cuando en una empresa concurren la Auditoría Externa y la Auditoría Interna, previamente establecida, se hace necesario una coordinación de labores entre ambas auditorías, que traerá por ende una serie de beneficios de gran valor para el mejor desarrollo y funcionamiento de la misma. Los elementos que integran dicha coordinación, deben estar fundamentados y establecidos por ambos auditores, para alcanzar los objetivos que se tienen previstos con su implantación. De ahí que sea importante investigar los factores que intervienen en la planeación y desarrollo de dicha coordinación de labores, objeto principal de nuestra investigación.

En el primer capítulo que tiene como nombre metodología de la investigación se dan las bases para el desarrollo y entendimiento de la investigación a desarrollar; además, se da a conocer a donde se quiere llegar con la investigación, la importancia por la cual se decidió iniciar esta investigación y los elementos de trabajo con los que se dará desarrollo a la investigación, al igual que la formulación de la hipótesis y la forma en que se va a desarrollar la investigación, es decir, de campo y documental.

El segundo capítulo se inicia dando varios conceptos de auditoría desde un punto de vista general, tomando dichos conceptos de diferentes autores, posteriormente hacemos referencia a los antecedentes de la auditoría, para así tener un panorama general y empezar a desarrollar la

investigación. Así pues, presentamos la clasificación de la auditoría tomando en cuenta diferentes factores. Se define la auditoría externa e interna, sus objetivos y funciones de cada una, ya teniendo definidas las auditorías, tanto externa como interna, se pasa a la planeación y programación de ambas auditorías ya que estas se encuentran ligadas, sobresaltando las cualidades generales y particulares de cada una.

Este trabajo de investigación menciona las diferencias y semejanzas más representativas que existen entre la auditoría externa y la interna, tratando de delimitar el marco de actuación de cada una de ellas. Así como de la relación que guardan los papeles de trabajo é informes de ambas auditorías.

Se hace referencia también a la coordinación de labores entre la auditoría interna y la externa, enunciando las actividades donde ésta se hace posible, así como la forma de llevarla acabo en cada una de ellas, quedando aclarada la gran importancia, desarrollo y valía que encierra dicha coordinación.

El tercer capítulo, es en donde se desarrolla un caso práctico que no será en sí caso práctico sino ejemplo representativo sobre la coordinación de la auditoría externa y la auditoría interna; dicho ejemplo constará de una relación de la información que requieren los Auditores Externos al iniciar la

Auditoría, además, de una evaluación del control interno a la estructura administrativa, comprendiendo la organización y responsabilidades gerenciales, la contabilidad e información financiera y Auditoría Interna.

Finalmente en el cuarto capítulo se emiten las conclusiones de la investigación realizada y la bibliografía utilizada.

CAPITULO I

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

1.1 PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Cuando en una empresa llega a crecer al grado que de sus dueños o accionistas se ven imposibilitados de manejarla directamente, se hace necesario delegar su administración en personas u organismos que desempeñen esta función; estos puestos podrían ser de gerentes, directores o jefes de departamentos.

La organización se desarrolla y sus actividades se hacen más complejas; para poder vigilar su sano crecimiento y establecer un control interno adecuado, se hace necesaria la actividad de la auditoría interna y externa, quienes vigilarán, comprobarán, controlarán, informarán de los procedimientos, métodos y sistemas y recursos de la empresa.

El campo de acción del auditor puede ser muy amplio o bien restringido a determinados fines, según los objetivos y metas de la empresa. Esto da origen a distintas clases de auditorías: auditoría administrativa, auditoría fiscal, auditoría operacional, auditoría sobre estados financieros, auditorías gubernamentales, auditorías internas y auditorías parciales o especiales.

En las empresas cuya magnitud lo justifica, existe un departamento de Auditoría Interna, que generalmente depende del Director General. El auditor interno debe contar con personal adecuado para desempeñar sus funciones en las distintas dependencias o departamentos de la empresa, sucursales o empresas subsidiarias.

Por otra parte, muchas empresas tienen la necesidad u obligación de ser Dictaminadas; por lo que deben contratar los servicios de los Auditores Externos o Independientes, es decir, Contadores Públicos que no estén sujetos a disposiciones de los accionistas de la empresa, y que puedan, en consecuencia, emitir juicios u opiniones imparciales acerca del resultado de la revisión practicada.

La integración y coordinación de las labores, por otra parte de las personas encargadas de realizar la auditoría interna con las de las personas encargadas de la auditoría externa, se hace necesaria, para su mejor logro en

términos de información, procedimientos, costos y tiempo empleado por los auditores y el resguardo a los auditados al solicitarles la información.

¿Existe la necesidad de conjuntar las labores de Auditoría Externa con las de Auditoría Interna para lograr mejores resultados y beneficios para la empresa?

1.2 JUSTIFICACION

El presente trabajo de investigación se basa en la importancia de mostrar cómo pueden interrelacionarse las auditorías tanto externa como interna, apoyándose la una en la otra, para que el auditor externo como interno tenga un mejor desempeño de sus actividades y así agilizar los datos provenientes del examen o revisión de los registros, fuentes de contabilidad, cifras de los estados financieros, para obtener una información oportuna y confiable.

No olvidando que dicho examen será hecho por el auditor de acuerdo a los principios de contabilidad y a las normas de auditoría generalmente aceptadas, cumpliendo así con las reglas establecidas.

Es importante también la integración de los trabajos de auditoría externa con la auditoría interna, por que a través de dicha interrelación se puede reducir el riesgo de la duplicación de esfuerzos de ambas auditorías, además, que al usar mismos procedimientos para el estudio y evaluación del control interno traerá como consecuencia un ahorro de tiempo, y costo de la auditoría.

1.3 OBJETIVOS

1.3.1 OBJETIVO GENERAL

Investigar y estudiar las labores a desarrollar por la auditoría externa y coordinar ésta con la auditoría interna, por medio de la planeación y programación de auditoría, de los papeles de trabajo, de los informes de auditoría y de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Conocer el desarrollo de la auditoría externa y de la auditoría interna

- Identificar las semejanzas y diferencias de la auditoría externa con la interna.
- Conocer los informes de auditoría externa y de auditoría interna.
- Organización de los papeles de trabajo de ambas auditorías.
- *Determinar la importancia de la coordinación de labores entre la auditoría externa con la interna.*

1.4 HIPOTESIS

La coordinación e interrelación de las labores de Auditoría Externa con la Auditoría Interna son la base para la optimización de los procedimientos y operaciones de auditoría en una empresa; sobre su desarrollo, comprobación y control financiero.

1.5 VARIABLES

1.5.1 VARIABLE INDEPENDIENTE

La coordinación e interrelación de las labores de la auditoría externa con la interna

1.5.2 VARIABLE DEPENDIENTE

Son la base para la optimización de los procedimientos y operaciones de auditoría en una empresa; sobre su desarrollo, comprobación y control de sus informes financieros.

1.5.3 VARIABLES DE TRABAJO

1. Auditoría Externa
2. Auditoría Interna
3. Informes Financieros
4. Coordinación de las auditorías externa e interna.

1.6 DEFINICION DE VARIABLES

Para tener una mayor identificación acerca del tema de la investigación, a continuación se presentan los términos de cada una de las palabras que conforman el tema elegido. La definición de variables comprende datos de fuentes primarias y, posteriormente, se ha emitido un comentario acerca de las palabras del tema.

COORDINACION.- Acción y efecto de coordinar.¹

Es la acción de reunir, conjuntar algo.

COORDINAR.- Disponer cosas metódicamente, reunir esfuerzos para un objetivo común.²

Conjuntar una actividad, un trabajo o labor para un logro.

LABOR.- Trabajo.³

Un trabajo, una actividad llevada a acabo por una persona o grupo.

AUDITORIA.- Revisión de los libros de contabilidad, registros y comprobantes de una empresa. Se realiza para determinar el grado de exactitud de aquellos. En un sentido amplio se utiliza como sinónimo de revisión.⁴

Examinar, revisar los estados financieros de una empresa sus registros y fuentes de contabilidad, para emitir una opinión sobre su exactitud.

AUDITORIA EXTERNA.- Aquella que se realiza por profesionales que no son empleados de la empresa.⁵

Es la que se realiza por despachos de Contadores Públicos y Auditores Independientes, contratados por la empresa a auditar.

¹ Diccionario enciclopédico LAROUSE. TOMO I. Edit. LAROUSE. México 1984.p.204

² Idem.

³ Op. Cit. TOMO II.P.480.

⁴ Diccionario de Contabilidad. Editorial Siglo Nuevo. México 1994.p.25

⁵ Ibid.p.26

AUDITORIA INTERNA.- Aquella que se realiza por empleados de la propia empresa.⁶

Es la que se efectúa por subordinados de la misma entidad, sobre todo la empresa en su conjunto o en áreas específicas, según las necesidades de comprobación y control de la empresa.

1.7 TIPO DE ESTUDIO

Se llevará a cabo una investigación descriptiva sobre las áreas de las Auditorías Externas e Internas, de tal forma que el trabajo nos muestre sus diferencias y procesos en común. Para ello se desarrollarán fichas bibliográficas que muestran la composición de elementos necesarios para sustentar y comprobar la hipótesis de trabajo.

Con la documentación analizada, se determinarán la importancia que tiene la coordinación de las labores de la auditoría externa con la auditoría interna. Se desarrollarán un ejemplo representativo dentro de la investigación para lograr los objetivos que ésta busca.

⁶ Diccionario de Contabilidad. Op. Cit.p.26

Dicho ejemplo constará de una relación de la información que requieren los auditores externos al iniciar la auditoría, además; de una evaluación del control interno a la estructura administrativa, comprendiendo la organización y responsabilidades gerenciales, la contabilidad e información financiera y auditoría interna.

CAPITULO II

LA AUDITORIA EXTERNA Y LA AUDITORIA INTERNA; SUS LABORES COORDINADAS.

2.1 CONCEPTOS DE AUDITORIA

Por lo general la función característica del Contador Público, que actúa como profesional independiente se reduce a su capacidad para emitir un juicio desinteresado sobre los estados financieros que elabora y examina, ya sea una verificación total o parcial, dicha verificación es una función importante del Contador Público dentro de su labor contable, que se conoce con el nombre de Auditoría.

"La palabra auditoría viene del inglés "to audit", que significa verificar, inspeccionar. El término inglés "audit" encuentra su origen a su vez, al igual que la palabra española audiencia, en las voces latinas "audire" oír, "auditio" acto de oír o audición de una lectura pública o de declamación o "auditus" oído, facultad de oír. De origen latino inicialmente, la acepción o significado del término auditoría ha experimentado notables cambios con el transcurso del tiempo, para terminar siendo una de las palabras de acepción más compleja de la moderna economía y administración. El término auditoría significa inspeccionar, revisar, verificar, investigar. En su acepción más restringida, se denomina auditoría de cuentas o simplemente auditoría a la actividad de revisión y de las cuentas anuales (balance y cuenta de pérdidas y ganancias, principalmente), para cerciorarse que las mismas constituyen una imagen fiel del patrimonio y resultado de las operaciones de la empresa o entidad auditada, de conformidad con la normatividad legal aplicable y los principios de contabilidad generalmente aceptados".⁷

Auditoría " es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros, es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos".⁸

⁷ Suarez Suarez Andrés S. "La Moderna Auditoría". Editorial McGraw Hill, México. 1992. pp. 1-2

⁸ Mendivil Escalante Víctor Manuel. "Elementos de Auditoría". Editorial ECASA. 4a. edición México 1997 p. 15

En otro concepto la Auditoría “ es el examen crítico que realiza un Contador Público Independiente, de los libros y registros de una entidad, basada en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera”.⁹

“Montgomery dice que la auditoría es un examen sistemático de libros y registros de un negocio u otra organización, con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas, para informar sobre los mismos”.¹⁰

“ La auditoría es un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas”.¹¹

“Auditoría en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y

⁹Osorio Sánchez Israel. “Auditoría I”. Editorial ECASA.4ta.edición. México 1985 p.52

¹⁰Sánchez Alarcon Francisco Javier. “Programas de Auditoría”. Editorial ECASA. México 1991 p.5

¹¹Taylor H. Donald y Giezen William G. “Auditoría”. Editorial LIMUSA.1ra.edición.México 1985 p.30.

lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos".¹²

La auditoría, en su sentido amplio debe ofrecer un servicio integral, útil y oportuno para la administración de la entidad y a su vez formar parte del proceso administrativo. Es un encargo profesional regulado por principios éticos y técnicos, con características propias y objetivos específicos, tendente a verificar una situación, hechos, circunstancias, o en su caso, un problema.

Como se puede constatar en nuestro estudio encontramos múltiples definiciones pronunciadas por autores en torno a esta rama de la contaduría pública, de donde hemos llegado al siguiente término:

La auditoría es la comprobación metódica de las transacciones registradas en los libros de contabilidad con el propósito de dictaminar si los estados financieros presentan razonablemente la situación correcta y los resultados de operación obtenidos por la empresa a una fecha determinada, así como el análisis de los mecanismos del control.

¹² Santillana González Juan Ramón. "Auditoría I". Editorial ECAFSA 2ª. edición. México 1996.p.15.

2.2 ANTECEDENTES DE LA AUDITORIA

“Los historiadores creen que los registros contables tuvieron su origen alrededor del año 4000 a. C.; cuando las antiguas civilizaciones de cercano oriente comenzaron a establecer gobiernos y negocios organizados. Desde el principio, los gobiernos se preocuparon por llevar cuenta de las entradas y salidas de dinero y el cobro de impuestos. Parte integrante de esa preocupación fue el establecimiento de controles, incluso auditorias, para disminuir los errores y fraudes por parte de funcionarios incompetentes o faltos de honradez.

Los más antiguos registros contables y referencias a auditorias, en el sentido moderno de la palabra, que se tienen en países de habla inglesa son los registros de los Erarios de Inglaterra y Escocia, que datan del año 1130. En Gran Bretaña, las primeras auditorias eran de dos tipos. Las de las ciudades y poblaciones se hacían públicamente ante los funcionarios del gobierno y los ciudadanos y consistían en que los auditores “oyeran” la lectura de las cuentas hechas por el tesorero; análogamente, las auditorias de los gremios se hacían ante los miembros. Hacia mediados del siglo dieciséis, los auditores de las ciudades marcaban a menudo las cuentas con frases tales como “oída por los auditores firmantes”. El segundo tipo de auditoria implicaba un examen detallado de las cuentas que llevaban los funcionarios de finanzas de los grandes señoríos, seguido por una “declaración de auditoria”, es decir,

un informe verbal ante el señor del lugar y el consejo. Típicamente, el auditor era miembro del consejo señorial y fue, por tanto, el precursor del moderno auditor interno.”¹³

“Los cambios económicos de los 200 años siguientes introdujeron nuevos aspectos contables que se concentraron en el registro de las propiedades y en el cálculo de ganancias y pérdidas con un sentido comercial. También la auditoria empezó a evolucionar, desde un proceso auditivo hasta el examen riguroso de los registros escritos y la prueba de la evidencia de apoyo. A finales del siglo diecisiete se promulgó la primera ley (en Escocia) que prohibía que ciertos funcionarios actuaran como auditores de una ciudad, con lo cual se introdujo la moderna noción de independencia del auditor en el mundo occidental. Pese a estos progresos en la práctica de la auditoria, no fue hasta bien adelantado el siglo diecinueve (que trajo consigo la construcción de ferrocarriles y el crecimiento de las compañías de seguros, los bancos y otras empresas a partir de acciones) cuando el auditor profesional se convirtió en parte importante del escenario empresarial. En los Estados Unidos, los ferrocarriles fueron de las primeras empresas en emplear a los auditores internos. Hacia finales del siglo diecinueve los llamados “auditores viejos” visitaban las muy dispersas agencias de los boletos con el fin de evaluar la responsabilidad de los gerentes por el activo y sus sistemas

¹³ Delliese y varios. “Auditoría Montgomery”. Editorial LIMUSA, 2da.edición. México 1991 p.42

de información. Hasta principios del siglo veinte las auditorias independientes en los Estados Unidos siguieron el modelo de los procedimientos británicos".¹⁴

El trabajo de auditoria consistía en un examen detallado de los datos relacionados con el balance.

"Poco a poco, las auditorias en los Estados Unidos se convirtieron en "auditorias de prueba", a medida que los procedimientos se fueron adoptando a las empresas de rápida expansión, las cuales consideraron que la verificación detallada, al estilo inglés, de las sumas y los pases llevaba demasiado tiempo y resultaba muy costosa. Además del empleo cada vez mayor de los métodos a prueba, los auditores comenzaban a obtener *evidencia externa como un medio de examinar las operaciones, en vista de la preocupación de los accionistas, a prestar más atención a la evaluación del activo y pasivo. Esos acontecimientos señalan una ampliación de los objetivos de auditoria más allá de la verificación de la exactitud de las cuentas y detección de fraudes. En los primeros años de este siglo, los usuarios de estados financieros concentraron su atención en el balance general y lo tomaban como el indicador fundamental de la situación de la empresa. Por esa razón, en su mayoría, los auditores enfocaban su trabajo al balance general y con posterioridad al estado de resultados*"¹⁵, como ejemplo tenemos un pronunciamiento publicado en 1929 que detallaba las cuentas del estado

¹⁴ DeFliese y varios. Op.Cit. p.43

¹⁵ Ibid.p. 45

de resultados, lo que reflejaba el interés creciente por los resultados de las operaciones. Se refería también a los procedimientos de presentación del dictamen y hacía hincapié en la confianza de los controles internos.

La época moderna del establecimiento de normas de auditoría dio comienzo en 1939, cuando el Instituto Norteamericano de Contadores, creó el Comité de Procedimientos de Auditoría. Dicho comité emitió el primer Pronunciamiento sobre Procedimientos de Auditoría.

2.3 CLASIFICACION DE AUDITORIA

La clasificación de la auditoría puede obedecer a diferentes factores. "Las auditorías se pueden clasificar tomando en consideración los siguientes puntos:

- A. El alcance y finalidad del trabajo a desarrollar.
- B. La época o período que abarca.
- C. La persona que lo realiza.
- D. La fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría.

Tomando como base el alcance y finalidad del trabajo a desarrollar, las auditorías financieras se clasifican en:

1. Auditoría de balance.
2. Auditoría detallada.
3. Auditoría completa.
4. Auditoría especial

Auditoría de balance

Es aquella que se realiza a partir de pruebas selectivas y trata de determinar, exclusivamente, la corrección de los saldos. En la práctica esta clase de auditoría es también conocida como de Saldos o de Estados Financieros.

Auditoría detallada

Es aquella que se lleva a cabo mediante la revisión de todos y cada uno de los movimientos operados en la contabilidad en un ejercicio a fin de establecer su corrección o incorrección, pero sin llegar a determinar saldos, únicamente la revisión de los movimientos.

Esta clase de auditoría está casi en desuso, ya que a pocas personas les interesa conocer los movimientos sin determinar saldos, siendo, además, muy tardada y costosa.

Auditoría completa

Es una combinación de las dos anteriores y consiste en la revisión de todos y cada uno de los movimientos operados en la contabilidad y en la determinación de los saldos.

Esta clase de auditoría tiene también poca aplicación en la práctica por los mismos considerandos anteriores.

Auditoría especial

Es aquella que se efectúa a una cuenta o aun grupo de cuentas en particular. Esta auditoría se puede practicar a0 base de pruebas selectivas o en forma detallada.

Tomando como base la época o período que abarca, la auditoría se clasifica en:

1. Auditoría continua.
2. Auditoría esporádica.
3. Auditoría periódica.

Auditoría continua

Es aquella que, como su nombre lo indica, se realiza constante o continuamente, pudiendo efectuarse antes o después de registradas las operaciones en los libros.

Es continua, porque normalmente en las empresas en donde se tiene establecida esta clase de auditoría, se cuenta con un auditor interno que está revisando las operaciones antes o después de registradas en los libros.

Auditoría esporádica

Es aquella que se efectúa en forma ocasional, de acuerdo con el deseo o capricho de los dirigentes del negocio, no teniendo, por tanto, período definido.

Auditoría periódica

Es la que se realiza en períodos perfectamente determinados o definidos; cada mes, cada seis meses, cada año. Etc.

Tomando como base la persona que lleva a cabo la auditoría ésta se clasifica en:

1. Auditoría interna
2. Auditoría externa.

Auditoría interna

Es aquella que efectúa una persona o departamento que depende directamente de la empresa. Esta labor puede desempeñarse por grupos multidisciplinarios, como son contadores públicos, administradores, economistas, abogados, etc.

Auditoría externa

Es la que se realiza por un despacho contable o contador público como profesional independiente, pudiendo en consecuencia, emitir su opinión en forma totalmente liberal, sin influencias de ninguna naturaleza.

Tomando como base la fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría, ésta se clasifica en:

1. Auditoría detallada.
2. Auditoría preliminar.
3. Auditoría final.

Auditoría detallada

Es la revisión de los sistemas de control interno y procedimientos de contabilidad establecidos en la empresa, con el fin de proporcionar un memorándum de sugerencias y determinar los procedimientos de auditoría que se van a aplicar en cada una de las áreas, así como su extensión y oportunidad.

Auditoría preliminar

Es la que se efectúa dentro del mismo período contable a comprobar, con el fin de adelantar el trabajo para entregar con tiempos los informes solicitados por el cliente.

Auditoría final

Conecta saldos de la auditoría preliminar y los del cierre del ejercicio, verificando y conciliando aquellas partidas que hayan tenido variaciones importantes durante el período antes mencionado”.¹⁶

Por otra parte no importa el tipo de auditoría que se trate, ya sean auditorías financieras, internas, de operaciones o administrativas, estas clases de auditorías encierran varias características en común:

- Toda auditoría realiza mediciones referidas a normas predeterminadas y aplicables.
- Las cuatro tienen carácter deductivo y, por tanto, son disciplinas en las cuales se requiere un juicio.
- Aunque el proceso de formular juicios se asemeja en metodología al de la ciencia, en la auditoría las conclusiones alcanzadas se basan en muestras más pequeñas.
- La independencia es imperativa en todas las clases de auditoría.

¹⁶ Sánchez Alarcon. Op.Cit.p.p.6-9

2.4 LA AUDITORIA EXTERNA Y LA AUDITORIA INTERNA

2.4.1 LA AUDITORIA EXTERNA

Como se mencionó en los puntos anteriores, la clasificación de la auditoría corresponde a diversas circunstancias; nosotros nos enfocaremos a la clasificación de la auditoría basándose en la persona que la realiza, teniendo así: la auditoría externa y la auditoría interna. Se definirán, primeramente estos términos, tomando conceptos de diferentes autores:

La auditoría independiente como también se le conoce a la auditoría externa, la efectúan profesionales que no dependen de la empresa, ni económicamente ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros.

Los contadores públicos ofrecen sus servicios independientes de auditoría con base en un contrato, estos no son empleados de las organizaciones cuyas afirmaciones o declaraciones auditan. Aunque esos servicios consisten en auditorías tanto financieras como operacionales, la mayoría de las que practican los contadores públicos son financieras.

El Contador Público como Profesional Independiente realiza la Auditoría Externa exteriorizando su opinión en forma totalmente liberal. Así el resultado final del trabajo de dicho Contador, consiste en la emisión de una opinión imparcial sobre la situación financiera y resultados de una unidad económica.

De tal manera podemos agregar que la auditoría externa es: el examen crítico y sistemático que lleva a cabo el Contador Público Independiente de los libros de contabilidad, documentos y de los estados financieros de una persona física o moral, con el objeto de determinar la razonabilidad de los mismos. A continuación tomaremos los elementos que componen la definición con el objeto de hacer una breve exposición de la misma:

Es un examen crítico porque el que lleva a cabo la auditoría externa, desarrolla una función de valorización crítica.

Sistemática porque la auditoría ante todo es eso, además, regula la comprobación.

Que la lleva a cabo el Contador Público Independiente, pues para que exista auditoría externa debe practicarla una persona totalmente desligada de la empresa, en grado tal que faltando este requisito, se pierde la idea de dicha auditoría.

De los libros de contabilidad, documentos y estados financieros porque la auditoria externa a través de estos busca la razonabilidad de sus cifras

Con el objeto de determinar la razonabilidad de los mismos, ya que no sólo comprueba que las operaciones registradas numéricas sean correctas, sino que éstas sean ciertas, mostrando de acuerdo a su examen, la situación financiera sea o no razonable y cuando se ha convencido de ella, dictamina ú opera sobre lo mismo.

2.4.2 OBJETIVOS Y FUNCIONES DE LA AUDITORIA EXTERNA

En la actualidad como lo mencionamos anteriormente, la Auditoria Externa es uno de los servicios que reviste gran importancia, ya que para infinidad de transacciones, se pide que los estados financieros estén dictaminados por el Contador Público Independiente. Así mismo en el aspecto de materia fiscal al darle facultades al Contador Público, para ejecutar la revisión y dictaminar en dicha materia.

El objetivo inmediato de la Auditoría de estados financieros es proporcionar al propio auditor, los suficientes elementos de juicio para poder fundar en una forma profesional y objetiva su opinión acerca de la razonabilidad, que presenta la situación financiera y los resultados de la entidad auditada, mediante la comprobación de lo siguiente:

Los activos sean propiedad de la empresa, que existan y que no se hayan omitido.

Los pasivos se deriven de operaciones normales de la empresa, que figuren a nombre y cargo de dicha empresa y que se encuentren registrados *todos en el ejercicio que corresponda*.

El capital social y la utilidad estén correctamente presentados y de acuerdo con su naturaleza y que el resultado del ejercicio examinado sea el correcto.

Todas las partidas del estado de posición financiera y del estado de resultados, se valúen y presenten correctamente según su naturaleza.

Los estados financieros se presenten correctamente y que las notas aclaratorias sean claras y precisas.

Para llevar a cabo lo anterior y obtener un buen resultado de la auditoría, se debe hacer antes del examen, un estudio y evaluación del control interno, entendiéndose éste como:

“El sistema de una organización, los procedimientos que tienen implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales: a) la obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna b) la protección de los activos de la empresa, c) la promoción de eficiencia en la operación del negocio”¹⁷ y la adhesión a las políticas establecidas por la administración de la entidad.

El estudio del control interno permitirá planear detalladamente el alcance y extensión que le debemos a nuestro examen; prosiguiendo a la planeación y programación de la auditoría.

2.4.3 CONCEPTOS DE AUDITORIA INTERNA

El gerente o administrador de una pequeña negociación puede atender personalmente sus distintas etapas funcionales y supervisar el debido cumplimiento de sus instrucciones. Sin embargo, conforme las empresas van

¹⁷ Mendivil Escalante. Op.Cit.p.49

aumentando en magnitud y en complejidad, esas actividades se ven reducidas debiendo delegar un mayor número de tareas que le son propias.

Aun cuando sea muy elevada la preparación técnica y experiencia del director en determinado negocio, no se encuentra en condiciones de atender, con diligencia necesaria, sus distintas fases operativas, ni puede conocer con minuciosidad debida todos los aspectos del mismo, por tanto, requiere de personas técnicamente especializadas que le ayuden en su correcta administración y en la toma de decisiones, conociéndose estas personas como "Funcionarios Ejecutivos".

Así mismo, el gerente también necesita del auxilio de elementos técnicamente preparados cuya labor se destine al examen y vigilancia del control interno incluyendo el desarrollo adecuado de las políticas establecidas para lograr la mayor eficiencia posible. Es aquí donde interviene el Contador Público, en su carácter de auditor, es decir, de asesoramiento técnico de servicios hacia los llamados "Ejecutivos".

A la Auditoría Interna se le conoce como la actividad que realizan las personas que dependen del negocio y actúan revisando los aspectos que interesan a la administración, sin embargo, pueden efectuar revisiones programadas en aspectos ya sean operativos y/o de registro de la empresa.

Se puede agregar que a dicha Auditoría se le puede describir como una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la organización.

Otro concepto, "la auditoría interna es, fundamentalmente, un control de controles, 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".¹⁸

Brink y Witt nos mencionan que en los Estándares emitidos para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna, se encuentra la siguiente definición:

"Auditoría Interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. El término "auditoría", en sí mismo, sugiere una veracidad de ideas, por un lado, puede ser circunscrito hacia el chequeo de la veracidad aritmética de cifras o la

¹⁸ Bacon A. Charles. "Manual de Auditoría Interna". Editorial LIMUSA. 3ra.edición. México 1991.p.2

existencia de activos, por otro, como la *revisión y evaluación a fondo de los altos niveles operacionales*".¹⁹

La palabra "interna" se aplica para dejar perfectamente claro que es una actividad llevada a cabo por la misma organización, empleando su propio personal.

El complemento de la definición señalada cubre un número importante de elementos del trabajo de auditoría interna, como sigue:

1. La expresión "independiente" es característica de que el trabajo de auditoría se manifiesta con plena libertad; sin restricciones que puedan limitar significativamente el alcance de la revisión o el informe de hallazgos y conclusiones de dicho trabajo.
2. El término "evaluación" ratifica los elementos que sirvieron de base para que el auditor haya llegado a sus conclusiones.
3. La voz "establecida" confirma el hecho de la creación definitiva de la función de auditoría interna por parte de la organización.
4. Los términos "examinar y evaluar" describen la acción de la función de auditoría interna. Los hallazgos, determinados en una primera etapa de su trabajo requieren, en segundo orden, de un juicio evaluatorio.

¹⁹ Brink y Witt. "Auditoría Interna Moderna". Editorial ECASA. 4ta edición. México 1991. p.1

5. Las palabras "sus actividades" confirman el amplio alcance jurisdiccional del trabajo de auditoría interna; es decir, que puede ser aplicado a todas las actividades de la organización.

Adicionalmente se habla de auditoría de operación o auditoría operacional y de auditoría administrativa, muchos auditores internos desempeñan estas funciones. En términos generales, este tipo de auditorías se refieren a la revisión de las operaciones de una empresa y a la organización con que cuenta, con el propósito de definir el grado de eficiencia de las mismas.

En la auditoría de operación se juzga la eficiencia de la operación de la empresa en tanto que la auditoría administrativa se juzga la eficiencia de la estructura del personal con que cuenta la empresa y los procesos administrativos en que actúa dicho personal. Como uno de los elementos del 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 de ayuda efectiva para la administración, con la única limitación de la capacidad y experiencia del propio auditor interno.

2.4.4 OBJETIVOS Y FUNCIONES DE AUDITORIA INTERNA

En la Auditoría Interna el objetivo principal es prestar un servicio de asistencia constructiva a la administración, con el propósito de perfeccionar la conducción de las operaciones y de obtener un mayor beneficio económico para la empresa o una realización más eficaz de sus objetivos establecidos.

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

- a) Cumplir de manera satisfactoria los planes y la política general de organismo, así como los procedimientos aprobados para su ejecución.
- b) De acuerdo a los objetivos perseguidos los resultados de los planes y de la política general responden en su ejecución práctica.
- c) La estructura orgánica de la empresa, la división de funciones y los métodos de trabajo son apropiados y eficaces.
- d) 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) Los bienes patrimoniales se hallan debidamente protegidos y contabilizados.
- f) Las transacciones diarias se registran en su totalidad correcta y oportunamente.

- g) La entidad se encuentra razonablemente protegida contra fraudes, despilfarros y pérdidas.
- h) Los medios internos de comunicación transmiten información fidedigna, adecuada y oportuna a los niveles de dirección y de ejecución responsables del buen funcionamiento de la empresa.
- i) Las tareas individuales se cumplen con eficiencia, prontitud y honestidad.
- j) "Revisar la veracidad e integridad de la información financiera y operativa y los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.
- k) Evaluar el aspecto económico y la eficiencia con que los recursos están siendo utilizados.
- l) Revisar las medidas para salvaguardar los activos y son adecuadas; verificar la existencia de tales activos".²⁰

En la institución en que desempeña sus actividades la labor e incumbencia del auditor interno se relaciona más directamente con la organización misma y con sus métodos de operación. Su interés en los controles y procedimientos, así como en su efectividad y cumplimiento, deberá ser igual que en los resultados finales, o aún mayor.

²⁰ Santillana González Juan Ramón. "Conoce las Auditorías". Editorial ECASA. 4ta. edición. México. 1990 p.190-191

Es evidente que si los controles han sido adecuadamente establecidos y aplicados, los resultados finales habrán de ser correctos.

Al auditor interno le corresponde asegurar lo siguiente:

- a) La eficiencia de las operaciones
- b) La manera en que cada empleado ejecuta su labor individual.

2.5 PLANEACION Y PROGRAMACION DE AUDITORIA

2.5.1 GENERALIDADES

Es sabido que en cualquier actividad, el éxito ó fracaso en la obtención de los objetivos, depende de una adecuada planeación. La planeación constituye una de las normas de auditoria generalmente aceptadas, lo cual quiere decir que la planeación es un requisito indispensable que todo auditor tanto externo como interno, debe cumplir para garantizar que su trabajo es satisfactorio. En la planeación se estudian las características y peculiaridades propias de cada empresa, con el fin de adaptar los procedimientos de auditoría al caso específico de que se trate.

La planeación de manera general consideramos que significa decidir de antemano ó en forma anticipada cómo y cuándo debe realizarse una cosa ó

trabajo, es decir, anteponerse al hecho. Consecuentemente planear el trabajo de auditoría, es decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, determinar cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados. La planeación implica, además, cuando es el caso, la designación del personal que debe intervenir en el trabajo.

“La planeación de la auditoría tiene tres fases principales:

1. Investigación de aspectos generales y particulares de la empresa a examinar.

Comprende el estudio de todas aquellas cosas que hacen distintiva a la empresa que habremos de auditar, para poder con ese conocimiento genérico decidir los aspectos específicos que deberá cubrir la planeación de dicha auditoría.

2. Estudio y evaluación del control.

Desde el punto de vista técnico ésta fase de planeación más importante e implica el conocimiento formal de los métodos y rutinas que la empresa tiene establecidas para su operación y administración.

3. Programación del trabajo de detalle específicamente aplicable.

Es decir, formulación del programa de trabajo que indique ahora sí, punto por punto cada uno de los trabajos específicos a realizar para lograr la obtención de evidencia suficiente y competente que apoye las conclusiones de la revisión, sobre las que se base la opinión final o dictamen".²¹

Investigación General

La investigación general determina los aspectos fundamentales y específicos de la empresa, que la distinguen y que tienen relación con el trabajo de auditoría. Tales aspectos, que deben cubrirse en esta investigación, son entre otros, los siguientes:

1. Características jurídicas: Persona física o moral, en su caso clase de sociedad, cláusulas principales de su escritura constitutiva, cuerpo administrativo, poderes otorgados.
2. Situación fiscal: Relación de impuestos a los que está sujeta, exenciones que goza, fecha de cierre de su ejercicio social, ejercicios pendientes de calificar.
3. Características comerciales: Giro, artículos principales objeto de su producción y/o venta, forma de venta, sucursales, volumen de ventas en los últimos años.

²¹ Mendivil Escalante. OpCit.38

4. Características financieras: Estructura y característica del capital y de pasivo a largo plazo, inversiones en otras empresas, utilidades de los últimos años.
5. Contabilidad: Diagrama general de la forma de registro, pólizas, auxiliares, libros vigentes, de compras, ventas, diario, mayor, sistemas manuales, mecánicos, electrónicos, información que generan.
6. Almacenes: Visita a los almacenes, distribución, control de entradas salidas y existencias, movimientos físicos.
7. Situación laboral: Número de empleados, personal de confianza y sindicalizado, contratos colectivos o individuales, contrato ley.
8. Aspectos generales: Forma de control de los efectivos, fondos fijos, cuentas bancarias, dictámenes de auditores, salvedades, políticas de seguros.

La investigación anterior tiene como objetivo fundamental conocer aquellas cosas específicas que requieren también un tratamiento específico en la programación, por ejemplo:

- El giro de la empresa, para decidir si contamos con un auditor con experiencia en dicha actividad que convenga asignar a dicho trabajo.
- Cuantos almacenes tiene la empresa para decidir si participamos simultánea o sucesivamente en los inventarios que habrá de tomar la empresa. Si habremos de desplazarnos a otras ciudades o no.

- La existencia de propiedades en bienes inmuebles para solicitar oportunamente los certificados de libertad de gravamen relativos.
- Saber el número de clientes con que opera la empresa para decidir la impresión necesaria de solicitudes de confirmación y fecha óptima de su circularización.
- La fecha de revisión del contrato colectivo, para vigilar si ésta debe ser considerada evento subsecuente importante.
- Observar la existencia de elementos de autocontrol departamento de auditoría interna para decidir si nuestro trabajo se ha de apoyar parcialmente en dichos elementos.

En el caso de una primera auditoría, la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa se efectúa íntegramente, dicha investigación se realiza mediante entrevistas personales con los funcionarios responsables de las funciones sujetas a investigación y revisando documentos importantes relacionados con dichas funciones.

La segunda fase de la planeación, es el estudio y evaluación del control interno, el cual se tratará más adelante.

Ultima fase de la planeación, el programa de trabajo es la representación física y la formalización de la planeación; se entiende por

programa de trabajo a la relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de éstos, a aplicar en el trabajo específico.

“El programa de trabajo se formula en papeles en los que generalmente se anotan los siguientes encabezados:

- a) Procedimiento: Para describirlos lo más clara y brevemente posible.
- b) Extensión: Que puede incluirse en la descripción del procedimiento.
- c) Oportunidad: Donde se aclara la época o fecha en que debe efectuarse el trabajo específico.
- d) Auditor: Donde se designa el responsable de resolver el punto en particular
- e) Tiempo estimado: Donde se anota el tiempo (horas) que se espera tome la ejecución
- f) Tiempo real: Para anotar el tiempo realmente empleado
- g) Variación: Para anotar las desviaciones de los tiempos reales respecto de los estimados y hacer las explicaciones pertinentes
- h) Observaciones: Para aclarar aspectos especiales en relación con el trabajo o la cuenta a revisar”.²²

²² Méndivil Escalante. Op.Cit.p.41

2.5.2 PROGRAMA DE AUDITORIA EXTERNA.

Cuando se practican auditorías a negocios en donde el trabajo puede ser desarrollado por un solo auditor, tal vez un programa formal no sea necesario. En estos casos, el trabajo realizado así como su alcance o extensión deben ser detallados en los papeles de trabajo. En las auditorías de empresas de mayor importancia, que constituyen la mayoría de los casos en donde el contador público ejerce su profesión, un programa de auditoría formal es de un gran valor. Es conveniente formular programas para uso y guía de los contadores públicos que practican auditorías en la inteligencia de que sirvan no sólo de guía y ayuda al contador encargado de la auditoría y a sus ayudantes, sino también como salvaguarda de que no se omitirá algún detalle importante del trabajo.

El programa de auditoría es: "Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a esto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer".²³

²³ Sánchez Alarcon. Op.Cit.p.18

El programa es el mecanismo de control más importante de una auditoría. Debe delinear todos los procedimientos que el auditor considere necesarios para expresar una opinión sobre los estados financieros del cliente. Algunos auditores usan programas previamente impresos para sus auditorías, mientras que otros opinan que el programa se debe ajustar específicamente a cada trabajo.

Un programa de auditoría debidamente formulado y utilizado sirve a los propósitos siguientes:

1. Aporta evidencia de la planificación apropiada del trabajo y hace posible un examen del alcance previsto de la auditoría. El programa da al socio, al gerente y a los demás miembros del grupo de auditoría la oportunidad de revisar el alcance propuesto antes de que se lleve a cabo el trabajo, cuando aún es tiempo de modificar los procedimientos de auditoría previstos.
2. Sirve de guía a los miembros menos experimentados del personal. En el programa están indicados los pasos específicos de auditoría que debe seguir cada uno de los miembros del personal.

3. Aporta evidencia del trabajo realizado. A medida que se va realizando cada etapa de la auditoría, la persona de que se trate firma o pone sus iniciales en un espacio junto a ese paso del programa, para indicar que se ha completado.

4. Es un medio para controlar el tiempo invertido en un trabajo. El programa de auditoría incluye por lo general el tiempo estimado que se necesitará para efectuar cada paso, y se deja un espacio en el cual se puede anotar el tiempo real. En esa forma, un miembro del personal sabe aproximadamente cuánto tiempo requerirá un cierto paso de auditoría y puede solicitar ayuda al encargado si parece que va a necesitarse mucho más o mucho menos tiempo.

5. Aporta evidencia de la consideración del control interno en relación con los procedimientos de auditoría previstos.

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

- A. Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan.
- B. Desde el punto de vista de su relación con un trabajo concreto.

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

1. Programas generales y
2. Programas detallados

Programas generales

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

Programas detallados

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

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

1. Programas estándar y
2. Programas específicos

Programas estándar

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

Programas específicos

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

Algunos autores señalan que los programas de auditoría son de dos tipos: predeterminados y progresivos. El programa predeterminado es una lista detallada de los procedimientos de auditoría que se prepara antes de su iniciación y cuyos procedimientos se intentan seguir lo más estrictamente posible a través de toda la revisión. El tipo de programa progresivo consiste en que partiendo de un proyecto general de las principales fases de la reinversión, se dejan los detalles del trabajo para llenarse a medida que éste avanza".²⁴

²⁴ Sánchez Alarcón. Op.Cit.p.19-20

2.5.3 PROGRAMAS DE AUDITORIA INTERNA

Sobra mencionar que igual que el auditor externo, para que el auditor interno formule adecuados programas de trabajo, debe conocer las características peculiares de la empresa, en una forma mucho más extensa y detallada.

El programa de auditoría interna se integra de proyectos de auditoría, encaminados a verificar el control interno general, a través de la revisión de las políticas contables establecidas, los procedimientos que rijan en particular a las actividades implicadas y las operaciones individuales para que el auditor interno se forme una opinión y esté en posibilidades de preparar su informe, dirigido a los diferentes niveles de administración, relacionados con el campo particular de actividades que haya cubierto su examen, cumpliendo así con el objetivo de la auditoría interna que es el proporcionar ayuda a la gerencia.

El Programa de Auditoría Interna tendrá las finalidades siguientes:

- a) Facilitar el cumplimiento ordenado de los procedimientos y evaluaciones de naturaleza análoga.
- b) Servir de guía con el propósito de evitar, en lo posible, que se incurra en omisiones o repeticiones.
- c) Ahorrar tiempo al auditor.

El programa, además, habrá de servir de estímulo a la imaginación del auditor interno con el fin de sugerirle, por analogía, otros procedimientos o evaluaciones que debieren efectuarse; además, dicho programa no habrá de ser aplicado con criterio inflexible. El auditor, por consiguiente, estará facultado para hacer uso del mismo con grado razonable de flexibilidad y en todo caso tendrá que justificar en su informe cualquier variación de importancia, de más o de menos, con que hubiere aplicado el programa.

Cualquiera que fuere dicho grado de flexibilidad, su aprobación o impugnación final, de conformidad con las circunstancias de cada caso, estará sujeta a la aprobación o no-aprobación del informe correspondiente.

Algunas características del programa son las siguientes:

1. Cualquier limitación del programa deberá ser suplida por la iniciativa privada del auditor.
2. Como instrumento de trabajo dinámico que ha de ser, el programa será susceptible de sufrir modificaciones ocasionales, de acuerdo con las necesidades.
3. El Programa tendrá que mantenerse actualizado y al ritmo de los cambios que se produjeren en las leyes, decretos, reglamentos, manuales, actas, circulares, y demás disposiciones que rigen el funcionamiento del organismo y que debieren servirle de base.

4. Si existiere alguna modificación del Programa deberá ser aprobada como sigue:
 - a. Por el Auditor General, si la modificación no implicare cambio fundamental en la proyección general del Programa.
 - b. Por el Presidente o el Consejo de Dirección, a juicio del primero, si la modificación implicare cambio sustancial en el Programa.
5. El Programa y cualquiera de sus posibles modificaciones serán, sin excepción, documentos confidenciales de la exclusiva propiedad de la Corporación.

Vista a la planeación y programación de auditoría en lo general, su importancia se apoya en el hecho de que es imprescindible para cualquier actividad que se tenga deseo de realizar con un término feliz y exitoso.

Es evidente que la planeación y programación de auditoría es necesaria puesto que representa la guía del auditor, que contribuye a llevarlo al éxito de su revisión, que a la vez es el fundamento sobre el cual basa su opinión, hablando del Contador Público Independiente y el éxito de su intervención por lo que respecta al Auditor Interno. Además, no se debe olvidar que la planeación es un requisito de calidad relativo a la ejecución del trabajo que debe desempeñar el auditor en forma obligatoria ya que se deriva de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría.

2.6 DIFERENCIAS Y SEMEJANZAS ENTRE LA AUDITORIA INTERNA Y AUDITORIA EXTERNA.

No obstante haber surgido cierta confusión respecto a las actividades que realizan la Auditoría Interna y a la Auditoría Externa, motivada por diversas características similares en algunos aspectos tales como:

- a. Su interés común en los registros contables
- b. El control interno
- c. En el uso de técnicas análogas de verificación y en el cumplimiento de normas de auditoría generalmente aceptadas.

En realidad las funciones de ambas se complementan de tal manera que es indispensable establecer una coordinación entre ellas. A continuación se destacan algunas de las principales diferencias y semejanzas entre la Auditoría Interna y la Auditoría Externa, respecto a determinados aspectos, como son:

- Objetivos
- Responsabilidad
- Campo de acción
- Independencia
- Tiempo de prestación de servicios
- Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

2.6.1 OBJETIVOS

El objetivo del Auditor Interno es principalmente el proporcionar ayuda a la administración, para evaluar y comprobar el correcto control y contabilidad de las operaciones con el objeto de expresar una opinión para efectos internos sobre los rubros o cuentas revisados; además, observando y sugiriendo mejoras a los sistemas de control interno y contabilidad.

El objetivo del Auditor Externo es principalmente el examen de los libros y registros de contabilidad y la emisión de su opinión formalmente expresada en un dictamen, el cual va dirigido a la empresa y puede ser usado por terceros y público en general.

2.6.2 RESPONSABILIDAD

El Auditor Interno es responsable de su trabajo ante su jefe inmediato superior, a quién él reportará y el cual ejerce sobre su persona dirección y control, como empleado que es de la empresa.

El Auditor Externo es responsable de su trabajo ante los accionistas, consejo de administración y público en general y sus servicios están dirigidos a los primeros, de acuerdo con lo establecido en un convenio formal entre el

profesionista y la empresa, en el cual se expresarán los servicios que serán prestados a la compañía y los honorarios que se recibirán a cambio.

El Auditor Interno tendrá la responsabilidad de velar por los intereses fundamentales de la corporación, con el mismo celo y diligencia que lo harían en su lugar los funcionarios de máxima jerarquía de la entidad; asimismo, es responsable de rendir una labor de la más alta calidad profesional y de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2.6.3 CAMPO DE ACCION

El trabajo del Auditor Externo comprende principalmente acontecimientos durante el período terminado en la fecha de los estados financieros que certifica, su interés se basa en la exactitud histórica de las operaciones ya sucedidas.

El Auditor Interno, en cambio, utiliza principalmente las operaciones basadas sólo como fundamento para la detección de nuevos casos similares y para presentar recomendaciones que ayudarán en operaciones futuras.

Es necesario que los usuarios de los estados financieros estén convencidos de la independencia de los auditores; la propia existencia de la profesión depende de esa confianza. Si los usuarios llegaran a sospechar una falta de independencia, los dictámenes que rinden los auditores externos no tendrían significado alguno para ellos y, por consiguiente, no serían necesarios sus servicios. Con el fin de que los usuarios tengan confianza en la existencia de actitud mental de independencia, los auditores externos deben cuidar y evitar relaciones y circunstancias que puedan provocar dudas sobre su independencia en quienes los observan.

La principal diferencia entre el Auditor Interno y el Auditor Externo es su posición que guardan frente a la entidad para la cual trabajan.

El Auditor externo es contratado, en su carácter de Contador Público Independiente y como tal lleva, inherente a su trabajo, una total independencia en cuanto a: actuación, administración y criterio no sólo como atribuciones, sino como obligaciones éticas y legales para desarrollar profesionalmente su trabajo.

El Auditor Interno, es empleado directo de la empresa y como tal está sujeto a la dirección y control de la gerencia (sus programas de trabajo, están sujetos a la aprobación de su jefe).

El auditor interno solo tiene la independencia de criterio, carece de la independencia económica y administrativa, ya que sus programas de trabajo como se dijo anteriormente tienen que estar aprobados por la gerencia.

El Contador Público Independiente tiene la obligación de emitir juicios imparciales en beneficio é interés de los propietarios y terceros ajenos al negocio, mientras que el Auditor Interno se limita a producirlos en beneficios de la unidad económica que aprovecha su labor.

2.6.5 TIEMPO DE PRESTACION DE SERVICIOS

La revisión del Auditor Externo es periódica, comúnmente anual, en tanto la del Auditor Interno es permanente.

La Auditoría Externa es desarrollada por Contadores Públicos Independientes, con el fin de asegurar a la gerencia y al Público en general, de la veracidad de los registros y compromisos de la compañía con terceras personas.

La Auditoría Interna es continua, es realizada por un departamento "Staff" de la compañía, el cual está integrado por personal encargado de practicar continuos chequeos del trabajo desarrollado por los demás departamentos de la empresa.

2.6.6 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

La auditoría debe ser un trabajo profesional porque su ejercicio requiere de gran destreza, que no puede medirse o juzgarse por los que confían en quien lo ejecuta. Este hecho hace que quien solicita sus servicios a un Contador Público, confíe en que va a desarrollarlo con calidad profesional aunque el mismo solicitante no puede juzgar de sí existe o no, calidad profesional en dicho trabajo.

A través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, la Contaduría Pública organizada consciente de la responsabilidad pública que implica el ejercicio de la profesión, afrontó el problema de la calidad profesional en el trabajo de auditoría y decidió establecer los requisitos mínimos de orden general, que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoría de calidad profesional. A estos principios básicos del trabajo de auditoría se les llaman "Normas de Auditoría" y, por su naturaleza, deben ser de aceptación general para toda la profesión.

Las normas de auditoría se clasifican en:

1. "Normas personales:
 - a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional
 - b) Cuidado y diligencia profesionales
 - c) Independencia mental

2. Normas de ejecución del trabajo:
 - a) Planeación y supervisión
 - b) Estudio y evaluación del control interno
 - c) Obtención de evidencia suficiente y competente

3. Normas de información:
 - a) Relación con los estados financieros y responsabilidad
 - b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados
 - c) Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad
 - d) Suficiencia de las declaraciones informativas
 - e) Salvedades
 - f) Negación de opinión"²⁶

²⁶ Mendivil Escalante. Op.Cit.p.24

Normas Personales

"Son comunes a todas las profesiones. En el ejercicio de una profesión el entrenamiento técnico es el medio indispensable para desarrollar la habilidad práctica necesaria y junto con el estudio y la investigación constantes se integran como fundamento de la capacidad profesional.

La actividad profesional como todas las actividades humanas está sujeta a apreciación personal y, por ende, al error. El hombre es falible y consciente de ello, el profesionista debe esforzarse por reducir a un mínimo ese grado de error mediante un trabajo acucioso, es decir, con cuidado y diligencia profesionales.

En relación con la independencia mental, dicha independencia es consecuencia de la calidad de juez o arbitro que cierto modo tiene la actividad del Auditor.

Normas de Ejecución del Trabajo

"Son resultantes de la segunda norma personal: Cuidado y diligencia profesionales, ya que aunque puede resultar difícil establecer los lineamientos para determinar cuándo se es cuidadoso y diligente, sí existen algunos aspectos que, si se cumplen, responden a esa obligación de cuidado y diligencia comentados.

En efecto, si se planea el trabajo a desarrollar se establece una situación que garantiza razonablemente la atención de los puntos más importantes así como la aplicación de los procedimientos mínimos para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes para nuestra opinión".²⁷

Al realizar la auditoría el Contador Público Independiente tiene que apoyarse en sus ayudantes para efectuar el trabajo de auditoría, por lo que trae como consecuencia una delegación de funciones, misma que no releva de la responsabilidad total, por tal motivo se hace necesaria la supervisión del trabajo de auditoría para de esta forma estar seguro de que el trabajo ejecutado por los ayudantes cumple su objetivo y proporciona información completa y adecuada.

El Auditor al formular el programa de trabajo debe establecer los procedimientos, su alcance y su oportunidad, pero esto depende en mucho del tipo de empresa y de sus particularidades operativas; ello hace necesario el estudio y evaluación del control interno existente para que, basado en el resultado obtenido, se determinen claramente dichos procedimientos, su alcance y su oportunidad.

²⁷ Mendivil Escalante. Op.Cit.p.25

El Auditor al obtener los resultados estos deben ser suficientes y competentes, es decir, que den la certeza moral de que los hechos que se está tratando de probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados y se refieren a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado.

Normas de Información

El Contador Público Independiente como consecuencia de su trabajo, emite una opinión en la que expresa el trabajo desarrollado y las conclusiones a que ha llegado. A esa opinión se le llama dictamen y por su importancia se ha establecido las normas que regulen su calidad.

Este grupo de normas relativas al dictamen no son aplicables al Auditor Interno ya que su trabajo termina en un "Reporte a la Gerencia a la cual dependa" y no en un dictamen al público en general como en el caso del Auditor Externo.

Por otro lado el desarrollo y evolución de la auditoría interna ha dado lugar al establecimiento de sus propias normas para el ejercicio de esta profesión denominadas "Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna", que a continuación se presentan:

1. *Independencia.* Los Auditores Internos deben ser independientes de las actividades que auditan.

- *Nivel Organizacional*
- *Objetividad*

2. *Conocimiento Técnico y Capacidad Profesional.* Las Auditorías Internas deberán realizarse con la capacidad y debido cuidado profesionales.

El Departamento de Auditoría Interna

- *Personal*
- *Conocimientos, experiencias y disciplinas*
- *Supervisión*

El Auditor Interno

- *Cumplimiento con las normas de conducta*
- *Conocimientos, experiencias y disciplinas*
- *Relaciones humanas y comunicación*
- *Desarrollo profesional continuo*

3. *Alcance del trabajo.* El alcance de la auditoría interna debe abarcar el examen y evaluación de la adecuación y efectividad del sistema de control interno de la organización y de la calidad en el cumplimiento de las responsabilidades asignadas.

- *Confiabilidad e integridad de la información*

- *Cumplimiento con políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos*
- *Salvaguarda de los activos*
- *Uso eficiente y económico de los recursos*
- *Cumplimiento de los objetivos y metas para operaciones y programas establecidos*

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

- *Planeación de la auditoría*
- *Examen y evaluación de la información*
- *Comunicación de resultados*
- *Seguimiento*

5. *Administración del Departamento de Auditoría Interna*

- *Propósito, autoridad y responsabilidad*
- *Planeación*
- *Políticas y procedimientos*
- *Administración y desarrollo del personal*
- *Audidores externos*
- *Control de calidad*

En las Normas de Auditoría Externa como Interna se establece que ambas auditorías deben realizarse con la capacidad y debido cuidado profesional por parte de los auditores, planear el trabajo de auditoría y supervisarlos para de esta forma estar seguro de que el trabajo efectuado cumple con lo establecido, determinar el alcance, procedimientos y el estudio y evaluación del control interno de la organización.

El Auditor Interno no puede tener la misma independencia mental que el Auditor Externo, ya que no cumple con los requisitos marcados por el Código de Ética Profesional.

Las diferencias y semejanzas que terminamos de enunciar, no son todas las existentes pero sí las principales y las que a nuestro juicio, dejan una visión clara de los puntos en donde las auditorías son comunes y en los que difieren totalmente, ayudándonos a comprender el marco de actuación de cada una de ellas.

2.7 RELACION EXISTENTE EN LOS PAPELES DE TRABAJO Y LOS INFORMES DE AUDITORIA INTERNA Y DICTAMEN DE AUDITORIA EXTERNA

Una vez efectuada la planeación de la auditoria y elaborados los programas de trabajo, el auditor procederá a realizar su examen en busca de elementos de juicio o evidencia comprobatoria, que sirvan de base para expresar su opinión.

Para que el auditor obtenga esa evidencia comprobatoria y deje constancia de su revisión y conclusiones, es necesario que formule papeles de trabajo que contengan lo antes expresado.

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 apoyó la opinión, en otras palabras, son evidencia de la calidad profesional del trabajo.

2.7.1 PAPELES DE TRABAJO

El nombre que reciben los documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidas en su examen y los resultados de las pruebas realizadas se denomina papeles de trabajo.

Otro concepto nos dice que: por papeles de trabajo se entenderá el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, 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. En dichos papeles del auditor descansan las bases de su opinión, es conveniente señalar que tales documentos son propiedad absoluta de este profesional condicionando su uso únicamente a los propósitos de su revisión y soporte de los resultados obtenidos; por lo que la información en ellos contenida debe quedar salvaguardada en términos de secreto profesional y responsabilidad moral hacia la entidad que se la confió.

Existen casos de excepción a la aseveración referida y estos son cuando se tiene que satisfacer la demanda de estos documentos por parte de alguna autoridad legalmente constituida.

2.7.1.1 IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La importancia de los papeles de trabajo radica en que por medio de ellos, el auditor demuestra que realizó su actividad de acuerdo con las técnicas y procedimientos de auditoría y de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, comprobando también sus conclusiones e informe.

Es imprescindible que el auditor planee y supervise adecuadamente dichos papeles, ya que en gran parte de ellos son elaborados por ayudantes, sería imposible que él personalmente ejecutará el examen en su totalidad. Consecuentemente lo asentado en dichos papeles o cédulas, es responsabilidad absoluta del auditor y como prueba de la calidad profesional de su trabajo, están los papeles de trabajo. Los papeles de trabajo, elemento final de las bases comunes para el ejercicio de cualquier tipo de auditoría revisten, probablemente, uno de los elementos más importantes a considerar por el auditor, toda vez que estos documentos:

- Constituyen la prueba del trabajo realizado por el auditor;

- Fundamentan la opinión o informe que emite el auditor
- Establecen una fuente de aclaraciones de información y son la única prueba que tiene el auditor con respecto a la solidez y calidad profesional de su trabajo;
- Forman el eslabón que une los registros, operaciones y administración de la entidad auditada con el dictamen o informe final del auditor;
- Proveen la evidencia de la naturaleza y extensión en la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría;
- Consignan los conocimientos del auditor respecto del área auditada;
- Reflejan hábitos de orden, limpieza, imaginación, visión e ingenio del auditor;
- Componen el medio más importante a través del cual se lleva a cabo el proceso de supervisión de la auditoría;
- Sirven para calificar la calidad de planeación de la auditoría y el avance entre tiempos estimados y tiempos reales de ejecución,
- Son una magnífica fuente de información para presentar, y soportar, recomendaciones o sugerencias al responsable de la unidad auditada;
- Constituyen una fuente básica de información para la conformación, preparación y soporte del dictamen o informes de la auditoría;
- Sirven para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría;

- Establecen un registro histórico permanente de la información examinada y de las técnicas, procedimientos y alcances de auditorías aplicados;
- Forman una útil guía y fuente de información para la planeación de auditorías subsecuentes.

Es fundamental que el auditor al preparar los papeles de trabajo determine los que sean de importancia y excluya los innecesarios. La calidad profesional del C.P. y su habilidad técnica para preparar los papeles de trabajo, lo harán distinguir como un profesional competente y capaz.

No se puede establecer reglas invariables para la formación de los papeles de trabajo, puesto que ello depende del criterio de cada auditor, sin embargo, consideramos que deben de sujetarse a ciertas reglas de carácter general y los cuales los clasificaremos de la siguiente manera:

- Distinguir entre lo importante y lo trivial, el auditor debe estudiar la consecuencia ó necesidad de cada prueba que pretenda realizar, es decir, establecer una diferencia entre asuntos importantes que han de incluir en su examen y partidas sin trascendencia que ha de omitir, a manera de efectuar un trabajo completo, pero ausente de datos superfluos.

- Cuidar la duplicidad de trabajo. En algunas ocasiones puede ocurrir que el auditor al aplicar determinado procedimiento, ya se encuentre ó conste en otros papeles de trabajo, por lo que debe estar alerta para evitar duplicar el trabajo, de no ser así, le representará invertir tiempo y esfuerzo innecesario.
- Su contenido debe ser explícito, utilizando redacciones claras y precisas, así como la letra legible.
- Utilizando claves o índices, las cuales tienen por objeto facilitar la rápida localización de los papeles de trabajo así como para cruzar cédulas que contengan datos y cifras que aparecen en ambas, lo cual sirve para combinar la prueba realizada o bien encontrar una anomalía.
- Uso de marcas de auditoría, su uso es de gran utilidad las cuales deben ser convencionales para cada auditor, que evitan largas explicaciones del trabajo realizado, dando a la vez, seguridad y confianza a los supervisores y encargados de auditoría. El significado de dichas marcas debe ser conocido por todo el cuerpo de auditores, es recomendable que se escriban a lápiz rojo con el fin de que resulten fácilmente a la vista de las personas que utilizan los papeles de trabajo.
- Archivo ordenado y custodia. Normalmente los papeles de trabajo terminados se van archivando conforme a la orden que sigue la balanza de comprobación de saldos que proporciona la compañía.

Durante el curso de la auditoría, como después de su terminación deben guardarse y conservarse meticulosamente, ya que representan el respaldo de la opinión del Contador Público.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y no un sustituto de los registros contables del cliente. El auditor debe adoptar procedimientos razonables para salvaguardar y conservar los papeles de trabajo durante un tiempo suficiente para satisfacer las necesidades de la firma o de sus miembros y cumplir con cualesquiera requisitos legales pertinentes relacionados con la conservación de registros.

Los papeles de trabajo incluyen programas de auditoría, balanzas de comprobación, programas generales, análisis, memorandos, cartas de confirmación, fluxogramas y descripciones. Pueden ser escritos a mano, a máquina o en forma de listados y programas de computadora.

Por lo general, el contenido de los papeles de trabajo no se pueden estandarizar; los papeles de trabajo deben ser legibles, completos, fáciles de entender. Aunque el contenido de los papeles de trabajo varía con el trabajo, la adopción de un enfoque estándar en cuanto a su formato ofrece varias ventajas: facilita la organización sistemática de los papeles de trabajo que se van a usar durante la auditoría, los hace de más fácil acceso para referencia o revisión y permite archivarlos ordenadamente para referencia futura. Así pues,

cada papel de trabajo debe tener encabezado y estar fechado, además de las iniciales de quien lo elabora en el momento de realizarse el trabajo. A continuación se muestran los elementos de los papeles de trabajo:

1. Encabezado

El encabezado debe contener lo siguiente:

- a) Nombre de la compañía.
- b) Índice o clave.
- c) Fecha en la cual se efectúa la auditoría.
- d) Area y concepto del trabajo a realizar.
- e) Fecha de iniciación y terminación.
- f) Iniciales de la persona que elaboró la cédula.
- g) Iniciales del supervisor.

2. Cuerpo de información

Contiene en sí el trabajo realizado, es el conjunto de datos, cifras, observaciones y conclusiones a que se llegó convirtiéndose en la parte esencial de los papeles.

3. Pie de cédula

En este ultimo elemento formal de los papeles de trabajo se tendrá:

- a) Fuente y origen de donde se obtuvieron los datos para realizar el examen.

- b) Significado de las marcas de auditoría, usadas en la cédula
- c) Su relación con la auditoría externa e interna.

La importancia, finalidades y reglas para la preparación de los papeles de trabajo son exactamente iguales para su desarrollo de una auditoría, ya sea externa ó interna, sin embargo, existe una diferencia que es en cuanto a la propiedad de los papeles de trabajo. Como se sabe la compañía es propietaria de los papeles de trabajo elaborados por el auditor interno, ya que los reunidos por este último, son de su propiedad puesto que presentan la evidencia que respalda su opinión.

El auditor externo es contratado, con el objeto de presentar su informe que contenga su razonabilidad de los estados financieros y por lo tanto el cliente lo que le va a interesar es el dictamen y en segundo término los papeles de trabajo en que se basó, para llegar a dicho informe.

Hemos considerado que el aspecto de mayor interés de los papeles de trabajo con relación a ambas auditorías es el que mucho de ellos son preparados por el cliente que solicita los servicios de auditor externo y la persona más indicada para ello es sin lugar a duda el auditor interno, lo cual redundará en una reducción del costo de la auditoría, ahorro de tiempo y simplificación en el trabajo de detalle.

Antes del inicio de la revisión, el auditor externo debe acordar con su cliente la coordinación que establecerán respecto a los papeles de trabajo preparados por éste último, por conducto del auditor interno, para estar en posibilidades de hacerlo, el auditor externo deberá anotar los encabezados de dichos papeles de trabajo y dar instrucciones de la información que se requerirá, aclarando mediante una marca que serán preparados por el cliente.

Es obvio que los diversos papeles de trabajo preparados por el cliente deberán ser revisados y verificados por el auditor externo para asegurarse de su confiabilidad.

2.7.2 DICTAMEN DE AUDITORIA EXTERNA

El principal interés de la empresa con respecto a la auditoría es conocer el producto final del trabajo al auditor, que es un informe, el cual para redactarlo se necesitan de tres elementos básicos que son:

- a) El estudio y evaluación del control interno
- b) Los programas de auditoría
- c) Los papeles de trabajo

El informe del auditor es la expresión de una opinión profesional o de la ausencia de ésta sobre los estados financieros de un cliente. Mientras que los

estados financieros en sí mismos son responsabilidad de la administración, el informe del auditor, al que con frecuencia se le denomina dictamen del auditor, es responsabilidad única del auditor. Por lo general el informe debe ser dirigido a la compañía bajo auditoría, a su consejo de administración, a sus accionistas o a una combinación de los tres.

Los informes deben ser redactados por los auditores con el mayor cuidado y consideración. El informe es el único aspecto del trabajo del auditor que ve el público, y es probable que por este informe se juzgue la competencia del contador público y del mismo derive su responsabilidad legal. Al rendir un dictamen en un informe de auditoría se dice que los auditores están realizando la función de dar confianza: están opinando sobre la corrección de los estados financieros. Esta función está respaldada por su reconocida pericia en contabilidad y auditoría así como por haber llevado a cabo una auditoría de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Holmes nos dice que: "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*".²⁸

²⁸ Holmes W.Arthur "Auditoría Principios y Procedimientos" TOMO I. Editorial UTHEA. 2da.edición. México 1987 p 7

El informe en su contenido dependerá, por supuesto, de las instrucciones recibidas del cliente, y en consecuencia contendrán una descripción, tan amplia como las circunstancias lo ameriten, del alcance y resultados de la investigación realizada. En otros casos y esto es lo típico en el examen de estados financieros el informe que rinde el Contador Público Independiente se reduce a declarar que practicó la revisión de los estados financieros (que incluyen principalmente al balance y el estado de resultados), que le fue encomendada y agrega su opinión profesional acerca del grado razonable de exactitud con que dichos estados expresan la situación financiera de la empresa.

El informe de auditoría es en esencia lo que distingue a la profesión de Contador Público Independiente como tal.

El informe del auditor externo puede adquirir una diversidad de formas, dependiendo de la finalidad y alcance del trabajo, es decir, que su opinión la puede expresar, por medio de un informe corto conocido también como dictamen, o un informe largo.

Informe corto o dictamen

Una vez que el auditor externo llevó a cabo sus pruebas y se formó un juicio, el resultado de su trabajo será la expresión de una opinión profesional.

El dictamen es, pues, la opinión del Contador Público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.

A continuación presentamos los dos modelos de dictámenes que consideramos de más importancia, que son:

1. Modelo de dictamen estándar
2. Modelo de dictamen nuevo (corto)

MODELO DE DICTAMEN ESTANDAR

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

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Compañía X, S.A., al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior"²⁹

²⁹ Mendivil Escalante. O.p.Cit.159

El anterior es un modelo de dictamen limpio, es decir, cuando el trabajo se efectúa sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la responsabilidad de las cifras examinadas. En este dictamen se destacan los dos párrafos que lo forman: al primero se le llama párrafo del alcance o identificación porque en él se identifican claramente los estados financieros a que se refiere y se señala el alcance del trabajo efectuado; al segundo se le llama párrafo de la opinión porque en él queda expresada la opinión profesional respecto de tales estados financieros.

En el dictamen el auditor expresa tres afirmaciones básicas las cuales enunciamos a continuación:

1. Haber examinado los estados financieros básicos (estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera), a la fecha y por el periodo que en el mismo dictamen se inicia y de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (requisitos mínimos de calidad relativos a su personalidad, a la naturaleza de su trabajo y a los resultados del mismo), los que fundamentan la determinación de las pruebas sobre los registros contables y demás procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias, estas pruebas y procedimientos proporcionan los elementos de juicio necesarios para sustanciar el tipo de opinión a emitirse sobre los estados financieros.

2. Que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera a una fecha determinada y los resultados de operación y cambios en la situación financiera por el periodo que se indica de acuerdo con los principios de contabilidad, los que constituyen los postulados básicos en la formulación y presentación de los estados financieros.
3. Que los principios de contabilidad se aplicaron sobre bases consistentes en relación con el año anterior. Esta aseveración es importante en virtud de la necesidad de comparación de los estados financieros.

Una vez hechas estas afirmaciones sólo falta la firma del C.P. responsable de la auditoría. El auditor al examinar determinado período de una empresa tiene la obligación de revisar operaciones subsecuentes para ver si no existen partidas que modifiquen sustancialmente los estados financieros y en caso de que suceda, hacerlo notar en el dictamen, por lo dicho anteriormente se acostumbra poner en el dictamen la fecha del último día en que el auditor o sus ayudantes estuvieron en las oficinas del cliente. El análisis anteriormente realizado corresponde a un dictamen limpio, es decir, que todo se encontró razonablemente bien.

Sin embargo, existen ocasiones en que no todo es correcto, cuando sucede algo incorrecto se emite un dictamen tomando en consideración el

grado en que son afectados los estados financieros; además, cuando la empresa enfrenta incertidumbres (contingencias) sobre la solución de problemas importantes, que puedan afectar favorablemente o desfavorablemente su patrimonio, el auditor deberá hacer la salvedad correspondiente.

Por lo anterior podemos concluir que la salvedad es una excepción parcial o total a algunas de las afirmaciones principales del dictamen tradicional del Contador Público, que afectan su opinión o por la presencia de incertidumbres o contingencias importantes que confronte la empresa.

En términos generales, las salvedades pueden clasificarse como sigue:

Salvedades a la opinión:

- a) Por limitaciones al alcance, que afecten los resultados del trabajo
- b) Existencia de faltas en la aplicación de los principios de contabilidad
- c) Los cambios en la aplicación de dichos principios (inconsistencia).
- d) Las incertidumbres sobre la solución de problemas importantes a favor o contra la entidad. (contingencias)

Se puede decir que la salvedad es una "mancha" en los estados financieros y dependiendo de su tamaño afecta directamente la opinión o dictamen del Contador Público.

Cuando las salvedades, siendo importantes, no afecten los estados financieros tomados en su conjunto, el Contador Público debe manifestarlas claramente, produciéndose un dictamen con salvedades. El Contador Público puede asumir las siguientes posturas en caso de que las salvedades sean importantes de tal manera que afecten el todo de los estados financieros:

a) Emitir una opinión negativa

La opinión negativa es la certeza de que los estados financieros examinados no presentan la situación financiera, porque los resultados obtenidos son en ese sentido. La opinión negativa no es la incapacidad de opinar sino el convencimiento de que lo revisado no está correcto.

b) Abstenerse de opinar (Abstención de opinión)

La abstención es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado. Es decir que el trabajo efectuado y/o los resultados obtenidos no proporcionan elementos de juicio suficiente y competente para emitir una opinión y en ese caso se produce la abstención o negación de opinión.

Dictamen nuevo sobre estados financieros

Según por la recomendación hecha por parte de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dicho dictamen debe utilizarse preferentemente a fin de que llegue a ser de uso general. Este nuevo dictamen fue propuesto con el deseo de excluir del mismo todo tecnicismo que pueda hacerlo obscuro, para poder expresarlo de una manera más sencilla y de fácil acceso al usuario mismo, no importando si es o no es Contador Público.

MODELO DE DICTAMEN NUEVO (CORTO)

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____ al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".³⁰

³⁰ *Mendivil Escalante. Op Cit.p.164*

Informe largo

La expresión de la opinión llamada dictamen, en ocasiones puede ser manifestada más ampliamente, abundando con comentarios sobre los renglones y cambios más importantes de los estados financieros; a esta presentación de la opinión se le conoce como informe largo.

Dicho informe es un dictamen que contiene comentarios sobre los renglones más importantes de los estados financieros respecto de su contenido, las variaciones que mostraron en relación con ejercicios anteriores, sus proyecciones al futuro o cualquier otro aspecto interesante de las cuentas, el control interno, las operaciones o la administración.

La presentación del informe largo va a variar de persona a persona. A continuación se presenta un esquema de contenido de un informe largo que responde al contenido actual y que ofrece cierto orden que facilita su lectura y comprensión:

1. Debe contener un índice de contenido, este va a facilitar la localización rápida de la información que se requiera.
2. Introducción e identificación de los estados financieros a que se refiere.
3. Resumen de las variaciones y comentarios más importantes del ejercicio. (Hechos sobresalientes)

4. Variaciones en los resultados

- a) Estado comparativo de los grupos más importantes
- b) Comentarios (causa y significado) a las variaciones más significativas
- c) Comentarios a la relación que guardan entre sí los elementos del estado de resultados y variación mostrada en relación con el ejercicio anterior
- d) En su caso, relación de las cifras respecto de las de otras empresas semejantes y significación
- e) Tendencias. Estudio y comentarios

5. Variaciones en el balance general (situación financiera)

- a) Estado de origen y aplicación de recursos – Interpretación
- b) Comparativo de las cifras del balance por conceptos más importantes
- c) *Comentarios a las variaciones más importantes. Significado y tendencia*
- d) Contenido y características de los grupos más importantes (índices de rotación de las cuentas por cobrar, de los inventarios, método de costeo, cuentas por cobrar y pagar más importantes, garantías, plazos, composición del capital, etcétera).

6. Opinión; aplicación de principios de contabilidad y consistencia en la aplicación de dichos principios.

7. Anexos. Al final del informe se acostumbra incluir las cifras estadísticas y los estados más importantes para facilitar su lectura y la consulta rápida de éstos (balance, estado de resultados, de modificaciones al capital contable, al activo fijo, etcétera).

El informe largo de auditoría normalmente se emite para su uso interno de la empresa. Lógicamente que al detalle y extensión del informe largo variará según acuerde con el cliente.

2.7.3 INFORMES DE AUDITORIA INTERNA

La finalidad última de toda auditoría interna ha de ser informar al consejo de dirección, a las autoridades superiores y a los jefes de división sobre cualesquiera aspectos. En consideración a que el informe ha de representar el producto final del trabajo del auditor, será de gran importancia que éste dedique la mayor atención tanto al fondo como a la forma de todo documento de esta índole que hubiere de llevar su firma. Una adecuada planeación y programación de la labor desarrollada por la auditoría interna, así como un conjunto de papeles de trabajo debidamente preparados, darán como consecuencia un buen informe.

El informe de auditoría interna consiste en comunicar a la gerencia de la empresa las desviaciones y anomalías detectadas por el auditor interno, respecto al control interno, planes, políticas establecidas y procedimientos, así como cuales son las sugerencias y recomendaciones necesarias para corregir las anomalías encontradas a efecto de que la gerencia tome las medidas correctivas y la acción indispensable, para llevar a cabo oportunamente dichas correcciones.

La responsabilidad de un informe de auditoría interna en ningún caso habrá de ser compartida. La preparación de todo informe, por consiguiente, será responsabilidad de un solo auditor.

En caso de que la auditoría interna, eventualmente, se lleve a cabo por más de un auditor, sólo firmará uno el informe y asumirá la responsabilidad general del trabajo. En la eventualidad prevista en la línea anterior, el auditor designado tendrá que revisar los papeles de trabajo que no prepare personalmente, con objeto de cerciorarse de su absoluta veracidad y exactitud.

Los informes de auditoría interna generalmente son tratados por escrito, pero en ocasiones se utilizan informes verbales para tratar asuntos importantes y urgentes. Los informes escritos no tienen una forma especialmente determinada e invariable de redacción, ya que dependerá de

las condiciones y tema sobre el cual se trate, sin embargo, deben reunir las siguientes características:

1. Veracidad en las afirmaciones que sean comprobables
2. Contener aspectos importantes y de interés para la gerencia
3. Evitar la monotonía
4. Eliminar detalles innecesarios
5. Claros y fáciles de seguir
6. Brevedad, sin que sean incompletos
7. Incluir frases y párrafos cortos
8. Oportunidad en su emisión
9. No ofender a las personas que laboran en el área que se examinó
10. Evitar referirse a personas en particular
11. Justos é imparciales

Es aconsejable que las anomalías y deficiencias localizadas por el auditor interno, sean discutidas en un plano amigable, ya que su función es constructiva, con los jefes y empleados responsables del trabajo del departamento ó área que se examinó, antes de que el informe sea redactado y emitido.

Lo anterior tiene, además, la ventaja de que el auditor puede aclarar dudas y malas interpretaciones que lo hayan hecho llegar a una conclusión equivocada, si no conoce hechos y circunstancias que únicamente mediante dicha discusión con el personal puede mostrarlo.

La importancia de los informes de auditoría interna estriban:

1. Con ello se juzga el trabajo del auditor interno.
2. Constituyen el único respaldo con que basan y apoyan las decisiones tomadas.
3. Además de ir dirigidos a un funcionario en especial, se emiten copias ó incluyen a todas aquellas personas a quienes interesa, es decir, desde ejecutivos hasta jefes del departamento donde se realiza la auditoría.
4. Representa una ayuda para el auditor externo, sobre todo cuando se relacionan aspectos que son de interés para él, reduciendo el costo de la auditoría externa y facilitando su trabajo.

Los informes tanto de auditoría externa como interna deben ser claros, no deben incluir frases rebuscadas y evitar hasta donde sea posible utilizar un lenguaje demasiado técnico-contable, en este tipo de documentos debe ponerse especial cuidado en las faltas de ortografía y errores gramaticales.

2.8 IMPORTANCIA DE LA COORDINACION DE LABORES ENTRE LA AUDITORIA EXTERNA Y AUDITORIA INTERNA

El hecho de que la organización recibe los principales servicios de auditoría por dos diferentes fuentes –auditoría interna y auditoría externa- provoca la expectativa normal de que debe existir una interrelación entre ambas para establecer así la base de una deseable y cordial coordinación. Aun cuando un servicio de auditoría proviene de un Contador Público Independiente y el otro del departamento de Auditoría Interna de la organización, ambos esfuerzos de auditoría requieren de los mismos registros y personal de la organización. Esto provoca la inevitable posibilidad de duplicación de esfuerzos o la excesiva demanda de requerimientos al personal de la organización. Por lo anterior, existe la gran opción de integrar ambos esfuerzos de auditoría de la manera más práctica y efectiva posible con el ánimo de servir a las grandes metas y objetivos de la organización; para tal efecto, se necesita conocer más acerca de los objetivos primarios de cada grupo y como alcanzarán esos objetivos, la forma en que directa o indirectamente se involucran cada uno en los objetivos del otro y, también, sus intereses comunes, que habrán de ser aprovechados para justificar una coordinación productiva.

La coordinación de labores de la auditoría externa con la auditoría interna se hace a fin de:

- a) Reducir al mínimo cualquier posible duplicación de trabajo.
- b) Aprovechar al máximo el conocimiento especializado de las operaciones de la Corporación que han de tener los auditores internos.
- c) Realizar un trabajo conjunto en la verificación del activo fijo y en la toma de inventarios físicos.
- d) Intercambiar informes, observaciones, notas y papeles de trabajo.

“El propósito de dicha coordinación es asegurar, a la auditoría interna y externa, una adecuada cobertura de auditoría minimizando el riesgo de duplicación de esfuerzos”.³⁰

Para tener una mejor comprensión de la situación actual de la coordinación de esfuerzos de auditoría interna y auditoría externa se tiene que considerar sus antecedentes.

Anteriormente el departamento de auditoría estaba íntimamente ligado al trabajo del auditor externo y, como consecuencia de ello, el auditor externo al ver que crecía la magnitud de sus responsabilidades y el costo de sus

³⁰ Brink y Witt. Op.Cit.p 714

servicios, recomendó a sus clientes que crearan departamentos de auditoría interna. En tales circunstancias, las actividades de auditoría interna tendieron a ser vistas como una parte que soportaba directamente los objetivos de auditoría externa; además, que los departamentos de auditoría estaban conformados en su mayoría por auditores externos. Lo que trajo como consecuencia una coordinación poco efectiva, posteriormente la auditoría interna puso gran énfasis al servicio de la administración y dicha auditoría al no tener como sola fuente de preocupación la orientación hacia los estados financieros, provocó que se debilitará su relación con los auditores externos y por ende los esfuerzos de coordinación.

La atmósfera de esta situación fue cambiando ya que muchas empresas fueron reforzando su sistema de control interno, esta situación provocó que se retomará nuevamente el rumbo de coordinar los esfuerzos de los auditores internos y los auditores externos. Aun cuando ambos grupos tiene objetivos primarios completamente diferentes, guardan también importantes intereses comunes. Es importante hacer mención en que para que exista un efectivo esfuerzo de coordinación entre los auditores internos y los externos este debe empezar con la comprensión de los intereses primarios y secundarios de cada tipo de auditor. Esta comprensión hará posible la identificación de intereses comunes, los cuales, en su oportunidad, generarán la clase de esfuerzos de coordinación que soportarán las necesidades de ambos grupos.

Intereses Primarios del Auditor Interno: La función independiente de evaluación establecida dentro de una organización se le conoce como Auditoría Interna, la cual debe examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la propia organización; su objetivo es el de asistir a los miembros de la organización del desempeño efectivo de sus responsabilidades. Así el auditor interno logra sus objetivos al revisar y evaluar el sistema de control interno; ya que por este medio buscará proteger a la organización en áreas tales como confiabilidad e integridad de la información, cumplimiento de políticas, planes procedimientos, leyes y reglamentos, y la salvaguardia de activos. Al mismo tiempo buscará asistir a la organización en el logro de un mejor y productivo aprovechamiento de sus recursos. Estos grandes intereses están ligados al sistema de control interno, ya que están contruidos sobre aquella porción de control relativa al registro de transacciones y preparación de estados financieros.

Intereses Primarios del Auditor Externo: El Auditor Externo tiene un interés primario, este se centra en la solidez profesional de su opinión independiente. Los estados financieros de una organización provienen directamente de procesos y registros contables y reflejan los resultados de las operaciones de la organización que los generó. De nueva cuenta se está entrando al sistema de control interno contable previamente identificado, de primordial interés para el auditor interno. Así aun los auditores internos y los

auditores externos puedan tener diferentes niveles en sus misiones primas, ambos tienen como segundo interés común la adecuación del sistema de control interno contable para la organización. Es ese interés común el que proveerá la principal razón para un efectivo esfuerzo de coordinación entre ambos grupos de auditores.

2.8.1 COORDINACION EN EL ESTUDIO DE CONTROL INTERNO

“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”.³¹

“El control interno tiene cuatro objetivos básicos que son:

- La protección de los activos de la empresa.
- La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- La promoción de la eficiencia en la operación del negocio.
- Lograr que en la ejecución de las operaciones se cumplan las políticas establecidas por los administradores de la empresa.”³²

³¹ Bacon A. Op.Cit p.5

³² Echenique José Antonio. “Auditoría en Informática”. Editorial McGraw Hill. 1ª.Edición. México 1990.p.5

El auditor externo debe aprovechar las ventajas que ofrecen aquellas empresas que cuentan con un departamento de auditoría interna y auxiliarse hasta donde sea posible de ella, para agilizar la revisión de los estados financieros y como una ayuda importante para el abatimiento de sus costos.

Para lograr lo anterior debe implantar junto con el auditor interno una coordinación de labores que traerá consigo una serie de beneficios que repercutirán en el trabajo a realizar por ambos auditores.

Dentro de la coordinación en el estudio de control interno, el primer paso consiste en *normar el criterio a seguir en la revisión de los estados financieros y dentro de lo anterior el uso de un mismo manual de procedimientos de control interno es de mucha importancia. La auditoría interna, como lo hemos mencionado anteriormente, tiene como objetivo principal proporcionar elementos de juicio a la dirección para hacer más efectivas sus operaciones y para salvaguardar los bienes con que cuenta la empresa, sobre la base de un estudio exhaustivo del control interno.*

Por su parte, la auditoría de estados financieros ó externa, tiene la obligación de estudiar el control interno porque así lo señalan las normas de auditoría generalmente aceptadas, de las *relativas al trabajo y se estudia con*

el objeto de poder determinar la extensión y alcance de las pruebas. Los dos auditores externo e interno deben estudiar el control interno.

Todo el trabajo que desarrollen juntos acerca del control interno ayudará a ambos a cumplir con una parte de su trabajo y tendrán la seguridad de que lo han hecho correctamente y con menor posibilidad de error.

2.8.2 COORDINACION EN LA PLANEACION Y EJECUCION DEL TRABAJO

Uno de los principales objetivos de coordinar el trabajo de auditoría es el poder reducir al mínimo una posible duplicidad de trabajo.

Para tener una buena coordinación deben cumplirse ciertas condiciones ó requisitos que son:

- a) El auditor debe revisar los papeles de trabajo e informes del auditor interno que vaya a utilizar.
- b) La dirección de la empresa debe estar en la mejor disposición y permitir al auditor interno proporcionar al auditor externo toda la información que necesite.
- c) La auditoría interna debe conocer todos los procedimientos y políticas de la empresa, además, debe tener la mayor

independencia posible, que le permita reportar cualquier anomalía a la dirección sin temor a sufrir represalias de los jefes departamentales.

Una vez cumplidas las condiciones anteriores se planeará el trabajo coordinado que incluye entre aspectos los siguiente:

- a) Trabajar conjuntamente en la toma de los inventarios físicos y en la verificación física del activo fijo.
- b) Se deben poner de acuerdo en cuanto a la circularización, es decir, a la fecha en que cada auditor solicitará de sus clientes y proveedores la confirmación de sus saldos en ocasiones, el auditor interno, será el encargado de aclarar los saldos inconformes, por lo que auditoría externa le proporcionará una copia de las inconformidades recibidas.
- c) Debe existir conformidad respecto a la fecha en que los auditores trabajarán en cada uno de los departamentos para no interferirse al estar los dos en un mismo departamento en una fecha determinada.
- d) Intercambiar todos los documentos que se necesiten como informes, papeles de trabajo, observaciones y notas, además de opiniones verbales y comentarios que se formulen entre ambos auditores.

2.8.3 COORDINACION EN LOS PAPELES DE TRABAJO

El trabajo de auditoría se representa mediante los papeles de trabajo llamados comúnmente cédulas, para poder coordinarse en los papeles de trabajo es necesario que se pongan de acuerdo en cuanto a las reglas para su elaboración, con el fin de que ambos auditores comprendan el significado y el contenido de las cédulas.

Los puntos importantes que deben tomar en cuenta para la elaboración de los papeles de trabajo son los siguientes:

- a) *Se debe hacer una descripción completa de la clase de cédula de que se trata, para ayudar a reconocerla de inmediato a la persona que la necesite, para su revisión ó para hacer algún comentario al auditor interno.*
- b) Identificar perfectamente la fuente de información para facilitar rápidamente su localización en caso de alguna duda o revisión. Incluir también el nombre y jerarquía de aquellas personas entrevistadas para la elaboración de las cédulas, para recurrir a ellas en caso necesario, se debe escribir brevemente la documentación comprobatoria revisada y los registros y libros consultados.
- c) En la auditoría, ya sea externa o interna es común usar una serie de marcas y símbolos para identificar determinados procedimientos de auditoría de carácter repetitivo, el uso de las marcas evita dar

explicaciones continuas sobre lo mismo. Si dichas marcas ó símbolos son diseñados conjuntamente por los auditores obtendrán una mayor coordinación en los papeles de trabajo.

Cada uno de los auditores planeará la forma de cómo elaborar sus papeles de trabajo, tomando en consideración los puntos anteriores, sin embargo, el auditor externo tiene la posibilidad de basarse en cédulas del auditor interno revisadas selectivamente por él, con lo que ahorrará tiempo.

Entre las cédulas que elabora el auditor interno y que contienen trabajos que le son útiles al auditor externo se encuentran las siguientes:

- a) En el activo fijo, las adiciones y bajas que se efectuaron en el ejercicio, así como los movimientos que tuvieron las reservas para depreciación y amortización.
- b) Realizar un examen de partidas representativas de algunas cuentas como son: reservas complementarias de activo, cargos diferidos, y en ocasiones algunas cuentas de resultados que contengan operaciones eventuales ó extraordinarias.
- c) Examen de análisis de las fluctuaciones importantes contenidas en los gastos de venta y administración.

Un comentario que resulta importante hacer notar, es que ninguno de los auditores depende, ni está a las ordenes del otro. Ambos, para que su trabajo resulte más satisfactorio y tengan un desarrollo profesional más amplio, tienen la obligación de escuchar siempre cualquier comentario ó crítica constructiva y después de analizarla perfectamente decidirse por la que él personalmente crea que es más conveniente.

La coordinación entre ambas auditorías persigue como único fin, aprovechar al máximo el conocimiento que tienen los auditores, uno acerca de la empresa y el otro la experiencia de trabajar en diversas compañías, para obtener un resultado lo más satisfactorio posible y que redunde en beneficio de todos.

2.9 LA COMPUTADORA COMO HERRAMIENTA DE TRABAJO

En la actualidad es casi imposible no estar relacionado con la nueva tecnología, la informática, y las computadoras. En nuestro trabajo de investigación pudimos constatar que al realizar un trabajo de auditoría externa o interna y para coordinar estas, es ventajoso utilizar las *computadoras como herramienta de trabajo, aunque también existen procedimientos manuales.*

Los procedimientos de auditoría con informática varían de acuerdo con la filosofía y técnica de cada departamento de auditoría en particular. Sin embargo, existen ciertas técnicas y/o procedimientos que son compatibles en la mayoría de los ambientes de informática. Estas técnicas caen en dos categorías: *métodos manuales* y *métodos asistidos por computadora*.

En general, el auditor debe utilizar la computadora en la ejecución de la auditoría, ya que esta herramienta permitirá ampliar la cobertura del examen, reduciendo el tiempo/costo de las pruebas y procedimientos de muestreo, que de otra manera tendrían que efectuarse manualmente.

Una computadora puede ser empleada por el auditor en:

- Verificación de las cifras totales y cálculos para comprobar la exactitud de los informes de salida.
- Pruebas de los registros de los archivos para verificar la consistencia lógica, la validación de condiciones y la razonabilidad de los montos de las operaciones.
- Clasificación de datos y análisis de la ejecución de procedimientos.
- Selección de datos mediante técnicas de muestreo y confirmaciones.

- Llevar acabo en forma independiente una simulación del proceso de transacciones para verificar la conexión y consistencia de los programas de computadora.

Para llevar a cabo la auditoría el auditor interno puede emplear la computadora para:

- Utilización de paquetes de auditoría, por ejemplo, paquetes provenientes del fabricante de equipos, firmas de contadores públicos o compañías de software.
- Supervisar la elaboración de programas que permitan el desarrollo de la auditoría interna.
- Utilización de programas de auditoría desarrollados por proveedores de equipo y básicamente verifican la eficiencia en el empleo del computador o miden la eficiencia de los programas, su operación o ambas cosas.

Todos los programas o paquetes empleados en la auditoría deben permanecer bajo estricto control del departamento de auditoría. Por esto, toda la documentación, material de pruebas, listados fuente, programas fuente y objeto, además de los cambios que se les hagan, serán responsabilidad del auditor.

Los programas desarrollados con objeto de hacer auditoría deben estar cuidadosamente documentados para definir sus propósitos y objetivos y asegurar una ejecución continua.

CAPITULO III

INVESTIGACION DEL EJEMPLO REPRESENTATIVO

3.1 DESARROLLO DEL EJEMPLO REPRESENTATIVO.

Dentro del presente capítulo, se presentará en lugar de un caso práctico, un ejemplo representativo el cual constará de una relación de la información que requieren los Auditores Externos al realizar una Auditoría.

Dicho ejemplo constará de información relacionada con una revisión del control interno a la estructura administrativa, y que ésta a su vez comprenderá tres puntos:

- Organización y Responsabilidades Gerenciales
- Contabilidad e Información Financiera y
- Auditoría Interna

El ejemplo representativo, nos mostrará la información que necesitan los auditores externos al efectuar una auditoría para que ésta se lleve a cabo con un mayor grado de calidad.

3.2 RELACION DE LA INFORMACION QUE REQUIEREN LOS AUDITORES EXTERNOS

1. Copia de las instrucciones para el cierre enviadas por la casa matriz.
2. Resumen del trabajo de auditoría interna.
3. Balanza de comprobación y estados financieros a la fecha más reciente de nuestra visita preliminar y a la fecha de cierre.
4. Detalle de los fondos fijos de caja.
5. Conciliaciones de todas las cuentas bancarias a la fecha más reciente.
6. Cédula de traspasos entre bancos y/o compañías afiliadas por 15 días anteriores o posteriores a la fecha de cierre.
7. Relaciones de clientes y documentos por cobrar, mostrando vencimiento y/o antigüedad de saldos.
8. Relaciones de deudores diversos, funcionarios y empleados y otras cuentas por cobrar.
9. Análisis de las cuentas y documentos por cobrar a clientes cuya recuperación se considere dudosa; explicar causa en forma individual.
10. Análisis del movimiento de la estimación para cuentas de cobro dudoso.
11. Determinación del universo de facturas y notas de crédito expedidas en el periodo.

12. Lista comparativa de saldos principales clientes a la fecha de nuestra circularización y al cierre.
13. Cédula que muestre en forma comparativa con el año anterior la rotación de las cuentas por cobrar, así como explicaciones de variaciones.
14. Explicación de las variaciones en costo estándar.
15. Cédula que muestre los márgenes de utilidad bruta por meses y por líneas principales de producto.
16. Relaciones de los inventarios físicos.
17. Cédula que muestre la determinación del ajuste resultante del inventario físico.
18. Relación de los inventarios que se consideren obsoletos o de lento movimiento.
19. Lista de las principales adiciones de activo fijo como sigue:
- | | |
|----------------------|--------------------|
| Maquinaria y equipo | \$ _____ y mayores |
| Muebles y enceres | \$ _____ y mayores |
| Equipo de transporte | \$ _____ y mayores |
20. Lista de las bajas del activo fijo superiores a \$ _____
21. Cálculo global de la depreciación anual de cada una de las cuentas de activo fijo.
22. Cédula de los movimientos de las cuentas de activo fijo (saldo inicial, altas, bajas, saldo final).
23. Tiras de sumadoras de los auxiliares individuales de todas las cuentas de activo fijo y su amarre con el saldo de mayor.
24. Análisis de pagos anticipados.
25. Determinación del universo de los cheques o cuentas por pagar expedidos en el periodo.
26. Análisis del movimiento de todas las reservas o estimaciones de pasivo.

27. Relaciones individuales de documentos por pagar, proveedores, cuentas por pagar, acreedores diversos, gastos acumulados y otros pasivos.
28. Conciliaciones de las cuentas con compañías afiliadas y con la casa matriz.
29. Cálculo de la provisión para ISR Y PTU.
30. Análisis del movimiento de las estimaciones para ISR Y PTU.
31. Integración por partidas por ISR Y PTU diferidos.
32. *Relación de los gastos comparativos con el año anterior: gastos de producción, administración, ventas, etc.*
33. Lista de los pagos fiscales y conciliación de las bases declaradas con lo cargado por conceptos de ISIM, IMSS, ISPT, 1% e Infonavit.
34. Lista de impuestos retenidos (regalías, intereses, asistencia técnica)
35. Conciliación de los ingresos declarados para ISIM y los declarados para ISR.
36. Estudio actuarial de las primas de antigüedad.
37. Detalle de otros ingresos.
38. Número de empleados y obreros que tiene la compañía.

3.3 REVISIÓN DEL CONTROL INTERNO

ESTRUCTURA ADMINISTRATIVA

3.3.1 Organización y Responsabilidades Gerenciales

1. Obtenga para el archivo permanente:
 - Gráfica de organización en vigor.
 - Nombres, puesto y sueldos de todos los funcionarios, jefes de departamento y personal clave.
2. Asegúrese de que el organigrama proporciona una adecuada separación de funciones.
3. Investigue la situación que guardan las variaciones de los funcionarios y empleados en puesto clave.
4. Revise la información recibida de los funcionarios en respuesta a la política de conflictos de intereses y juzgue:
 - Efectividad del procedimiento seguido.
 - Manejo de los casos de conflictos que se hayan encontrado.
5. Mediante pláticas obtenga informes sobre las actividades externas de los funcionarios clave para detectar posibles conflictos de intereses.
6. Discuta con el gerente de auditoría las deficiencias importantes que usted observe en la ejecución de las funciones de los empleados, y en particular de los empleados del departamento de contabilidad.
7. Examine la documentación de la compañía relativa al programa de capacitación y adiestramiento de personal y su presentación ante las autoridades del trabajo.
8. Si no se ha presentado, investigue este asunto con la gerencia y determine el efecto de posibles sanciones.

3.3.2 Contabilidad e Información Financiera

9. Obtenga un ejemplar del catalogo de cuentas y del manual de contabilidad y manténganlos en su poder para consultas específicas durante la auditoría.
10. Juzgue el contenido del manual en términos generales y anote las posibilidades de mejora.
11. Obtenga los últimos informes mensuales proporcionados a la gerencia (reténgalos hasta que los haya revisado el gerente de auditoría) y evalúelos desde el punto de vista de:
 - Su utilidad como herramienta para la administración de la empresa
 - Efectividad en señalar variaciones respecto al periodo anterior y/o presupuestos y la suficiencia de las explicaciones escritas.
 - Posible repercusión de esas variaciones en nuestro trabajo de auditoría.
12. Obtenga explicación de las principales variaciones observadas y por los cuales no haya explicaciones escritas en los informes a la gerencia.
13. Asegúrese de que se lleven los libros y registros de contabilidad que señalan las disposiciones legales, y se mantengan al corriente.
14. Revise por un periodo los procedimientos seguidos para la preparación, aprobación y registro de las pólizas de diario.
15. Compruebe lo apropiado de la redacción y la documentación que ampare los movimientos asentados en las pólizas.

3.3.3 Auditoría Interna

16. Revise el programa general de trabajo de los auditores internos, sus papeles de trabajo e informes expedidos y asegúrese de que el programa aprobado ha cumplido.

17. Juzgue los resultados de la revisión y concluya sobre:

- Efectividad del trabajo realizado
- Forma en que su trabajo puede reducir el alcance de nuestra revisión
- Anote los planes de coordinación acordados con auditoría interna y el funcionario de quien ésta función depende.

Concluya sobre el resultado del trabajo efectuado.

CAPITULO IV

CONCLUSIONES Y BIBLIOGRAFIA

4.1 CONCLUSIONES

A lo largo de esta *investigación* se demostró la importancia que tiene la interrelación de la auditoría interna y externa y el apoyo mutuo que se ejerce como trabajo profesional, de alta calidad y de responsabilidad ante terceros.

La oportuna, adecuada y confiable integración de los trabajos de auditoría interna con la externa, y viceversa, quedó escrita en esta investigación, como resultado de reducir al mínimo la duplicidad de esfuerzos, procedimientos, estudios cualitativos y cuantitativos, así como las

evaluaciones a los distintos rubros contables, transformando está relación en un beneficio económico y profesional al disminuir tiempo, recursos humanos y materiales.

Al investigar y estudiar cada una de las labores que desarrollan la auditoría interna y externa, se logró el objetivo principal de esta investigación de estudiar como se coordinan entre sí la planeación y programación del trabajo de auditoría, y obtener así los papeles de trabajo e informes de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. En este trabajo de investigación se marcaron las semejanzas y diferencias que existen entre la auditoría interna y externa, los informes que ambas emiten en lo particular, y la importancia de la organización de los papeles de trabajo, para un óptimo desarrollo profesional.

Es importante señalar, como parte de las conclusiones de esta investigación los siguientes puntos que se desarrollaron a lo largo de su contenido y que forman la esencia del mismo.

1. La auditoría es la comprobación metódica de las transacciones registradas en los libros de contabilidad con el propósito de dictaminar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa a una fecha determinada, así como el análisis

de los mecanismos de control adaptados para su seguridad y funcionamiento.

2. La auditoría externa es la actividad privativa del Contador Público y ésta tiene como principal objetivo proporcionar al propio auditor los suficientes elementos de juicio para poder fundamentar en forma profesional y objetiva su dictamen.
3. La auditoría interna, tiene un fin, el de vigilar el buen control interno y procedimientos de las entidades económicas en donde actúan.
4. Tanto la auditoría externa como la auditoría interna deberán llevar a cabo una adecuada planeación y programación del trabajo a desarrollar con la finalidad de evitar trabajo innecesario y lograr hacer de la auditoría un trabajo completo.
5. Ambas, deben dejar asentado en papeles de trabajo ó cédulas la evidencia comprobatoria que les servirá de base para respaldar su opinión, comentarios y recomendaciones.
6. Las principales diferencias entre la auditoría interna y externa son los referentes a sus objetivos, responsabilidades, campo de acción y principalmente a su independencia dentro de la empresa.

7. El resultado final de todo trabajo de auditoría, es la emisión de un dictamen o informe y para que el auditor externo así como el interno, puedan elaborarlo, es necesario que haya evaluado el control interno de la empresa, además, de la preparación adecuada de programas y papeles de trabajo.
8. El informe y dictamen que presentan el auditor interno y externo respectivamente a la dirección, sirven recíprocamente a los mismo auditores, para mejorar su trabajo y hacerlo más eficientemente en beneficio de la dirección.
9. Dentro de la coordinación del estudio del control interno es necesario para obtener un mejor resultado que ambos auditores usen para tal efecto, un mismo manual de procedimientos.
10. La coordinación en la planeación y ejecución del trabajo traerá como consecuencia un ahorro de tiempo, una reducción del costo de la auditoría, una reducción en la duplicación de esfuerzos, y una mayor confiabilidad en los informes, observaciones y conclusiones a que lleguen ambos auditores.
11. La coordinación entre ambas auditorías persigue dos fines: reducir al mínimo cualquier posible duplicación de trabajo y aprovechar al

máximo el conocimiento que tienen los auditores, uno acerca de las operaciones de la empresa que han de tener los auditores internos y el otro aprovechar la experiencia del auditor externo de trabajar en diversas compañías para obtener un resultado lo más satisfactorio posible y que redunde en beneficio de todos.

12. La utilización de la computadora en el trabajo de auditoría interna y externa permite ampliar la cobertura de exámenes a los distintos rubros contables, fiscales y administrativos de la empresa. Las ventajas que presentan esta tecnología son mucho más ventajosas que otras herramientas de trabajo utilizadas anteriormente, sin que los procedimientos manuales queden descartados.

13. Los aspectos que comprenden la coordinación de la auditoría externa con la interna son que ambos auditores: requieren de los mismos registros y personal de la organización, realizan la verificación del activo fijo, intercambian informes, observaciones, notas y papeles de trabajo, usan un mismo manual de procedimientos del control interno, revisan y evalúan el sistema del control interno, acuerdan fechas para trabajar y no interferirse en un mismo departamento, pactan reglas para la elaboración de los papeles de trabajo y diseñan las marcas de auditoría para dichos papeles.

4.2 BIBLIOGRAFIA

BACON, CHARLES A; "Manual de Auditoría Interna"; Ed. Limusa; 3ª. Edición, México, 1991.

BRINK VICTOR Z. Y WITT HERBERT; "Auditoría Interna Moderna"; Ed. Ecasa; 4ª. Edición; México, 1991.

COOK W.J. Y WINKLE M.G; "Auditoría"; Ed. McGraw Hill; 3ª. Edición; México, 1987.

DEFLIESE y varios; "Auditoría Montgomery"; Ed. Limusa; 2ª. Edición; México, 1991.

ECHENIQUE JOSE ANTONIO; "Auditoría en Informática"; Ed. Mc Graw Hill; 1ª. Edición; México, 1990.

HOLMES ARTHUR W; "Auditoría Principios y Procedimientos"; Ed. Uthea; 2ª.edición; México 1987.

LOZANO NIEVA JORGE; "Auditoría Interna"; Ed. Ecasa; 2ª. Edición, Undécima Reimpresión; México, 1993.

MENDIVIL ESCALANTE VICTOR MANUEL; "Elementos de Auditoría"; Ed. Ecafsa; 4ª. Edición, Vigésima Reimpresión, México 1997.

OSORIO SANCHEZ ISRAEL; "Auditoría"; Ed. Ecasa 4ª. Edición; México; 1985.

PANIAGUA VICTOR Y ESPINOSA FERNANDO; "Auditoría Integral"; Fondo Editorial Facultad de Contaduría y Administración. UNAM; 1ª. Edición; México, 1987.

RODRIGUEZ VALENCIA JOAQUIN; "Sinopsis de Auditoría Administrativa"; Ed. Trillas; 7ª. Edición, México, 1995.

RUIZ DE VELASCO LUIS Y PRIETO ALEJANDRO; "Auditoría Práctica"; Ed. Banca y Comercio; 10ª. Edición; México, 1990.

SANCHEZ ALARCON FRANCISCO JAVIER; "Programas de Auditoría"; Ed. Ecasa; 4ª. Edición; México, 1991.

SANTILLANA GONZALEZ JUAN RAMON; "Auditoría I"; Ed. Ecafsa; 2ª. Edición; 1ª. Reimpresión; México, 1996.

SANTILLANA GONZALEZ JUAN RAMON; "Conoce las Auditorías"; Ed. Ecasa; 5ª. Edición; México; 1990.

SUAREZ SUAREZ ANDRES S; "La Moderna Auditoría"; Ed. McGraw Hill; 1ª. Edición, México, 1992.

TAYLOR DONALD H. Y GLEZEN WILLIAM G; "Auditoría"; Ed. LIMUSA; 1ª. Edición; México; 1985.

BOLETIN C; Comisión y Normas de Procedimientos de Auditoría; Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA; Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Diccionario Enciclopédico LAROUSE; Tomo I; Ed. LAROUSE.

Diccionario Enciclopédico LAROUSE; Tomo II; Ed. LAROUSE.

Diccionario de Contabilidad; Ed. Siglo Nuevo.