

CONTENIDO

1. INTRODUCCION

2. PROPÓSITO

3. AUDITORIA

3.1 CONCEPTO

3.2 DEFINICIONES DE AUDITORIA

3.3 CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL

3.4 NIC (NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD)

3.4.1 HISTORIA

3.4.2 ELABORACIÓN DE LAS NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD

3.4.3 LAS NIC EN LA UNIÓN EUROPEA

3.4.4 NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD (NIC)

3.4.5 INTERPRETACIONES DEL COMITÉ PERMANENTE DE INTERPRETACIÓN

3.4.6 NIIF (NORMAS INTERNACIONALES DE INFORMACIÓN FINANCIERAS)

3.4.6.1 OBJETIVOS DE LAS NIIF

3.4.6.2 NORMAS EMITIDAS POR EL CONSEJO DE NORMAS INTERNACIONALES DE CONTABILIDAD IASB (INTERNATIONAL ACCOUNTING STANDARDS BOARD)

3.4.6.2 LAS NIIF Y LOS ESTADOS FINANCIEROS

3.4.7 DNA (DECLARACIÓN DE NORMAS DE AUDITORÍA)

3.4.7.1 DNA 01: PAPELES DE TRABAJO

3.4.7.2 DNA 02: SOLICITUD DE INFORMACIÓN AL ABOGADO DEL CLIENTE

3.4.7.3 DNA 03: MANIFESTACIONES DE LA GERENCIA

3.4.7.4 DNA 04: EL INFORME DE CONTROL INTERNO

3.4.7.5 DNA 05: EFECTO DE LA FUNCIÓN DE AUDITORIA INTERNA EN EL ALCANCE DEL EXAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE

3.4.7.6 DNA 06: PLANIFICACIÓN Y SUPERVISIÓN

3.4.7.7 DNA 07: TRANSACCIONES ENTRE PARTES RELACIONADAS

3.4.7.8 DNA 08: COMUNICACIÓN ENTRE EL AUDITOR PREDECESOR Y EL SUCESOR

3.4.7.9 DNA 09: PROCEDIMIENTOS ANALÍTICOS DE REVISIÓN

3.4.7.10 DNA 10: EVIDENCIA COMPROBATORIA

3.4.7.11 DNA 11: EL DICTAMEN DEL CONTADOR PÚBLICO INDEPENDIENTE SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS

3.4.7.12 DNA 12: CONTROL DE CALIDAD EN EL EJERCICIO PROFESIONAL

3.4.7.13 DNA 13: EL EXAMEN DE LA INFORMACIÓN
FINANCIERA PROSPECTIVA

4. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

- 4.1 CONCEPTO
- 4.2 CLASIFICACIÓN
- 4.3 NORMAS PERSONALES
- 4.4 NORMAS DE EJECUCIÓN DE TRABAJO
- 4.5 NORMAS DE INFORMACIÓN

5. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

- 5.1 CONCEPTO
- 5.2 CLASIFICACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORIA
 - 5.2.1 ESTUDIO GENERAL
 - 5.2.2 ANÁLISIS
 - 5.2.3 INSPECCIÓN
 - 5.2.4 CONFIRMACIÓN
 - 5.2.5 INVESTIGACIÓN
 - 5.2.6 DECLARACIONES Y CERTIFICACIONES
 - 5.2.7 OBSERVACIÓN
 - 5.2.8 CÁLCULO
- 5.3 CLASIFICACIÓN DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
 - 5.3.1 EXTENSIÓN O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS
 - 5.3.2 OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS

6. PAPELES DE TRABAJO

- 6.1 CONCEPTO
- 6.2 OBJETIVOS DE IMPORTANCIA
- 6.3 ELEMENTOS Y CARACTERÍSTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO
 - 6.3.1 ELEMENTOS
 - 6.3.2 CARACTERÍSTICAS
- 6.4 PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO
- 6.5 MARCAS E ÍNDICES
 - 6.5.1 MARCAS DEL TRABAJO REALIZADO
 - 6.5.2 ÍNDICES
- 6.6 PRUEBAS SELECTIVAS
- 6.7 IMPORTANCIA
- 6.8 CLASIFICACIÓN
- 6.9 CONTENIDO MÍNIMO DE LOS PAPELES
- 6.10 CONTENIDO ARCHIVO PERMANENTE

7. MUESTREO

- 7.1 MUESTREO POR ATRIBUTOS
- 7.2 MUESTREO POR VARIABLES
- 7.3 MUESTREO ESTADÍSTICO EN LOS INFORMES ACUMULABLES

8. INFORME DE AUDITORIA

- 8.1 ELEMENTOS BÁSICOS DEL INFORME DE AUDITORÍA
 - 8.1.1 EL TÍTULO O IDENTIFICACIÓN

- 8.1.2 A QUIÉN SE DIRIGE Y QUIÉNES LO ENCARGARON
- 8.1.3 EL PÁRRAFO DE ALCANCE
- 8.1.4 EL PÁRRAFO DE OPINIÓN
- 8.1.5 EL PÁRRAFO (O PÁRRAFOS) DE ÉNFASIS
- 8.1.6 EL PÁRRAFO (O PÁRRAFOS) DE SALVEDADES
- 8.1.7 EL PÁRRAFO SOBRE EL INFORME DE GESTIÓN
- 8.1.8 LA FIRMA DEL INFORME POR EL AUDITOR
- 8.1.9 EL NOMBRE, DIRECCIÓN Y DATOS REGISTRALES DEL AUDITOR
- 8.1.10 LA FECHA DEL INFORME
- 8.1.11 EL PÁRRAFO LEGAL O COMPARATIVO
- 8.2 OBJETIVOS, CARACTERÍSTICAS Y AFIRMACIONES QUE CONTIENE EL INFORME DE AUDITORÍA
- 8.3 TIPOS DE OPINIÓN
 - 8.3.1 OPINIÓN FAVORABLE
 - 8.3.2 OPINIÓN CON SALVEDADES
 - 8.3.2.1 LIMITACIONES AL ALCANCE
 - 8.3.2.2 INCERTIDUMBRES
 - 8.3.2.3 ERRORES
 - 8.3.3 OPINIÓN DESFAVORABLE (NEGATIVA O ADVERSA)
 - 8.3.4 OPINIÓN DENEGADA (ABSTENCIÓN DE OPINIÓN)

9. CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

10. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

- 10.1 CONCEPTO
- 10.2 CLASIFICACIÓN DE LA AUDITORÍA CONTABLE O DE ESTADOS FINANCIEROS.
- 10.3 FINES Y UTILIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS
- 10.4 UTILIZACIÓN DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

11. CONTROL INTERNO

- 11.1 ANTECEDENTES Y ORIGEN
- 11.2 CONCEPTO
- 11.3 ESTRUCTURA
- 11.4 OBJETIVOS
- 11.5 EL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- 11.6 TÉCNICAS A APLICARSE EN LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA
 - 11.6.1 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DE LA ORGANIZACIÓN:
 - 11.6.2 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DE SISTEMAS Y PROCEDIMIENTOS
 - 11.6.3 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DE FLUJOGRAMAS
 - 11.6.4 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO
 - 11.6.4.1 DIVISIÓN DEL CONTROL INTERNO
 - 11.6.4.2 MÉTODOS PARA LA ELABORACIÓN DEL CONTROL INTERNO

- 11.6.4.2.1 MÉTODO DESCRIPTIVO
- 11.6.4.2.2 MÉTODO GRÁFICO
- 11.6.4.2.3 MÉTODO DE CUESTIONARIOS
- 11.6.4.3 DETECCIÓN DE FUNCIONES INCOMPATIBLES
- 11.6.4.4 ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS DE TRANSACCIONES
- 11.6.5 ANÁLISIS FACTORIAL

12. CIERRE DE AUDITORIA

- 12.1 INTEGRACIÓN DE ANEXOS
 - 12.1.1 REVISIÓN DE EVENTOS POSTERIORES
 - 12.1.2 EL AUDITOR DEBE OBTENER EVIDENCIA SUFICIENTE RESPECTO DE
 - 12.1.3 CARTA DE REPRESENTACIÓN DEL CLIENTE
 - 12.1.4 REVISIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO
 - 12.1.5 CARTA DE LA ADMINISTRACIÓN
 - 12.1.6 EL DESCUBRIMIENTO DE PROCEDIMIENTOS OMITIDOS
- 12.2 OBSERVACIONES
- 12.3 SUGERENCIAS
- 12.4 CORRECTIVAS
- 12.5 INFORME AL SOCIO
- 12.6 PREVENTIVAS
- 12.7 FINALIDAD DE LA AUDITORIA

13. REVISIÓN DE AUDITORIA POR SISTEMAS ELECTRÓNICOS DE DATOS

- 13.1 GENERALIDADES
 - 13.1.1 PROCESAMIENTO ELECTRÓNICO DE DATOS
 - 13.1.2 DISTINCIÓN ENTRE LOS CONTROLES GENERALES Y CONTROLES DE APLICACIÓN E INDIQUE LA CATEGORÍA QUE SEA DETERMINADA EN SU EFECTO
 - 13.1.3 APLICACIONES PRIMARIAS DE LA SEPARACIÓN DE FUNCIONES DENTRO DE UN DEPARTAMENTO PED
 - 13.1.4 PROPÓSITO Y NATURALEZA DE LOS CONTROLES DE ACCESO:
 - 13.1.5 ACTIVIDADES INVOLUCRADAS EN LA FUNCIÓN DE CONTROL, Y EL GRUPO QUE REALIZARÍA ESTA FUNCIÓN
 - 13.1.6 OBJETIVO DE CADA UNO DE LOS TIPOS DE CONTROLES DE APLICACIÓN
 - 13.1.7 APLICABILIDAD AL PED DE LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS
 - 13.1.8 CONOCIMIENTOS ESPECÍFICOS ACERCA DE UNA ESTRUCTURA DE CONTROL DEL PED DEBERÁ ADQUIRIR EL AUDITOR PARA OBTENER UNA ADECUADA COMPRENSIÓN DEL MISMO
 - 13.1.9 LA SIMULACIÓN PARALELA
- 13.2 EVALUACIONES DEL CONTROL INTERNO
 - 13.2.1 ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO DENTRO DE UN SISTEMA PED

- 13.2.2 FALLA EN LA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO DE UN SISTEMA PED
- 13.2.3 PRUEBAS DE CONTROL DE PED
- 13.2.4 PROCESAMIENTOS GENERALES DE CONTROL
- 13.2.5 PROCEDIMIENTOS DE CONTROLES DE CONTROL
- 13.2.6 FUNCIONES DEL ORGANIGRAMA DEL DEPARTAMENTO DEL PED
- 13.2.7 CONTROLES GENERALES QUE DEBEN EXISTIR DENTRO DE UNA ESTRUCTURA DE CONTROL INTERNO PED
- 13.3 PAQUETERÍA
 - 13.3.1 OBJETIVO DE LOS CONTROLES DE PROCESAMIENTO
 - 13.3.2 PROCEDIMIENTOS QUE DEBEN EXISTIR PARA QUE SE ASEGURE QUE LOS DATOS DE ENTRADA SEAN LOS CORRECTOS
 - 13.3.3 PROCEDIMIENTOS QUE PUEDEN ASEGURAR QUE TODOS LOS DATOS SE PROCESARON Y FUERON ADECUADAMENTE PROCESADOS
 - 13.3.4 PROCEDIMIENTOS QUE DEBEN ASEGURAR QUE LOS DATOS DE SALIDA O RESULTADOS SON EXACTOS Y APROPIADOS

14. AUDITORIA DE SISTEMAS

- 14.1 AUDITORIA INTERNA Y AUDITORIA EXTERNA
- 14.2 ALCANCE DE LA AUDITORIA INFORMÁTICA
- 14.3 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORIA INFORMÁTICA
- 14.4 SÍNTOMAS DE NECESIDAD DE UNA AUDITORIA INFORMÁTICA
- 14.5 TIPOS Y CLASES DE AUDITORIAS
- 14.6 OBJETIVO FUNDAMENTAL DE LA AUDITORIA INFORMÁTICA
- 14.7 REVISIÓN DE CONTROLES DE LA GESTIÓN INFORMÁTICA
- 14.8 AUDITORIA INFORMÁTICA DE EXPLOTACIÓN
- 14.9 AUDITORIA INFORMÁTICA DE COMUNICACIONES Y REDES
- 14.10 HERRAMIENTAS Y TÉCNICAS PARA LA AUDITORIA INFORMÁTICA
 - 14.10.1 CUESTIONARIOS
 - 14.10.2 ENTREVISTAS
 - 14.10.3 CHECKLIST
 - 14.10.4 TRAZAS Y/O HUELLAS
 - 14.10.5 LOG
 - 14.10.6 SOFTWARE DE INTERROGACIÓN
- 14.11. METODOLOGÍA DE TRABAJO DE AUDITORIA INFORMÁTICA
- 14.12. PERFILES PROFESIONALES DE LOS AUDITORES INFORMÁTICOS
- 14.13 MODELO CONCEPTUAL DE LA EXPOSICIÓN DEL INFORME FINAL
 - 14.13.1 FLUJO DEL HECHO O DEBILIDAD
 - 14.13.2 CARTA DE INTRODUCCIÓN O PRESENTACIÓN DEL INFORME FINAL
- 14.14 DEFINICIÓN DE LA METODOLOGÍA CRMR
 - 14.14.1 SUPUESTOS DE APLICACIÓN

- 14.14.2 AREAS DE APLICACIÓN
- 14.14.3 OBJETIVOS
- 14.14.4 SE ESTABLECEN TRES CLASES
- 14.15 INFORMACIÓN NECESARIA PARA LA EVALUACIÓN DEL CRMR
 - 14.15.1 INFORMACIÓN NECESARIA PARA LA REALIZACIÓN DEL CRMR

15. AUDITORIA ADMINISTRATIVA

- 15.1 ANTECEDENTES HISTÓRICOS
- 15.2 ANÁLISIS DE LOS ANTECEDENTES HISTÓRICOS
- 15.3 DEFINICIONES
- 15.4 NECESIDADES DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA
- 15.5 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA
- 15.6 PROPÓSITOS E IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA
- 15.7 MARCO GENERAL Y PRINCIPIOS BÁSICOS DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA
- 15.8 RELACIÓN ENTRE EL CONTROL Y AUDITORIA
- 15.9 REALIZACIÓN DE UNA AUDITORIA ADMINISTRATIVA
 - 15.9.1 CONSIDERACIONES PRELIMINARES
- 15.10 CONDUCCIÓN DE LA AUDITORIA
 - 15.10.1 ENTREVISTAS
 - 15.10.2 CUESTIONARIO DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA
 - 15.10.3 CONCLUSIÓN DE LA AUDITORIA
- 15.11 LA IMPLANTACIÓN DE LAS RECOMENDACIONES
- 15.12 ENFOQUE
- 15.13 RELACIÓN DE LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA CON OTRAS CIENCIAS
 - 15.13.1 ADMINISTRACIÓN ESTRATÉGICA
- 15.14 DESARROLLO ORGANIZACIONAL
- 15.15 SISTEMAS DE CALIDAD TOTAL
- 15.16 AUDITORIA DE CALIDAD TOTAL
- 15.17 MÉTODOS DE AUDITORIA
 - 15.17.1 MÉTODO DE WILLIAM P. LEONARD
 - 15.17.1.1 PROGRAMA DE LA AUDITORIA
 - 15.17.1.2 RECOLECCIÓN DE LOS DATOS
 - 15.17.1.3 ANÁLISIS, INTERPRETACIÓN Y SÍNTESIS
 - 15.17.1.4 PRESENTACIÓN DEL INFORME Y SUS DISCUSIÓN
 - 15.17.2 MÉTODO DEL INSTITUTO AMERICANO DE ADMINISTRACIÓN
 - 15.17.2.1 PROGRAMA DE AUDITORIA
 - 15.17.3 MÉTODO DE LA AUDITORIA DEL CONTROL DE CALIDAD TOTAL
 - 15.17.3.1 TIPOS DE AUDITORIA DE CALIDAD
 - 15.17.3.2 PREMIO DEMING
- 15.18 DIAGRAMA DE FLUJO

16. AUDITORIA INTERNA

- 16.1 CONCEPTO DE AUDITORIA INTERNA
- 16.2 OBJETIVOS Y FUNCIONES
- 16.3 DIFERENCIA ENTRE AUDITORIA INTERNA Y AUDITORIA EXTERNA
- 16.4 TIPOS DE AUDITORIA INTERNA
- 16.5 AUDITORIA INTERNA COMO HERRAMIENTA DE DIRECCIÓN
- 16.6 AUDITORIA INTERNA EN LA EMPRESA
- 16.7 ESTRATEGIA DEL DEPARTAMENTO, OBJETIVOS Y RESPONSABILIDADES
- 16.8 LOS AUDITORES INTERNOS Y DE GESTIÓN. CARACTERÍSTICAS Y REQUISITOS PERSONALES Y PROFESIONALES

17. AUDITORIA OPERATIVA

- 17.1 ESQUEMA BÁSICO DE LA AUDITORIA OPERATIVA
 - 17.1.1 INTRODUCCIÓN
 - 17.1.2 PROPÓSITO DEL BOLETÍN
 - 17.1.3 CONCEPTO DE AUDITORIA OPERATIVA
 - 17.1.4 OBJETIVO DE LA AUDITORIA OPERATIVA
- 17.2 ALCANCE
- 17.3 APLICACIÓN DE LA AUDITORIA OPERACIONAL
- 17.4 LA AUDITORIA INTERNA Y LA AUDITORIA OPERACIONAL
- 17.5 LA AUDITORIA EXTERNA Y LA AUDITORIA OPERACIONAL
- 17.6 LA AUDITORIA ADMINISTRATIVA Y LA AUDITORIA OPERACIONAL
- 17.7 METODOLOGÍA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL
 - 17.7.1 INTRODUCCIÓN
 - 17.7.2 PROPÓSITO
 - 17.7.2.1 DIRECTRICES DE ACTUACIÓN
 - 17.7.2.2 OPERACIONES
 - 17.7.2.3 METODOLOGÍA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL
 - 17.7.2.4 INFORME

18. AUDITORIA FINANCIERA

- 18.1 OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- 18.2 RESPONSABILIDADES
- 18.3 DICTAMEN
 - 18.3.1 ESTADO DE SITUACIÓN FINANCIERA O BALANCE GENERAL
 - 18.3.2 ESTADO DE RESULTADOS
 - 18.3.3 ESTADO DE VARIACIONES EN EL CAPITAL CONTABLE
 - 18.3.4 ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACIÓN FINANCIERA
- 18.4 CARACTERÍSTICAS DE LA INFORMACIÓN FINANCIERA
- 18.5 EL PROCESO DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

19. AUDITORIA FISCAL

- 19.1 CONCEPTO DE AUDITORIA FISCAL
- 19.2 PARTICULARIDADES DEL ÁREA FISCAL
- 19.3 CARACTERÍSTICAS DE LA AUDITORIA FISCAL

19.4 CLASSIFICACIÓN DE AUDITORIA FISCAL

19.4.1 AUDITORIA FISCAL INTERNA

19.4.2 AUDITORÍA FISCAL EXTERNA PRIVADA

19.5 OBJETIVOS DE LA AUDITORIA FISCAL

19.6 NORMAS DE AUDITORIA REFERENTE A LA FISCALIDAD

20. CONCLUSIONES

21. BIBLIOGRAFIA

1. INTRODUCCIÓN

El presente trabajo establece la definición de Auditoría, sus objetivos, sus implicaciones con el código de ética profesional, enumeraremos también las normas internacionales de información financieras (NIIF), antes normas internacionales de contabilidad (NIC), podremos conocer las normas y procedimientos de auditoría, haremos énfasis en los papeles de trabajo, su importancia, sus marcas, y todo lo relacionado con este tema, por otro lado trataremos el tema del muestreo, no podemos dejar por fuera el informe de auditoría pieza fundamental en la culminación del trabajo. Clasificaremos los diferentes tipos de auditoría y las describiremos para un mejor aprendizaje de cada una, trataremos también el tema del control interno, pieza fundamental en el proceso de auditoría, además de esto daremos un repaso al cierre de auditoría, veremos los cuidados que debemos tener para hacer una auditoría de sistemas, así como la auditoría administrativa, auditoría interna, auditoría operativa, auditoría financiera y auditoría fiscal, proporcionando al lector una herramienta completa con todo lo relacionado con la auditoría.

2. PROPÓSITO

El propósito fundamental del presente trabajo es hacer énfasis en lo referente al tema de la auditoría, el cual es de gran importancia debido a los cambios en la economía mundial, viniendo a cubrir la necesidad de información financiera real, evitando al máximo cometer errores en los registros contables, pudiendo con el presente trabajo aplicar todos los fundamentos de las diferentes clases de auditoría, poniendo en práctica de igual manera los cuestionarios de control interno y sus reglas, así como también pudiendo estar preparado para cualquier evento que se nos presente antes, durante y después de elaborada la auditoría.

3. AUDITORIA

3.1 Concepto

El concepto de auditoria ha evolucionado en cuatro fases:

Primera fase: A principios de la revolución industrial, no hay grandes transacciones, la misión del auditor era buscar si se había cometido fraude en ese negocio, estos negocios eran pequeños.

Segunda fase: Las empresas son más grandes, se comienza a separar el capital y la propiedad del negocio, es decir, la Administración. El auditor sin dejar de hacer lo que realizaba en la primera fase, tiene una nueva actividad que es la de verificar, certificar, la información de esos administradores que le pasan a través de la cuenta de resultados, sea veraz.

Tercera fase: Aparecen nuevas tecnologías, ordenadores, etc. Las transacciones a lo largo del año son bastante voluminoso. Esto hace que el revisar el Auditor las cuentas, el sistema de control interno de la empresa tanto si funciona como sino, este coja un maestro en base a eso trabaje.

Cuarta fase: El auditor ha de indicar, aparte de lo anterior, un informe, pidiendo a la empresa si ésta está o no de acuerdo de cómo se ha realizado este informe.

3.2 Definiciones de Auditoria

Es la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia. Aplicada la empresa es el examen del estado financiero de una empresa realizada por personal cualificado e independiente, de acuerdo con normas de contabilidad, con el fin de esperar una opinión con que tales estados contables muestran lo acontecido en el negocio. Requisito fundamental es la independencia.

El auditor no le dice a la empresa como tiene que preparar la contabilidad, ésta ha de ser totalmente independiente, la llevanza de la contabilidad es competencia de la administración o de los gestores.

La auditoria es la revisión de cuentas es el estudio especializado de los documentos que soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los responsables de la empresa durante un periodo determinado.

El informe de Auditoria les interesa entre otros a hacienda, puesto que el informe involucra el cumplimiento de las obligaciones fiscales. A los bancos, entidades de crédito, a los proveedores, acreedores, a terceros involucrados en la actividad de la empresa.

A los trabajadores, a través de los sindicatos ver si ésta realiza las cuentas correctamente. A la Autoridad Pública, en la que se puede obtener información correcta para elaborar variables macroeconómicas.

3.3 Código de Ética Profesional

Un rasgo distintivo de los profesionistas es su aceptación de su responsabilidad al asumirla ante el público. Por lo tanto todas las verdaderas profesiones consideraron esencial la promulgación de códigos de ética y el establecimiento de los medios necesarios para garantizar su observancia.

La conducta que los Contadores Públicos deben procurar observar esta expresada en cinco conceptos generales, presentados como principios de ética profesional:

- Independencia, Integridad y Objetividad.
- Normas generales y técnicas.
- Responsabilidad ante los clientes.
- Responsabilidad ante los colegas.
- Otras responsabilidades y prácticas.

Independencia, integridad y objetividad

El contador publico debe conservar su integridad y su objetividad y, cuando este entregado al ejercicio de su profesión, ser independiente de aquellos a quienes sirve.

Normas generales y técnicas

El contador publico debe observar las normas generales y técnicas de la profesión y tratar de mejorar constantemente su competencia y la calidad de sus servicios.

Responsabilidad ante los clientes

El contador publico debe ser imparcial y franco con sus clientes y atenderlos lo mejor posible, cuidando sus intereses de manera profesional y de acuerdo con las responsabilidades que asume ante el publico.

Responsabilidad ante los colegas

El contador publico debe conducirse de manera que promueva la cooperación y las buenas relaciones ante los miembros de la profesión.

Otras responsabilidades y prácticas

El contador publico debe conducirse de manera que enaltezca la categoría de la profesión y sus posibilidades de atender al publico.

Los principios de ética que anteceden se presentan como lineamientos generales, a diferencia de las reglas de conducta obligatorias. Aun cuando no constituyen la base para una acción disciplinaria, son el fundamento filosófico en que se basan las reglas de conducta.

3.4 NIC (Normas Internacionales de Contabilidad)

Estas normas han sido producto de grandes estudios y esfuerzos de diferentes entidades educativas, financieras y profesionales del área contable a nivel mundial, para estandarizar la información financiera presentada en los estados financieros.

Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo a sus experiencias comerciales, ha considerado de importancia en la presentación de la información financiera.

Son normas de alta calidad, orientadas al inversor, cuyo objetivo es reflejar la esencia económica de las operaciones del negocio, y presentar una imagen fiel de la situación financiera de una empresa. Las NIC, son emitidas por el International Accounting Standards Board (anterior International Accounting Standards Committee). Hasta la fecha, se han emitido 41 normas, de las que 34 están en vigor en la actualidad, junto con 30 interpretaciones.

3.4.1 Historia

Todo empieza en los Estados Unidos de América, cuando nace el APB-Accounting Principles Board (consejo de principios de contabilidad), este consejo emitió los primeros enunciados que guiaron la forma de presentar la información financiera. Pero fue desplazado porque estaba formado por profesionales que trabajaban en bancos, industrias, compañías públicas y privadas, por lo que su participación en la elaboración de las normas era una forma de beneficiar a sus entidades donde laboraban.

Luego surge el FASB-Financial Accounting Standard Board (consejo de normas de contabilidad financiera), este comité logró (aun está en vigencia en EE.UU., donde se fundó) gran incidencia en la profesión contable. Emitió unos sinnúmeros de normas que transformaron la forma de ver y presentar las informaciones. A sus integrantes se les prohibía trabajar en organizaciones con fines de lucro y si así lo decidían tenían que abandonar el comité FASB. Solo podían laborar en instituciones educativas como maestros. Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comité y publicaciones de difusión de la profesión contable: AAA-American Accounting Association (asociación americana de contabilidad), ARB-Accounting Research Bulletin (boletín de estudios contable), ASB-Auditing Standard Board (consejo de normas de auditoría), AICPA-American Institute of Certified Public Accountants (instituto americano de contadores públicos), entre otros.

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América,

estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con esta problemática que surgen las normas internacionales de contabilidad, siendo su principal objetivo “la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros”, sin importar la nacionalidad de quien los estuvieres leyendo interpretando.

Es en 1973 cuando nace el IASC-International Accounting Standard Committee (comité de normas internacionales de contabilidad) por convenio de organismos profesionales de diferentes países: Australia, Canadá, estados unidos, México, Holanda, Japón y otros, cuyos organismos es el responsable de emitir las NIC. Este comité tiene su sede en Londres, Europa y se aceptación es cada día mayor en todo los países del mundo.

El éxito de las NIC esta dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos. Esto así por las normas del FASB respondía a las actividades de su país, Estados Unidos, por lo que era en muchas ocasiones difícil de aplicar en países sub.-desarrollados como el nuestro. En ese sentido el instituto de contadores de la república Dominicana en fecha 14 del mes septiembre de 1999 emite una resolución donde indica que la Republica Dominicana se incorpora a las normas internacionales de contabilidad y auditoria a partir del 1 de enero y 30 de junio del 2000 respectivamente. Insertando a nuestro país en el Isaac.

El comité de normas internacionales de contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque a parte de su aceptación en país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA. Por la siguiente razón, por ejemplo un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC.

Situación que se espera que termine en lo próximos años, ya que como son muchos los países que están bajo las NIC (la Unión Europea se incorporo recientemente) y cada día serán menos los que sigan utilizando los PCGA.

Conjuntamente con los cambios que introdujo el FASB, se crearon varios organismos, comités y publicaciones de difusión de la profesión contable:

AAA: American Accounting Association (Asociación Americana de Contabilidad)

ARB: Accounting Research Bulletin (boletín de estudios contables)

ASB: Auditing Standard Board (consejo de normas de auditoria)

AICPA: American Institute of Certified Public Accountants (instituto americano de contadores públicos)

Al paso de los años las actividades comerciales se fueron internacionalizando y así mismo la información contable. Es decir un empresario con su negocio en América, estaba haciendo negocios con un colega japonés. Esta situación empezó a repercutir en la forma en que las personas de diferentes países veían los estados financieros, es con

esta problemática que surgen las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), siendo su principal objetivo:

"la uniformidad en la presentación de las informaciones en los estados financieros", sin importar la nacionalidad de quien los estuvieres leyendo interpretando".

La I.A.S.C. International Accounting Standard Committee (Comité de Normas Internacionales de Contabilidad) fue fundada en junio de 1973 como resultado de un acuerdo por los cuerpos de la contabilidad de Australia, Canadá, Francia, Alemania, Japón, México, los Países Bajos, el Reino Unido y la Irlanda y los Estados Unidos, y estos países constituyeron el Comité de IASC en aquella época. Las actividades profesionales internacionales de los cuerpos de la contabilidad fueron organizadas bajo la Federación Internacional de los Contables (IFAC) en 1977.

En 1981, IASC e IFAC convinieron que IASC tendría autonomía completa y completa en fijar estándares internacionales de la contabilidad y en documentos de discusión que publican en ediciones internacionales de la contabilidad. En el mismo tiempo, todos los miembros de IFAC se hicieron miembros de IASC. Este acoplamiento de la calidad de miembro fue continuado en mayo de 2000 en que la constitución de IASC fue cambiada como parte de la reorganización de IASC. La cronología siguiente hasta junio de 1998 es tomada de un artículo "*IASC - 25 años de evolución, trabajo en equipo y mejora*", por David Cairns, secretario general anterior de IASC, publicado en la penetración de IASC, en junio de 1998. La información se ha suplido para los acontecimientos entre junio de 1998 y de 1° de abril de 2001, cuando el IASB asumió su papel.

En el año 2001 los administradores anuncian a miembros del Comité Internacional la búsqueda para que la legislación de los presentes de la Comisión de las Comunidades Europeas de los miembros de consejo consultivo de IAS requiera el uso de los estándares de IASC para todas las compañías mencionadas no más adelante de 2005 administradores traen la nueva estructura en el efecto, el 1 de abril de 2001 - IASB asumen la responsabilidad de fijar estándares de la contabilidad, señalada los estándares de divulgación financieros internacionales 2000.

Las reuniones de SIC abiertas en el comité público de Basilea expresan la ayuda para IASs y para que los esfuerzos armonicen el lanzamiento del concepto del SEC de la contabilidad internacionalmente con respecto al uso de los estándares internacionales de la contabilidad en los EUA. Como parte de un programa de la reestructuración, el Comité de IASC aprueba una nueva constitución IOSCO recomendando que sus miembros permitan que los emisores multinacionales utilicen 30 estándares de IASC en las ofrendas fronterizas.

David Tweedie nombrado como primer presidente de los miembros reestructurados del Comité de IASC anuncia la búsqueda para los nuevos miembros del Consejo - sobre 200 usos está el tablero recibido de IASC aprueba cambios limitados a IAS 12, IAS 19 y el personal de IAS 39 (y estándares relacionados) IASC publica la dirección de la puesta en práctica en la agricultura de IAS 39 IAS 41 aprobada en la reunión pasada del Comité de IASC 1999

El éxito de las NIC esta dado porque las normas se han adaptado a las necesidades de los países, sin intervenir en las normas internas de cada uno de ellos.

El comité de Normas Internacionales de Contabilidad esta consiente que debe seguir trabajando para que se incorporen los demás países a las NIC. Porque a parte de su aceptación, el país más poderoso del mundo, no ha acogido las NIC como sus normas de presentación de la información financiera, sino que sigue utilizando los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptado o PCGA. Esta situación provoca que en muchos países, se utilicen tanto las NIC, como los PCGA. Por la siguiente razón, por ejemplo un país se acogió a las NIC, pero cuenta con un gran número de empresas estadounidenses, por lo tanto deben preparar esos estados financieros de acuerdo a los PCGA y no como NIC.

Situación que se espera que termine en lo próximos años, ya que como son muchos los países que están bajo las NIC (la Unión Europea se incorporo recientemente) y cada día serán menos los que sigan utilizando los PCGA.

3.4.2 Elaboración de las Normas Internacionales de Contabilidad

Tanto los Representantes en el Consejo, como las organizaciones profesionales Miembros, los componentes del Grupo Consultivo y otras organizaciones e individuos, así como el personal del IASC, son invitados a remitir sugerencias sobre asuntos que puedan ser tratados en las Normas Internacionales de Contabilidad.

El procedimiento seguido asegura que las Normas Internacionales de Contabilidad son regulaciones de alta calidad, que exigen seguir prácticas contables apropiadas para cada circunstancia económica en particular. Este procedimiento también garantiza, mediante las consultas realizadas al Grupo Consultivo, a las Organizaciones Miembros del IASC, a los organismos reguladores contables y a otros grupos e individuos interesados, que las Normas Internacionales de Contabilidad son aceptables para los usuarios y elaboradores de los estados financieros.

El proceso de elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad es como sigue:

Primer paso: el Consejo establece un Comité Especial, presidido por un Representante en el Consejo, que usualmente incluye otros representantes de las organizaciones profesionales contables de, al menos, otros tres países. Estos Comités Especiales pueden también incluir a representantes de otras organizaciones, de las representadas en el Consejo o en el Grupo Consultivo, o bien que sean expertos en el tema a tratar.

Segundo paso: el Comité Especial identifica y revisa todos los problemas contables asociados al tema elegido, y considera la aplicación del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, elaborado por el IASC, a la resolución de tales problemas. El Comité Especial estudia, asimismo, las normativas y prácticas contables, ya sean nacionales o regionales, existentes en ese momento, considerando los diferentes tratamientos contables que pueden ser apropiados, según las variadas circunstancias. Una vez que ha considerado los problemas implicados en el tema, el Comité Especial puede enviar un Resumen del Punto al Consejo del IASC.

Tercer paso: tras haber recibido los comentarios del Consejo sobre el Resumen del Punto, si los hubiere, el Comité Especial normalmente prepara y publica un Borrador de Declaración de Principios u otro documento de discusión. El propósito de tal Borrador es el establecimiento de los principios contables que formarán las bases de la preparación del Proyecto de Norma, si bien también se describen el mismo las soluciones alternativas consideradas, así como las razones por las que se recomienda su aceptación o rechazo. Se invita a las partes interesadas a realizar comentarios, a lo largo del periodo de exposición pública, que suele ser de alrededor de tres meses. En los casos de revisión de una Norma Internacional de Contabilidad existente, el Consejo puede dar instrucciones al Comité Especial para que prepare directamente un Proyecto de Norma, sin publicar previamente un Borrador de Declaración de Principios.

Cuarto paso: el Comité Especial revisan los comentarios recibidos sobre el Borrador de Declaración de Principios y por lo general acuerda una versión final de la Declaración de Principios, que se remite al Consejo para su aprobación y uso como base para la preparación de un Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad. Esta versión final de la Declaración de Principios está disponible para el público que la solicite, pero no es objeto de una publicación formal.

Quinto paso: el Comité Especial prepara un borrador de Proyecto de Norma, para su aprobación por parte del Consejo. Tras su revisión, y contando con la aprobación de al menos las dos terceras partes del Consejo, el Proyecto de Norma es objeto de publicación. Se invita a realizar comentarios a todas las partes interesadas, durante el periodo de exposición pública, que dura como mínimo un mes, y normalmente se extiende entre uno y tres meses.

Sexto paso: por último, el Comité Especial revisa los comentarios y prepara un borrador de Norma Internacional de Contabilidad para que sea revisado por el Consejo. Tras la revisión pertinente, y contando con la aprobación de al menos los tres cuartos del Consejo, se procede a publicar la Norma definitiva.

A lo largo de todo este proceso, el Consejo puede decidir que las dificultades de la materia que se está considerando hacen necesaria una consulta adicional, o que pueden resolverse mejor emitiendo, para recibir comentarios, un Documento de Discusión o un Documento de Problemas. Puede ser también necesario emitir más de un Proyecto de Norma, antes de aprobar una Norma Internacional de Contabilidad. De forma excepcional, el Consejo puede, en el caso de problemas relativamente menores, no establecer ni operar mediante el nombramiento de un Comité Especial, pero siempre publica un Proyecto de Norma antes de aprobar una Norma definitiva.

3.4.3 Las NIC en la Unión Europea

Las Normas Internacionales de Información Financiera aplicables en la Unión Europea para los ejercicios que comiencen a partir del 1 de enero de 2005 son las siguientes:

NIC	Enunciado
1	Presentación de estados financieros
2	Existencias

7	Estado de flujos de efectivo
8	Políticas contables, cambios en las políticas contables y errores
10	Hechos posteriores a la fecha de balance
12	Impuestos sobre las ganancias
14	Información por segmentos
16	Inmovilizado material
17	Arrendamientos
18	Ingresos ordinarios
19	Retribuciones a los empleados
20	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas
21	Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera
24	Información a revelar sobre partes vinculadas
26	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro
27	Estados financieros consolidados y separados
28	Inversiones en entidades asociadas
29	Información financiera en economías hiperinflacionarias
30	Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares
31	Participaciones en negocios conjuntos
32	Instrumentos financieros: Presentación e información a revelar
33	Ganancias por acción
34	Información financiera intermedia
36	Deterioro del valor de los activos
37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes
38	Activos intangibles
39	Instrumentos financieros: Reconocimiento y valoración
40	Inversiones inmobiliarias
41	Agricultura

3.4.4 Normas Internacionales de Contabilidad (NIC)

NIC	Enunciado
1	Presentación de estados financieros (revisada en 1997)
2	Existencias (revisada en 1993)
7	Estado de flujos de efectivo (revisada en 1992)
8	Ganancia o pérdida neta del ejercicio, errores fundamentales y cambios en las políticas contables
10	Hechos posteriores a la fecha del balance (revisada en 1999)
11	Contratos de construcción (revisada en 1993)
12	Impuesto sobre las ganancias (revisada en 2000)
14	Información financiera por segmentos (revisada en 1997)
15	Información para reflejar los efectos de los cambios en los precios (párrafos reordenados en 1994)
16	Inmovilizado material (revisada en 1998)
17	Arrendamientos (revisada en 1997)
18	Ingresos ordinarios (revisada en 1993)
19	Retribuciones a los Empleados (revisada en 2002)
20	Contabilización de las subvenciones oficiales e información a revelar sobre ayudas públicas (párrafos reordenados en 1994)

21	Efectos de las variaciones en los tipos de cambio de la moneda extranjera (revisada en 1993)
22	Combinaciones de negocios (revisada en 1998)
23	Costes por intereses (revisada en 1993)
24	Información a revelar sobre partes vinculadas (párrafos reordenados en 1994)
26	Contabilización e información financiera sobre planes de prestaciones por retiro (párrafos reordenados en 1994)
27	Estados financieros consolidados y contabilización de inversiones en dependientes (revisada en 2000)
28	Contabilización de inversiones en empresas asociadas (revisada en 2000)
29	Información financiera en economías hiperinflacionarias (párrafos reordenados en 1994)
30	Información a revelar en los estados financieros de bancos y entidades financieras similares (párrafos reordenados en 1994)
31	Información financiera de los intereses en negocios conjuntos (revisada en 2000)
33	Ganancias por acción (1997)
34	Información financiera intermedia (1998)
35	Explotaciones en interrupción definitiva (1998)
36	Deterioro del valor de los activos (1998)
37	Provisiones, activos contingentes y pasivos contingentes (1998)
38	Activos inmateriales (1998)
40	Inmuebles de inversión (2000)
41	Agricultura (2001)

3.4.5 Interpretaciones del Comité Permanente de Interpretación

SIC 1	Uniformidad —Diferentes fórmulas para el cálculo del coste de las existencias
SIC 2	Uniformidad —Capitalización de los costes por intereses
SIC 3	Eliminación de pérdidas y ganancias no realizadas en transacciones con asociadas
SIC 6	Costes de modificación de los programas informáticos existentes
SIC 7	Introducción del euro
SIC 8	Aplicación, por primera vez, de las NIC como base de contabilización
SIC 9	Combinaciones de negocios—Clasificación como adquisiciones o como unificación de intereses
SIC 10	Ayudas públicas— Sin relación específica con actividades de explotación
SIC 11	Variaciones de cambio en moneda extranjera — Capitalización de pérdidas derivadas de devaluaciones muy importantes
SIC 12	Consolidación —Entidades con cometido especial
SIC 13	Entidades controladas conjuntamente —Aportaciones no monetarias de los partícipes
SIC 14	Inmovilizado material — Indemnizaciones por deterioro del valor de las partidas
SIC 15	Arrendamientos operativos— Incentivos
SIC 18	Uniformidad —Métodos alternativos
SIC 19	Moneda de los estados financieros —Valoración y presentación de los estados financieros según las NIC 21 y 29
SIC 20	Método de la participación —Reconocimiento de pérdidas
SIC 21	Impuesto sobre las ganancias— Recuperación de activos no depreciables revalorizados
SIC 22	Combinaciones de negocios — Ajustes posteriores de los valores razonables y del fondo de comercio informados inicialmente

SIC 23	Inmovilizado material — Costes de revisiones o reparaciones generales
SIC 24	Ganancias por acción — Instrumentos financieros y otros contratos que pueden ser cancelados en acciones
SIC 25	Impuesto sobre las ganancias—Cambios en la situación fiscal de la empresa o de sus accionistas
SIC 27	Evaluación del fondo económico de las transacciones que adoptan la forma legal de un arrendamiento
SIC 28	Combinación de negocios — Fecha de intercambio y valor razonable de los instrumentos de capital
SIC 29	Información a revelar— Acuerdos de concesión de servicios
SIC 30	Moneda en la que se informa — Conversión de la moneda de valoración a la moneda de presentación
SIC 31	Ingresos ordinarios —Permutas que comprenden servicios de publicidad
SIC 32	Activos Inmateriales—Costes de Sitios Web
SIC 33	Consolidación y método de la participación — Derechos de voto potenciales y distribución de participaciones en la propiedad

3.4.6 NIIF (Normas Internacionales de Información Financieras)

La globalización e integración de los mercados hace necesaria una armonización en la información financiera que las entidades de los diferentes países proporcionan a sus inversores, analistas y a cualquier tercero interesado. Por tanto, el objetivo perseguido con la aplicación de un único grupo de normas para todas las entidades que coticen en un mercado, es la obtención de un grado apropiado de comparabilidad de los estados financieros, así como un aumento de la transparencia de la información.

Con este propósito, en 1995 se firmó un acuerdo entre el IASC (International Accounting Standards Committee), actual IASB, y la IOSCO (Organización Internacional de los Organismos Rectores de las Bolsas), por el que se comprometían a revisar todas las Normas Internacionales de Contabilidad (NIC), al objeto de que se pudieran utilizar por las entidades que cotizan en las bolsas. Consecuentemente, en el Consejo Europeo de Lisboa celebrado en el año 2000, se puso de relieve la necesidad de acelerar la potenciación del mercado interior de servicios financieros y se fijó la fecha del 2005 para la implantación de las NIC, actualmente denominadas Normas Internacionales de Información Financiera.

Con esta finalidad, el 19 de julio de 2002 se aprobó el Reglamento de la UE relativo a la aplicación de las Normas Internacionales de Contabilidad. El citado Reglamento exige que, a partir del 1 de enero de 2005 a más tardar, todas las entidades que coticen en un mercado regulado de la UE, así como aquéllas que estén preparando su admisión a cotización en esos mercados, elaboren sus cuentas consolidadas basándose en las NIC.

Las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad), emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), basan su utilidad en la presentación de información consolidadas en los Estados Financieros.

Las NIIF aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la practica internacional de los negocios.

En vista de esto, se determina la aplicación del proceso de la Armonización Contable con el afán de contribuir a la construcción de parámetros normativos, que pretenden regular las actividades económicas de las naciones, estas normas intervienen dentro del sector social, educativo, empresarial, ambiental, entre otros, con el propósito de dar a conocer el grado de afectación de estos aspectos dentro de la globalización que se vienen desarrollando y la armonización con otros miembros reguladores del aspecto contable.

Debido al desarrollo económico y a la globalización, la unión europea se enfrenta a la decisión de adaptar los estándares internacionales de contabilidad el cual busca eliminar las incompatibilidades entre las NIIF con las directivas para que sean acordes al marco europeo se regula la Auditoria, se modifica el Código del Comercio y el Plan General de Contabilidad, teniendo en cuenta las recomendaciones de las directivas en cuanto a las sociedades y al manejo de las Cuentas Anuales Consolidadas e Individuales, esto según el tamaño de las empresas y si son cotizadas o no en bolsa de valores; trabajo delegado a los organismos normalizadores como el ICAC, el Banco Español y el Ministerio de Hacienda.

Esta adaptación genera unos cambios en el desarrollo de la practica contable, entre estos tenemos la utilización de diferentes métodos de valoración según la finalidad de los estados financieros, que es brindar información relevante y por consiguiente real y verificable de manera que sea útil a las necesidades de los usuarios, siendo complementada con la elaboración de las notas que constituyen la memoria en la cual se encuentra toda la información cualitativa y cuantitativa necesaria para comprender las Cuentas Anuales y que además sirve de base para elaborar el Informe de gestión en donde se evalúa el cumplimiento de las políticas de crecimiento y expansión, de recursos humanos, de medio ambiente, de inversión, de control interno entre otras, de los objetivos a corto y mediano plazo y a su vez los riesgos a los que estos se encuentran expuestos.

3.4.6.1 Objetivos de las NIIF

Las NIIF favorecerán una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.

La calidad de las NIIF es una condición necesaria para cumplir con los objetivos de la adecuada aplicación, solo de este modo tiene sentido su condición de bien público susceptible de protección jurídica.

Imponer el cumplimiento efectivo de la norma y garantizar la calidad del trabajo de los auditores, cuyo papel es esencial para la credibilidad de la información financiera.

Hacer uso adecuado de la metodología y la aplicación en la praxis diaria.

3.4.6.2 Normas emitidas por el Consejo de Normas Internacionales de Contabilidad IASB (International Accounting Standards Board)

Estas Normas versan sobre los siguientes temas:

NIIF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera:

Especifica como las Entidades deben llevar a cabo la transición hacia la adopción de las NIIF para la presentación de sus Estados Financieros.

NIIF 2: Pagos basados en acciones:

Requiere que una Entidad reconozca las transacciones de pagos basados en acciones en sus Estados Financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad. Estas transacciones incluyen la emisión de acciones para el pago u opciones de acciones dadas a los empleados, directores y altos ejecutivos de la entidad como parte de su compensación o para el pago a proveedores tales como los de servicios.

NIIF 3: Combinaciones de negocio:

Requiere que todas las combinaciones de negocios sean contabilizadas de acuerdo con el método de compra como también la identificación del adquirente como la persona que obtiene el control sobre la otra parte incluida en la combinación o el negocio. Define la forma en que debe medirse el costo de la combinación (activos, pasivos, patrimonio y el criterio de reconocimiento inicial a la fecha de la adquisición.

NIIF 4: Contratos de seguros:

Tiene como objetivos establecer mejoras limitadas para la contabilización de los contratos de seguros (asegurador), es decir revelar información sobre aquellos contratos de seguros.

NIIF 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas:

Define aquellos activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su medición al más bajo, entre su valor neto y su valor razonable menos los costos para su venta y la depreciación al cese del activo, y los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su presentación de forma separada en el cuerpo del balance de situación y los resultados de las operaciones descontinuadas, los cuales deben ser presentados de forma separada en el estado de los resultados.

NIIF 6: Exploración y evaluación de los recursos minerales:

Define la exploración y evaluación de los recursos minerales, participaciones en el capital de las cooperativas, derecha de emisión (contaminación), determinación de si un

acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, derecho por intereses en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental.

3.4.6.2 Las NIIF y los Estados Financieros

Los Estados Financieros son los documentos que deben preparar la empresa al determinar el ejercicio contable, con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en las actividades de su empresa a lo largo de un período.

La información presentada en los estados financieros interesa a:

- La administración, para la toma de decisiones, después de conocer el rendimiento, crecimiento y desarrollo de la empresa durante un periodo determinado.
- Los propietarios para conocer el progreso financiero del negocio y la rentabilidad de sus aportes.
- Los acreedores, para conocer la liquidez de la empresa y la garantía de cumplimiento de sus obligaciones.
- El estado, para determinar si el pago de los impuestos y contribuciones esta correctamente liquidado.
- Los estados financieros básicos son:
 1. El balance general
 2. El estado de resultados
 3. El estado de cambios en el patrimonio
 4. El estado de cambios en la situación financiera
 5. El estado de flujos de efectivo

Las NIIF no imponen ningún formato para los estados financieros principales, aunque en algunas de ellas se incluyen sugerencias de presentación. Esta ausencia puede ser chocante por el contraste que supone con las rígidas normas de presentación del PGC. En efecto, las normas internacionales hablan de información a revelar en general, y en muy pocas ocasiones disponen que los valores de algunas partidas deben aparecer, de forma obligada, en el cuerpo principal de los estados financieros. Esto da una gran libertad a la empresa que las utilice para planificar la apariencia externa de los estados financieros, y puede reducir la comparabilidad entre empresas.

No obstante, el problema de la comparabilidad se ha resuelto con un contenido mínimo del balance de situación, del estado de resultados y del estado de flujo de efectivo. Las empresas suelen seguir esos formatos mínimos, e incluir información de desglose en las notas, en forma de cuadros complementarios.

Las NIIF están diseñadas pensando en empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. No obstante, muchos países han adoptado directamente o han adaptado las normas internacionales para ser aplicadas por sus empresas, con independencia del tamaño o la relevancia.

Para establecer alguna distinción en razón de la importancia de la empresa en el entorno económico en el que se mueve, hay algunas normas que son particularmente aplicables a empresas cotizadas en bolsa, porque aportan información especialmente útil para los inversores. Es el caso de las que tratan de la presentación de información por segmentos y de las ganancias por acción.

La información segmentada es necesaria para entender, de forma separada, los componentes de la situación financiera, los resultados y los flujos de efectivo de empresas complejas, que desarrollan actividades diferentes u operan en mercados geográficos muy diferenciados. Esta es la situación normal de los grupos que presentan cuentas consolidadas.

En la normativa IASB, la empresa debe definir primero qué criterio de segmentación principal utiliza para su gestión (por actividades o por mercados), y dar información detallada de los activos, pasivos, gastos e ingresos de cada segmento que haya identificado, así como las inversiones realizadas en cada segmento y las bases para la fijación de precios inter-segmentos.

Además de desglosar información sobre los segmentos en el formato principal, las empresas deben informar acerca de los segmentos utilizando el formato secundario (si, por ejemplo, el principal son las actividades, el secundario serán los mercados geográficos), si bien esta información es mucho menos detallada, ya que basta con revelar los ingresos, el importe en libros de los activos y las inversiones en el periodo referidos a cada uno de los segmentos.

El objetivo que se persigue con el detalle que aporta la segmentación es informar al usuario de los estados financieros de las cifras más importantes de la empresa desglosados por los componentes más relevantes del negocio, a fin de que pueda percibir cómo se generan los ingresos, los gastos y los resultados en los mismos, para que pueda comprender los riesgos que tienen y su papel en la configuración de las cifras generales que conforman los estados financieros de toda la entidad.

Con ello no sólo comprenderá mejor la gestación de las cifras, sino que podrá proyectarlas para evaluar la capacidad y el rendimiento futuro de la Organización.

3.4.7 DNA (Declaración de Normas de Auditoría)

Las DNA comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir.

Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente.

Estas son:

- DNA 01: Papeles de Trabajo
- DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente
- DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

- DNA 04: El informe de control interno
- DNA 05: Efecto de la función de auditoría Interna en el alcance del examen del contador público independiente
- DNA 06: Planificación y supervisión
- DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas
- DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor
- DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión
- DNA 10: Evidencia comprobatoria
- DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros
- DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional
- DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

3.4.7.1 DNA 01: Papeles de Trabajo

El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La forma y contenido de los mismos debe ser diseñada para llenar las circunstancias de un trabajo en particular. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.

3.4.7.2 DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente

Esta declaración proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, y para satisfacerse así mismo de la forma en que éstos se contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.

La Gerencia de la empresa es la responsable de adoptar políticas y procedimientos para identificar, evaluar y registrar los litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, como base para la preparación de estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad de aceptación general.

Consideraciones de auditoría

Con respecto a litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, el contador público deberá obtener evidencia suficiente sobre los siguientes asuntos:

- La existencia de una condición, situación o conjunto de situaciones que den lugar a una incertidumbre, respecto a una posible pérdida proveniente de litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal.
- El período en el cual se presentó la causa que originó la acción legal.
- El grado de probabilidad de un resultado desfavorable.
- El monto o límites de las pérdidas potenciales.

Procedimientos de auditoría

En vista de que las situaciones o condiciones que deben ser consideradas al contabilizar e informar sobre litigios, demandas y reclamaciones de tipo legal, son materia de conocimiento directa y control de la Gerencia, esta es la fuente primordial de información de esos asuntos. En consecuencia, los procedimientos de auditoría respecto a litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal deberán incluir lo siguiente:

- Investigar y discutir con la Gerencia las políticas y procedimientos adoptados para identificar, evaluar y contabilizar los litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal;
- Obtener de la Gerencia una descripción y evaluación de los litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal que existían a la fecha de cierre del balance general que se audita y aquellos existentes durante el periodo comprendido entre la fecha del balance general y la fecha en que se proporciona la información, identificando aquellos asuntos enviados al abogado.

Asimismo, obtener de la gerencia, normalmente por escrito, la aseveración de que se han revelado todos los asuntos que necesitan ser revelados de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General.

- Examinar los documentos en poder del cliente referentes a litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal, incluyendo correspondencia y facturas de abogados;
- Obtener la certificación escrita de la Gerencia, de que se han revelado todas las demandas no introducidas, que según el abogado tienen probabilidades de formalizarse y deban revelarse de acuerdo con los Principios de Contabilidad de Aceptación General, Igualmente el contador público con autorización previa del cliente, deberá informar al abogado que el cliente le ha dado esta certificación. Esta manifestación puede incluirla el cliente en la carta en la cual solicita la información al abogado, o bien el contador público puede hacerlo en carta por separada.

Normalmente, un contador público no posee conocimientos legales suficientes, para evaluar la información sobre aspectos legales que le proporciona la Gerencia. En consecuencia, el contador público deberá solicitar a la Gerencia del cliente que envíe una carta a los abogados a quienes ha consultado respecto a litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal, para que informen por escrito al contador público acerca de los asuntos que le hayan sido confiados.

El examen del contador público normalmente incluye ciertos procedimientos llevados a cabo para distintos propósitos, que también pudieran revelar litigios, demandas u otras reclamaciones de tipo legal. Ejemplos de esos procedimientos son:

- Lectura de las actas de la junta directiva, asamblea de accionistas, consejo de administración y otros comités, celebradas durante el periodo que se está examinando hasta la fecha del dictamen.
- Lectura de contratos, convenios de préstamos, de arrendamiento y correspondencia con las autoridades fiscales u otras entidades gubernamentales, así como otros dictámenes similares.
- Obtención de información de las confirmaciones bancarias referentes a garantías otorgadas.

- Inspección de otra documentación que ampare posibles garantías otorgadas por el cliente.

Solicitud de información al abogado del cliente

La carta solicitando información del abogado del cliente es el medio principal para corroborar la información dada por la Gerencia referente a litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal. El contador público podrá obtener evidencia del departamento legal de la empresa o de su abogado interno. Sin embargo, cualquier evidencia obtenida del abogado interno no sustituye a aquella que rehúse dar el abogado externo.

No será necesaria preguntar sobre asuntos que no se consideran de importancia, siempre y cuando tanto el cliente, como el contador público, hayan llegado a un acuerdo sobre los límites de importancia para estos propósitos.

La respuesta del abogado debe también cubrir el periodo comprendido entre la fecha del balance y la fecha estimada de finalización del trabajo del contador publico en las oficinas del cliente.

Limitaciones en el alcance de la respuestas del abogado

El abogado puede limitar su respuesta a los asuntos que ha dado considerable atención en forma de consulta legal o representación. Igualmente un abogado puede limitarse a responder sobre aquellos asuntos que se consideren importantes ya sea individual o colectivamente, que afecten alas estados financieros, siempre y cuando tanto el abogado como el contador público, hayan llegado a un entendimiento respecto a los límites de la importancia relativa para este efecto.

La negativa del abogado para proporcionar la información requerida en una carta o verbalmente se considerará como una limitación en el alcance del examen del auditor, suficiente para impedir la expresión de una opinión sin salvedades.

La respuesta del abogado y el procedimiento aquí establecido, provee al contador público con suficiente evidencia para quedar satisfecho con respecto al registro e información sobre litigios, demandas y otras reclamaciones de tipo legal pendientes que pudieran surgir. El contador publico obtiene suficiente evidencia para quedar satisfecho respecto a la información de aquellas reclamaciones no entabladas y otras reclamaciones de tipo legal que requieran ser reveladas en los estados financieros.

3.4.7.3 DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia

Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoria necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la

veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.

El contador público debe obtener manifestaciones escritas de la gerencia sobre sus conocimientos de la entidad examinada o intenciones en diversos asuntos, cuando considere que son necesarias para complementar sus procedimientos de auditoría, específicamente diseñados para satisfacerse de las manifestaciones verbales o escritas recibidas de la gerencia.

Hay casos en los que se solicitan manifestaciones escritas, pero que, sin embargo, se hace difícil la comprobación de las mismas con la aplicación de procedimientos de auditoría, distintos a la simple indagación.

Por ejemplo, cuando un cliente planea discontinuar una línea del negocio, el contador público puede encontrarse imposibilitado de confirmar por medio de otros procedimientos esta intención o plan; por lo tanto, deberá obtener una manifestación escrita para documentar esa intención de la gerencia. Otro ejemplo sería un proyecto de la gerencia a ser ejecutado en el futuro. A menos que el examen del contador público revele evidencia en contrario, su confianza sobre la veracidad de las manifestaciones de la gerencia, se considera razonable.

Limitaciones en el alcance

La negativa de la gerencia de proporcionar al contador público manifestaciones por escrito, que considera esenciales, constituye una limitación en el alcance de su examen. Además, el contador público deberá evaluar los efectos de la negativa de la gerencia y su posición para confiar en otras manifestaciones escritas.

Si el contador público se ve imposibilitado de aplicar procedimientos que considera necesarios en las circunstancias, en relación con un asunto importante en los estados financieros, aun cuando haya recibido manifestaciones de la gerencia relativas al mismo, existe una limitación en el alcance de su examen, y debe hacer una salvedad en su dictamen o abstenerse de opinar.

Cuando el contador público no obtenga de la gerencia una manifestación escrita sobre asuntos de importancia en los estados financieros o de decisiones relacionadas con las actividades financieras y operacionales, deberá emitir su dictamen con una abstención de opinión. Cuando el contador público haya obtenido, por medio de otros procedimientos, evidencia de los asuntos sobre los que solicita manifestación escrita, expresará una opinión con salvedad. A continuación se presenta un modelo de esta salvedad:

Carta complementaria

Cuando se considera apropiado llevar a cabo una revisión de eventos posteriores, la carta de manifestaciones de la gerencia debe actualizarse para cubrir los eventos posteriores a la fecha de la carta anterior, siempre y cuando los mismos se consideren importantes. Tal actualización debe hacerse obteniendo de la gerencia una carta confirmatoria de la original. Es suficiente solicitarle que actualice sus manifestaciones

mediante referencia a la carta original y nos informe por escrito de cualquier evento posterior importante, si lo hubiere. La segunda carta debe ser firmada por las mismas personas que firmaron la primera.

3.4.7.4 DNA 04: El informe de control interno

Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas, con la finalidad de determinar el alcance de las pruebas de auditoría, y no para expresar una opinión sobre el mismo.

El título “Informe de Control Interno”, se usa a lo largo de este pronunciamiento. En la práctica profesional, en nuestro país se utilizan títulos como “Carta a la Gerencia”, “Carta de Recomendaciones” u otra similar para informes con el mismo objetivo.

Antecedentes

La Publicación Técnica N^o 1 sobre Normas de Auditoría de Aceptación General expresa en la segunda norma de auditoría referente a la organización y ejecución del trabajo, que:

“El Contador Público debe efectuar un estudio y evaluación del Control Interno existente como base para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría que va a aplicar”.

El estudio de Control Interno tiene por finalidad obtener un conocimiento de cómo está conformado éste; no sólo desde el punto de vista de las normas y procedimientos establecidos por la administración de la entidad auditada, sino también cómo opera en la práctica.

En el Informe de Control interno el Contador Público debe describir el carácter del examen efectuado, su alcance y gradado responsabilidad que, como consecuencia de él asume. Esta descripción puede hacerse a través de una carta de presentación o formando parte integral del informe.

Destinatario

De presentarse situaciones irregulares que denoten incumplimiento por parte de la Gerencia de los procedimientos de control establecidos, la carta deberá dirigirse a un nivel superior, tal como la Asamblea de Accionistas, Asamblea de Socios, etc.

En entidades de organización compleja, el Contador Público podrá, dividir el informe entre los distintos niveles directivos, en base a la evaluación de su contenido y conocimiento de la organización. Cuando esto ocurra, asuntos que no son importantes para la Gerencia se informan por separado a los niveles inferiores de la organización. Una síntesis de estos asuntos será incluida en el informe dirigido a la Gerencia, por el cual se

le comunica los aspectos de mayor relevancia de control interno u otras áreas que no son de incumbencia directa de los niveles inferiores.

Firma

El informe debe llevar el nombre y la firma del contador público encargado de la auditoría.

3.4.7.5 DNA 05: Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente

El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.

Dentro de los diversos trabajos que el auditor interno hace para la entidad auditada, se incluye el estudio y evaluación del control interno, la revisión de procedimientos para mejorar la eficiencia, y el hacer investigaciones especiales, bien como parte de sus obligaciones normales o a petición de la Gerencia. Esta declaración es aplicable al trabajo del auditor interno cuando efectúa un estudio y evaluación del control interno u otros trabajos como parte de sus obligaciones normales, o en los casos que realiza trabajos para el Contador Público Independiente.

Cuando los auditores internos estudian y evalúan el control interno o realizan pruebas sustantivas de las transacciones y de saldos, están cumpliendo una labor especial de control. Para efectos de este pronunciamiento, el concepto de auditor no es aplicable a aquellas personas a las que, si bien se les da este título, no ejercen las funciones propias del auditor interno, ni persiguen los objetivos que se han señalado a éstos. Sin embargo, si aplica a personas con otros títulos que realizan estas funciones.

El trabajo de los auditores internos puede ser un factor en la determinación de la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos del Contador Público Independiente. Cuando el Contador Público Independiente decide utilizar el trabajo de los auditores Internos como parte de sus propios procedimientos, deberá evaluar la independencia y competencia de los auditores internos, así como el trabajo por ellos realizado.

Independencia y competencia de los auditores internos

Cuando se evalúe la competencia de los auditores internos, el Contador Público Independiente debe investigar todas las cualidades del personal de auditoría interna, tales como su instrucción profesional, experiencia en trabajos anteriores, etc., así como los métodos utilizados por el cliente en la contratación, entrenamiento y supervisión de su personal de auditoría interna. También puede servir al Contador Público Independiente para evaluar la competencia de los auditores internos, revisar sus informes y papeles de trabajo, la suficiencia de la documentación, su capacidad para

resolver problemas e implementar métodos de auditoría y analizar si es adecuada la supervisión a todos los niveles del equipo de auditoría interna.

Evaluación del trabajo de los auditores internos

El Contador Público Independiente debe evaluar las conclusiones de los auditores internos en lo referente a la efectividad del sistema contable, a través de la revisión y comprobación de su trabajo. Al realizar su evaluación, el Contador Público Independiente debe considerar factores tales como lo apropiado del alcance del trabajo, la suficiencia de los programas y papeles de trabajo y que sus informes se correspondan con los resultados obtenidos, igualmente deberá revisar, por pruebas selectivas, los documentos que evidencien la labor realizada por los auditores internos. La extensión de estas pruebas variará de acuerdo con las circunstancias y el tipo e importancia relativa de las transacciones.

Estas pruebas selectivas pueden realizarse bien sea, a través de la revisión de transacciones o saldos incluidos en el examen de los auditores internos, o por transacciones o saldos de la misma naturaleza diferentes a las examinadas por los auditores internos. Posteriormente el Contador Público Independiente deberá comparar los resultados de sus pruebas con los resultados del trabajo de los auditores internos y llegar a sus propias conclusiones.

Participación directa de los auditores internos en el trabajo del contador pública independiente

El Contador Público independiente puede utilizar a los auditores internos para que le asistan directamente en la realización de pruebas sustantivas o de cumplimiento, bajo su supervisión. Para ello, el Contador Público Independiente considerará su competencia e independencia, supervisará y verificará su trabajo en la medida apropiada, así como evaluará sus conclusiones.

Juicio profesional

El Contador Público Independiente es responsable del dictamen sobre los estados financieros, y por lo tanto, debe aplicar su juicio o criterio profesional sobre la efectividad del control interno contable, la suficiencia de las pruebas realizadas, la importancia relativa de las transacciones, así como otros aspectos que afecten el proceso de obtención y evaluación de la evidencia. Todo ello debe tomarse en consideración cuando el Contador Público Independiente utiliza el trabajo de los auditores internos para la determinación de la naturaleza, oportunidad y alcance de sus propios procedimientos, o cuando participen directamente en la realización de su trabajo.

3.4.7.6 DNA 06: Planificación y supervisión

La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.

La presente declaración proporciona orientación al auditor independiente para que haga su examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general, respecto a las consideraciones y procedimientos aplicables a la planificación y supervisión, incluyendo la preparación de un programa de auditoría, la obtención del conocimiento del negocio de la entidad, y el manejo de las diferentes opiniones de los principales funcionarios y empleados de la empresa. La planificación y supervisión continúan durante todo el examen, y los procedimientos relativos con frecuencia se mantienen durante el mismo.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen puede delegar parte de la planificación y supervisión en otro miembro de la firma. Para efectos de esta declaración, (a) se designa como auditores asistentes al personal de la firma distinto del Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen, y (b) el término auditor se refiere tanto al Contador Público que tiene la responsabilidad final así como a los asistentes.

Planificación

La planificación de una auditoría requiere del desarrollo de una estrategia general para la conducción, el alcance y los resultados esperados en el examen. La naturaleza, extensión y oportunidades de la planificación de la entidad varían con el tamaño y la complejidad, la experiencia que se tenga y el conocimiento del negocio de la entidad, cuyas cuentas va a examinar el Contador Público, será desde luego anterior a la revisión de las cuentas en sí. Para planificar el examen, el auditor deberá conocer, entre otros los siguientes aspectos:

- Los asuntos que se relacionen con el negocio de la entidad y la industria en que opera.
- Las políticas y procedimientos contables.
- La confianza que se espere depositar en los controles internos contables.
- Las estimaciones preliminares de los niveles de importancia relativa.
- Las partidas de los estados financieros que probablemente requerirán de ajuste.
- Las condiciones que puedan requerir la ampliación o modificación de las pruebas de auditoría; condiciones tales como la posibilidad de errores o irregularidades importantes o la existencia de transacciones con partes relacionadas.

La naturaleza de los informes que se espere emitir (por ejemplo, un informe sobre estados financieros consolidados o de consolidación, informes especiales sobre el cumplimiento de estipulaciones contractuales).

Si el auditor tiene ya un buen conocimiento del negocio o compañía porque ha hecho la auditoría correspondiente a los ejercicios anteriores; esta planeación previa a la ejecución misma de la auditoría, se reducirá a la revisión de las circunstancias actuales en comparación con la que ya son de su conocimiento, lo que le pondrá en aptitud de poder proceder desde luego a la aplicación de los procedimientos de la auditoría.

Conocimiento del negocio

El Contador Público debe adquirir un nivel de conocimiento del negocio de la entidad que le permita planificar y ejecutar su examen de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Ese nivel de conocimiento debe permitirle adquirir un entendimiento de los acontecimientos, transacciones y prácticas que, a su juicio, puedan tener un efecto significativo en los estados financieros. El nivel de conocimiento que comúnmente posee la gerencia con respecto a la administración del negocio de la entidad, es sustancialmente mayor que aquel que obtiene el Contador Público al efectuar su examen. El conocimiento del negocio de la entidad ayuda al Contador Público a:

- Identificar áreas que puedan requerir consideración especial.
- Evaluar las condiciones bajo las cuales se produzca, procese, revise y acumule la información contable dentro de la organización.
- Evaluar la razonabilidad de estimaciones, tales como la valuación de Inventarios, la depreciación, las estimaciones para cuentas de cobro dudoso y el porcentaje de terminación en contratos a largo plazo.
- Evaluar la razonabilidad de las declaraciones de la gerencia.
- Hacer juicios respecto a lo apropiado de los principios de contabilidad que se han aplicado y lo adecuado de las revelaciones.

Supervisión

La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los asistentes que participan en lograr los objetivos del examen, y determinar si se lograron esos objetivos. Los elementos de la supervisión incluyen, dar instrucciones a los asistentes, mantenerse informado de los problemas importantes que se encuentren, revisar el trabajo hecho, y manejar las diferencias de opinión entre personal de la firma. El grado de supervisión apropiado en una situación determinada depende de muchos factores, incluyendo la complejidad del asunto particular y la capacitación de las personas que hacen el trabajo.

Información a los asistentes

Los asistentes deben ser informados de sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que han de ejecutar. Deben ser informados de los asuntos que puedan afectar la naturaleza, la extensión y la oportunidad de los procedimientos que han de aplicar, tales como la naturaleza del negocio de la entidad en lo que se relacione con su asignación y los posibles problemas de contabilidad y auditoría. El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen debe instruir a los asistentes para que hagan de su conocimiento los aspectos significativos de contabilidad y auditoría que surjan durante el examen, para que pueda él evaluar su importancia.

Revisión del trabajo

El trabajo que haga cada asistente debe ser revisado para determinar si fue ejecutado adecuadamente y para evaluar si los resultados son consistentes con las conclusiones que se van a presentar en el dictamen del Contador Público.

El Contador Público que tiene la responsabilidad final del examen y sus asistentes deben conocerlos procedimientos que han de seguirse cuando existan diferencias de opinión con relación a aspectos de contabilidad y auditoría entre el personal de la firma,

que participa en el examen. Esos procedimientos deben permitir al asistente que documente su desacuerdo con las conclusiones alcanzadas si, después de hacer las consultas apropiadas, considera necesario desvincularse de la resolución dada al asunto. En esta situación, debe también documentarse la base de la resolución final.

3.4.7.7 DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas

Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente, establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.

Definición de “transacciones entre partes relacionadas”

Para efectos de esta declaración se consideran partes relacionadas, cuando se encuentran presentes vínculos o condiciones que ocasionan, en forma directa o indirecta, que una de las partes pueda influir significativamente a la otra en sus políticas de operación o en la consecución de sus objetivos e intereses, y que tiene poder para interferir en el desarrollo de una actuación completamente libre e independiente. Constituyen ejemplos de partes relacionadas, las transacciones o vínculos entre:

- Una empresa y sus filiales o subsidiarias, asociadas, accionistas, gerencia, propietarios principales, y miembros de los familiares inmediatos de accionistas y ejecutivos.
- Empresas filiales o subsidiarias de una matriz común.
- Empresas que tienen uno o varios accionistas o propietarios principales comunes.
- Empresas que registran su inversión por el método de participación patrimonial.
- Una empresa y la organización sindical, caja de ahorros, fondos en fideicomiso, inversiones de sus empleados y obreros cuando intervienen en la administración de dichas actividades o fondos.
- Empresas con ejecutivos o gerencias comunes. Por ejemplo, presidente y/u otros miembros de la Junta Directiva.
- Empresas o personas con las cuales existen contratos o convenios que representan volúmenes significativos en las operaciones de una de ellas. Por ejemplo, el tener un solo cliente, proveedor, distribuidor, financista.

Las operaciones se consideran también transacciones entre partes relacionadas aun cuando no se les dé ningún reconocimiento contable. Por ejemplo, una entidad puede proporcionar servicios sin costo a una parte relacionada.

3.4.7.8 DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor

Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que ha renunciado a un trabajo de auditoría

o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

El auditor sucesor, generalmente deberá iniciar las comunicaciones. La comunicación podrá ser oral o escrita, pero el auditor predecesor y el sucesor deberán guardar, con la confidencialidad que el caso requiera, la información que crucen entre sí. Esta obligación es necesaria aun cuando el auditor sucesor acepte o no el trabajo.

Comunicaciones anteriores a la aceptación del trabajo por el auditor sucesor

Es un procedimiento necesario el efectuar preguntas por el auditor sucesor, en vista de que éstas podrán proporcionar al mismo, la información que la ayude en la decisión de aceptar o no el trabajo. El auditor sucesor deberá tener en mente que además de otras cosas, el auditor predecesor y el cliente pueden haber tenido desacuerdos acerca de principios de contabilidad, procedimientos de auditoría o asuntos relacionados importantes.

El auditor sucesor deberá explicar a su cliente en perspectiva la necesidad de hacer preguntas al auditor predecesor y deberá obtener el permiso para hacerlo. Excepto por lo establecido en el código de ética profesional, a un auditor le está prohibido revelar información confidencial obtenida en el curso de una auditoría, a menos que el cliente lo permita. Por lo tanto, el auditor sucesor deberá pedir a su cliente en perspectiva que autorice al auditor predecesor a que responda en su totalidad las preguntas del sucesor. Si el cliente en perspectiva rehúsa responder o imita las respuestas del auditor predecesor, el auditor sucesor deberá preguntar las causas y considerar las implicaciones que este aspecto pueda tener en la aceptación de su trabajo.

El auditor sucesor deberá hacer preguntas específicas y razonables al auditor predecesor acerca de asuntos que aquél crea lo ayudarán en la aceptación o no del trabajo. Sus preguntas deberán incluir aspectos específicos acerca de, además de otras cosas, de hechos que puedan recaer sobre la integridad de la gerencia, sobre desacuerdos con principios de contabilidad, procedimientos de auditoría u otros asuntos importantes y sobre su entendimiento de las razones para el cambio de auditores.

El auditor predecesor deberá responder pronta y totalmente sobre hechos conocidos por él, a las preguntas razonablemente efectuadas por su sucesor. Sin embargo, si él decide, debido a circunstancias no usuales tales como litigios, no dar respuestas completas a las preguntas, deberá indicar que sus respuestas son limitadas. Si el auditor sucesor recibe una respuesta limitada, deberá considerar sus implicaciones para decir si acepta o no el trabajo.

Otras comunicaciones

Cuando un auditor sucede a otro, el sucesor deberá obtener evidencia suficiente competente para proporcionar bases razonables para expresar su opinión sobre los

estados financieros que él se ha comprometido a examinar, así como la consistencia de la aplicación de los principios de contabilidad aplicables en el año con los del año anterior. Lo anterior será efectuado por la aplicación apropiada de procedimientos de auditoría a las cuentas de balance al principio del periodo sujeto a examen y en algunos casos a las operaciones de períodos anteriores. El examen del auditor sucesor se le facilitará:

- Haciendo preguntas específicas al auditor predecesor, acerca de asuntos que el sucesor cree podrán afectar la forma de llevar a cabo su examen, tales como áreas de auditoría que han requerido una excesiva cantidad de tiempo o problemas suscitados por las condiciones del sistema de contabilidad y registro.
- Revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Para efectos de su dictamen, sin embargo, el auditor sucesor no deberá hacer referencia al dictamen o trabajo hecho por el auditor predecesor, como base en parte, para su propia opinión.

El auditor sucesor deberá pedir al cliente que autorice una revisión de los papeles de trabajo del auditor predecesor. Es una costumbre que en tales circunstancias el auditor predecesor esté disponible a las consultas del auditor sucesor y facilite la revisión de algunos de sus papeles de trabajo. El auditor predecesor y el sucesor deberán estar de acuerdo sobre los papeles que podrán estar disponibles para su revisión y sobre aquellos que podrán ser copiados. Comúnmente el auditor predecesor deberá permitir a su sucesor la revisión de papeles de trabajo relativos a asuntos de importancia y de continuidad en la contabilidad, tales como los análisis en papeles de trabajo de las cuentas del balance general, circulantes y a largo plazo y aquellos relativos a contingencias. Sin embargo, pueden existir razones que hagan al auditor predecesor decidir no permitir una revisión de sus papeles de trabajo. Además, cuando más de un auditor sucesor se está considerando para la aceptación de un trabajo de auditoría, el auditor predecesor no deberá estar disponible o facilitar sus papeles de trabajo, hasta que el sucesor haya aceptado el trabajo.

3.4.7.9 DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión

Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.

Los procedimientos analíticos de revisión corresponden a pruebas sustantivas de la información financiera hecha por un estudio y comparación de las relaciones entre los datos. El grado de confianza del auditor en las pruebas sustantivas puede derivarse de las pruebas de detalle de las transacciones y saldos, de los procedimientos de revisión analítica, o de la combinación de ambos. Tal decisión dependerá de cómo juzgue el auditor la efectividad y eficiencia esperadas de los tipos de procedimientos respectivos.

Una premisa básica que soporta la aplicación de los procedimientos de revisión analítica específica que el auditor puede razonablemente esperar que existan y que continúen, en la ausencia de condiciones conocidas que lo impidieran, ciertas relaciones entre la

información. La aplicación de los procedimientos analíticos de revisión pueden indicar la necesidad de procedimientos adicionales o indicar la disminución del alcance de otros procedimientos de auditoría.

Cuando los procedimientos analíticos de revisión identifican fluctuaciones que no se esperaban, o la ausencia de fluctuaciones cuando éstas se esperaban u otras partidas que aparezcan anormales, el auditor deberá investigar si considera que son indicativas de hechos que tengan un efecto importante en su examen.

Oportunidad y objetivos de los procedimientos analíticos de revisión

La oportunidad en la aplicación de los procedimientos analíticos de revisión variará de acuerdo a los objetivos del auditor. Los procedimientos analíticos de revisión pueden llevarse a cabo en diferentes etapas del examen, tales como:

- En la etapa inicial de la planeación, para ayudar en la determinación de la naturaleza, alcance, y oportunidad de otros procedimientos de auditoría, identificando, entre otras cosas, hechos importantes que deban tomarse en cuenta durante el examen;
- Durante el transcurso del examen, junto con otros procedimientos aplicados por el auditor a elementos individuales de la información financiera;
- A la terminación del examen o cerca de la misma, como una revisión general de la información financiera.

Naturaleza de los procedimientos analíticos de revisión

Los procedimientos analíticos de revisión comprenden lo siguiente:

- Cotejo de la información financiera con la información comparable del año o años anteriores;
- Comparación de la información financiera con los resultados proyectados (por ejemplo, presupuesto y pronósticos);
- Estudio de las relaciones de los elementos de la información financiera que se esperaría de acuerdo a un patrón predecible, basado en la experiencia de la entidad;
- Comparación de la información financiera con información semejante relacionada a la industria en que opera la entidad;
- Estudio de las relaciones de la información financiera con la información no financiera importante.

Varios métodos pueden utilizarse para llevar a cabo estos procedimientos. Estos pueden hacerse utilizando cifras monetarias, unidades, razones, o porcentajes. Los métodos seleccionados por el auditor forman parte de su juicio profesional.

3.4.7.10 DNA 10: Evidencia comprobatoria

Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.

La mayoría del trabajo del contador público al formarse una opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar el material de evidencia relacionado con las aseveraciones de dichos estados financieros. El grado de validez de tal evidencia, para efectos de la auditoría, descansa en el juicio del auditor; en este respecto, la evidencia de auditoría difiere de la evidencia legal, la cual se encuentra circunscrita a reglas rígidas. La influencia del material de evidencia sobre el auditor varía substancialmente a medida que éste va formando su opinión sobre los estados financieros que está examinando. La pertinencia de la evidencia, su objetividad, oportunidad y la existencia de otro material que corrobore las conclusiones a las cuales conduce, descansa en su adecuabilidad.

Naturaleza de la evidencia comprobatoria

La evidencia comprobatoria que soporta los estados financieros consiste de la Información contable allí contenida y de toda la información disponible que la corrobore.

Los libros de primera entrada, el mayor general y los auxiliares, los correspondientes manuales de contabilidad y los registros informales y memoranda como las hojas de trabajo que soportan la distribución de costos, cálculos y reconciliaciones, constituyen la evidencia de soporte de los estados financieros. La Información contable, por si misma, no puede considerarse soporte suficiente de los estados financieros; además, sin la adecuada atención a la propiedad y exactitud de la información contable allí contenida, no podría soportarse una opinión sobre los estados financieros.

La evidencia comprobatoria que corrobora las aseveraciones incluye la documentación como: cheques, facturas, contratos y actas de reuniones; confirmaciones y otras representaciones escritas de personas calificadas; la Información obtenida por el auditor en indagaciones, observaciones, inspecciones y exámenes físicos y de otra información preparada por, o disponible para, el auditor, que le permite llegar a una conclusión a través de razonamientos lógicos.

El auditor prueba la información contable por medio de análisis y revisión, reproduciendo los pasos seguidos en el proceso contable y elaborando las hojas de trabajo, recalculando las aplicaciones pertinentes y haciendo las reconciliaciones necesarias. En unos registros contables bien concebidos y llevados cuidadosamente, existe una confianza interna, que surge de los procedimientos existentes, que constituye una evidencia persuasiva de que los estados financieros si presentan la situación financiera, resultados de las operaciones y cambios en la posición financiera de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general.

El material en forma de documentos, que soporta los asientos hechos en las cuentas y las aseveraciones de los estados financieros, se encuentra normalmente en los archivos de la compañía y está disponible para el examen del auditor. Tanto dentro como fuera de la organización de la compañía existe personal calificado a quien el auditor puede dirigirse. Los activos que llenen una expresión física, se encuentran disponibles para la Inspección del auditor. Pueden observarse las actividades del personal de la compañía; a medida que las observa, ciertos aspectos, como por ejemplo: las condiciones del control

interno, le permiten llegar a conclusiones con respecto a la validez de varias aseveraciones de los estados financieros.

Competencia de la evidencia comprobatoria.

Para ser adecuada, la evidencia tiene que ser válida y relevante. La validez de una evidencia depende en tal grado de las circunstancias bajo las cuales se obtiene, que las generalizaciones acerca de la confiabilidad de varios tipos de evidencia, están sujetas a importantes excepciones. Si se acepta la posibilidad de importantes excepciones, son de cierta utilidad las siguientes presunciones, que no son mutuamente excluyentes:

Cuando el material de evidencia puede obtenerse de fuentes independientes, fuera de la entidad, proporcionan una mayor confiabilidad, que si se obtiene únicamente dentro de la misma.

Cuando la información contable y los estados financieros se producen bajo condiciones satisfactorias de control interno, resultan más confiables que cuando se producen bajo condiciones poco satisfactorias.

El conocimiento directo del auditor independiente, obtenido a través de exámenes físicos, observación, cálculos e inspección, es más convincente que la información obtenida indirectamente.

Suficiencia de la evidencia comprobatoria

El objetivo del auditor independiente es obtener suficiente y competente evidencia comprobatoria que le proporcione una base razonable para formarse una opinión. La cantidad y clases de la evidencia requerida para soportar una opinión, son extremos que debe determinar el auditor aplicando su juicio profesional, después de un cuidadoso estudio de las circunstancias en cada caso particular. En la gran mayoría de las veces, encuentra necesario confiar en evidencia que es más persuasiva que convincente. Tanto las aseveraciones Individuales de los estados financieros, como la afirmación general de que en conjunto presentan la posición financiera, resultados de las operaciones y cambios en su posición financiera de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general, son de tal naturaleza que inclusive un auditor experimentado pocas veces se encuentra totalmente convencido de todos los aspectos de los estados financieros que está examinando.

Típicamente un auditor trabaja dentro de límites económicos; su opinión, para ser económicamente útil, debe formarse dentro de un razonable lapso de tiempo y a un costo también razonable. El auditor debe decidir, una vez más, aplicando su juicio profesional, si la evidencia comprobatoria que tiene disponible, dentro de los límites de tiempo y costo, es suficiente para justificar la expresión de una opinión.

Como regla de orientación, debe existir una relación lógica entre el costo de obtener la evidencia y la utilidad de la información obtenida. Al determinar la utilidad de la evidencia, debe darse la debida consideración al riesgo relativo. Sin embargo, la dificultad y el gasto involucrado para probar una partida en particular, no constituye, por sí mismo, una base válida para omitir la prueba.

Evaluación de la evidencia comprobatoria

Al evaluar la evidencia, el auditor debe considerar si han logrado los objetivos específicos de la auditoría. Debe ser minucioso en la búsqueda del material de evidencia, e imparcial en su evaluación. Al diseñar procedimientos de auditoría para obtener una evidencia competente, debe reconocer la posibilidad de que los estados financieros pueden que no sean presentados de conformidad con los principios de contabilidad de aceptación general. Al formar su opinión, el auditor debe tomar en consideración la evidencia relevante, bien corrobore o contradiga las aseveraciones de los estados financieros. Si tiene una duda sustancial sobre cualquier aseveración importante, debe abstenerse de formar una opinión hasta que haya obtenido la evidencia comprobatoria suficiente y competente que le elimine aquella duda, o debe expresar una opinión con salvedades, o abstenerse de opinar.

3.4.7.11 DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros

La función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”. Este concepto establece lo siguiente:

El dictamen debe contener la expresión de una opinión en relación con los estados financieros tomados en conjunto o una declaración de que dicha opinión no puede ser expresada, en cuyo caso deben indicarse las razones para dicha abstención.

En todos los casos en que el nombre de un contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y grado de responsabilidad que, como consecuencia de dicho examen asume.

El dictamen de auditoría es el documento que describe la naturaleza y alcance del examen de los estados financieros de una entidad y presenta la opinión del contador público independiente (auditor) sobre los estados financieros que ha examinado.

Constituye la evaluación por el contador público independiente (auditor) de los estados financieros preparados por su cliente y es la base para establecer su responsabilidad hacia los usuarios de esos estados financieros.

Es el criterio del contador público independiente (auditor), quien llega a conclusiones:

- Como resultado de un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.
- Mediante la aplicación de juicio y experiencia.
- Haciendo una evaluación del riesgo profesional.

Es el producto terminado del trabajo del contador público independiente (auditor) en un examen de estados financieros.

3.4.7.12 DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional

Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de Contadores Públicos y Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.

Políticas y procedimientos sobre el control de calidad Generales de una Organización o firma de Contadores Públicos

La organización profesional deberá implementar políticas y procedimientos de control de calidad debidamente enfocados para asegurar que todos aquellos trabajos son ejecutados de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría y aquellas otras normas que de acuerdo al orden de aplicación supletorio se establezcan.

La aplicación de las políticas y procedimientos de control de calidad, dependerán de factores variables como son: número de clientes, naturaleza de esos clientes, situaciones geográficas con respecto a los clientes (dispersión o concentración), organización consideraciones sobre un apropiado costo/beneficio. Por lo tanto las políticas y procedimientos que deberían aplicarse varían dependiendo de las circunstancias anteriores.

Objetivos del control de calidad

Normalmente, los objetivos de las políticas de control de calidad que adopte una organización profesional deberían contener lo siguiente:

Requisitos profesionales

Deberá considerar lo establecido en la ley del ejercicio de la contaduría pública y en el código de ética del contador público y observará los principios de: independencia, integridad, objetividad, confidencialidad y conducta profesional.

Habilidades y Competencia

La firma de contadores públicos u organización, debe procurar que su personal mantenga los estándares técnicos competencia profesional y debido cuidado profesional necesarios a fin de cumplir con sus responsabilidades adecuadamente.

Asignación

El grado de entrenamiento técnico y eficiencia requerida en las circunstancias del personal de auditoría son requisitos indispensables para su asignación.

Delegación

Para que los trabajos cumplan con los estándares apropiados de calidad, se deberá implementar procedimientos suficientes de dirección, supervisión y revisión a todos los

niveles a objeto de proporcionar una razonable seguridad en los resultados del trabajo ejecutado.

Consultas

Cada vez que sea necesario tendrá lugar consultas dentro o fuera de la firma con aquellos que tengan la experiencia y habilidad apropiadas.

Aceptación y retención de clientes

Se deberá realizar una evaluación de clientes en proceso de aceptación y una revisión, sobre una base continua de los clientes existentes. Al tomar una decisión para aceptar o retener el cliente, se ha de considerar la independencia y capacidad de la firma para dar servicio al cliente en forma apropiada y la integridad de la administración.

Monitoreo

Se deberá revisar lo adecuado y efectividad operacional de las políticas y procedimientos de control de calidad.

Dirección

La delegación de trabajo a los asistentes deberá estar acompañada de la dirección apropiada, la cual es necesaria en todos los casos a fin de informarle a los asistentes sus responsabilidades y de los objetivos de los procedimientos que van a ejecutar: esta dirección conlleva a informarles de asuntos tales como la naturaleza del negocio de la entidad y de las posibles situaciones relacionadas con la contabilidad y auditoría que puedan afectar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a desarrollar.

Las herramientas útiles que sirven de comunicación en el desempeño de la dirección de una auditoría lo constituyen básicamente: el programa de auditoría, el presupuesto de tiempo, las asignaciones y necesariamente la planificación previa de la auditoría.

Supervisión

La supervisión, dirección y revisión guardan estrecha relación, por lo que se pueden aplicar elementos de todas. Las funciones de supervisión durante la auditoría comprenden:

Monitorear el avance de la auditoría con la finalidad de:

- Los asistentes tienen la habilidad y competencia necesaria en la ejecución de sus asignaciones.
- Los programas de auditoría, sus objetivos y el plan están siendo comprendidos por los asistentes.
- Las tareas están siendo realizadas según el plazo de auditoría y los programas de trabajo respectivos.
- Se plantean las situaciones importantes de contabilidad y auditorías surgidas en el transcurso del trabajo de auditoría, se evalúa su importancia y de ser necesaria la modificación del plan de auditoría y de los programas de auditoría.

- Las diferencias de juicio profesional entre el personal se resuelven o se consultan a un nivel apropiado.

Revisión

Las labores ejecutadas por los asistentes deben ser revisadas por asistentes de por lo menos igual competencia a fin de verificar lo siguiente:

- Fue efectuado de acuerdo con el programa de auditoría.
- La documentación del trabajo ejecutado y los resultados obtenidos es suficiente.
- Fueron resueltos o se señalan en las conclusiones de la auditoría todos los asuntos significativos detectados en el transcurso del trabajo.
- En el desarrollo de los procedimientos de auditoría los objetivos fueron logrados.
- Los resultados del trabajo son consistentes con las conclusiones a las que llegó y sirven de soporte para la opinión de la auditoría.

Algunos aspectos del trabajo de auditoría deben ser revisados oportunamente.

- El plan de auditoría y los programas que de él se deriven.
- La modificación oportuna del plan de auditoría de haber alguna, como consecuencia de las evaluaciones de los riesgos inherentes y de control, y los resultados obtenidos de las pruebas de control.
- En la aplicación de los procedimientos sustantivos, la evidencia de auditoría obtenida y las conclusiones resultantes.
- Como resultado, el dictamen de auditoría, los estados financieros y los ajustes propuestos.

3.4.7.13 DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva

El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.

Esta norma aclara y circunscribe la responsabilidad del contador público independiente (CPI) en relación con la información prospectiva, de acuerdo con lo establecido en el artículo 12 del Código de Ética Profesional del Contador Público, en el que se establece:

“Artículo 12.— El Contador Público que actúe en forma independiente no permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos e información financiera o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad sobre el cumplimiento o realización de esas estimaciones o proyectos”,

Esta DNA no aplica al examen de información financiera prospectiva expresada en términos generales o narrativos, como por ejemplo, los informes para la discusión y análisis presentados a la gerencia en el informe anual de una entidad.

Información financiera prospectiva significa información financiera proyectada de una entidad, basada en supuestos sobre hechos o sucesos que pueden ocurrir en el futuro y

que afectarán financieramente los planes de esta entidad en un contexto económico determinado. Es en esencia de naturaleza subjetiva y su preparación requiere de un considerable juicio. La información financiera prospectiva puede ser en forma de presupuesto, una proyección o una combinación de ambos, por ejemplo, un presupuesto de un año y una proyección de 5 años.

Un presupuesto significa información financiera prospectiva, preparada con base en sucesos futuros, que la gerencia estima que ocurrirán y de las acciones a emprender, a la fecha en que se prepara la información,

Una proyección significa información financiera prospectiva preparada sobre la base de:

- Supuestos hipotéticos sobre sucesos futuros y planes de la gerencia y que esto no implique que tales sucesos o hechos ocurran. Por ejemplo entidades en etapa preoperacional o cuando pudiera estimarse un cambio importante en la naturaleza de las operaciones.
- Una combinación de las estimaciones y supuestos hipotéticos. Tal información financiera revela los posible efectos a la fecha en que la información es preparada, si los eventos y acciones ocurriesen.

4. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

El trabajo de auditoria es profesional porque requiere de gran destreza, que no puede medirse o juzgarse por los quien confían en quien lo ejecuta.

La contaduría pública organizada, a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, consciente de que de la responsabilidad publica que implica el ejercicio de una profesión, afronto el problema de la calidad profesional en el trabajo de auditoria y decidió establecer los requisitos mínimos, de orden general, que deben observarse para el desempeño de un trabajo de un trabajo de auditoria de calidad profesional. A estos principios básicos se les llama *Normas de Auditoria*, y por su naturaleza deben ser de aceptación general para toda la profesión.

4.1 Concepto

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

4.2 Clasificación

Normas Personales:

- Entretenimiento técnico y capacidad profesional.
- Cuidado y diligencias profesionales.
- Independencia Mental.

Normas de Ejecución del Trabajo:

- Planeación y supervisión.
- Estudio y evaluación del control interno.
- Obtención de evidencia suficiente y competente.

Normas de Información:

- Relación con los estados financieros y la contabilidad.
- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Consistencia en la aplicación de principios de contabilidad.
- Suficiencia de las declaraciones informativas.
- Salvedades.
- Negación de opinión.

4.3 Normas Personales

Son comunes a todas las profesiones. El entrenamiento técnico es el medio indispensable para desarrollar la habilidad práctica necesaria para el ejercicio de una profesión 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 la apreciación personal y, por ende, al error. El hombre es falible y consiente de ello, el profesionista debe esforzarse para reducir a un mínimo ese grado de error mediante un trabajo acucioso, es decir, con cuidado y diligencias profesionales.

Respecto a la independencia mental es la capacidad para expresar juicios y opiniones imparcialmente, sin alterarlos en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.

La independencia de criterio tiene relevante importancia en el caso del contador público porque sus expresiones u opiniones, dichas en el dictamen, tienen interés para un núcleo variado de individuos que incluso le son desconocidos, a los que una afirmación contraria a la realidad les puede acarrear graves consecuencias.

4.4 Normas de Ejecución de trabajo

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

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 suficiente para nuestra opinión esto correspondería a la planeación.

En la práctica el auditor se auxilia de ayudantes para ejecutar el trabajo, esto implica delegación de funciones, misma que no lo releva de sus responsabilidad total, esta circunstancia hace necesaria la supervisión del trabajo para de esta forma estar seguro que el trabajo desarrollado por los ayudantes cumple su objetivo y proporciona información completa y adecuada.

Al formular el programa de trabajo el auditor debe establecer los procedimientos, su alcance y su oportunidad, pero de esto depende mucho el 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.

Los resultados que obtenga el auditor deben ser suficientes y competentes, en otras palabras, que den la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar, o a los criterios cuya corrección se están juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados y se refiere a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado.

4.5 Normas de Información

Como consecuencia de su trabajo, el auditor 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 han establecido las normas que regulen su calidad.

5. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

5.1 Concepto

Las técnicas de auditoria son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador publico utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Los procedimientos de auditoria son: el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros.

Es decir, las técnicas son las herramientas de trabajo del Contador Público y los procedimientos la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

5.2 Clasificación de las Técnicas de Auditoria

La comisión de normas y procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín F-01, ha propuesto la siguiente clasificación:

- Estudio General
- Análisis.
- Inspección.
- Confirmación.
- Investigación.
- Declaraciones o certificaciones.
- Certificación.
- Observaciones.
- Cálculo.

5.2.1 Estudio General

Es la apreciación y juicio de las características generales de la empresa, las cuentas o las operaciones, a través de sus elementos mas significativos para concluir se ha de profundizar en su estudio y en la forma que ha de hacerse.

5.2.2 Análisis

Es el estudio de los componentes de un todo para concluir con base en aquellos respecto de este. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros genéricos de los estados financieros.

5.2.3 Inspección

Es la verificación física de las cosas materiales en las que se tradujeron las operaciones, se aplica a las cuentas cuyos saldos tienen una representación material, (efectivos, mercancías, bienes, etc.).

5.2.4 Confirmación

Es la ratificación por parte de una persona ajena a la empresa, de la autenticidad de un saldo, hecho u operación, en la que participo y por la cual esta en condiciones de informar validamente sobre ella.

5.2.5 Investigación

Es la recopilación de información mediante platicas con los funcionarios y empleados de la empresa.

5.2.6 Declaraciones y Certificaciones

Es la formalización de la técnica anterior, cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas (declaraciones) y en algunas ocasiones certificadas por alguna autoridad (certificaciones).

5.2.7 Observación

Es una manera de inspección, menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la practica.

5.2.8 Cálculo

Es la verificación de las correcciones aritméticas de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas.

5.3 Clasificación de los Procedimientos de Auditoria

Como ya se ha mencionado los procedimientos de auditoria son la agrupación de técnicas aplicables al estudio particular de una cuenta u operación; prácticamente resulta inconveniente clasificar los procedimientos ya que la experiencia y el criterio del auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en el caso particular.

5.3.1 Extensión o alcance de los Procedimientos

Se llama extensión o alcance a la amplitud que se da a los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente.

5.3.2 Oportunidad de los Procedimientos

Es la época en que deben aplicarse los procedimientos al estudio de partidas específicas.

6. PAPELES DE TRABAJO

6.1 Concepto

Documentos preparados por un auditor que le permiten tener informaciones y pruebas de la Auditoria efectuada, así como las decisiones tomadas para formar su opinión. Su misión es ayudar en la planificación y realización de la Auditoria y en la supervisión y revisión de la misma y suministrar evidencias del trabajo llevado a cabo para argumentar su opinión.

Han de ser completos y detallados para que un auditor normal experto y sin haber visto dicha Auditoria, sea capaz de averiguar a través de ellos para soportar las conclusiones obtenidas. Deben estar redactados de forma que la información que contengan sea clara e inteligible. Deberán facilitar de un vistazo una rápida evaluación del trabajo realizado. Es el registro material que conserva el auditor del trabajo realizado, incluyendo los procedimientos empleados, pruebas realizadas, información obtenida.

Debe realizarse en el momento de realizar el trabajo. son propiedad única del auditor que los tiene que custodiar y guardar su confidencialidad. Los enseña a los jueces que lo demande y ante el ICAC.

Cada sociedad de auditores tienen su forma igual de trabajar y de presentar los papeles, aunque no sea una forma estándar.

6.2 Objetivos de Importancia

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

1. En ellos el contador público respalda y fundamenta sus informes:
 - Dictamen.
 - Carta de Observaciones.
2. Sirven de fuente de información posterior a:
 - Las autoridades fiscales.
 - Las autoridades judiciales.
 - Otro contador público que desee opinar sobre el trabajo realizado.
 - El propio cliente o entidad auditada.
3. Con ellos se evidencia el trabajo realizado, su alcance, sus limitaciones y su oportunidad.
4. Ellos sirven para comprobar que el contador público realice un trabajo de calidad profesional.
5. Sirven de guía para la realización de futuras auditorías y como referencia para determinar la consistencia en la aplicación de principio de contabilidad generalmente aceptados de un ejercicio a otro.

6.3 Elementos y características de los papeles de trabajo

6.3.1 Elementos

Los papeles de trabajo deben ser claros y concisos respecto de la cuenta u operación a que se refieran, del trabajo desarrollado y de las conclusiones obtenidas; esto se logra estableciendo un mínimo de elementos que es conveniente tener en cuenta al elaborarlos; a continuación, se listan algunos de esos elementos que deben contener toda cédula de trabajo de auditoría:

- Nombre de la empresa a que se refieran.
- Fecha del cierre del ejercicio examinado.
- Título o descripción breve de su contenido.
- Fecha en que se preparó.
- Nombre de quién lo preparó.
- Fuentes de donde se obtuvieron los datos.
- Descripción concisa del trabajo efectuado.
- Conclusión.

6.3.2 Características

La hoja de trabajo es la cédula que muestra los grupos o rubros que integran los estados financieros.

Las cédulas sumarias muestran las cuentas de mayor que forman un rubro.

Las cédulas de detalle relacionan las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.

Las cédulas de comprobación contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de una partida u operación.

6.4 Propiedad de los papeles de trabajo

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

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

6.5 Marcas e índices

6.5.1 Marcas del trabajo realizado

Para facilitar la transcripción e interpretación del trabajo realizado en la auditoria, usualmente se acostumbran a usar marcas que permiten transcribir de una manera practica y de fácil lectura algunos trabajos repetitivos. Por ejemplo; la actividad de cotejar cifras que provienen de los registros auxiliares contra los auxiliares mismos, se pueden dejar transcrita en los papeles de trabajo, anotando una marca cuyo significado fuera justamente el de haber verificado las cifras correspondiente contra el auxiliar relativo.

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

También en la práctica debido a que hay ciertos trabajos repetitivos de una manera constante se decide periódicamente establecer una marca estándar, es decir, una marca que signifique siempre lo mismo.

La forma de las marcas deben ser lo mas sencillas posibles pero a la vez distintiva, de manera que no haya confusión entre las diferentes marcas que se usen en el trabajo. Normalmente las marcas se transcriben utilizando color rojo o azul, de tal suerte que a través del color se logre su identificación inmediata en las partidas en las que fueron anotadas.

6.5.2 Índices

Para facilitar su localización, los papeles de trabajo se marcan con índices que indiquen claramente la sección del expediente donde deben ser archivados, y por consecuencia donde podrán localizarse cuando se le necesite.

En términos generales el orden que se les da en el expediente es el mismo que presentan las cuentas en el estado financiero. Así los relativos a caja estarán primero, los relativos a cuentas por cobrar después, hasta concluir con los que se refieran a las cuentas de gastos y cuentas de orden.

Los índices se asignan de acuerdo con el criterio anterior y pueden usarse para este objeto, números, letras o la combinación de ambos.

A continuación se presenta un ejemplo de índices usando el método alfabético-numérico por ser el de uso mas generalizado en la practica de la auditoria. En este sistema las letras simples indican cuentas de activos, las letras dobles indican cuentas de pasivo y capital y las decenas indican cuentas de resultados:

Letra o Número	Nombre de la Cuenta
A	Caja y bancos
B	Cuentas por cobrar
C	Inventarios
U	Activo fijo
W	Cargos diferidos y otros
AA	Documentos por pagar
BB	Cuentas por pagar
EE	Impuestos por pagar
HH	Pasivo a largo plazo
LL	Reservas de pasivo
RR	Créditos diferidos
SS	Capital y reservas
10	Ventas
20	Costos de ventas
30	Gastos generales
40	Gastos y productos financieros
50	Otros gastos y productos.

6.6 Pruebas Selectivas

El trabajo de revisión de las cuentas no es ni puede ser exhaustivo, no es posible realizar en un período corto(30,45 días) con un grupo de tres o cuatro gentes lo que a la empresa

le lleva un año con un personal mas o menos abundante, no es tampoco, razonable, el auditor dispone de un tiempo limitado para obtener conclusiones.

Comprobar selectivamente una cosa es verificar algunas de sus partes para concluir respecto del todo, así por ejemplo, el saldo de la cuenta de mayor de clientes puede ser considerado correcto cuando la verificación del 50% de los saldos individuales arroje resultados en ese sentido.

6.7 Importancia

Los resultados que arrojen las pruebas selectivas deben ser sopesados cuidadosamente para poder generalizarlos al todo. Los resultados satisfactorios deben dar seguridad en tanto que los resultados negativos pueden provocar una extensión del trabajo, bien ampliando la muestra o cambiando el enfoque, o simplemente pueden considerarse plenamente aplicables al universo, y en consecuencia considerarlo erróneo.

6.8 Clasificación

A las partes que integran el todo a probar se le llama universo y a las partes seleccionadas se les llama muestra, la relación entre la muestra y el universo depende de muchos factores, entre otros el control interno, la homogeneidad de las partidas, y las características mismas del universo a examinar. En auditoria la experiencia es fundamental para determinar cuantas y cuales partidas deben integrar la muestra, o de otro modo, cual deberá ser el alcance en la aplicación de los procedimientos.

6.9 Contenido Mínimo de los papeles

- Evidencia que los estados contables y demás información, sobre los que va a opinar el trabajador, están de acuerdo con los registros de la empresa.
- Relación de los pasivos y activos, demostrando de cómo tiene el auditor evidencia de su existencia física y valoración.
- Análisis de las cifras de ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados.
- Prueba de que el trabajo fue bien ejecutado, supervisado, revisado.
- Forma el sistema de control interno que ha llevado el auditor y el grado de confianza de ese sistema y cuál es el alcance realizado para revisar las pruebas sustantivas.
- Detalle de las definiciones o desviaciones en el sistema de control interno y conclusiones a las que llega.
- Detalle de las contrariedades en el trabajo y soluciones a las mismas.

6.10 Contenido archivo permanente

Facilita a los auditores información básica sobre clientes, para comprender con mayor facilidad su sistema y están en condiciones de hacer referencia a documentos relevantes, año a año.

Es conveniente que incluye:

- Escritura de sociedad y estatuto.
- Acuerdos del consejo importantes.
- Detalle de las escrituras de titularidad.
- direcciones de la sede social, fábricas, filiales, etc.
- fax, teléfono, etc.
- copia organigrama de la empresa.
- Explicación de los procedimientos contables de la escritura y formularios que utiliza.
- dónde están los registros contables y persona responsable de los mismos.
- Nombre y apellidos de las personas autorizadas para aprobar pagos, etc.
- Firma con autoridad en los bancos.
- Cuestionario de control interno pasado a la empresa.
- Deficiencias encontradas.
- Entrevista con la empresa y pequeños detalles.

7. MUESTREO

7.1 Muestreo por atributos

El muestreo por atributos es un método estadístico que se utiliza para calcular la proporción de partidas de una población que contiene una característica o un atributo de interés. Esta proporción recibe el nombre de tasa de concurrencia o tasa de excepción y es la proporción de partidas que contienen el atributo específico en relación al número total de partidas de la población. La tasa de ocurrencia por lo general se expresa como un porcentaje.

A los auditores les interesa la ocurrencia de los siguientes tipos de excepciones en las poblaciones de datos contables:

- Desviación de los procedimientos del control establecido por el cliente.
- Errores o irregularidades monetarias en los datos de las operaciones.
- Errores o irregularidades monetarias en los detalles de los saldos en las cuentas.

Conocer el índice de ocurrencia de tales excepciones es útil para los primeros dos tipos de excepciones, que se relacionan con las operaciones. Los auditores utilizan mucho el muestreo por atributos para realizar pruebas de controles y pruebas sustantivas de operaciones. Con el tercer tipo de excepciones, por lo general el auditor necesita calcular el número total en pesos de las excepciones, porque debe hacerse un juicio en si las excepciones son importantes. Cuando el auditor necesita conocer el monto total de un error, utiliza variables o muestreo de unidades monetarias.

La tasa de ocurrencia o excepción de una muestra aleatoria o sistemática es un cálculo sin desviaciones de la tasa de excepción de toda la población. Significa que para una muestra determinada, la tasa de excepción muestra es el mejor cálculo del auditor sobre el índice de excepción de la población. El término excepción se entiende como algo que se refiere tanto a las desviaciones de los procedimientos de control prescritos y a

situaciones donde los montos no son correctos ya sea debido a un error contable no funcional o a cualquier otra causa. El termino desviación se refiere a un tipo específico de excepción de una desviación de procedimientos de controles prescritos.

Supongamos que el auditor determina el porcentaje de facturas de ventas que no tienen adjunto los documentos de embarque. Existe un porcentaje real, pero desconocido, de documento de embarques faltantes. El auditor obtendrá una muestra de las copias de facturas de ventas y determinara que porcentaje de las facturas no tienen adjunto los documentos de embarque.

El auditor llegara a la conclusión que la tasa de excepción de la muestra es el calculo mas probable de la tasa de excepción de la población.

Dado que se basa en una muestra, sin embargo, existe una probabilidad significativa que en la tasa de excepción de la muestra y la tasa de excepción de la población real difieran. Los métodos estadísticos permiten al auditor indicar la medida en que los dos índices de excepción probablemente difieran y la confiabilidad del calculo. Lo primero recibe el nombre de precisión y lo segundo riesgo de muestreo. Así pues una vez que se calcula el índice de excepción de la muestra, el auditor determinara la precisión del calculo, lo sumara y lo restara del índice de excepción de la población. El auditor llegara a la conclusión que el calculo del intervalo contiene el índice de excepción real de la población en determinado riesgo de muestreo.

Al utilizar el muestreo de atributos en la auditoria, el auditor le interesa principalmente saber cual seria el mayor índice de excepción. Así pues, el auditor se concentrara en el nivel superior del calculo del intervalo. Este limite recibe el nombre de índice de excepción superior calculado. En las pruebas de controles y en las pruebas sustantivas de operaciones.

7.2 Muestreo por variables

Se utiliza el muestreo por variables para medir el monto de un universo. Para propósitos de auditoria, el objetivo del muestreo por variables es medir el monto verdadero del error de un saldo de cuentas, o, a la inversa, el mismo saldo correcto de la cuenta a fin de comprobar que el saldo de la cuenta contiene errores que excedan una cantidad tolerable.

A las mediciones tomadas con el muestreo por variables se les llama estimaciones por variables. Estas estimaciones están en la forma de una estimación de intervalo. Esta es una gama de valores determinada por una estimación de puntos en dinero mas o menos un intervalo de precisión al nivel de confianza deseada. Es común calcular tanto un limite superior como un inferior de confianza para dichos intervalos, porque un saldo en una cuenta esta subvaluado o sobrevaluado. A estos intervalos se les llama intervalos de confianza. Los limites de confianza en el muestreo por variables son similares con el MUM (Muestreo de Unidades Monetarias), por lo general son mas precisos.

El muestreo por variables es mas útil para pruebas sustantivas que el muestreo de atributos, porque los auditores por lo general están mas interesados en la cantidad

monetaria de los errores que en la frecuencia ocurren. El muestreo por variables es mas útil que el MUM cuando se necesita una medida del monto del error para hacer un ajuste de auditoria. Para ilustrar esto supongamos que en la confirmación de las cuentas por cobrar, el auditor utiliza atributos, el MUM, o el muestreo por variables. Si se utilizara el muestreo de atributos, el auditor solo podría decidir que cierto porcentaje de las cuentas contienen errores, sin importar los montos de los errores individuales en la muestra. Si se utiliza el MUM, el auditor decide cual es la cantidad máxima de dichos errores. Pero si se utiliza el muestreo por variables, se obtiene una estimación de intervalo que pudiera tomarse en cuenta tanto en términos de monto, y utilizarse como base para un ajuste de auditoria.

El resultado se utiliza por lo general en el muestreo de atributos en pruebas sustantivas solo cuando se esperan pocas excepciones, y el costo del MUM y del muestreo por variables son prohibitivos. Se utiliza el MUM cuando es practico y no se esperan pocas o ningunas excepciones. Se utiliza el muestreo por variables cuando es practico y se esperan mas de unas cuantas excepciones, o se requiere de una estimación precisa de la cantidad en dinero de excepciones o el saldo verdadero de una cuenta.

7.3 Muestreo estadístico en los informes acumulables

El Muestreo en la auditoria consiste en la aplicación de un procedimiento de cumplimiento o sustantivo a menos de la totalidad de las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de alguna característica del saldo o de las transacciones que le permitan llegar a una conclusión en relación a tal característica, la técnica de selección para muestreo en auditoria esta basada en la selección al azar o aleatoria que es la que asegura que todas las partidas dentro del universo o dentro de cada estrato tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas como es en el caso de el uso de las tablas de números al azar.

La selección al azar puede tomar diferentes modalidades entre las cuales tenemos:

La selección sistemática:

Que consiste en la selección de partidas mediante el uso de un intervalo constante entre una selección y otra, teniendo el intervalo inicial un punto de partida seleccionado al azar, el intervalo puede estar basado en ciertos numero de partidas o en totales monetarios. al usar el auditor esta selección sistemática debe determinar que el universo no esta estructurado de tal manera, que el intervalo de muestreo corresponde a un patrón particular de dicho universo.

La selección casual:

Esta podría ser una alternativa a la selección al azar siempre que el auditor trate de obtener una muestra representativa del universo total sin intención alguna de incluir o excluir unidades específicas.

Al diseñar una muestra de auditoria, el auditor considerara los siguientes aspectos para definirla:

Los Objetivos de Auditoria

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

El Universo

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

Las partidas individuales que componen el universo se conocen como unidades de muestreo para obtener una muestra efectiva y eficiente que le permita alcanzar el objetivo particular de auditoria.

En la determinación del universo es recomendable la estratificación, la cual consiste en dividir el universo en sub-universos, es decir, en un grupo de unidades de muestreo con características similares. Los estratos deben estar definidos explícitamente de manera que cada unidad de muestreo pueda pertenecer a un solo estrato. La estratificación permite al auditor dirigir sus esfuerzos hacia las partidas que el considere que contienen potencialmente el mayor error monetario.

Riesgo y certidumbre

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

Los riesgos de auditoria incluyen:

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

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

Error Tolerable

Es el error máximo en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar y a pesar de eso concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoria. El error tolerable es considerado durante la etapa de planeación y se relaciona con el juicio

preliminar del auditor respecto a la importancia. A menos grado de error tolerable, será mayor el tamaño e la muestra que requerirá el auditor.

En los procedimientos de cumplimiento el error tolerable es el porcentaje máximo de desviación de un procedimiento de control prescrito que el auditor estaría dispuesto a aceptar sin alterar el grado de confianza que tenía planeado depositar en el control que esta probando. En el caso de procedimientos sustantivos, el error tolerable es el error monetario máximo en el saldo de una cuenta o transacción que el auditor estaría dispuesto a aceptar de manera que al considerar los resultados de todos los procedimientos de auditoría, este en posición de concluir con razonable seguridad, que la información financiera no contiene errores importantes.

Error esperado en el universo

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

8. INFORME DE AUDITORIA

8.1 Elementos básicos del Informe de Auditoría

La materialización final del trabajo llevado a cabo por los auditores independientes se documenta en el dictamen, informe u opinión de auditoría. Además, para aquellas entidades sometidas a auditoría legal, este documento junto con las cuentas anuales del ejercicio forma una unidad, siendo obligatorio para proceder al depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil que se incluya el informe emitido por los auditores de la Sociedad, conjuntamente con las cuentas firmadas por todos los administradores (o la indicación expresa de no suscripción de las cuentas) y aprobadas por la Junta General de Accionistas de la Sociedad; para dar más credibilidad a todo el procedimiento, se exige depositar también una certificación del acta de la Junta General que aprobó las cuentas, con las firmas de quien la expide legítimas notarialmente.

El informe de auditoría independiente deberá contener, como mínimo, los siguientes elementos básicos:

- El título o identificación.
- A quién se dirige y quienes lo encargaron.
- El párrafo de "Alcance".
- El párrafo de "Opinión".
- El párrafo o párrafos de "Énfasis".
- El párrafo o párrafos de "Salvedades".

- El párrafo sobre el "Informe de Gestión".
- La firma del informe por el auditor.
- El nombre, dirección y datos registrales del auditor.
- La fecha del informe.
- El párrafo legal o comparativo.

8.1.1 El título o identificación

Deberá identificarse el informe bajo el título de "Informe de Auditoría Independiente de Cuentas Anuales", para que cualquier lector o usuario del mismo pueda distinguirlo de otros informes que puede emitir el auditor resultado de trabajos especiales, revisiones limitadas o informes preparados por personas distintas de los auditores, como pueden ser los informes de la Dirección o de otros órganos internos de la entidad. Por tanto, dicho título sólo se aplicará por el auditor a informes basados en exámenes cuya finalidad sea la de expresar una opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

Curiosamente, en los modelos normalizados de informe que se acompañan a las NTA españolas, el título de los distintos modelos de informe es Informe de Auditoría de Cuentas Anuales no apareciendo en ningún caso el término Independiente.

8.1.2 A quién se dirige y quiénes lo encargaron

El auditor dirigirá su informe a la persona o al órgano de la entidad del que recibió el encargo de la auditoría. Normalmente, el informe del auditor se dirigirá a los accionistas o socios. En este caso, cuando el encargo del trabajo ha sido realizado por la Junta General de Accionistas y el informe va dirigido a ésta (a los accionistas), puede omitirse la especificación referente a que el encargo lo realizó dicha Junta General. En algunas ocasiones el informe se dirige a los administradores o al comité de auditoría, aunque esto sucederá, normalmente, si se trata de una auditoría voluntaria.

8.1.3 El párrafo de alcance

Este párrafo, cuyo objeto es describir la amplitud del trabajo de auditoría realizado, debe claramente:

- Identificar los estados financieros auditados. Por tanto, deberá incluir el nombre de la entidad, los estados financieros objeto de examen, la fecha del balance y el período que cubren los demás estados.
- Hacer referencia al cumplimiento en el examen de las normas de auditoría generalmente aceptadas (N.A.G.A.), que en este contexto se sobrentiende que son las generalmente aceptadas en España. Si, por encargo especial, el trabajo se ha realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en otro país, el auditor podrá emitir un informe según las normas vigentes y con el lenguaje usual en dicho país, indicando siempre en su informe el origen de las mismas y, si tales normas utilizadas no cumplen los requisitos mínimos de las N.A.G.A, haciendo mención en los párrafos de alcance y opinión de los requisitos no cumplidos.

El texto normalizado del párrafo de alcance sin salvedades se redactará, de acuerdo con el Boletín 14 del ICAC, en los siguientes términos.

"Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas."

Si el auditor no mencionara en el párrafo de alcance ninguna limitación o salvedad, se entenderá que ha llevado a cabo todos los procedimientos y pruebas de auditoría necesarios para expresar su opinión sobre los estados financieros de la entidad. En caso contrario, deberá hacer constar que han existido limitaciones al alcance en su examen, lo que se dirá de la siguiente forma: *"excepto por la salvedad mencionada en el párrafo x siguiente, el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas (...)".* Debemos adelantar que las salvedades en general van referenciadas en el informe por las palabras **EXCEPTO POR**.

Hacemos notar que en este párrafo de alcance únicamente se expresa si no han existido limitaciones al alcance (en cuyo caso no se dice nada, es decir, se utiliza el párrafo normalizado anterior) o si, por el contrario, han existido limitaciones, en cuyo caso se menciona únicamente que han existido, pero no se dice nada de qué tipo de limitaciones ni tampoco qué procedimientos de auditoría se han dejado de aplicar con motivo de la limitación o las limitaciones; tal información se redactará en uno o varios párrafos de salvedades.

8.1.4 El párrafo de opinión

El párrafo de opinión del Informe de Auditoría Independiente debe mostrar claramente el juicio final del auditor sobre si las cuentas anuales, consideradas en todos los aspectos significativos, expresan adecuadamente o no la imagen fiel de los siguientes aspectos de la entidad auditada:

- De la situación financiera (referencia al pasivo del balance),
- Del patrimonio (referencia al activo del balance),
- De los resultados de las operaciones (referencia a la cuenta de pérdidas y ganancias), y
- De los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio (referencia al cuadro de financiación anual).

Todo ello dentro de un marco de principios y normas contables generalmente aceptados (PyNCGA). Es decir la opinión se refiere al grado de adecuación a unos estándares preestablecidos. Asimismo, deberá expresar si los PyNCGA, han sido aplicados uniformemente.

En este párrafo también se dirá si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada. La citada información debe

identificarse con la información mínima obligatoria que ordena publicar la normativa específicamente aplicable.

También en el párrafo de opinión, el auditor hará constar, en su caso, la naturaleza de cualquier salvedad significativa sobre las cuentas anuales. Cuando se diera esta circunstancia, es preciso que se incluya la expresión "excepto por". Cuando la salvedad o salvedades fueran muy significativas, el auditor deberá denegar su opinión o expresar una opinión desfavorable.

Hemos de recordar que la opinión expresada en el párrafo de opinión, lo es sobre las cuentas anuales únicamente, que recordamos son el balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria; este último documento incluirá obligatoriamente -en su formato no abreviado- el cuadro de financiación, y potestativamente la cuenta de pérdidas y ganancias analítica y el estado de variaciones de tesorería.

Sin embargo, en ocasiones, el informe de gestión también debe acompañar al informe de auditoría y el auditor también debe expresar una opinión sobre el mismo, pero tal opinión se expresa sólo sobre determinados aspectos del mismo (la información contable que contiene), y se menciona en un párrafo distinto (el párrafo sobre el informe de gestión), que será analizado más adelante.

El texto normalizado del párrafo de opinión sin salvedades se redactará, de acuerdo con el Boletín 14 del ICAC, en los siguientes términos.

En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad La Casería, S.A., al 31 de diciembre de 20XX, del resultado de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.

8.1.5 El párrafo (o párrafos) de énfasis

Mediante los párrafos de énfasis, el auditor pone de manifiesto aquellos hechos que considera relevantes o de especial importancia, aunque tales hechos no llegan a afectar a la opinión.

Por tanto, cuando en un informe de auditoría aparece un párrafo de énfasis, el auditor pretende con ello destacar al lector ese hecho en concreto, el cual considera de especial trascendencia para la Sociedad, si bien ello no significa que la opinión de auditoría deba recoger salvedad alguna. Nunca debe confundirse, por tanto, un párrafo de énfasis con uno de salvedad.

Algunas razones usuales por las que el auditor suele incluir en su informe de auditoría párrafos de énfasis son:

Por la necesidad de poner de manifiesto que un porcentaje importante de las operaciones (compras o ventas) se están realizando con una entidad en concreto. ù Salvedades puestas de manifiesto en anteriores informes y corregidas en este ejercicio; dado que al haber sido corregidas en este ejercicio no tiene aplicación su inclusión como salvedad en este ejercicio, sin embargo, y dada la importancia que esta circunstancia tuvo en anteriores informes (por ello se incluyó como salvedad), se incluyen en el presente como párrafo de énfasis. Normalmente tales correcciones se habrán realizado utilizando las cuentas 779. ingresos y beneficios de ejercicios anteriores o 679. gastos y pérdidas de ejercicios anteriores, lo que asimismo es motivo de mención especial en el informe a través del párrafo de énfasis.

Defecto de cobertura de seguros sobre el inmovilizado de la Sociedad. Si bien este hecho no tiene efecto sobre los estados financieros de la Sociedad, el auditor puede considerar esta circunstancia importante como para ponerla de manifiesto.

No aplicación excepcional de algún P.Y.N.C.G.A. (con lo que el auditor está conforme), debido a que su aplicación impediría mostrar la imagen fiel. Si el auditor no está conforme con la no aplicación, dará lugar a salvedad o a una opinión negativa.

En los resultados extraordinarios se recogen gastos o ingresos correspondientes a ejercicios anteriores, y son significativos.

Un párrafo de énfasis nunca estará referenciado en el informe de auditoría por la expresión "excepto por" ya que expresa un hecho o circunstancia que no afecta a la opinión de auditoría en modo alguno.

8.1.6 El párrafo (o párrafos) de salvedades

Cuando el auditor ha de poner de manifiesto en su informe que existen algunos reparos en relación con los estados financieros formulados por la Sociedad, utiliza el párrafo (o párrafos) de salvedades, en el cual se deben justificar siempre los motivos de sus reparos, cuantificándose el impacto que esta salvedad tiene sobre los estados financieros auditados (siempre que la salvedad sea cuantificable); si el efecto de la salvedad no fuese susceptible de ser estimado o cuantificado razonablemente, sólo se mencionarán las causas que provocan tal salvedad.

Es usual y resulta lógico que el auditor recoja la salvedad o salvedades suficientemente explicadas y detalladas, ya que se causan, normalmente, por las diferencias de criterios o de interpretación que ante un mismo hecho o circunstancia, se producen entre los administradores o sus asesores y el propio auditor o firma de auditoría.

Los párrafos de salvedades se sitúan entre el párrafo de alcance y el párrafo de opinión, por lo que son también llamados párrafos intermedios. Nunca se debe confundir un párrafo de salvedades con uno de énfasis. El hecho recogido en un párrafo de salvedades afecta a la opinión, el reflejado en un párrafo de énfasis, no.

8.1.7 El párrafo sobre el informe de gestión

El informe de gestión no forma parte integrante de las cuentas anuales de una sociedad. No obstante, para aquellas sociedades sometidas a auditoría obligatoria, ha de formularse y depositarse conjuntamente con sus cuentas anuales. Ello significa que, bien por imperativo legal, bien por deseo de la sociedad, en determinadas situaciones el auditor se ve en la obligación de analizar el contenido del informe de gestión, aunque la responsabilidad del auditor respecto al contenido de dicho informe alcanza únicamente lo concerniente a la información contable que pudiera contener dicho informe de gestión y no la información no contable que los administradores hayan hecho incluir en el mismo.

De acuerdo con el Boletín nº 14 del I.C.A.C., que modifica ligeramente la redacción del informe de auditoría, el párrafo que se incluirá en la opinión del auditor, relativa al informe de gestión, será la siguiente:

"El informe de gestión adjunto del ejercicio 20XX, contiene las explicaciones que los administradores consideran oportunas sobre la situación de la Sociedad, la evolución de sus negocios y sobre otros asuntos y no forma parte integrante de las cuentas anuales. Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX. Nuestro trabajo como auditores se limita a la verificación del informe de gestión con el alcance mencionado en este mismo párrafo y no incluye la revisión de información distinta de la obtenida a partir de los registros contables de la Sociedad."

Este párrafo recoge una opinión independiente en la que el auditor manifiesta que la información contable del informe de gestión sí concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio; sin embargo, es posible que la información contable de dicho informe sea incorrecta, en cuyo caso entendemos que el auditor expresará una opinión que será similar a la opinión con salvedades sobre las cuentas anuales; una posible redacción de este tipo de hechos puede ser: *"Hemos verificado que la información contable que contiene el citado informe de gestión concuerda con la de las cuentas anuales del ejercicio 20XX, excepto por (... señalar la no concordancia...)"*

8.1.8 La firma del informe por el auditor

El informe debe ir firmado por un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). En el caso de informes correspondientes a auditorías realizadas por sociedades de auditoría inscritas en dicho Registro, el informe debe indicar:

NOMBRE DE LA SOCIEDAD

Firma del socio o socios

Nombre del socio o socios firmantes

8.1.9 El nombre, dirección y datos registrales del auditor

Con independencia del nombre del auditor, el informe debe mostrar, lo que normalmente se hace a modo de membrete, la dirección y la ciudad en que radica el despacho de dicho auditor y su número de inscripción en el ROAC. Si éste número no figura en el membrete, habrá de consignarse junto con el nombre del auditor.

8.1.10 La fecha del informe

El informe del auditor debe expresar una fecha. La fecha del informe deberá ser la del último día de trabajo en las oficinas de la entidad, ya que en esta fecha habrá completado sus procedimientos de auditoría. A este respecto hemos de tener en cuenta que el auditor obligatoriamente ha de considerar el efecto que en los estados financieros y en su informe pueden tener los hechos y transacciones que hayan ocurrido y llegado a su conocimiento antes del momento de entrega del informe a la entidad auditada.

Por tanto, si bien el informe de auditoría contiene la opinión profesional sobre la razonabilidad de los estados financieros del ejercicio auditado, el auditor en su informe también opina sobre la existencia (o inexistencia) de hechos significativos acaecidos desde el cierre del ejercicio a la fecha de entrega del informe.

En estos casos especiales en que el auditor obtiene una nueva evidencia entre la fecha de terminación de los trabajos y la fecha de entrega del informe, si esta evidencia afecta al contenido del informe, podrá poner dos fechas distintas, una para el contenido del informe y otra para la evidencia en cuestión.

8.1.11 El párrafo legal o comparativo

Según la NTA 3.9.3. redactada según Resolución de 1 de diciembre de 1994, del ICAC (BOICAC nº 19), cuando el Informe de Auditoría se refiera a las cuentas anuales de un ejercicio, deberá incluir un párrafo, después del párrafo de alcance, que hace mención al hecho de que las cuentas auditadas son únicamente las del último ejercicio.

De acuerdo con la legislación mercantil española, las cuentas anuales de un ejercicio incluyen a efectos comparativos las cifras del balance, la cuenta de pérdidas y ganancias y el cuadro de financiación correspondientes al ejercicio anterior. Cuando solamente se presenten cifras comparativas del ejercicio anterior y no cuentas anuales completas, el auditor deberá indicar, en un párrafo intermedio, que su opinión se refiere exclusivamente al último ejercicio.

Cuando la entidad hubiera estado sometida a auditoría obligatoria en el ejercicio anterior, el auditor deberá indicar, además, si fue él mismo quien efectuó dicha auditoría o, en caso contrario, indicar que fue realizada por otro auditor, la fecha de emisión del informe y el tipo de opinión emitida (favorable, con salvedades, desfavorable o denegada).

Si la empresa sometió a auditoría, de forma voluntaria, las cuentas anuales del ejercicio anterior, las indicaciones a dicho informe de auditoría voluntaria pueden ser omitidas. En este último caso, el auditor deberá requerir de la entidad que identifique como "no sometidas a auditoría obligatoria" las cifras relativas al ejercicio anterior incluidas en las cuentas anuales a efectos comparativos.

Cuando la sociedad no haya sometido a auditoría las cuentas anuales del ejercicio precedente y no hubiera estado obligado a ello, identificará las cifras comparativas como no auditadas. No obstante, cuando la sociedad hubiera incumplido la obligación

de someterse a auditoría en el ejercicio anterior, este hecho deberá ser mencionado en el informe de auditoría.

8.2 Objetivos, características y afirmaciones que contiene el informe de auditoría

El informe de auditoría financiera tiene como objetivo expresar una opinión técnica de las cuentas anuales en los aspectos significativos o importantes, sobre si éstas muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio.

Características del informe de auditoría

- Es un documento mercantil o público.
- Muestra el alcance del trabajo.
- Contiene la opinión del auditor.
- Se realiza conforme a un marco legal.

Principales afirmaciones que contiene el informe

- Indica el alcance del trabajo y si ha sido posible llevarlo a cabo y de acuerdo con qué normas de auditoría.
- Expresa si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente y han sido formuladas de acuerdo con la legislación vigente y, también, si dichas cuentas han sido elaboradas teniendo en cuenta el principio contable de uniformidad.
- Asimismo, expresa si las cuentas anuales reflejan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados.
- Se opina también sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la contenida en las cuentas anuales.
- En su caso, explica las desviaciones que presentan los estados financieros con respecto a unos estándares preestablecidos.
- Podemos sintetizar que el informe es una presentación pública, resumida y por escrito del trabajo realizado por los auditores y de su opinión sobre las cuentas anuales.

8.3 Tipos de opinión

Existen cuatro tipos de opinión en auditoría:

- Opinión Favorable.
- Opinión con Salvedades.
- Opinión Desfavorable.
- Opinión Denegada.

La opinión favorable, limpia o sin salvedades significa que el auditor está de acuerdo, sin reservas, sobre la presentación y contenido de los estados financieros.

La opinión con salvedades (llamada también en la jerga de la auditoría como opinión calificada o cualificada), significa que el auditor está de acuerdo con los estados financieros, pero con ciertas reservas.

La opinión desfavorable u opinión adversa o negativa significa que el auditor está en desacuerdo con los estados financieros y afirma que éstos no presentan adecuadamente la realidad económico-financiera de la sociedad auditada.

Por último, la opinión denegada, o abstención de opinión significa que el auditor no expresa ningún dictamen sobre los estados financieros. Esto no significa que esté en desacuerdo con ellos, significa simplemente que no tiene suficientes elementos de juicio para formarse ninguno de los tres anteriores tipos de opinión.

8.3.1 Opinión favorable

Una opinión favorable, limpia, positiva o sin salvedades, expresa que el auditor ha quedado satisfecho, en todos los aspectos importantes, de que los estados financieros objeto de la auditoría reúnen los requisitos siguientes:

- Se han preparado de acuerdo con principios y criterios contables generalmente aceptados, que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.
- Se han preparado de acuerdo con las normas y disposiciones estatutarias y reglamentarias que les sean aplicables y que afecten significativamente a la adecuada presentación de la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la situación financiera.
- Dan, en conjunto, una visión que concuerda con la información de que dispone el auditor sobre el negocio o actividades de la entidad.
- Informan adecuadamente sobre todo aquello que puede ser significativo para conseguir una presentación e interpretación apropiadas de la información financiera.

El texto normalizado del párrafo de opinión sin salvedades se redactará en los siguientes términos (Boletín nº 14 del ICAC):

"En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de XYZ S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior".

8.3.2 Opinión con salvedades

(o calificada, con reservas o con excepciones)

Este tipo de opinión es aplicable cuando el auditor concluye que existen una o varias circunstancias en relación con las cuentas anuales tomadas en su conjunto, que pudieran ser significativas. Tratamiento distinto requieren aquellos casos en los que este tipo de circunstancias, por ser muy significativas, impiden que las cuentas anuales presenten la imagen fiel o no permitan al auditor formarse una opinión sobre las mismas.

A continuación, pasamos a estudiar las distintas circunstancias que pueden originar una opinión con salvedades.

8.3.2.1 Limitaciones al alcance

Existe una limitación al alcance cuando el auditor no puede aplicar uno o varios procedimientos de auditoría o éstos no pueden practicarse en su totalidad; asimismo, los procedimientos no practicados se consideran necesarios para la obtención de evidencia de auditoría, a fin de satisfacerse de que las cuentas anuales presentan la imagen fiel de la entidad auditada.

Dentro de las limitaciones al alcance, hemos de diferenciar entre dos tipos:

- Aquellas que provienen de la entidad auditada (limitaciones impuestas).
- Aquellas que vienen causadas por las circunstancias (limitaciones sobrevenidas).

Entre las primeras podemos referirnos, a modo de ejemplo, a la negativa de la entidad a entregarnos determinada información o a dejarnos practicar determinados procedimientos de auditoría (por ejemplo, el de confirmación de saldos de clientes).

Entre las segundas podríamos incluir la destrucción accidental de documentación o registros necesarios para la auditoría, o la imposibilidad de presenciar recuentos físicos de existencias por haber sido nombrados auditores con posterioridad al cierre del ejercicio.

No obstante lo anterior, si existieran métodos alternativos para obtener evidencia suficiente, el auditor deberá aplicar éstos métodos (siempre y cuando la entidad auditada facilite la información necesaria para la aplicación de éstas pruebas alternativas), al objeto de eliminar la limitación inicialmente encontrada.

Ante una limitación al alcance, el auditor debe decidir entre denegar la opinión o emitirla con salvedades, lo cual depende de la importancia de la limitación. Para ello hay que tener en consideración:

- La naturaleza y significación del efecto potencial de los procedimientos omitidos, y
- La importancia relativa de la cuenta o cuentas afectadas.

En un informe de auditoría, una limitación al alcance tiene efecto sobre el Párrafo de Alcance y sobre el Párrafo de Opinión, dado que hemos de poner de manifiesto no sólo en la opinión esta circunstancia, sino que en el alcance de nuestro trabajo hemos de dejar evidencia de la imposibilidad (limitación) de realizar una parte del trabajo. De acuerdo con el Boletín nº 14 del I.C.A.C., el efecto de las limitaciones al alcance se redactará en los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

"Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el

trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X [en éste párrafo se describirá la limitación al alcance], el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas."

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la limitación al alcance, mencionando el o los procedimientos que no ha sido posible aplicar.

En el Párrafo de Opinión:

"En nuestra opinión, excepto por los efectos de aquellos ajustes que podrían haberse considerado necesarios si hubiéramos podido verificar (hacer una referencia explícita a la(s) limitación(es) expuesta(s) en el párrafo X anterior), las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel

8.3.2.2 Incertidumbres

Una incertidumbre se define como un asunto o situación de cuyo desenlace final no se tiene certeza a la fecha del balance, por depender de que ocurra o no un hecho futuro; por ello, ni la entidad puede estimar razonablemente ni, por lo tanto, puede determinar si las cuentas anuales han de ser ajustadas, ni por qué importes.

Reclamaciones, litigios, juicios, dudas sobre la continuidad de la sociedad por diversas circunstancias (pérdidas operativas continuadas, falta de liquidez, imposibilidad de obtener financiación suficiente, etc.) y contingencias fiscales son algunos de los ejemplos de asuntos o situaciones inciertas cuyo desenlace final no puede ser estimado y son, por tanto, incertidumbres.

Sin embargo, no debe calificarse de incertidumbre las estimaciones normales que sobre hechos futuros ha de realizar toda entidad en la preparación de sus cuentas anuales, tales como estimaciones actuariales de los planes de pensiones, provisiones para clientes incobrables, provisiones para garantías o devoluciones, valor de realización de las existencias, etc. En estos casos es factible realizar una estimación razonable, ya fuera a nivel específico o global, y una incertidumbre supone la incapacidad de realizar una estimación razonable por depender de hechos futuros en los que existe un grado de aleatoriedad imprevisible.

De acuerdo con el Boletín nº 14 del I.C.A.C., el efecto de las Incertidumbres se redactará en los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la incertidumbre.

En el Párrafo de Opinión:

"En nuestra opinión, excepto por los efectos de cualquier ajuste que pudiera ser necesario si se conociera el desenlace final de la incertidumbre descrita en la salvedad anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado

8.3.2.3 Errores

Errores o incumplimientos de los principios y normas contables generalmente aceptados. Las cuentas anuales han de expresar la imagen fiel, de acuerdo con principios y normas contables generalmente aceptados. Por tanto, durante la realización del trabajo pueden aparecer circunstancias que suponen un incumplimiento de los citados principios.

Los errores que pueden presentarse son los siguientes:

- Utilización de principios y normas contables distintos de los generalmente aceptados.
- Errores, fueran o no intencionados, en la elaboración de las cuentas anuales. Entre ellos se incluyen los errores aritméticos, los errores en la aplicación práctica de los principios y normas contables y los errores de interpretación de hechos.
- Las cuentas anuales no contienen toda la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada. Esta circunstancia comprende, tanto defecto en los desgloses requeridos en la Memoria, como la presentación inadecuada de las cuentas en cuanto a su formato y clasificación.
- Hechos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio cuyo efecto no hubiera sido corregido en las cuentas anuales o adecuadamente desglosados en la Memoria, según procediera.

Por tanto, cuando el auditor observe alguna de las circunstancias anteriores, deberá evaluar y, en su caso si fuera posible, cuantificar su efecto sobre las cuentas anuales, de tal forma que si concluyera que estos hechos pudieran ser materialmente significativos, deberá expresar una opinión con salvedades, o, en caso que las cuentas anuales no presenten la imagen fiel, una opinión desfavorable.

De acuerdo con el Boletín nº 14 del I.C.A.C., estos hechos se pondrán de manifiesto en el informe en los siguientes términos:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirán las salvedades puestas de manifiesto, así como se cuantificará su efecto sobre el balance y sobre la cuenta de pérdidas y ganancias.

En el Párrafo de Opinión:

"En nuestra opinión, excepto por los efectos de la salvedad descrita en el párrafo X anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos

significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior."

Cambios, durante el ejercicio, de principios y normas contables, respecto a los aplicados en el ejercicio anterior

El objetivo de la uniformidad es asegurar que las cuentas de distintos ejercicios no han sido afectadas, de forma importante, por cambios en la aplicación de principios y normas contables.

Cuando se hubiera producido un cambio en los principios y normas contables o en el método de su aplicación que afectara de forma significativa la comparabilidad de las cuentas anuales, el auditor deberá mencionar expresamente en el párrafo de opinión de su informe que existe una salvedad a la aplicación uniforme de principios y normas contables.

Los motivos que pueden conducir a cambiar determinados criterios de valoración pueden estar justificados o, por el contrario, provenir de causas fiscales (necesidad de declarar menores o mayores beneficios fiscales de los obtenidos), o de causas relacionadas con la necesidad de obtener un determinado beneficio contable.

Con independencia de que el auditor esté o no de acuerdo con el cambio, este hecho va a afectar al resultado del ejercicio, por lo que habrá de ponerse de manifiesto en el informe de auditoría.

Si el auditor concluyera que el nuevo principio contable adoptado no es de general aceptación o no está justificado, el auditor se encontraría ante un caso de incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, e incluiría la salvedad correspondiente en su informe (conforme se ha expuesto para el caso de las salvedades por errores o incumplimiento de principios contables).

Si por el contrario se hubiera producido un cambio justificado en los principios y normas contables materialmente significativo, normalmente no se incluirá un párrafo intermedio en el informe, siendo suficiente la referencia a la Nota explicativa de la Memoria donde se detalla el cambio y se cuantifica el efecto.

Por tanto, de acuerdo con el BOICAC nº 14, el efecto que estas circunstancias va a tener sobre el informe de auditoría, siempre que estos hechos sean materialmente significativos, será:

En el caso de que el auditor esté de acuerdo con este cambio:

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Habitualmente no se hará mención alguna a este hecho.

En el Párrafo de Opinión:

"En nuestra opinión las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que, excepto por el cambio (se hará una breve descripción del mismo), según se describe en la Nota X de la memoria, con el que estamos de acuerdo, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior."

Si el auditor no está de acuerdo con el cambio de uniformidad

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá(n) las salvedad(es) puestas de manifiesto (el cambio de uniformidad), así como se cuantificará su efecto sobre el Balance y sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias..

En el Párrafo de Opinión:

"En nuestra opinión, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha y contienen la información necesaria y suficiente para su interpretación y comprensión adecuada, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que, excepto por la salvedad descrita en el párrafo X anterior, guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior."

Cuando el informe del auditor se refiera a las cuentas anuales de dos o más ejercicios, la uniformidad en la aplicación de los principios y normas contables se entenderá referida a los ejercicios presentados. En el caso de que exista tal uniformidad, la opinión del auditor en este caso no dirá " ... de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados que guardan uniformidad con los aplicados en el ejercicio anterior.", sino que dirá "... de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados aplicados uniformemente."

8.3.3 Opinión desfavorable (negativa o adversa)

Una opinión desfavorable supone manifestarse en el sentido de que las cuentas anuales tomadas en su conjunto no presentan la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, del resultado de las operaciones o de los cambios en la situación financiera de la entidad auditada, de conformidad con los principios y normas generalmente aceptados.

Para que un auditor llegue a expresar una opinión como la indicada, es preciso que haya identificado errores, incumplimiento de principios y normas contables generalmente aceptados, incluyendo defectos de presentación de la información, que, a su juicio, afectan a las cuentas anuales en una cuantía o concepto muy significativo o en un número elevado de capítulos que hacen que concluya de forma desfavorable.

Si además de las circunstancias que originan la opinión desfavorable, existen incertidumbres o cambios de principios y normas contables generalmente aceptados, al auditor deberá detallar estas salvedades en su informe.

Por tanto, un informe de auditoría con opinión desfavorable se redactará, de acuerdo con el BOICAC nº 14, en los siguientes términos.

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá(n) la(s) salvedad(es) puesta(s) de manifiesto, así como se cuantificará, en su caso, su efecto sobre el Balance y sobre la Cuenta de Pérdidas y Ganancias, o se identificará la información omitida en las cuentas anuales que sea necesaria para su interpretación y comprensión adecuada.

En el Párrafo de Opinión:

"En nuestra opinión, dada la importancia de los efectos de la salvedad descrita en el párrafo X anterior, las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas NO EXPRESAN la imagen fiel del patrimonio y de la situación financiera de la Sociedad XYZ S.A. al 31 de diciembre de 20XX y de los resultados de sus operaciones y de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio anual terminado en dicha fecha, de conformidad con principios y normas contables generalmente aceptados."

8.3.4 Opinión Denegada (abstención de opinión)

Cuando el auditor no ha obtenido la evidencia necesaria para formarse una opinión sobre las cuentas anuales tomadas en su conjunto, debe manifestar en su informe que no le es posible expresar una opinión sobre las mismas.

La necesidad de denegar la opinión puede originarse exclusivamente por:

- Limitaciones al alcance de auditoría y/o
- Incertidumbres de importancia muy significativa que impidan al auditor formarse una opinión.

No obstante lo anterior, aunque el auditor no pudiera expresar una opinión, habrá de mencionar, en párrafo distinto al de opinión, cualquier salvedad que por error o incumplimiento de los principios y normas contables generalmente aceptados o cambios en los mismos hubiese observado durante la realización de su trabajo.

Un informe de auditoría con opinión denegada por limitación al alcance se redactará, de acuerdo con el BOICAC nº 14, en los siguientes términos.

En el Párrafo de Alcance:

"Hemos auditado las cuentas anuales de XYZ, S.A. que comprenden el balance de situación al 31 de diciembre de 20XX, la cuenta de pérdidas y ganancias y la memoria correspondientes al ejercicio anual terminado en dicha fecha, cuya formulación es responsabilidad de los administradores de la Sociedad. Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre las citadas cuentas anuales en su conjunto, basada en el trabajo realizado. Excepto por la salvedad mencionada en el párrafo X (en éste párrafo se describirá la limitación al alcance), el trabajo se ha realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que requieren el examen, mediante la realización de pruebas selectivas, de la evidencia justificativa de las cuentas anuales y la evaluación de su presentación, de los principios contables aplicados y de las estimaciones realizadas."

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la limitación al alcance, mencionando los procedimientos de auditoría que no ha sido posible aplicar.

En el Párrafo de Opinión:

"Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo X anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas.

Un informe de auditoría con opinión denegada por incertidumbre se redactará, en los siguientes términos.

En el Párrafo de Alcance:

No se hace mención alguna a esta circunstancia.

En el Párrafo Intermedio:

Se describirá claramente la incertidumbre.

En el Párrafo de Opinión:

"Debido a la gran importancia de la limitación al alcance de nuestra auditoría descrita en el párrafo X anterior, no podemos expresar una opinión sobre las cuentas anuales del ejercicio 20XX adjuntas."

La opinión parcial no está permitida: si el auditor se abstiene de opinar, no puede afirmar al mismo tiempo que, no obstante la denegación de opinión, determinadas cosas sí están bien, con lo que se podría dar la visión deformada de que algunas cosas están mal, pero una gran mayoría está bien, lo cual confundiría al usuario del informe.

En todo caso, no se debe confundir la no admisión de una opinión parcial en el informe de cuentas anuales con la emisión de un informe parcial o revisión limitada, en el que el auditor se ciñe a verificar una determinada parte de las cuentas anuales.

Asimismo, a la hora de catalogar cada una de las anteriores circunstancias como de no significativa, significativa o muy significativa, el auditor tendrá que aplicar la Norma Técnica de Auditoría sobre Importancia Relativa, que contiene una tabla orientativa

para ayudar al auditor en este proceso; dicha tabla se basa, en términos generales, en comparar el importe numérico de la circunstancia a evaluar con una determinada magnitud de la entidad auditada y estimar qué porcentaje representa sobre la misma. Por tanto, la citada tabla sólo puede orientar en la evaluación de aspectos cuantitativos y no es válida para los aspectos cualitativos.

La elección de la magnitud apropiada (por ejemplo los fondos propios o el total del activo), así como la elección de la situación en que sitúa la entidad-cliente, de entre las que ofrece la tabla, debe hacerse con un criterio de racionalidad. Habitualmente se maneja entre los auditores la banda de fluctuación 3-5% de la magnitud clave o elegida, como un indicador de la importancia relativa de cada circunstancia considerada individualmente.

Según la NTA sobre informes, se entiende por aspectos significativos todos aquellos que superen los niveles o cifras de importancia relativa aplicados en el trabajo. Los niveles o cifras de importancia relativa y las razones que los justifican y avalan deberán quedar determinados en los papeles de trabajo donde se consigne el plan global de auditoría.

Sin embargo, puede no resultar recomendable aplicar únicamente la tabla para catalogar cada situación, sino, por el contrario y de acuerdo con la norma técnica, la clasificación de tales circunstancias habrá de basarse en la experiencia y profesionalidad del auditor que deberá tener presente aspectos tales como el sector de actividad en que opera la compañía, la existencia de una o varias circunstancias a clasificar, etcétera.

9. CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

Desde el punto de vista de la contaduría pública, la auditoria se clasifica en:

- Auditoria externa
- Auditoria interna
- Auditoria gubernamental
- Auditoria financiera
- Auditoria operacional

Auditoria externa: Es un examen de estados financieros hecho con el fin de formar una opinión imparcial sobre bases objetivas.

Auditoria interna: Es una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la organización.

Auditoria gubernamental: Es el estudio de eficiencia y economía en la utilización de los recursos; por ejemplo el equipo del gobierno.

Auditoría financiera: Es un examen sistemático de los estados financieros, los registros y las operaciones correspondientes para determinar la observancia de los P.C.G.A. de las políticas de la administración y de los requisitos fijados.

Auditoría operacional: Es el examen sistemático de las actividades de una organización o de un segmento estipulado de las mismas en relación con objetivos específicos, a fin de evaluar el comportamiento, señalar las oportunidades de mejorar y generar recomendaciones para el mejoramiento o para favorecer la acción. El examen computarizado de una empresa, la evaluación de su eficacia y confiabilidad y las recomendaciones para el mejoramiento del sistema .

10. AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

10.1 Concepto

Representa el examen de los Estado Financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

10.2 Clasificación de la Auditoría Contable o de Estados Financieros.

Desde el punto de vista de la independencia mental de las personas que la practican:

- Interna.
- Externa.

La Auditoría Interna: generalmente es practicada por funcionarios o empleados de la misma empresa en que se realiza y se usa para corregir y perfeccionar el control interno, fijando un curso de acción a tomar.

La Auditoría externa: es la revisión realizada por un contador público independiente que reúne los requisitos técnicos y cualidades morales necesarias.

Desde el punto de vista de la periodicidad en que se practiquen:

- Periódicas.
- Continuas.
- Esporádicas.

Auditoría Periódica: se practican en fecha determinadas:

Auditoría Continua: son aquellas que en forma sistemática se llevan a cabo, es decir, a medida en que se realizan las operaciones o bien intervalos cortos o irregulares.

Auditoría Esporádica: No influyen en estas el plazo o la continuidad, sino la necesidad de examinar en un momento dado.

Desde el punto de vista de la extensión de las pruebas de auditoría:

- De estados Financieros.
- Completa o detallada.

Auditoría de Estados Financieros: se refiere a la verificación, comprobación y estimación de las cuentas del Estado de situación financiera y la de resultados.

Se denomina así porque dentro del Estado de situación financiera se encuentran las cuentas de resultados que están agrupadas en el reglón de resultados del ejercicio.

Auditoría completa o detallada: es la revisión de todas las operaciones realizadas en la empresa generalmente cuando carecen de un buen sistema de contabilidad.

En esta auditoría se lleva a cabo la revisión de los movimientos y al mismo tiempo se determinan los saldos, caso no tiene aceptación en la práctica por su alto costo.

Desde el punto de vista del área que abarque la Auditoría:

- Especial.

Auditoría Especial: Es la revisión que se efectúa a una cuenta o a un grupo de cuentas, un estado o cualquier otro elemento de contabilidad, por ser la intervención para un fin específico de una parte independiente de la contabilidad.

10.3 Fines y utilización de la Auditoría de Estados Financieros

Los fines de la Auditoría son:

- Determinar si la situación financiera y los resultados de una empresa, reflejados en la contabilidad son razonablemente correctos.
- Descubrir fraudes o malversaciones.
- Descubrir errores.

10.4 Utilización de la Auditoría de Estados Financieros.

Permite a los propietarios de un negocio recibir, por parte de una persona totalmente imparcial y ajena a la empresa, una opinión acerca de la situación financiera del negocio.

Cuando se proyecta la venta del negocio, el comprador y el vendedor tendrán una información razonable en relación con la situación financiera.

Proporcionar a las Instituciones de Crédito la información necesaria para el otorgamiento de sus créditos.

En caso de suspensión de pagos o quiebras, para saber que la situación financiera que se determina es razonablemente correcta.

Para implantación de sistemas de inspección y de control interno o bien el perfeccionamiento de los ya implantados.

Para establecer sistemas de costos que estén de acuerdo con las necesidades de la empresa.

Para que se puedan determinar las pérdidas después de siniestros o robos.

Para que se puedan determinar las causas de las variaciones entre los resultados de un ejercicio y otro.

Para determinar si se ha cumplido con las obligaciones fiscales a que esté sujeta la empresa.

Que se puedan determinar responsabilidades y se tomen las medidas necesarias en caso de existir fraudes o malversaciones de fondos.

Para poder determinar si la eficiencia del personal y poder tomar medidas de estímulo o de reprensión.

En caso de fusión de sociedades, para determinar las condiciones en que debe llevarse a cabo la fusión.

Para que las personas interesadas en hacer alguna inversión en la empresa tengan los datos necesarios para estudiar las ventajas y desventajas de dicha operación.

Para que en caso de muerte de un socio, sus herederos puedan determinar fácilmente el monto de sus derechos y obligaciones en relación con la empresa.

11. CONTROL INTERNO

11.1 Antecedentes y origen

En los pueblos de Egipto, Fenicia, Siria entre otros, observamos la contabilidad de partida simple. En la Edad Media aparecieron los libros de contabilidad para controlar las operaciones de los negocios, es en Venecia en donde en 1494, el Franciscano Fray Lucas Paccioli o Pacciolo, mejor conocido como Lucas di Borgo, escribió un libro sobre la Contabilidad de partida doble.

Es en la revolución industrial cuando surge la necesidad de controlar las operaciones que por su magnitud eran realizadas por máquinas manejadas por varias personas.

Se piensa que el origen del control interno, surge con la partida doble, que fue una de las medidas de control, pero que fue hasta fines del siglo XIX que los hombres de negocios se preocupan por formar y establecer sistemas adecuados para la protección de sus intereses

De manera general, podemos afirmar que la consecuencia del crecimiento económico de los negocios, implicó una mayor complejidad en la organización y por tanto en su administración.

11.2 Concepto

El Control Interno es la base donde descansan las actividades y operaciones de una empresa, es decir, que las actividades de producción, distribución, financiamiento, administración, entre otras son regidas por el control interno.

Es un instrumento de eficiencia y no un plan que proporciona un reglamento tipo policiaco o de carácter tiránico, el mejor sistema de control interno, es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de patrón a empleado.

La función del control interno es aplicable a todas las áreas de operación de los negocios, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria para seleccionar de las alternativas, las que mejor convengan a los intereses de la empresa.

El control interno debe establecer previo estudio de las necesidades y condiciones de cada empresa.

El control interno según las Normas y Procedimientos de Auditoria en su glosario técnico lo define como:

"Está representado por el conjunto de políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad".

11.3 Estructura

La estructura del control interno consta de los siguientes elementos:

Ambiente de control.

Sistema Contable.

Procedimientos de Control.

11.4 Objetivos

¿Cuál es el objetivo de un sistema de control interno?

Tiene varios objetivos como:

Evitar o reducir fraudes.

Salvaguarda contra el desperdicio.

Salvaguarda contra la insuficiencia.

Cumplimiento de las políticas de operación sobre bases más seguras.

Comprobar la corrección y veracidad de los informes contables.

Salvaguardar los activos de la empresa.

Promover la eficiencia en operación y fortalecer la adherencia a las normas fijadas por la administración.

11.5 El control interno en la auditoria de los estados financieros

La comisión de Procedimientos de Auditoria del IMCP, al estudiar las normas de Auditoria concluye que el Contador Público debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa que examina, con el fin básico de determinar la confianza que puede asignar a cada fase y actividad del negocio, para precisar la naturaleza, alcance y oportunidad que ha de dar a sus pruebas de Auditoria.

El estudio de la evaluación del control interno, tienen como objeto primario la formulación de un programa de Auditoria, que al ejecutarse permite al Contador Público emitir un dictamen sobre los estados financieros.

El fin de la revisión de los procedimientos de contabilidad y de control interno, es averiguar cuales son los procedimientos empleados y la eficiencia del sistema de control interno existente, como base para determinar el alcance del examen.

La revisión no termina con las investigaciones realizadas al principio de la Auditoria sino que continúan en el transcurso de ella.

Otro objetivo es el de tomar nota sobre cualquier modificación que pueda recomendarse para reforzar, mejorar o simplificar el sistema existente. Estos aspectos se deben comunicar por medio de memorándums de sugerencias, conteniendo las deficiencias localizadas en la organización del negocio.

11.6 Técnicas a aplicarse en la planeación de la Auditoria

- Estudio y Evaluación de la Organización.
- Estudio y evaluación de sistemas y procedimientos.
- Estudio y evaluación de flujogramas.
- Estudio y evaluación del sistema de control interno.
- Análisis Factorial.

11.6.1 Estudio y Evaluación de la Organización:

Para que el auditor pueda darse cuenta cabal de la estructura orgánica y allegarse de elementos para estudiar y evaluar la organización y el equipo humano que la integra, deberá empezar por obtener un organigrama detallado de la misma, en el caso de que no existiera, será una razón más para que el auditor lo elabore o actualice y en el desarrollo de esta tarea encontrará una magnífica oportunidad de empezar a conocer la operación organizacional de la entidad o de la función sujeta a Auditoria y sobre todo, las personas involucradas.

En la obtención del organigrama se recomienda que éste se elabore cubriendo los siguientes puntos:

- Abarcar a toda la entidad o la función sujeta a revisión.
- Contener los puestos principales de la entidad y toda la estructura tratándose de la revisión a una función.
- Quedar perfectamente establecido los tipos de autoridad en caso de ser lineal, funcional y staff.

11.6.2 Estudio y evaluación de sistemas y procedimientos

Representa una de las acciones más importantes en la planeación y desarrollo de cualquier trabajo de Auditoria.

Toda entidad debe contar con manuales de sistemas y de procedimientos de operación sobre los cuales el auditor debe basarse para hacer su estudio y evaluación de estos conceptos, pero encontramos que muy pocas son las entidades que los tienen, en estos casos, el auditor deberá desarrollarlos para sus propósitos.

Podemos observar algunos problemas:

- La extensión que debe dárseles y que va directamente relacionada con el tiempo asignado al auditor para realizar su trabajo.
- Así como la habilidad para describir los procedimientos de operación.

Tomemos en consideración que un sistema es la conjunción de procedimientos de operación que están enmarcados en políticas administrativas y/o disposiciones de control, el estudio y evaluación de dichos procedimientos se debe efectuar en forma independiente por cada uno de los que integran ese sistema para, posteriormente, una vez que se han identificado todos los que conforman el sistema, llevar a cabo el estudio y evaluación global del mismo.

El estudio y evaluación de un procedimiento de operación se puede llevar a cabo en el siguiente orden:

Primero: Identificar las generalidades del procedimiento:

- Nombre.
- A que sistema o función operacional pertenece.
- Dónde inicia.
- Dónde termina.
- Que objetivos persigue.
- Que políticas administrativas y/o disposiciones de control debe respetar.



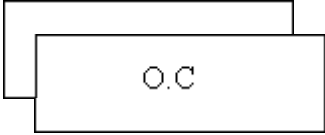





Segundo: Describir en forma secuencial las actividades involucradas en el procedimiento sujeto a análisis y evaluación.





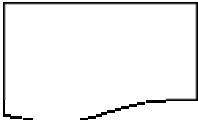
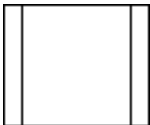
11.6.3 Estudio y evaluación de flujogramas

El estudio y evaluación de flujogramas es llevar por medio de una representación gráfica los procedimientos de operación.

Técnica de Diagrama de flujo (flujograma)



	<p>Indica el punto inicial del diagrama y su ubicación.</p>
	<p>Significa un documento.</p>
<p>O.C</p> 	<p>Letras mayúsculas dentro del rectángulo indica el documento afectado, por ejemplo, O.C. = orden de compra y se le pone números en las orillas para mencionar si es el original (1) y si son copias (2).</p>
	<p>Con la marca en el índice inferior derecho Indica preparación de un documento.</p>
	<p>Documento con firma o sellado.</p>
	<p>Indica que servirá de base en la preparación de documentos contables o bien respaldará a esos documentos.</p>
	<p>Muestra el movimiento físico de los documentos.</p>
	<p>Indica que un documento nunca va a reentrar al flujo. También se usa para mostrar que el documento se envía a</p>

	alguien fuera de la empresa, o que se envía a algún departamento interno donde los detalles o usos no incumben a la Auditoria.
	Documento para algún propósito especial, registro en libros o base para la preparación de otro documento.
	Archivo temporal del documento.
	Documento destruido. - Los documentos pueden terminar en: o Archivo permanente. o Pasar a otro flujo. o Pasar fuera del flujo. o Destruirse.
	Indica operación, describiéndose brevemente.
	Reportes o listados.
	Comprende al sistema de contabilidad, como libros, registros contables, documentos comprobatorios.



Las descripciones dentro del diagrama deberán ser mínimas, anotaciones simples de letras o números, anexando en una hoja adicional el significado de dichas letras.

11.6.4 Estudio y evaluación del sistema de control interno

El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera y la complementaria administrativa y operacional, promover eficiencia en la operación y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Según el Boletín 3050 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, dentro de sus generalidades nos explica que el estudio y evaluación del control interno se efectúa con el objeto de cumplir la norma de ejecución del trabajo que requiere que "el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de Auditoría".

11.6.4.1 División del control interno

El control interno se divide en:

Control Administrativo, donde se debe observar y aplicar en todas las fases o etapas del proceso administrativo.

Control Financiero - Contable, orientado fundamentalmente hacia el control de las actividades financieras y contables de una entidad.

A la conjunción de estos dos elementos deriva en el Sistema Integral de Control Interno.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín 5030, muestra la metodología para el Estudio y evaluación del control Interno, donde recomienda que ese proceso se efectúe por ciclos de transacciones, ya que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas. Los ciclos básicos de transacciones a considerar son: ingresos, compras, producción, nóminas y tesorería.

El estudio del control interno tiene por objeto conocer como es dicho control interno, no solamente en los planes de la dirección sino en la ejecución real de las operaciones cotidianas.

La evaluación del control interno es la estimación del auditor, hecha sobre los datos que ya conoce a través del estudio, y con base en sus conocimientos profesionales, del grado de efectividad que ese control interno suministre.

De este estudio y evaluación, el Contador Público podrá desprender la naturaleza de las pruebas diferentes sobre una misma partida. De ello dependerá la extensión que deba dar a los procedimientos de Auditoria de empleados y la oportunidad en que los va a utilizar para obtener los resultados más favorables posibles.

11.6.4.2 Métodos para la elaboración del control interno

Formas de hacer el estudio y evaluación del control interno.

Métodos:

- Método Descriptivo o de memorándum.
- Método Gráfico.
- Método de Cuestionario.

11.6.4.2.1 Método Descriptivo

Consiste en la descripción de las actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas o registros contables relacionados con esas actividades y procedimientos.

La descripción debe hacerse de manera tal que siga el curso de las operaciones en todas las unidades administrativas que intervienen, nunca se practicará en forma aislada o con subjetividad.

Detallar ampliamente por escrito los métodos contables y administrativos en vigor, mencionando los registros y formas contables utilizadas por la empresa, los empleados que los manejan, quienes son las personas que custodian bienes, cuanto perciben por sueldos, etc.

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

La forma y extensión en la aplicación de este procedimiento dependerá desde luego de la práctica y juicio del Contador Público observada al respecto, y que puede consistir en preparar sus notas relativas al estudio de la compañía de manera que cubran todos los aspectos de su revisión.

Que las notas relativas contengan observaciones únicamente respecto a las deficiencias del control interno encontradas y deben ser mencionadas en sus papeles de trabajo, también cuando el control existente en las otras secciones no cubiertas por sus notas es adecuado.

Siempre deberá tenerse en cuenta la operación en la unidad administrativa precedente y su impacto en la unidad siguiente.

Ventajas:

- El estudio es detallado de cada operación con lo que se obtiene un mejor conocimiento de la empresa.
- Se obliga al Contador Público a realizar un esfuerzo mental, que acostumbra al análisis y escrutinio de las situaciones establecidas.

Desventajas:

- Se pueden pasar inadvertidos algunas situaciones anormales.
- No se tiene un índice de eficiencia.

11.6.4.2.2 Método Gráfico

Señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones.

Este método permite detectar con mayor facilidad los puntos o aspectos donde se encuentran debilidades de control, aún cuando hay que reconocer que se requiere de mayor inversión de tiempo por parte del auditor en la elaboración de los flujogramas y habilidad para hacerlos.

Se recomienda el uso de la carta o gráfica de organización que según el autor George R. Terry, dichas cartas son cuadros sintéticos que indican los aspectos más importantes de una estructura de organización, incluyendo las principales funciones y sus relaciones, los canales de supervisión y la autoridad relativa de cada empleado encargado de su función respectiva.

Existen dos tipos de gráficas de organización:

- Cartas Maestras.
- Cartas suplementarias.

Las cartas maestras presentan las relaciones existentes entre los principales departamentos.

Las cartas suplementarias muestran cada una, la estructura de departamento en forma más detallada.

Se recomienda además el uso combinado de estas cartas con los manuales de operación ya que se complementan.

Ventajas:

- Proporciona una rápida visualización de la estructura del negocio.

Desventajas:

- Pérdida de tiempo cuando no se está familiarizado a este sistema o no cubre las necesidades del Contador Público.
- Dificultad para realizar pequeños cambios o modificaciones ya que se debe elaborar de nuevo.
- Se recomienda como auxiliar a los otros métodos.

11.6.4.2.3 Método de Cuestionarios

Consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones.

Los cuestionarios son formulados de tal manera que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control, mientras que las respuestas negativas señalan una falla o debilidad en el sistema establecido.

Ventajas:

- Representa un ahorro de tiempo.
- Por su amplitud cubre con diferentes aspectos, lo que contribuye a descubrir si algún procedimiento se alteró o discontinuó.
- Es flexible para conocer la mayor parte de las características del control interno.

Desventajas:

- El estudio de dicho cuestionario puede ser laborioso por su extensión.
- Muchas de las respuestas si son positivas o negativas resultan intrascendentes si no existe una idea completa del porque de estas respuestas.
- Su empleo es el más generalizado, debido a la rapidez de la aplicación.

De los métodos vistos anteriormente, ninguno de ellos trata con relativa profundidad, el elemento clave de la entidad, el humano.

Para cubrir ese vacío se presenta un cuarto método:

11.6.4.3 Detección de funciones incompatibles

El auditor mediante el uso de sencillos cuestionarios, detectará funciones incompatibles del personal involucrado en la operación, administración, control y marcha de la entidad sujeta a Auditoria.

Se presenta como una hoja de cuestionario, que en la parte superior derecha, se menciona la función clave y ahí mismo se anotan los nombres de los ejecutantes, a continuación, sobre el lado izquierdo de la hoja, están consignadas otras funciones donde se anotarán los nombres de los ejecutantes, si el nombre de la persona que realiza la función clave se repite en las otras funciones, se constituye así una función incompatible que será anotada a continuación en la columna de observaciones y en consecuencia habremos descubierto una falla en el control interno.

11.6.4.4 Estudio y Evaluación del control interno por ciclos de transacciones

Consiste en identificar, por parte del auditor, ciclos de transacciones cuyo control interno estará sujeto a revisión y evaluación. Esta identificación incluye el determinar las funciones aplicables a cada ciclo con base en las características específicas del mismo.

Para auxiliarse el auditor deberá basarse en los boletines de la serie 6000 de las Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

11.6.5 Análisis Factorial

Consiste en la distinción e identificación de los factores que concurren en los resultados de operación de una entidad para llegar al conocimiento de cada factor, con el objeto de determinar su contribución en el resultado de las operaciones realizadas.

El análisis factorial se concibe la operación de una entidad como resultado de la combinación ponderada de sus componentes genéricos, unos internos y otros externos, a los que se denomina "factores de operación".

La identificación, análisis y estudio de dichos factores habrá de hacerse tomando en cuenta la actividad o giro de la entidad y el propósito de la misma, ya que es obvio que no serán los mismos factores que inciden para entidades industriales o comerciales, de venta de servicios o de productos, lucrativas, no lucrativas, gubernamentales o no gubernamentales.

Para ilustrar lo anterior mencionaremos los factores internos de una entidad industrial son:

- Medio ambiente.
- Administración.
- Productos.
- Procesos.
- Función Financiera.
- Facilidades de producción.
- Mano de obra.
- Materias primas.
- Producción.
- Mercadotecnia.
- Contabilidad.
- Estadísticas.

El fin del análisis factorial aplicado a una entidad, es cuantificar la contribución de cada factor en el resultado de las operaciones que ésta realice, es, por tanto, un medio de control.

El Auditor debe apoyarse en el uso de cuestionarios para este propósito

Este estado debe ser complementado con la aplicación de razones financieras simples, comparando cuantitativamente los componentes de cada factor para evaluar su contribución en el resultado de las operaciones de la entidad.

12. CIERRE DE AUDITORIA

12.1 Integración de anexos

Terminación del trabajo de campo

- Realizar estudios de eventos posteriores.
- Realizar investigaciones de los abogados de los clientes.
- Identificar y examinar transacciones entre partes relacionadas.
- Obtener carta de representación del cliente.
- Efectuar una revisión general.

Evaluación de los resultados

- Efectuar una evaluación final de la importancia relativa y riesgo de auditoria.
- Expresar una opinión con respecto a los estados financieros.
- Terminar la revisión de los papeles de trabajo de auditoria.
- Efectuar una revisión técnica de los estados financieros, comunicarse con el comité de auditoria.
- Elaborar una carta de recomendaciones a la gerencia.

12.1.1 Revisión de eventos posteriores

La responsabilidad del auditor para evaluar la corrección de los estados financieros de un cliente van desde el examen de eventos que tuvieron lugar hasta la fecha del balance general así como de eventos que tienen lugar de la fecha del balance general hacia adelante hasta determinada fecha. A cuyos eventos se les denomina posteriores, durante el periodo antes mencionado el auditor esta obligado a aplicar ciertos procedimientos para descubrir eventos subsecuentes que han ocurrido y que tengan efecto importante en los estados financieros sobre los cuales se informa.

Responsabilidades del auditor con respecto a eventos posteriores

El auditor deberá identificar y evaluar eventos posteriores hasta la fecha del dictamen de auditoría, que deberá formularse al concluirse el trabajo de campo, esto a través de dos formas:

Estando atentos a eventos posteriores al ir realizando pruebas sustantivas a fin de año. Realizando procedimientos de auditoria que considere más adecuados para poder realizar y terminar el trabajo.

12.1.2 El auditor debe obtener evidencia suficiente respecto de

La existencia de condiciones, situación o conjunto de circunstancias que indique una incertidumbre con respecto a una posible pérdida para una entidad derivada de litigios, demandas y resoluciones:

- El periodo en que ocurrió la causa de acción legal de que se trate.
- El grado de probabilidad de un resultado favorable.
- El importe o alcance de la pérdida potencial.

12.1.3 Carta de representación del cliente

Estas cartas sirven de apoyo al auditor para:

- Confirmar representaciones verbales que se plantean al auditor.
- Documentar la continuada corrección de tales representaciones.
- Reducir la posibilidad de malos entendidos respecto a señalamientos o declaraciones de la administración.

12.1.4 Revisión de los papeles de trabajo

Esta se realiza con la finalidad de evaluar el trabajo realizado, la evidencia obtenida y las conclusiones que determino quien elaboro la cédula de auditoría.

Tiene como fin obtener seguridad de que:

- El trabajo realizado por los subordinados es correcto y completo.
- Los juicios ejercidos por los subordinados fueron razonables y apropiados dada a las circunstancias.
- EL trabajo de auditoria se ha terminado de acuerdo con las condiciones y términos especificados en la carta de contratación.
- Todos los asuntos importantes relacionados con la contabilidad , auditoria e información que surgieron como consecuencia del examen han sido debidamente resueltos.
- Los papeles de trabajo respaldan la opinión del auditor.
- Las normas y procedimientos de auditoria se han cumplido.

12.1.5 Carta de la administración

Deberá contener recomendaciones para mejorar la efectividad y eficiencia de todos aquellos aspectos importantes para la vida de la empresa, estas deberán ser dirigidas a la gerencia y ser elaboradas de manera cuidadosa, bien organizadas y redactadas estas podrán incluir:

- Asuntos de la estructura del control interno que se considera que no se encuentren en condiciones favorables.
- Administración de recursos como efectivo.
- Asuntos relacionados con impuestos.
- El hallazgo de procedimientos omitidos.

12.1.6 El descubrimiento de procedimientos omitidos

El descubrimiento de un procedimiento omitido podrá surgir de un examen posterior al trabajo realizado en un programa de inspección de control de calidad del despacho o durante un examen realizado por otros auditores externos, en este caso el auditor deberá evaluar la importancia de su capacidad para poder respaldar actualmente la opinión expresada en los estados financieros, si el auditor decide que su opinión no puede respaldarse y piensa que hay personas que están confiando en su dictamen, el auditor deberá realizar de inmediato los procedimientos omitidos o los procedimientos alternativos que podrán proporcionar una base satisfactoria para su opinión.

12.2 Observaciones

El auditor debe realizar procedimientos diseñados a obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoria, en que puedan todos los elementos hasta la fecha del informe del auditor que puedan requerir de ajustes o exposiciones en los estados financieros, hayan sido identificados. Ciertos eventos y transacciones que ocurren después de cada fin de año, deben ser examinados como parte del trabajo normal de verificación de auditoria.

Además debe de llevar acabo una revisión completamente documentada, de eventos subsecuentes la cual tiene como objetivo de obtener una seguridad razonable, de que todos los eventos importantes han sido identificados y expuestos o registrados en los estados financieros.

La revisión debe ser actualizada a una fecha lo mas cercanamente posible a la fecha del informe de auditoria, hablando con la gerencia y realizando pruebas futuras de ser necesario.

Todos los procedimientos de auditoria emprendidos y las conclusiones alcanzadas deben estar completamente documentadas las hojas de trabajo deben incluir notas, detalladas de reuniones, incluyendo quien estaba presente, los asuntos discutidos y el resto de las discusiones.

Bajo el EIA 560, el auditor no tiene ninguna responsabilidad de llevar acabo procedimientos después de la fecha del informe de auditoria si después que el informe de auditoria es firmado, pero antes de que los estados financieros, sean emitidos, el se da cuenta de eventos subsecuentes u otra información que pueda afectar los estados financieros, el debe discutir el asunto con los directores. El debe considerar si los estados financieros debe ser corregidos.

Si son corregidos el debe llevar acabo los procedimientos de auditoria necesarios para proporcionar un nuevo informe de auditoria, esto incluirá actualizar la revisión de los eventos subsecuentes pero si los estados no son corregidos y el auditor le parecen que deberían ser corregidos, el debe considerar calificar el informe de auditoria, donde el informe de auditoria ha sido enviado a la compañía, el debe solicitarle a la gerencia que no omita los estados financieros. Si estos son omitidos el necesitara procurar asesoría legal de como prevenir que se deposite confianza en el informe de auditoria.

El auditor no tiene ninguna obligación de hacer ninguna investigación relacionada con estados financieros, que estos hayan sido omitidos, pero antes de que la reunión general

anual, el enterado de información que pudo haber afectado el informe de auditoría si hubiera tenido conocimiento de ella en ese momento, nuevamente el debe discutir el asunto con los directores.

Donde las cuentas son corregidas, el debe:

- Llevar a cabo los procedimientos de auditoría necesarios para emitir un nuevo informe.
- Considerar si alguna regulación local requiere que las correcciones sean publicadas o informadas a reguladores locales.
- Revisar los pagos tomados por la gerencia para mantener informados a todos los que hayan recibido previamente un juego de los estados financieros.
- Emitir un informe de auditoría nuevo.

Si después de la reunión general anual, el se enterado de evidencia que los estados financieros están equivocados, el debe discutir el asunto con los directores. El auditor necesita comprobar como los directores intentan manejar la situación, particularmente si ellos intentan comunicarse con los miembros.

Futuras guías sobre de este respecto, con la esperanza de que sean situaciones, raras, se deben obtener de grupos profesionales locales o de los reguladores de auditoría del estado.

Los objetivos de los procedimientos de finalización de la auditoría para asegurar que:

- Si ha sido obtenida suficiente evidencia de auditoría para apoyar la opinión de auditoría.
- Todas las decisiones tomadas han sido documentadas.
- El archivo de auditoría ha sido complementado.
- Cualquier tema estratégico ha sido documentado y discutido con el cliente.

Las tareas claves en la terminación de la auditoría son:

- Terminación de cada área de auditoría del archivo.
- Escribir el informe al socio.
- Escribir cualquier revisión estratégica del negocio.
- Revisión de los estados financieros.
- Revisión de las hojas de trabajo.
- Conclusiones generales de auditoría.
- Realizar una reunión para asegurar que los secretos de la empresa no sean relevados.

12.3 Sugerencias

Los programas principales de estados financieros y de soporte apropiados deben ser completados y comparados para cada área de auditoría relevante, el porcentaje de cambio del periodo anterior para cada artículo principal debe ser calculado al menos que sea claramente inapropiado.

Los programas principales de auditoria deben mostrar claramente el objetivo de auditoria, el trabajo realizado y las conclusiones alcanzadas y ser sustentados por todos los papeles de trabajo de referencia cruzada.

Cada programa principal de los estados financieros debe ser comparado con las hojas de trabajo de auditoría relevantes y con las cifras de los estados financieros.

Los programas de los estados financieros deben ser corregidos por cualquier ajuste final, una vez que estos hayan sido acordados por el cliente.

Los procedimientos de revisión analítica deben ser resumidos. Si ya se han hecho anotaciones de cambios y variaciones importantes, estas deben de ser hechas en esta etapa, por un historial de por lo menos tres años, para revelar asuntos de largo plazo, como el lento deterioro de la posición financiera.

12.4 Correctivas

Conclusiones del área de Auditoria:

- Se debe obtener una conclusión para cada área de auditoria.
- Antes de obtener una conclusión, debe asegurarse que el programa de auditoria fue llevado a cabo como se planteo, o que los cambios acerca de las decisiones hechos en la etapa de la planificación están documentados.
- Las hojas de trabajo también se deben escudriñar para asegurar que todas las preguntas que surjan hayan sido claras y que todos los procedimientos y programas de auditoria planificados hayan sido completados. Se debe hacer un informe completo de todos los problemas no resueltos.
- Cualquier problema importante u otros asuntos no aclarados deben ser anotados por la gerencia o incluidos en el informe al socio. Cualquier asunto inusual, aun cuando estén aclarados, deben ser incluidos en el informe al socio en manera de información
- Cualquier debilidad u otros asuntos relacionados con el área de auditoria, que resulten apropiados reportar al cliente, deben ser resumidos e incluidos en la carta de gerencia.
- Cualquier área donde el auditor haya tenido que depender de representaciones , deben ser incluidas en la carta de representación.

12.5 Informe al socio

El informe al socio agrupan en un solo lugar, todos los asuntos que tiene un efecto en la opinión de auditoria, o que necesitan ser discutidos con al cliente.

Dependiendo de la estructura del equipo de auditoria debe ser hecho en borrador por el señor mientras la auditoria progresa y completado por el cliente.

El gerente debe evidenciar la terminación del informe al socio firmado la primera pagina y el socio debe refrendarlo. El gerente debe firmar una segunda vez cuando todos los puntos que surjan de la revisión del informe al socio debe entonces refrendarlo para evidenciar su satisfacción.

12.6 Preventivas

Encabezados

- Puntos principales para la atención del socio.
- La revisión del negocio.
- Revisión analítica y financiera.
- Eventos subsecuentes.
- Estimados significativos utilizados.
- Propuestas para ajustes finales a los estados financieros.
- Estados financieros y presentación de informe a directores.
- Presentación del informe de auditoria.
- Fiabilidad de la auditoria.
- Problemas pendientes.
- Errores encontrados.
- Transacciones de los directores.
- Tiempo que demora la auditoria y estimado de los honorarios.
- Puntos de independencia recursos, habilidades y experiencia.
- Servicios adicionales que se pueden proporcionar al cliente.
- Puntos a ser llevados para la auditoria del próximo año.

12.7 Finalidad de la Auditoria

En la etapa final de la auditoria, el socio necesita considerar si la estrategia de auditoria planeada fue razonable, la importancia de cualquier nuevo factor descubierto durante la auditoria y debe llegar a una opinión acerca de la calidad de la evidencia de auditoria obtenida.

Esta evaluación puede afectar la opinión de auditoria del próximo año y los honorarios a cobrar, seria inusual para el sacar en conclusión, en esta etapa, que se necesito trabajo adicional, ya que la estrategia original debió haber sido cuidadosamente planificada y modificada para cualquier problema importante mientras que la auditoria progresaba.

13. REVISIÓN DE AUDITORIA POR SISTEMAS ELECTRÓNICOS DE DATOS

13.1 Generalidades

13.1.1 Procesamiento electrónico de datos

Características que distinguen al procesamiento con computadora del procesamiento manual:

- El sistema Procesamiento Electrónico de Datos (PED) puede producir una pista o huella de transacciones para fines de auditoria que tan solo sea aplicable por un breve periodo,(ventas por teléfono).
- Con frecuencia existe menos evidencia documental de los procedimientos del control del sistema computarizado que en sistemas manuales.
- La información dentro de los sistemas manuales es visible.

- La menor participación humana en el PED puede ocultar errores que si pueden observarse con los sistemas manuales.
- La información de los sistemas manuales puede ser mas vulnerable a desastres físicos, manipulación no autorizada y mal funcionamiento mecánico.

13.1.2 Distinción entre los controles generales y controles de aplicación e indique la categoría que sea determinada en su efecto

Los controles generales: Se enfocan a la organización general del departamento y a las funciones de quienes intervienen en el desarrollo de sistemas.

Los controles de aplicación: Se refieren a los establecidos en la operación del conmutador que incluye la entrada, el proceso y la salida de datos.

13.1.3 Aplicaciones primarias de la separación de funciones dentro de un departamento PED

Se debe cuidar que la persona que programe no tenga acceso a la información que se capture, es decir la persona que programa y la que capture deben ser diferentes(es decir debe de existir un programador y un capturista).

Áreas que se encuentran relacionadas con el desarrollo de sistemas de controles de documentación:

- Programador
- Analista de sistemas.
- Representante de la administración de la empresa.
- Usuario.
- Departamento de contabilidad.
- Auditoria externa

Se relacionan con los registros llevados por una empresa para describir actividades de procesamiento electrónico. La Documentación proporciona una base para revisar el sistema, adiestrar a nuevo personal, mantener y modificar sistemas y programas existentes. Para el auditor la documentación constituye la fuente primaria de información acerca del flujo de transacciones a través del sistema y controles contables establecidos.

La documentación es la siguiente:

- Descripciones y gráficas de los flujos de los sistemas y programas.
- Instrucciones operativas para operaciones del PED.
- Procesamiento de control para operaciones y usuarios.
- Descripciones y muestras de datos de entrada y salida

13.1.4 Propósito y naturaleza de los controles de acceso:

- El acceso al equipo PED deberán darse a personas autorizadas.
- Salvaguarda física, incluye la instalación del equipo en un área que esté separada de los departamentos de usuarios.

- El acceso al PED (físico) debe estar controlado por, vigilantes, puertas de seguridad, puertas con llaves especiales, etc.
- El Control de acceso a los archivos de datos y programas deberá estar controlado para evitar mal uso.

Los controles de acceso que podrán utilizarse en un sistema de registro en línea:

- Con un password.
- Con una clave o NIP.

13.1.5 Actividades involucradas en la función de control, y el grupo que realizaría esta función

Control general o específico:

- Pre-instalación.
- Organización del departamento PED.
- Control de desarrollo de sistema.
- Control de Documentación.
- Control de operación.

13.1.6 Objetivo de cada uno de los tipos de controles de aplicación

Controles de entrada:

Asegurar que toda la información que vaya a ser procesada por el computador deba estar completa y correcta y que existan controles adecuados para el manejo de información rechazada (revisión, corrección, previsión y oportuna entrada en PED).

Controles de Proceso:

Asegurar la actitud del proceso de la información por el computador.

Autorización y controles de salida:

Asegurar que toda la información que se procesa esta debidamente autorizada y que existen controles sobre el acceso al computador, ya que es para obtener información o para modificarla por alguna transacción, sobre todo cuando es través de sistemas de línea o de teleproceso distribuido (terminales remotas) puesto que únicamente personal autorizado debe tener acceso a los datos e informes del PED y que los cambios a los archivos sean autorizados, únicamente el personal designado puede hacerlos.

Establecimiento de huellas o pistas:

Asegurar lo adecuado de las huellas o pistas en la transacción de la información.

13.1.7 Aplicabilidad al PED de las normas de auditoría generalmente aceptadas

El auditor deberá considerar las siguientes situaciones:

- El grado de la computadora se utiliza en cada una de las aplicaciones contables importantes.
- La complejidad de las operaciones computarizadas del clientes, incluyendo el uso de un centro de servicio externo.
- La estructura organizativa de actividades de procesamiento computarizado.
- El empleo de técnicas de auditoria auxiliadas por computadora.
- La disponibilidad de datos en impresiones por computadora.
- EL auditor deberá obtener una comprensión suficiente de la estructura del control interno del PED, para planear la auditoria y así determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que se deben realizar.

13.1.8 Conocimientos específicos acerca de una estructura de control del PED deberá adquirir el auditor para obtener una adecuada comprensión del mismo

La comprensión deberá incluir (C.I. del PED) tanto controles generales como controles específicos o de aplicación, la naturaleza y alcance de los procedimientos que deben de realizar para obtener una comprensión de los controles del PED varía con el tamaño y complejidad del propio sistema considerando los siguiente:

- Revisar la documentación pertinente.
- Graficar los flujos y manuales.
- En su caso el auxilio de un especialista.
- Tipo de operaciones que han sido procesados por el PED.
- Registros contables, documentos de respaldo, cuantas específicas.

13.1.9 La Simulación Paralela

Consiste en la formulación por el auditor de su propio programa (a través de programas especiales o de paquetes de auditoria) para realizar el mismo proceso que efectiva el programa del cliente, utilizando la misma información fuente, para luego cotejar ambos resultados.

13.2 Evaluaciones del control interno

13.2.1 Estructura del control interno dentro de un sistema PED

Cuando el procesamiento con computadora se utiliza en aplicaciones contables importantes, los controles de PED podrán clasificarse en dos tipos: General y de Aplicación o Especifico.

13.2.2 Falla en la estructura de control interno de un sistema PED

El empleado de cuentas por pagar prepara datos para procesamiento en la computadora y los accesos el mismo.

El control interno no es apropiado cuando el personal del departamento de computación origina cambios dentro de los archivos maestros.

13.2.3 Pruebas de control de PED

Procesar datos utilizando archivos simulados proporciona al auditor información acerca de la confiabilidad de los controles, una de las técnicas involucradas en este enfoque utiliza Procesamiento Controlado.

Un auditor pudiera no realizar pruebas de controles relacionadas con los procedimientos de control dentro de la porción de PED de la estructura del control interno del cliente, lo siguiente no constituirá una razón válida para omitir pruebas de controles; el tiempo y los costos monetarios de prueba superan al ahorro en tiempo y dinero en pruebas sustantivas, si las pruebas revelan que los controles son efectivos.

Cual de la siguiente afirmación no es verdadera respecto al enfoque de pruebas de datos cuando se ponen a prueba un sistema contable computado; solo una transacción de cada tipo necesita probarse.

13.2.4 Procesamientos generales de control

Archivos de respaldo:

- Aprobación por escrito de todos los cambios en los programas.
- Controles físicos para archivos de datos y programas.
- Etiquetas o marcas de identificación de archivos.

13.2.5 Procedimientos de controles de control

- El gerente del departamento de PED reporta al ejecutivo de finanzas.
- Conciliación de totales de informes.
- Controles por partida.
- Verificación de límites y razonabilidad.

13.2.6 Funciones del organigrama del departamento del PED

Analista de sistemas:

Evalúa los sistemas existentes, diseña nuevo sistema, bosqueja los sistemas y prepara especificaciones para programadores.

Programador:

Elabora gráficas de flujo de lógica de programas de computo, desarrolla y documenta programas y los actualiza.

Operadores de computo:

Opera El equipo de computo y ejecuta el programa de acuerdo con instrucciones operativas (teclea).

Capturista de datos:

Prepara datos para procesamiento registrándoles en medios para las máquinas.

Bibliotecarios:

Mantienen la custodia de la documentación de los sistemas, programas y archivos.

Grupo de control de datos:

Actúa como intermediario entre departamentos y vigila la entrada, procesamiento y salida de datos.

Administración de la base de datos:

Diseña el contenido y organización de las bases de datos y controla el acceso y uso de la base de datos.

Condiciones:

Cuando se juntan dos de las funciones a personas.

13.2.7 Controles generales que deben existir dentro de una estructura de control interno PED

- De autorización.
- De procesamiento y clasificación de transacciones.
- De salvaguarda física.
- De verificación.

13.3 Paquetería

En el diseño y operación de un control de un sistema de información, deben contemplarse tres tipos de controles

- Administrativos
- Internos
- Y de datos de aplicación.

Los primeros y los segundos no son exclusivos del sistema de información basadas en computadoras, sin embargo los terceros son más específicos para sistemas con base computada. Aun cuando muchos controles pueden ser útiles en mas de una etapa, los controles específicos de datos pueden clasificarse como controles de acceso, de procedimiento y de salida de resultados.

Control de datos de acceso: Asegurar que la información que va hacer procesada este completa, correcta y que hayan controles adecuados para manejar la información procesada.

Controles de procesamiento: Asegurar la exactitud del proceso de la información por el computador.

Controles de resultados: Asegurar que la información que se procesa este autorizada y que existan controles al acceso del computador.

Controles de entrada:

- Comprobar datos faltantes.
- Verificación de límites(se da cuando se autorizan límites de crédito en los bancos o en una empresa a autorizar las cuentas por cobrar).
- Verificación de signos válidos.
- Verificación del código correcto.
- Verificación de dígito (se da cuando se utilizan las tarjetas de crédito, que estén correctos los dígitos que dan acceso al usuario de sacar dinero por cajero automático).
- Verificación del carácter válido.

13.3.1 Objetivo de los controles de procesamiento

Verificación de secuencia: Orden lógico en que se deben realizar las operaciones es decir, es la secuencia de como se deben realizar cada una de las tareas.

Identificación de archivo: Nombre que se le da en la computadora a los trabajos realizados y le asignamos para guardarlo en la computadora y así identificarlo mas fácilmente por si lo llegamos a ocupar de nuevo.

Bitácora de operación: Nos marca todos los detalles de como se realizaron los trabajos.

Examen por personas expertas: Que deben existir personas adecuadas que deben verificar la información para revisar que la información que este saliendo sea la correcta.

Un sistema de información gerencial bien diseñado que es utilizado por el PED habrá de incluir métodos para asegurar que los datos son apropiados para cada situación y son precisos.

13.3.2 Procedimientos que deben existir para que se asegure que los datos de entrada sean los correctos

- Operación real.
- Ventas autorizadas por personas competentes.
- Operación de la empresa.
- Realizada por personal autorizado.
- Condiciones.
- Documentación correspondiente.

13.3.3 Procedimientos que pueden asegurar que todos los datos se procesaron y fueron adecuadamente procesados

- Clasificación correcta.
- Autorización.
- Precio.

- Artículo.
- Nombre de quien proceda.
- Fecha.
- Folio consecutivo.
- Impuestos.

13.3.4 Procedimientos que deben asegurar que los datos de salida o resultados son exactos y apropiados

Que se hiciera una verificación de que los pasos anteriores se cumplieron adecuadamente.

La "X" S.A. contrato a un programador independiente para desarrollar una aplicación simplificada de nominas para su nueva computadora, el programador desarrollo un sistema de microcomputadora basado en datos de línea, que minimizara el nivel de conocimientos requerido por el operador. Consistía en teclear respuesta a preguntas de entrada que aparecían en la pantalla de la terminal, de lo cual aparecen ejemplos a continuación:

a) RUTINA DE ACCESO:

El operador con numero de acceso al archivo de nominas; en este caso se necesita de un password, pero que solo lo deben de conocer personas adecuadas para laborar en este archivo de nominas.

Existen nuevos empleados; solo el personal adecuado de recursos humanos deberá tener acceso a este paso, para evitar que alguien mas pueda dar de alta o de baja a otro empleado.

b) RUTINAS DE NUEVOS EMPLEADOS:

Nombre del empleado ; solo tendrá acceso a llenar esta información el departamento de recursos humanos y los comprobara con el acta de nacimiento del empleado.

Numero del seguro social; el cual será comprobado con el numero que aparece en la hoja de afiliación del seguro social.

Numero de empleado; este lo asignara el personal del departamento de recursos humanos para llevar un buen control del numero de trabajadores de la compañía.

Sueldo diario; también asignado por el departamento de recursos humanos.

14. AUDITORIA DE SISTEMAS

La Auditoria nace como un órgano de control de algunas instituciones estatales y privadas. Su función inicial es estrictamente económico-financiero, y los casos inmediatos se encuentran en las peritaciones judiciales y las contrataciones de contables expertos por parte de Bancos Oficiales.

La función auditora debe ser absolutamente independiente; no tiene carácter ejecutivo, ni son vinculantes sus conclusiones. Queda a cargo de la empresa tomar las decisiones pertinentes. La Auditoria contiene elementos de análisis, de verificación y de exposición de debilidades y disfunciones. Aunque pueden aparecer sugerencias y planes de acción para eliminar las disfunciones y debilidades antedichas; estas sugerencias plasmadas en el Informe final reciben el nombre de Recomendaciones.

Las funciones de análisis y revisión que el auditor informático realiza, puede chocar con la psicología del auditado, ya que es un informático y tiene la necesidad de realizar sus tareas con racionalidad y eficiencia. La reticencia del auditado es comprensible y, en ocasiones, fundada. El nivel técnico del auditor es a veces insuficiente, dada la gran complejidad de los Sistemas, unidos a los plazos demasiado breves de los que suelen disponer para realizar su tarea.

Además del chequeo de los Sistemas, el auditor somete al auditado a una serie de cuestionario. Dichos cuestionarios, llamados Check List, son guardados celosamente por las empresas auditoras, ya que son activos importantes de su actividad. Las Check List tienen que ser comprendidas por el auditor al pie de la letra, ya que si son mal aplicadas y mal recitadas se pueden llegar a obtener resultados distintos a los esperados por la empresa auditora. La Check List puede llegar a explicar cómo ocurren los hechos pero no por qué ocurren. El cuestionario debe estar subordinado a la regla, a la norma, al método. Sólo una metodología precisa puede desentrañar las causas por las cuales se realizan actividades teóricamente inadecuadas o se omiten otras correctas.

El auditor sólo puede emitir un juicio global o parcial basado en hechos y situaciones incontrovertibles, careciendo de poder para modificar la situación analizada por él mismo.

14.1 Auditoria Interna y Auditoria Externa

La Auditoria interna es la realizada con recursos materiales y personas que pertenecen a la empresa auditada. Los empleados que realizan esta tarea son remunerados económicamente. La Auditoria interna existe por expresa decisión de la Empresa, o sea, que puede optar por su disolución en cualquier momento.

Por otro lado, la Auditoria externa es realizada por personas afines a la empresa auditada; es siempre remunerada. Se presupone una mayor objetividad que en la Auditoria Interna, debido al mayor distanciamiento entre auditores y auditados.

La Auditoria informática interna cuenta con algunas ventajas adicionales muy importantes respecto de la Auditoria externa, las cuales no son tan perceptibles como en las Auditorias convencionales. La Auditoria interna tiene la ventaja de que puede actuar periódicamente realizando Revisiones globales, como parte de su Plan Anual y de su actividad normal. Los auditados conocen estos planes y se habitúan a las Auditorias, especialmente cuando las consecuencias de las Recomendaciones habidas benefician su trabajo.

En una empresa, los responsables de Informática escuchan, orientan e informan sobre las posibilidades técnicas y los costes de tal Sistema. Con voz, pero a menudo sin voto,

Informática trata de satisfacer lo más adecuadamente posible aquellas necesidades. La empresa necesita controlar su Informática y ésta necesita que su propia gestión esté sometida a los mismos Procedimientos y estándares que el resto de aquella. La conjunción de ambas necesidades cristaliza en la figura del auditor interno informático.

En cuanto a empresas se refiere, solamente las más grandes pueden poseer una Auditoría propia y permanente, mientras que el resto acuden a las Auditorías externas.

Puede ser que algún profesional informático sea trasladado desde su puesto de trabajo a la Auditoría Interna de la empresa cuando ésta existe. Finalmente, la propia Informática requiere de su propio grupo de Control Interno, con implantación física en su estructura, puesto que si se ubicase dentro de la estructura Informática ya no sería independiente.

Hoy, ya existen varias organizaciones Informáticas dentro de la misma empresa, y con diverso grado de autonomía, que son coordinadas por órganos corporativos de Sistemas de Información de las Empresas.

Una Empresa o Institución que posee Auditoría interna puede y debe en ocasiones contratar servicios de Auditoría externa. Las razones para hacerlo suelen ser:

- Necesidad de auditar una materia de gran especialización, para la cual los servicios propios no están suficientemente capacitados.
- Contrastar algún Informe interno con el que resulte del externo, en aquellos supuestos de emisión interna de graves recomendaciones que chocan con la opinión generalizada de la propia empresa.
- Servir como mecanismo protector de posibles Auditorías informáticas externas decretadas por la misma empresa.

Aunque la Auditoría interna sea independiente del Departamento de Sistemas, sigue siendo la misma empresa, por lo tanto, es necesario que se le realicen Auditorías externas como para tener una visión desde afuera de la empresa.

La Auditoría informática, tanto externa como interna, debe ser una actividad exenta de cualquier contenido o matiz "político" ajeno a la propia estrategia y política general de la empresa. La función auditora puede actuar de oficio, por iniciativa del propio órgano, o a instancias de parte, esto es, por encargo de la dirección o cliente.

14.2 Alcance de la Auditoría Informática

El alcance ha de definir con precisión el entorno y los límites en que va a desarrollarse la Auditoría informática, se complementa con los objetivos de ésta. El alcance ha de figurar expresamente en el Informe Final, de modo que quede perfectamente determinado no solamente hasta que puntos se ha llegado, sino cuales materias fronterizas han sido omitidas. Ejemplo: ¿Se someterán los registros grabados a un control de integridad exhaustivo*? ¿Se comprobará que los controles de validación de errores son adecuados y suficientes*? La indefinición de los alcances de la Auditoría compromete el éxito de la misma.

Control de integridad de registros:

Hay Aplicaciones que comparten registros, son registros comunes. Si una Aplicación no tiene integrado un registro común, cuando lo necesite utilizar no lo va encontrar y, por lo tanto, la aplicación no funcionaría como debería.

Control de validación de errores:

Se corrobora que el sistema que se aplica para detectar y corregir errores sea eficiente.

14.3 Características de la Auditoria Informática

La información de la empresa y para la empresa, siempre importante, se ha convertido en un Activo Real de la misma, como sus Stocks o materias primas si las hay. Por ende, han de realizarse inversiones informáticas, materia de la que se ocupa la Auditoria de Inversión Informática.

Del mismo modo, los Sistemas Informáticos han de protegerse de modo global y particular: a ello se debe la existencia de la Auditoria de Seguridad Informática en general, o a la Auditoria de Seguridad de alguna de sus áreas, como pudieran ser Desarrollo o Técnica de Sistemas.

Cuando se producen cambios estructurales en la Informática, se reorganiza de alguna forma su función: se está en el campo de la Auditoria de Organización Informática.

Estos tres tipos de Auditorias engloban a las actividades auditoras que se realizan en una Auditoria parcial. De otra manera: cuando se realiza una auditoria del área de Desarrollo de Proyectos de la Informática de una empresa, es porque en ese Desarrollo existen, además de ineficiencias, debilidades de organización, o de inversiones, o de seguridad, o alguna mezcla de ellas.

14.4 Síntomas de Necesidad de una Auditoria Informática

Las empresas acuden a las Auditorias externas cuando existen síntomas bien perceptibles de debilidad. Estos síntomas pueden agruparse en clases:

Síntomas de descoordinación y desorganización:

- No coinciden los objetivos de la Informática de la Compañía y de la propia Compañía.
- Los estándares de productividad se desvían sensiblemente de los promedios conseguidos habitualmente.

Síntomas de mala imagen e insatisfacción de los usuarios:

- No se atienden las peticiones de cambios de los usuarios. Ejemplos: cambios de Software en los terminales de usuario, refrescamiento de paneles, variación de los ficheros que deben ponerse diariamente a su disposición, etc.
- No se reparan las averías de Hardware ni se resuelven incidencias en plazos razonables. El usuario percibe que está abandonado y desatendido permanentemente.
- No se cumplen en todos los casos los plazos de entrega de resultados periódicos.

- Pequeñas desviaciones pueden causar importantes desajustes en la actividad del usuario, en especial en los resultados de Aplicaciones críticas y sensibles.

Síntomas de debilidades económico-financiero:

- Incremento desmesurado de costes.
- Necesidad de justificación de Inversiones Informáticas (la empresa no está absolutamente convencida de tal necesidad y decide contrastar opiniones).
- Desviaciones Presupuestarias significativas.
- Costes y plazos de nuevos proyectos (deben auditarse simultáneamente a Desarrollo de Proyectos y al órgano que realizó la petición).

Síntomas de Inseguridad: Evaluación de nivel de riesgos:

- Seguridad Lógica
- Seguridad Física
- Confidencialidad
- Continuidad del Servicio. Es un concepto aún más importante que la Seguridad.
- Establece las estrategias de continuidad entre fallos mediante Planes de Contingencia* Totales y Locales.
- Centro de Proceso de Datos fuera de control. Si tal situación llegara a percibirse, sería prácticamente inútil la Auditoria. Esa es la razón por la cual, en este caso, el síntoma debe ser sustituido por el mínimo indicio.

Planes de Contingencia

Por ejemplo, la empresa sufre un corte total de energía o explota, ¿Cómo sigo operando en otro lugar? Lo que generalmente se pide es que se hagan Backups de la información diariamente y que aparte, sea doble, para tener un Backup en la empresa y otro afuera de ésta. Una empresa puede tener unas oficinas paralelas que posean servicios básicos (luz, teléfono, agua) distintos de los de la empresa principal, es decir, si a la empresa principal le proveía teléfono Telecom, a las oficinas paralelas, Telefónica. En este caso, si se produce la inoperancia de Sistemas en la empresa principal, se utilizaría el Backup para seguir operando en las oficinas paralelas. Los Backups se pueden acumular durante dos meses, o el tiempo que estipule la empresa, y después se van reciclando.

14.5 Tipos y clases de Auditorías

El departamento de Informática posee una actividad proyectada al exterior, al usuario, aunque el "exterior" siga siendo la misma empresa. He aquí, la Auditoria Informática de Usuario. Se hace esta distinción para contraponerla a la informática interna, en donde se hace la informática cotidiana y real. En consecuencia, existe una Auditoria Informática de Actividades Internas.

El control del funcionamiento del departamento de informática con el exterior, con el usuario se realiza por medio de la Dirección. Su figura es importante, en tanto en cuanto es capaz de interpretar las necesidades de la Compañía. Una informática eficiente y eficaz requiere el apoyo continuado de su Dirección frente al "exterior". Revisar estas interrelaciones constituye el objeto de la Auditoria Informática de Dirección. Estas tres Auditorias, mas la Auditoria de Seguridad, son las cuatro Areas Generales de la Auditoria Informática más importantes.

Dentro de las áreas generales, se establecen las siguientes divisiones de Auditoria Informática: de Explotación, de Sistemas, de Comunicaciones y de Desarrollo de Proyectos. Estas son las Areas Especificas de la Auditoria Informática más importantes.

Areas Específicas	Areas Generales			
	Interna	Dirección	Usuario	Seguridad
Explotación				
Desarrollo				
Sistemas				
Comunicaciones				
Seguridad				

Cada Área Especifica puede ser auditada desde los siguientes criterios generales:

- Desde su propio funcionamiento interno.
- Desde el apoyo que recibe de la Dirección y, en sentido ascendente, del grado de cumplimiento de las directrices de ésta.
- Desde la perspectiva de los usuarios, destinatarios reales de la informática.
- Desde el punto de vista de la seguridad que ofrece la Informática en general o la rama auditada.

Estas combinaciones pueden ser ampliadas y reducidas según las características de la empresa auditada.

14.6 Objetivo fundamental de la Auditoria informática

Operatividad

La operatividad es una función de mínimos consistente en que la organización y las maquinas funcionen, siquiera mínimamente. No es admisible detener la maquinaria informática para descubrir sus fallos y comenzar de nuevo. La Auditoria debe iniciar su actividad cuando los Sistemas están operativos, es el principal objetivo el de mantener tal situación. Tal objetivo debe conseguirse tanto a nivel global como parcial.

La operatividad de los Sistemas ha de constituir entonces la principal preocupación del auditor informático. Para conseguirla hay que acudir a la realización de Controles Técnicos Generales de Operatividad y Controles Técnicos Específicos de Operatividad, previos a cualquier actividad de aquel.

Los Controles Técnicos Generales son los que se realizan para verificar la compatibilidad de funcionamiento simultaneo del Sistema Operativo y el Software de base con todos los subsistemas existentes, así como la compatibilidad del Hardware y del Software instalados. Estos controles son importantes en las instalaciones que cuentan con varios competidores, debido a que la profusión de entornos de trabajo muy

diferenciados obliga a la contratación de diversos productos de Software básico, con el consiguiente riesgo de abonar más de una vez el mismo producto o desaprovechar parte del Software abonado. Puede ocurrir también con los productos de Software básico desarrollados por el personal de Sistemas Interno, sobre todo cuando los diversos equipos están ubicados en Centros de Proceso de Datos geográficamente alejados. Lo negativo de esta situación es que puede producir la inoperatividad del conjunto. Cada Centro de Proceso de Datos tal vez sea operativo trabajando independientemente, pero no será posible la interconexión e intercomunicación de todos los Centros de Proceso de Datos si no existen productos comunes y compatibles.

Los Controles Técnicos Específicos, de modo menos acusado, son igualmente necesarios para lograr la Operatividad de los Sistemas. Un ejemplo de lo que se puede encontrar mal son parámetros de asignación automática de espacio en disco* que dificulten o impidan su utilización posterior por una Sección distinta de la que lo generó. También, los periodos de retención de ficheros comunes a varias Aplicaciones pueden estar definidos con distintos plazos en cada una de ellas, de modo que la pérdida de información es un hecho que podrá producirse con facilidad, quedando inoperativa la explotación de alguna de las Aplicaciones mencionadas.

Parámetros de asignación automática de espacio en disco:

Todas las Aplicaciones que se desarrollan son super-parametrizadas , es decir, que tienen un montón de parámetros que permiten configurar cual va a ser el comportamiento del Sistema. Una Aplicación va a usar para tal y tal cosa cierta cantidad de espacio en disco. Si uno no analizó cual es la operatoria y el tiempo que le va a llevar ocupar el espacio asignado, y se pone un valor muy chico, puede ocurrir que un día la Aplicación reviente, se caiga. Si esto sucede en medio de la operatoria y la Aplicación se cae, el volver a levantarla, con la nueva asignación de espacio, si hay que hacer reconversiones o lo que sea, puede llegar a demandar muchísimo tiempo, lo que significa un riesgo enorme.

14.7 Revisión de Controles de la Gestión Informática

Una vez conseguida la Operatividad de los Sistemas, el segundo objetivo de la Auditoria es la verificación de la observancia de las normas teóricamente existentes en el departamento de Informática y su coherencia con las del resto de la empresa. Para ello, habrán de revisarse sucesivamente y en este orden:

- Las Normas Generales de la Instalación Informática. Se realizará una revisión inicial sin estudiar a fondo las contradicciones que pudieran existir, pero registrando las áreas que carezcan de normativa, y sobre todo verificando que esta Normativa General Informática no está en contradicción con alguna Norma General no informática de la empresa.
- Los Procedimientos Generales Informáticos. Se verificará su existencia, al menos en los sectores más importantes. Por ejemplo, la recepción definitiva de las máquinas debería estar firmada por los responsables de Explotación. Tampoco el alta de una nueva Aplicación podría producirse si no existieran los Procedimientos de Backup y Recuperación correspondientes.
- Los Procedimientos Específicos Informáticos. Igualmente, se revisara su existencia en las áreas fundamentales. Así, Explotación no debería explotar una Aplicación sin haber exigido a Desarrollo la pertinente documentación. Del

mismo modo, deberá comprobarse que los Procedimientos Específicos no se opongan a los Procedimientos Generales. En todos los casos anteriores, a su vez, deberá verificarse que no existe contradicción alguna con la Normativa y los Procedimientos Generales de la propia empresa, a los que la Informática debe estar sometida.

14.8 Auditoria Informática de Explotación

La Explotación Informática se ocupa de producir resultados informáticos de todo tipo: listados impresos, ficheros soportados magnéticamente para otros informáticos, ordenes automatizadas para lanzar o modificar procesos industriales, etc. La explotación informática se puede considerar como una fabrica con ciertas peculiaridades que la distinguen de las reales. Para realizar la Explotación Informática se dispone de una materia prima, los Datos, que es necesario transformar, y que se someten previamente a controles de integridad y calidad. La transformación se realiza por medio del Proceso informático, el cual está gobernado por programas. Obtenido el producto final, los resultados son sometidos a varios controles de calidad y, finalmente, son distribuidos al cliente, al usuario.

Auditar Explotación consiste en auditar las secciones que la componen y sus interrelaciones. La Explotación Informática se divide en tres grandes áreas: Planificación, Producción y Soporte Técnico, en la que cada cual tiene varios grupos.

Control de Entrada de Datos:

Se analizará la captura de la información en soporte compatible con los Sistemas, el cumplimiento de plazos y calendarios de tratamientos y entrega de datos; la correcta transmisión de datos entre entornos diferentes. Se verificará que los controles de integridad y calidad de datos se realizan de acuerdo a Norma.

Planificación y Recepción de Aplicaciones:

Se auditarán las normas de entrega de Aplicaciones por parte de Desarrollo, verificando su cumplimiento y su calidad de interlocutor único. Deberán realizarse muestreos selectivos de la Documentación de las Aplicaciones explotadas. Se inquirirá sobre la anticipación de contactos con Desarrollo para la planificación a medio y largo plazo.

Centro de Control y Seguimiento de Trabajos:

Se analizará cómo se prepara, se lanza y se sigue la producción diaria. Básicamente, la explotación Informática ejecuta procesos por cadenas o lotes sucesivos (Batch*), o en tiempo real (Tiempo Real*). Mientras que las Aplicaciones de Teleproceso están permanentemente activas y la función de Explotación se limita a vigilar y recuperar incidencias, el trabajo Batch absorbe una buena parte de los efectivos de Explotación. En muchos Centros de Proceso de Datos, éste órgano recibe el nombre de Centro de Control de Batch. Este grupo determina el éxito de la explotación, en cuanto que es uno de los factores más importantes en el mantenimiento de la producción.

Batch y Tiempo Real:

Las Aplicaciones que son Batch son Aplicaciones que cargan mucha información durante el día y durante la noche se corre un proceso enorme que lo que hace es relacionar toda la información, calcular cosas y obtener como salida, por ejemplo,

reportes. O sea, recolecta información durante el día, pero todavía no procesa nada. Es solamente un tema de "Data Entry" que recolecta información, corre el proceso Batch (por lotes), y calcula todo lo necesario para arrancar al día siguiente.

Las Aplicaciones que son Tiempo Real u Online, son las que, luego de haber ingresado la información correspondiente, inmediatamente procesan y devuelven un resultado. Son Sistemas que tienen que responder en Tiempo Real.

Operación. Salas de Ordenadores:

Se intentarán analizar las relaciones personales y la coherencia de cargos y salarios, así como la equidad en la asignación de turnos de trabajo. Se verificará la existencia de un responsable de Sala en cada turno de trabajo. Se analizará el grado de automatización de comandos, se verificará la existencia y grado de uso de los Manuales de Operación. Se analizará no solo la existencia de planes de formación, sino el cumplimiento de los mismos y el tiempo transcurrido para cada Operador desde el último Curso recibido. Se estudiarán los montajes diarios y por horas de cintas o cartuchos, así como los tiempos transcurridos entre la petición de montaje por parte del Sistema hasta el montaje real. Se verificarán las líneas de papel impresas diarias y por horas, así como la manipulación de papel que comportan.

Centro de Control de Red y Centro de Diagnósis (Help Desk):

El Centro de Control de Red suele ubicarse en el área de producción de Explotación. Sus funciones se refieren exclusivamente al ámbito de las Comunicaciones, estando muy relacionado con la organización de Software de Comunicaciones de Técnicas de Sistemas. Debe analizarse la fluidez de esa relación y el grado de coordinación entre ambos. Se verificará la existencia de un punto focal único, desde el cual sean perceptibles todas las líneas asociadas al Sistema. El Centro de Diagnósis (Help Desk) es el ente en donde se atienden las llamadas de los usuarios-clientes que han sufrido averías o incidencias, tanto de Software como de Hardware. El Centro de Diagnósis está especialmente indicado para informáticos grandes y con usuarios dispersos en un amplio territorio. Es uno de los elementos que más contribuyen a configurar la imagen de la Informática de la empresa. Debe ser auditada desde esta perspectiva, desde la sensibilidad del usuario sobre el servicio que se le dispone. No basta con comprobar la eficiencia técnica del Centro, es necesario analizarlo simultáneamente en el ámbito de Usuario.

Auditoria Informática de Desarrollo de Proyectos o Aplicaciones:

La función de Desarrollo es una evolución del llamado Análisis y Programación de Sistemas y Aplicaciones. A su vez, engloba muchas áreas, tantas como sectores informatizables tiene la empresa. Muy escuetamente, una Aplicación recorre las siguientes fases:

- Prerequisitos del Usuario (único o plural) y del entorno
- Análisis funcional
- Diseño
- Análisis orgánico (Preprogramación y Programación)
- Pruebas
- Entrega a Explotación y alta para el Proceso.

Estas fases deben estar sometidas a un exigente control interno, caso contrario, además del disparo de los costes, podrá producirse la insatisfacción del usuario. Finalmente, la Auditoria deberá comprobar la seguridad de los programas en el sentido de garantizar que los ejecutados por la maquina sean exactamente los previstos y no otros.

Una Auditoria de Aplicaciones pasa indefectiblemente por la observación y el análisis de cuatro consideraciones:

Revisión de las metodologías utilizadas: Se analizaran éstas, de modo que se asegure la modularidad de las posibles futuras ampliaciones de la Aplicación y el fácil mantenimiento de las mismas.

Control Interno de las Aplicaciones: se deberán revisar las mismas fases que presuntamente han debido seguir el área correspondiente de Desarrollo:

- Estudio de Vialidad de la Aplicación. [importante para Aplicaciones largas, complejas y caras]
- Definición Lógica de la Aplicación. [se analizará que se han observado los postulados lógicos de actuación, en función de la metodología elegida y la finalidad que persigue el proyecto]
- Desarrollo Técnico de la Aplicación. [Se verificará que éste es ordenado y correcto. Las herramientas técnicas utilizadas en los diversos programas deberán ser compatibles]
- Diseño de Programas. [deberán poseer la máxima sencillez, modularidad y economía de recursos]
- Métodos de Pruebas. [Se realizarán de acuerdo a las Normas de la Instalación. Se utilizarán juegos de ensayo de datos, sin que sea permisible el uso de datos reales]
- Documentación. [cumplirá la Normativa establecida en la Instalación, tanto la de Desarrollo como la de entrega de Aplicaciones a Explotación]
- Equipo de Programación. [Deben fijarse las tareas de análisis puro, de programación y las intermedias. En Aplicaciones complejas se producirían variaciones en la composición del grupo, pero estos deberán estar previstos]

Satisfacción de usuarios: Una Aplicación técnicamente eficiente y bien desarrollada, deberá considerarse fracasada si no sirve a los intereses del usuario que la solicitó. La aquiescencia del usuario proporciona grandes ventajas posteriores, ya que evitará reprogramaciones y disminuirá el mantenimiento de la Aplicación.

Control de Procesos y Ejecuciones de Programas Críticos: El auditor no debe descartar la posibilidad de que se esté ejecutando un módulo que no se corresponde con el programa fuente que desarrolló, codificó y probó el área de Desarrollo de Aplicaciones.

Se ha de comprobar la correspondencia biunívoca y exclusiva entre el programa codificado y su compilación. Si los programas fuente y los programa módulo no coincidieran podría provocarse, desde errores de bulto que producirían graves y altos costes de mantenimiento, hasta fraudes, pasando por acciones de sabotaje, espionaje industrial-informativo, etc. Por ende, hay normas muy rígidas en cuanto a las Librerías de programas; aquellos programas fuente que hayan sido dados por bueno por Desarrollo, son entregados a Explotación con el fin de que éste:

- Copie el programa fuente en la Librería de Fuentes de Explotación, a la que nadie más tiene acceso
- Compile y monte ese programa, depositándolo en la Librería de Módulos de Explotación, a la que nadie más tiene acceso.
- Copie los programas fuente que les sean solicitados para modificarlos, arreglarlos, etc. en el lugar que se le indique. Cualquier cambio exigirá pasar nuevamente por el punto 1.

Como este sistema para auditar y dar el alta a una nueva Aplicación es bastante ardua y compleja, hoy (algunas empresas lo usarán, otras no) se utiliza un sistema llamado U.A.T (User Acceptance Test). Este consiste en que el futuro usuario de esta Aplicación use la Aplicación como si la estuviera usando en Producción para que detecte o se denoten por sí solos los errores de la misma. Estos defectos que se encuentran se van corrigiendo a medida que se va haciendo el U.A.T. Una vez que se consigue el U.A.T., el usuario tiene que dar el Sign Off ("Esto está bien"). Todo este testeo, Auditoria lo tiene que controlar, tiene que evaluar que el testeo sea correcto, que exista un plan de testeo, que esté involucrado tanto el cliente como el desarrollador y que estos defectos se corrijan. Auditoria tiene que corroborar que el U.A.T. prueba todo y que el Sign Off del usuario sea un Sign Off por todo.

Es aconsejable que las Empresas cuenten con un Departamento QA (Quality Assurance – Aseguramiento de la Calidad) que tendría la función de controlar que el producto que llegue al usuario sea el correcto en cuanto a funcionamiento y prestaciones, antes del U.A.T.

Auditoria Informática de Sistemas:

Se ocupa de analizar la actividad que se conoce como Técnica de Sistemas en todas sus facetas. Hoy, la importancia creciente de las telecomunicaciones ha propiciado que las Comunicaciones, Líneas y Redes de las instalaciones informáticas, se auditen por separado, aunque formen parte del entorno general de Sistemas.

Sistemas Operativos:

Engloba los Subsistemas de Teleproceso, Entrada/Salida, etc. Debe verificarse en primer lugar que los Sistemas están actualizados con las últimas versiones del fabricante, indagando las causas de las omisiones si las hubiera. El análisis de las versiones de los Sistemas Operativos permite descubrir las posibles incompatibilidades entre otros productos de Software Básico adquiridos por la instalación y determinadas versiones de aquellas. Deben revisarse los parámetros variables de las Librerías más importantes de los Sistemas, por si difieren de los valores habituales aconsejados por el constructor.

Software Básico:

Es fundamental para el auditor conocer los productos de software básico que han sido facturados aparte de la propia computadora. Esto, por razones económicas y por razones de comprobación de que la computadora podría funcionar sin el producto adquirido por el cliente. En cuanto al Software desarrollado por el personal informático de la empresa, el auditor debe verificar que éste no agrede ni condiciona al Sistema. Igualmente, debe considerar el esfuerzo realizado en términos de costes, por si hubiera alternativas más económicas.

Software de Teleproceso (Tiempo Real):

No se incluye en Software Básico por su especialidad e importancia. Las consideraciones anteriores son válidas para éste también.

Tunning:

Es el conjunto de técnicas de observación y de medidas encaminadas a la evaluación del comportamiento de los Subsistemas y del Sistema en su conjunto. Las acciones de tunning deben diferenciarse de los controles habituales que realiza el personal de Técnica de Sistemas. El tunning posee una naturaleza más revisora, estableciéndose previamente planes y programas de actuación según los síntomas observados. Se pueden realizar:

Cuando existe sospecha de deterioro del comportamiento parcial o general del Sistema
De modo sistemático y periódico, por ejemplo cada 6 meses. En este caso sus acciones son repetitivas y están planificados y organizados de antemano.

El auditor deberá conocer el número de Tunning realizados en el último año, así como sus resultados. Deberá analizar los modelos de carga utilizados y los niveles e índices de confianza de las observaciones.

Optimización de los Sistemas y Subsistemas:

Técnica de Sistemas debe realizar acciones permanentes de optimización como consecuencia de la realización de tunnings preprogramados o específicos. El auditor verificará que las acciones de optimización fueron efectivas y no comprometieron la Operatividad de los Sistemas ni el plan crítico de producción diaria de Explotación.

Optimización:

Por ejemplo: cuando se instala una Aplicación, normalmente está vacía, no tiene nada cargado adentro. Lo que puede suceder es que, a medida que se va cargando, la Aplicación se va poniendo cada vez más lenta; porque todas las referencias a tablas es cada vez más grande, la información que está moviendo es cada vez mayor, entonces la Aplicación se tiende a poner lenta. Lo que se tiene que hacer es un análisis de performance, para luego optimizarla, mejorar el rendimiento de dicha Aplicación.

Administración de Base de Datos:

El diseño de las Bases de Datos, sean relaciones o jerárquicas, se ha convertido en una actividad muy compleja y sofisticada, por lo general desarrollada en el ámbito de Técnica de Sistemas, y de acuerdo con las áreas de Desarrollo y usuarios de la empresa. Al conocer el diseño y arquitectura de éstas por parte de Sistemas, se les encomienda también su administración. Los auditores de Sistemas han observado algunas disfunciones derivadas de la relativamente escasa experiencia que Técnica de Sistemas tiene sobre la problemática general de los usuarios de Bases de Datos.

La administración tendría que estar a cargo de Explotación. El auditor de Base de Datos debería asegurarse que Explotación conoce suficientemente las que son accedidas por los Procedimientos que ella ejecuta. Analizará los Sistemas de salvaguarda existentes, que competen igualmente a Explotación. Revisará finalmente la integridad y consistencia de los datos, así como la ausencia de redundancias entre ellos.

Investigación y Desarrollo:

Como empresas que utilizan y necesitan de informáticas desarrolladas, saben que sus propios efectivos están desarrollando Aplicaciones y utilidades que, concebidas inicialmente para su uso interno, pueden ser susceptibles de adquisición por otras empresas, haciendo competencia a las Compañías del ramo. La Auditoria informática deberá cuidar de que la actividad de Investigación y Desarrollo no interfiera ni dificulte las tareas fundamentales internas.

14.9 Auditoria Informática de Comunicaciones y Redes

Para el informático y para el auditor informático, el entramado conceptual que constituyen las Redes Nodales, Líneas, Concentradores, Multiplexores, Redes Locales, etc. no son sino el soporte físico-lógico del Tiempo Real. El auditor tropieza con la dificultad técnica del entorno, pues ha de analizar situaciones y hechos alejados entre sí, y está condicionado a la participación del monopolio telefónico que presta el soporte. Como en otros casos, la Auditoria de este sector requiere un equipo de especialistas, expertos simultáneamente en Comunicaciones y en Redes Locales (no hay que olvidarse que en entornos geográficos reducidos, algunas empresas optan por el uso interno de Redes Locales, diseñadas y cableadas con recursos propios).

El auditor de Comunicaciones deberá inquirir sobre los índices de utilización de las líneas contratadas con información abundante sobre tiempos de desuso. Deberá proveerse de la topología de la Red de Comunicaciones, actualizada, ya que la desactualización de esta documentación significaría una grave debilidad. La inexistencia de datos sobre cuantas líneas existen, cómo son y donde están instaladas, supondría que se bordea la Inoperatividad Informática. Sin embargo, las debilidades más frecuentes o importantes se encuentran en las disfunciones organizativas. La contratación e instalación de líneas va asociada a la instalación de los Puestos de Trabajo correspondientes (Pantallas, Servidores de Redes Locales, Computadoras con tarjetas de Comunicaciones, impresoras, etc.). Todas estas actividades deben estar muy coordinadas y de ser posible, dependientes de una sola organización.

Auditoria de la Seguridad informática:

La computadora es un instrumento que estructura gran cantidad de información, la cual puede ser confidencial para individuos, empresas o instituciones, y puede ser mal utilizada o divulgada a personas que hagan mal uso de esta. También puede ocurrir robos, fraudes o sabotajes que provoquen la destrucción total o parcial de la actividad computacional. Esta información puede ser de suma importancia, y el no tenerla en el momento preciso puede provocar retrasos sumamente costosos.

En la actualidad y principalmente en las computadoras personales, se ha dado otro factor que hay que considerar: el llamado "virus" de las computadoras, el cual, aunque tiene diferentes intenciones, se encuentra principalmente para paquetes que son copiados sin autorización ("piratas") y borra toda la información que se tiene en un disco. Al auditar los sistemas se debe tener cuidado que no se tengan copias "piratas" o bien que, al conectarnos en red con otras computadoras, no exista la posibilidad de transmisión del virus. El uso inadecuado de la computadora comienza desde la utilización de tiempo de máquina para usos ajenos de la organización, la copia de

programas para fines de comercialización sin reportar los derechos de autor hasta el acceso por vía telefónica a bases de datos a fin de modificar la información con propósitos fraudulentos.

La seguridad en la informática abarca los conceptos de seguridad física y seguridad lógica. La seguridad física se refiere a la protección del Hardware y de los soportes de datos, así como a la de los edificios e instalaciones que los albergan. Contempla las situaciones de incendios, sabotajes, robos, catástrofes naturales, etc.

La seguridad lógica se refiere a la seguridad de uso del software, a la protección de los datos, procesos y programas, así como la del ordenado y autorizado acceso de los usuarios a la información.

Un método eficaz para proteger sistemas de computación es el software de control de acceso. Dicho simplemente, los paquetes de control de acceso protegen contra el acceso no autorizado, pues piden del usuario una contraseña antes de permitirle el acceso a información confidencial. Dichos paquetes han sido populares desde hace muchos años en el mundo de las computadoras grandes, y los principales proveedores ponen a disposición de clientes algunos de estos paquetes.

Ejemplo: Existe una Aplicación de Seguridad que se llama SEOS, para Unix, que lo que hace es auditar el nivel de Seguridad en todos los servidores, como ser: accesos a archivos, accesos a directorios, que usuario lo hizo, si tenía o no tenía permiso, si no tenía permiso porque falló, entrada de usuarios a cada uno de los servidores, fecha y hora, accesos con password equivocada, cambios de password, etc. La Aplicación lo puede graficar, tirar en números, puede hacer reportes, etc.

La seguridad informática se la puede dividir como Area General y como Area Especifica (seguridad de Explotación, seguridad de las Aplicaciones, etc.). Así, se podrán efectuar Auditorias de la Seguridad Global de una Instalación Informática – Seguridad General- y Auditorias de la Seguridad de un área informática determinada – Seguridad Especifica -.

Con el incremento de agresiones a instalaciones informáticas en los últimos años, se han ido originando acciones para mejorar la Seguridad Informática a nivel físico. Los accesos y conexiones indebidos a través de las Redes de Comunicaciones, han acelerado el desarrollo de productos de Seguridad lógica y la utilización de sofisticados medios criptograficos.

El sistema integral de seguridad debe comprender:

- Elementos administrativos
- Definición de una política de seguridad
- Organización y división de responsabilidades
- Seguridad física y contra catástrofes (incendio, terremotos, etc.)
- Prácticas de seguridad del personal
- Elementos técnicos y procedimientos
- Sistemas de seguridad (de equipos y de sistemas, incluyendo todos los elementos, tanto redes como terminales).

- Aplicación de los sistemas de seguridad, incluyendo datos y archivos
- El papel de los auditores, tanto internos como externos
- Planeación de programas de desastre y su prueba.

La decisión de abordar una Auditoria Informática de Seguridad Global en una empresa, se fundamenta en el estudio cuidadoso de los riesgos potenciales a los que está sometida. Se elaboran "matrices de riesgo", en donde se consideran los factores de las "Amenazas" a las que está sometida una instalación y los "Impactos" que aquellas puedan causar cuando se presentan. Las matrices de riesgo se representan en cuadros de doble entrada <<Amenaza-Impacto>>, en donde se evalúan las probabilidades de ocurrencia de los elementos de la matriz.

El cuadro muestra que si por error codificamos un parámetro que ordene el borrado de un fichero, éste se borrará con certeza.

14.10 Herramientas y Técnicas para la Auditoria Informática

14.10.1 Cuestionarios

Las Auditorias informáticas se materializan recabando información y documentación de todo tipo. Los informes finales de los auditores dependen de sus capacidades para analizar las situaciones de debilidad o fortaleza de los diferentes entornos. El trabajo de campo del auditor consiste en lograr toda la información necesaria para la emisión de un juicio global objetivo, siempre amparado en hechos demostrables, llamados también evidencias.

Para esto, suele ser lo habitual comenzar solicitando la cumplimentación de cuestionarios preimpresos que se envían a las personas concretas que el auditor cree adecuadas, sin que sea obligatorio que dichas personas sean las responsables oficiales de las diversas áreas a auditar.

Estos cuestionarios no pueden ni deben ser repetidos para instalaciones distintas, sino diferentes y muy específicos para cada situación, y muy cuidados en su fondo y su forma.

Sobre esta base, se estudia y analiza la documentación recibida, de modo que tal análisis determine a su vez la información que deberá elaborar el propio auditor. El cruzamiento de ambos tipos de información es una de las bases fundamentales de la Auditoria.

Cabe aclarar, que esta primera fase puede omitirse cuando los auditores hayan adquirido por otro medios la información que aquellos preimpresos hubieran proporcionado.

14.10.2 Entrevistas

El auditor comienza a continuación las relaciones personales con el auditado. Lo hace de tres formas:

- Mediante la petición de documentación concreta sobre alguna materia de su responsabilidad.

- Mediante "entrevistas" en las que no se sigue un plan predeterminado ni un método estricto de sometimiento a un cuestionario.
- Por medio de entrevistas en las que el auditor sigue un método preestablecido de antemano y busca unas finalidades concretas.

La entrevista es una de las actividades personales más importante del auditor; en ellas, éste recoge más información, y mejor matizada, que la proporcionada por medios propios puramente técnicos o por las respuestas escritas a cuestionarios.

Aparte de algunas cuestiones menos importantes, la entrevista entre auditor y auditado se basa fundamentalmente en el concepto de interrogatorio; es lo que hace un auditor, interroga y se interroga a sí mismo. El auditor informático experto entrevista al auditado siguiendo un cuidadoso sistema previamente establecido, consistente en que bajo la forma de una conversación correcta y lo menos tensa posible, el auditado conteste sencillamente y con pulcritud a una serie de preguntas variadas, también sencillas. Sin embargo, esta sencillez es solo aparente. Tras ella debe existir una preparación muy elaborada y sistematizada, y que es diferente para cada caso particular.

14.10.3 Checklist

El auditor profesional y experto es aquél que reelabora muchas veces sus cuestionarios en función de los escenarios auditados. Tiene claro lo que necesita saber, y por qué. Sus cuestionarios son vitales para el trabajo de análisis, cruzamiento y síntesis posterior, lo cual no quiere decir que haya de someter al auditado a unas preguntas estereotipadas que no conducen a nada. Muy por el contrario, el auditor conversará y hará preguntas "normales", que en realidad servirán para el cumplimiento sistemática de sus Cuestionarios, de sus Checklists.

Hay opiniones que descalifican el uso de las Checklists, ya que consideran que leerle una pila de preguntas recitadas de memoria o leídas en voz alta descalifica al auditor informático. Pero esto no es usar Checklists, es una evidente falta de profesionalismo. El profesionalismo pasa por un procesamiento interno de información a fin de obtener respuestas coherentes que permitan una correcta descripción de puntos débiles y fuertes. El profesionalismo pasa por poseer preguntas muy estudiadas que han de formularse flexiblemente.

El conjunto de estas preguntas recibe el nombre de Checklist. Salvo excepciones, las Checklists deben ser contestadas oralmente, ya que superan en riqueza y generalización a cualquier otra forma.

Según la claridad de las preguntas y el talante del auditor, el auditado responderá desde posiciones muy distintas y con disposición muy variable. El auditado, habitualmente informático de profesión, percibe con cierta facilidad el perfil técnico y los conocimientos del auditor, precisamente a través de las preguntas que éste le formula.

Esta percepción configura el principio de autoridad y prestigio que el auditor debe poseer.

Por ello, aun siendo importante tener elaboradas listas de preguntas muy sistematizadas, coherentes y clasificadas por materias, todavía lo es más el modo y el orden de su formulación. Las empresas externas de Auditoría Informática guardan sus Checklists, pero de poco sirven si el auditor no las utiliza adecuada y oportunamente. No debe olvidarse que la función auditora se ejerce sobre bases de autoridad, prestigio y ética.

El auditor deberá aplicar el Checklist de modo que el auditado responda clara y escuetamente. Se deberá interrumpir lo menos posible a éste, y solamente en los casos en que las respuestas se aparten sustancialmente de la pregunta. En algunas ocasiones, se hará necesario invitar a aquél a que exponga con mayor amplitud un tema concreto, y en cualquier caso, se deberá evitar absolutamente la presión sobre el mismo.

Algunas de las preguntas de las Checklists utilizadas para cada sector, deben ser repetidas. En efecto, bajo apariencia distinta, el auditor formulará preguntas equivalentes a las mismas o a distintas personas, en las mismas fechas, o en fechas diferentes. De este modo, se podrán descubrir con mayor facilidad los puntos contradictorios; el auditor deberá analizar los matices de las respuestas y reelaborar preguntas complementarias cuando hayan existido contradicciones, hasta conseguir la homogeneidad. El entrevistado no debe percibir un excesivo formalismo en las preguntas. El auditor, por su parte, tomará las notas imprescindibles en presencia del auditado, y nunca escribirá cruces ni marcará cuestionarios en su presencia.

Los cuestionarios o Checklists responden fundamentalmente a dos tipos de "filosofía" de calificación o evaluación:

Checklist de rango

Contiene preguntas que el auditor debe puntuar dentro de un rango preestablecido (por ejemplo, de 1 a 5, siendo 1 la respuesta más negativa y el 5 el valor más positivo)

Checklist Binaria

Es la constituida por preguntas con respuesta única y excluyente: Si o No. Aritméticamente, equivalen a 1(unos) o 0(cero), respectivamente.

Los Checklists de rango son adecuados si el equipo auditor no es muy grande y mantiene criterios uniformes y equivalentes en las valoraciones. Permiten una mayor precisión en la evaluación que en los checklist binarios. Sin embargo, la bondad del método depende excesivamente de la formación y competencia del equipo auditor.

Los Checklists Binarios siguen una elaboración inicial mucho más ardua y compleja. Deben ser de gran precisión, como corresponde a la suma precisión de la respuesta. Una vez construidas, tienen la ventaja de exigir menos uniformidad del equipo auditor y el inconveniente genérico del <si o no> frente a la mayor riqueza del intervalo.

No existen Checklists estándar para todas y cada una de las instalaciones informáticas a auditar. Cada una de ellas posee peculiaridades que hacen necesarios los retoques de adaptación correspondientes en las preguntas a realizar.

14.10.4 Trazas y/o Huellas

Con frecuencia, el auditor informático debe verificar que los programas, tanto de los Sistemas como de usuario, realizan exactamente las funciones previstas, y no otras. Para ello se apoya en productos Software muy potentes y modulares que, entre otras funciones, rastrean los caminos que siguen los datos a través del programa.

Muy especialmente, estas "Trazas" se utilizan para comprobar la ejecución de las validaciones de datos previstas. Las mencionadas trazas no deben modificar en absoluto el Sistema. Si la herramienta auditora produce incrementos apreciables de carga, se convendrá de antemano las fechas y horas más adecuadas para su empleo.

Por lo que se refiere al análisis del Sistema, los auditores informáticos emplean productos que comprueban los valores asignados por Técnica de Sistemas a cada uno de los parámetros variables de las Librerías más importantes del mismo. Estos parámetros variables deben estar dentro de un intervalo marcado por el fabricante. A modo de ejemplo, algunas instalaciones descompensan el número de iniciadores de trabajos de determinados entornos o toman criterios especialmente restrictivos o permisivos en la asignación de unidades de servicio según cuales tipos carga. Estas actuaciones, en principio útiles, pueden resultar contraproducentes si se traspasan los límites.

No obstante la utilidad de las Trazas, ha de repetirse lo expuesto en la descripción de la Auditoria informática de Sistemas: el auditor informático emplea preferentemente la amplia información que proporciona el propio Sistema: Así, los ficheros de <Accounting> o de <contabilidad>, en donde se encuentra la producción completa de aquél, y los <Log*> de dicho Sistema, en donde se recogen las modificaciones de datos y se pormenoriza la actividad general.

Del mismo modo, el Sistema genera automáticamente exacta información sobre el tratamiento de errores de maquina central, periféricos, etc.

14.10.5 Log

El log vendría a ser un historial que informa que fue cambiando y cómo fue cambiando (información). Las bases de datos, por ejemplo, utilizan el log para asegurar lo que se llaman las transacciones. Las transacciones son unidades atómicas de cambios dentro de una base de datos; toda esa serie de cambios se encuadra dentro de una transacción, y todo lo que va haciendo la Aplicación (grabar, modificar, borrar) dentro de esa transacción, queda grabado en el log. La transacción tiene un principio y un fin, cuando la transacción llega a su fin, se vuelca todo a la base de datos. Si en el medio de la transacción se cortó por x razón, lo que se hace es volver para atrás. El log te permite analizar cronológicamente que es lo que sucedió con la información que está en el Sistema o que existe dentro de la base de datos.

14.10.6 Software de Interrogación

Hasta hace ya algunos años se han utilizado productos software llamados genéricamente <paquetes de Auditoria>, capaces de generar programas para auditores escasamente cualificados desde el punto de vista informático.

Más tarde, dichos productos evolucionaron hacia la obtención de muestreos estadísticos que permitieran la obtención de consecuencias e hipótesis de la situación real de una instalación.

En la actualidad, los productos Software especiales para la Auditoria informática se orientan principalmente hacia lenguajes que permiten la interrogación de ficheros y bases de datos de la empresa auditada. Estos productos son utilizados solamente por los auditores externos, por cuanto los internos disponen del software nativo propio de la instalación.

Del mismo modo, la proliferación de las redes locales y de la filosofía "Cliente-Servidor", han llevado a las firmas de software a desarrollar interfaces de transporte de datos entre computadoras personales y mainframe, de modo que el auditor informático copia en su propia PC la información más relevante para su trabajo.

Cabe recordar, que en la actualidad casi todos los usuarios finales poseen datos e información parcial generada por la organización informática de la Compañía.

Efectivamente, conectados como terminales al "Host", almacenan los datos proporcionados por este, que son tratados posteriormente en modo PC. El auditor se ve obligado (naturalmente, dependiendo del alcance de la Auditoria) a recabar información de los mencionados usuarios finales, lo cual puede realizar con suma facilidad con los polivalentes productos descritos. Con todo, las opiniones más autorizadas indican que el trabajo de campo del auditor informático debe realizarse principalmente con los productos del cliente.

Finalmente, ha de indicarse la conveniencia de que el auditor confeccione personalmente determinadas partes del Informe. Para ello, resulta casi imprescindible una cierta soltura en el manejo de Procesadores de Texto, paquetes de Gráficos, Hojas de Cálculo, etc.

14.11. Metodología de Trabajo de Auditoria Informática

El método de trabajo del auditor pasa por las siguientes etapas:

- Alcance y Objetivos de la Auditoria Informática.
- Estudio inicial del entorno auditable.
- Determinación de los recursos necesarios para realizar la Auditoria.
- Elaboración del plan y de los Programas de Trabajo.
- Actividades propiamente dichas de la Auditoria.
- Confección y redacción del Informe Final.
- Redacción de la Carta de Introducción o Carta de Presentación del Informe final.

Alcance y Objetivos de la Auditoria Informática

El alcance de la Auditoria expresa los límites de la misma. Debe existir un acuerdo muy preciso entre auditores y clientes sobre las funciones, las materias y las organizaciones a auditar.

A los efectos de acotar el trabajo, resulta muy beneficioso para ambas partes expresar las excepciones de alcance de la Auditoria, es decir cuales materias, funciones u organizaciones no van a ser auditadas.

Tanto los alcances como las excepciones deben figurar al comienzo del Informe Final.

Las personas que realizan la Auditoria han de conocer con la mayor exactitud posible los objetivos a los que su tarea debe llegar. Deben comprender los deseos y pretensiones del cliente, de forma que las metas fijadas puedan ser cumplidas.

Una vez definidos los objetivos (objetivos específicos), éstos se añadirán a los objetivos generales y comunes de toda Auditoria Informática: La operatividad de los Sistemas y los Controles Generales de Gestión Informática.

Estudio Inicial del entorno auditable

Para realizar dicho estudio ha de examinarse las funciones y actividades generales de la informática.

Para su realización el auditor debe conocer lo siguiente:

Organización

Para el equipo auditor, el conocimiento de quién ordena, quién diseña y quién ejecuta es fundamental. Para realizar esto el auditor deberá fijarse en:

Organigrama: El organigrama expresa la estructura oficial de la organización a auditar. Si se descubriera que existe un organigrama fáctico diferente al oficial, se pondrá de manifiesto tal circunstancia.

Departamentos: Se entiende como departamento a los órganos que siguen inmediatamente a la Dirección. El equipo auditor describirá brevemente las funciones de cada uno de ellos.

Relaciones Jerárquicas y funcionales entre órganos de la Organización: El equipo auditor verificará si se cumplen las relaciones funcionales y Jerárquicas previstas por el organigrama, o por el contrario detectará, por ejemplo, si algún empleado tiene dos jefes.

Las de Jerarquía implican la correspondiente subordinación. Las funcionales por el contrario, indican relaciones no estrictamente subordinables.

Flujos de Información: Además de las corrientes verticales intradepartamentales, la estructura organizativa cualquiera que sea, produce corrientes de información horizontales y oblicuas extradepartamentales.

Los flujos de información entre los grupos de una organización son necesarios para su eficiente gestión, siempre y cuando tales corrientes no distorsionen el propio organigrama.

En ocasiones, las organizaciones crean espontáneamente canales alternativos de información, sin los cuales las funciones no podrían ejercerse con eficacia; estos canales

alternativos se producen porque hay pequeños o grandes fallos en la estructura y en el organigrama que los representa.

Otras veces, la aparición de flujos de información no previstos obedece a afinidades personales o simple comodidad. Estos flujos de información son indeseables y producen graves perturbaciones en la organización.

Número de Puestos de trabajo

El equipo auditor comprobará que los nombres de los Puesto de los Puestos de Trabajo de la organización corresponden a las funciones reales distintas.

Es frecuente que bajo nombres diferentes se realicen funciones idénticas, lo cual indica la existencia de funciones operativas redundantes.

Esta situación pone de manifiesto deficiencias estructurales; los auditores darán a conocer tal circunstancia y expresarán el número de puestos de trabajo verdaderamente diferentes.

Número de personas por Puesto de Trabajo

Es un parámetro que los auditores informáticos deben considerar. La inadecuación del personal determina que el número de personas que realizan las mismas funciones rara vez coincida con la estructura oficial de la organización.

Entorno Operacional

El equipo de Auditoria informática debe poseer una adecuada referencia del entorno en el que va a desenvolverse.

Este conocimiento previo se logra determinando, fundamentalmente, los siguientes extremos:

Situación geográfica de los Sistemas

Se determinará la ubicación geográfica de los distintos Centros de Proceso de Datos en la empresa. A continuación, se verificará la existencia de responsables en cada uno de ellos, así como el uso de los mismos estándares de trabajo.

Arquitectura y configuración de Hardware y Software

Cuando existen varios equipos, es fundamental la configuración elegida para cada uno de ellos, ya que los mismos deben constituir un sistema compatible e intercomunicado.

La configuración de los sistemas esta muy ligada a las políticas de seguridad lógica de las compañías.

Los auditores, en su estudio inicial, deben tener en su poder la distribución e interconexión de los equipos.

Inventario de Hardware y Software

El auditor recabará información escrita, en donde figuren todos los elementos físicos y lógicos de la instalación. En cuanto a Hardware figurarán las CPUs, unidades de control local y remotas, periféricos de todo tipo, etc.

El inventario de software debe contener todos los productos lógicos del Sistema, desde el software básico hasta los programas de utilidad adquiridos o desarrollados internamente. Suele ser habitual clasificarlos en facturables y no facturables.

Comunicación y Redes de Comunicación

En el estudio inicial los auditores dispondrán del número, situación y características principales de las líneas, así como de los accesos a la red pública de comunicaciones.

Igualmente, poseerán información de las Redes Locales de la Empresa.

Aplicaciones bases de datos y ficheros

El estudio inicial que han de realizar los auditores se cierra y culmina con una idea general de los procesos informáticos realizados en la empresa auditada. Para ello deberán conocer lo siguiente:

- Volumen, antigüedad y complejidad de las Aplicaciones
- Metodología del Diseño

Se clasificará globalmente la existencia total o parcial de metodología en el desarrollo de las aplicaciones. Si se han utilizados varias a lo largo del tiempo se pondrá de manifiesto.

Documentación

La existencia de una adecuada documentación de las aplicaciones proporciona beneficios tangibles e inmediatos muy importantes.

La documentación de programas disminuye gravemente el mantenimiento de los mismos.

Cantidad y complejidad de Bases de Datos y Ficheros.

El auditor recabará información de tamaño y características de las Bases de Datos, clasificándolas en relación y jerarquías. Hallará un promedio de número de accesos a ellas por hora o días. Esta operación se repetirá con los ficheros, así como la frecuencia de actualizaciones de los mismos.

Estos datos proporcionan una visión aceptable de las características de la carga informática.

Determinación de los recursos necesarios para realizar la Auditoria

Mediante los resultados del estudio inicial realizado se procede a determinar los recursos humanos y materiales que han de emplearse en la Auditoria.

Recursos materiales

Es muy importante su determinación, por cuanto la mayoría de ellos son proporcionados por el cliente. Las herramientas software propias del equipo van a utilizarse igualmente en el sistema auditado, por lo que han de convenirse en lo posible las fechas y horas de uso entre el auditor y cliente.

Los recursos materiales del auditor son de dos tipos:

Recursos materiales Software

Programas propios de la auditoria: Son muy potentes y Flexibles. Habitualmente se añaden a las ejecuciones de los procesos del cliente para verificarlos.

Monitores: Se utilizan en función del grado de desarrollo observado en la actividad de Técnica de Sistemas del auditado y de la cantidad y calidad de los datos ya existentes.

Recursos materiales Hardware

Los recursos hardware que el auditor necesita son proporcionados por el cliente. Los procesos de control deben efectuarse necesariamente en las Computadoras del auditado. Para lo cuál habrá de convenir, tiempo de maquina, espacio de disco, impresoras ocupadas, etc.

Recursos Humanos

La cantidad de recursos depende del volumen auditable. Las características y perfiles del personal seleccionado depende de la materia auditable.

Es igualmente reseñable que la Auditoria en general suele ser ejercida por profesionales universitarios y por otras personas de probada experiencia multidisciplinaria.

14.12. Perfiles Profesionales de los auditores informáticos

Profesión	Actividades y conocimientos deseables
Informático Generalista	Con experiencia amplia en ramas distintas. Deseable que su labor se haya desarrollado en Explotación y en Desarrollo de Proyectos. Conocedor de Sistemas.
Experto en Desarrollo de Proyectos	Amplia experiencia como responsable de proyectos. Experto analista. Conocedor de las metodologías de Desarrollo más importantes.
Técnico de Sistemas	Experto en Sistemas Operativos y Software Básico. Conocedor de los productos equivalentes en el mercado. Amplios conocimientos de Explotación.
Experto en Bases de Datos y Administración de las mismas.	Con experiencia en el mantenimiento de Bases de Datos. Conocimiento de productos compatibles y equivalentes. Buenos conocimientos de explotación
Experto en Software de Comunicación	Alta especialización dentro de la técnica de sistemas. Conocimientos profundos de redes. Muy experto en Subsistemas de teleproceso.
Experto en Explotación y Gestión de CPD'S	Responsable de algún Centro de Cálculo. Amplia experiencia en Automatización de trabajos. Experto en relaciones humanas. Buenos conocimientos de los sistemas.

Técnico de Organización	Experto organizador y coordinador. Especialista en el análisis de flujos de información.
Técnico de evaluación de Costes	Economista con conocimiento de Informática. Gestión de costes.

Elaboración del Plan y de los programas de trabajo

Una vez asignados los recursos, el responsable de la Auditoria y sus colaboradores establecen un plan de trabajo. Decidido éste, se procede a la programación del mismo.

El plan se elabora teniendo en cuenta, entre otros criterios, los siguientes:

- Si la Revisión debe realizarse por áreas generales o áreas específicas. En el primer caso, la elaboración es más compleja y costosa.
- Si la Auditoria es global, de toda la Informática, o parcial. El volumen determina no solamente el número de auditores necesarios, sino las especialidades necesarias del personal.

En el plan no se consideran calendarios, porque se manejan recursos genéricos y no específicos.

En el Plan se establecen los recursos y esfuerzos globales que van a ser necesarios.

En el Plan se establecen las prioridades de materias auditables, de acuerdo siempre con las prioridades del cliente.

El Plan establece disponibilidad futura de los recursos durante la revisión.

El Plan estructura las tareas a realizar por cada integrante del grupo.

En el Plan se expresan todas las ayudas que el auditor ha de recibir del auditado.

Una vez elaborado el Plan, se procede a la Programación de actividades. Esta ha de ser lo suficientemente como para permitir modificaciones a lo largo del proyecto.

Actividades propiamente dichas de la Auditoria

Auditoria por temas generales o por áreas específicas: La Auditoria Informática general se realiza por áreas generales o por áreas específicas. Si se examina por grandes temas, resulta evidente la mayor calidad y el empleo de más tiempo total y mayores recursos.

Cuando la Auditoria se realiza por áreas específicas, se abarcan de una vez todas las peculiaridades que afectan a la misma, de forma que el resultado se obtiene más rápidamente y con menor calidad.

Técnicas de Trabajo:

- Análisis de la información recabada del auditado.
- Análisis de la información propia.
- Cruzamiento de las informaciones anteriores.

- Entrevistas.
- Simulación.
- Muestreos.

Herramientas:

- Cuestionario general inicial.
- Cuestionario Checklist.
- Estándares.
- Monitores.
- Simuladores (Generadores de datos).
- Paquetes de Auditoria (Generadores de Programas).
- Matrices de riesgo.

Confección y redacción del Informe Final

La función de la Auditoria se materializa exclusivamente por escrito. Por lo tanto la elaboración final es el exponente de su calidad.

Resulta evidente la necesidad de redactar borradores e informes parciales previos al informe final, los que son elementos de contraste entre opinión entre auditor y auditado y que pueden descubrir fallos de apreciación en el auditor.

Estructura del informe final

El informe comienza con la fecha de comienzo de la Auditoria y la fecha de redacción del mismo. Se incluyen los nombres del equipo auditor y los nombres de todas las personas entrevistadas, con indicación de la jefatura, responsabilidad y puesto de trabajo que ostente.

Definición de objetivos y alcance de la Auditoria

Enumeración de temas considerados: Antes de tratarlos con profundidad, se enumerarán lo más exhaustivamente posible todos los temas objeto de la Auditoria.

Cuerpo expositivo: Para cada tema, se seguirá el siguiente orden a saber:

Situación actual. Cuando se trate de una revisión periódica, en la que se analiza no solamente una situación sino además su evolución en el tiempo, se expondrá la situación prevista y la situación real.

Tendencias: Se tratarán de hallar parámetros que permitan establecer tendencias futuras. Puntos débiles y amenazas.

Recomendaciones y planes de acción: Constituyen junto con la exposición de puntos débiles, el verdadero objetivo de la Auditoria informática.

Redacción posterior de la Carta de Introducción o Presentación.

14.13 Modelo conceptual de la exposición del informe final

El informe debe incluir solamente hechos importantes.

La inclusión de hechos poco relevantes o accesorios desvía la atención del lector.

El Informe debe consolidar los hechos que se describen en el mismo.

El término de "hechos consolidados" adquiere un especial significado de verificación objetiva y de estar documentalmente probados y soportados. La consolidación de los hechos debe satisfacer, al menos los siguientes criterios:

El hecho debe poder ser sometido a cambios.

Las ventajas del cambio deben superar los inconvenientes derivados de mantener la situación.

No deben existir alternativas viables que superen al cambio propuesto.

La recomendación del auditor sobre el hecho debe mantener o mejorar las normas y estándares existentes en la instalación.

La aparición de un hecho en un informe de Auditoria implica necesariamente la existencia de una debilidad que ha de ser corregida.

14.13.1 Flujo del hecho o debilidad

Hecho encontrado.

- Ha de ser relevante para el auditor y para el cliente.
- Ha de ser exacto, y además convincente.
- No deben existir hechos repetidos.

Consecuencias del hecho

- Las consecuencias deben redactarse de modo que sean directamente deducibles del hecho.

Repercusión del hecho

- Se redactará las influencias directas que el hecho pueda tener sobre otros aspectos informáticos u otros ámbitos de la empresa.

Conclusión del hecho

- No deben redactarse conclusiones más que en los casos en que la exposición haya sido muy extensa o compleja.

Recomendación del auditor informático

- Deberá entenderse por sí sola, por simple lectura.
- Deberá estar suficientemente soportada en el propio texto.
- Deberá ser concreta y exacta en el tiempo, para que pueda ser verificada su implementación.
- La recomendación se redactará de forma que vaya dirigida expresamente a la persona o personas que puedan implementarla.

14.13.2 Carta de introducción o presentación del informe final

La carta de introducción tiene especial importancia porque en ella ha de resumirse la Auditoria realizada. Se destina exclusivamente al responsable máximo de la empresa, o a la persona concreta que encargo o contrato la Auditoria.

Así como pueden existir tantas copias del informe Final como solicite el cliente, la Auditoria no hará copias de la citada carta de Introducción.

La carta de introducción poseerá los siguientes atributos:

- Tendrá como máximo 4 folios.
- Incluirá fecha, naturaleza, objetivos y alcance.
- Cuantificará la importancia de las áreas analizadas.
- Proporcionará una conclusión general, concretando las áreas de gran debilidad.
- Presentará las debilidades en orden de importancia y gravedad.
- En la carta de Introducción no se escribirán nunca recomendaciones.
- CRMR (Computer resource management review)

14.14 Definición de la metodología CRMR

CRMR son las siglas de <<Computer resource management review>>; su traducción más adecuada, Evaluación de la gestión de recursos informáticos. En cualquier caso, esta terminología quiere destacar la posibilidad de realizar una evaluación de eficiencia de utilización de los recursos por medio del management.

Una revisión de esta naturaleza no tiene en sí misma el grado de profundidad de una Auditoria informática global, pero proporciona soluciones más rápidas a problemas concretos y notorios.

14.14.1 Supuestos de aplicación

En función de la definición dada, la metodología abreviada CRMR es aplicable más a deficiencias organizativas y gerenciales que a problemas de tipo técnico, pero no cubre cualquier área de un Centro de Procesos de Datos.

El método CRMR puede aplicarse cuando se producen algunas de las situaciones que se citan:

- Se detecta una mala respuesta a las peticiones y necesidades de los usuarios.
- Los resultados del Centro de Procesos de Datos no están a disposición de los usuarios en el momento oportuno.
- Se genera con alguna frecuencia información errónea por fallos de datos o proceso.
- Existen sobrecargas frecuentes de capacidad de proceso.
- Existen costes excesivos de proceso en el Centro de Proceso de Datos.
- Efectivamente, son éstas y no otras las situaciones que el auditor informático encuentra con mayor frecuencia. Aunque pueden existir factores técnicos que causen las debilidades descritas, hay que convenir en la mayor incidencia de fallos de gestión.

14.14.2 Areas de aplicación

Las áreas en que el método CRMR puede ser aplicado se corresponden con las sujetas a las condiciones de aplicación señaladas en punto anterior:

- Gestión de Datos.
- Control de Operaciones.
- Control y utilización de recursos materiales y humanos.
- Interfaces y relaciones con usuarios.
- Planificación.
- Organización y administración.

Ciertamente, el CRMR no es adecuado para evaluar la procedencia de adquisición de nuevos equipos (Capacity Planning) o para revisar muy a fondo los caminos críticos o las holguras de un Proyecto complejo.

14.14.3 Objetivos

CRMR tiene como objetivo fundamental evaluar el grado de bondad o ineficiencia de los procedimientos y métodos de gestión que se observan en un Centro de Proceso de Datos. Las Recomendaciones que se emitan como resultado de la aplicación del CRMR, tendrán como finalidad algunas de las que se relacionan:

- Identificar y fijar responsabilidades.
- Mejorar la flexibilidad de realización de actividades.
- Aumentar la productividad.
- Disminuir costes
- Mejorar los métodos y procedimientos de Dirección.
- Alcance
- Se fijarán los límites que abarcará el CRMR, antes de comenzar el trabajo.

14.14.4 Se establecen tres clases

Reducido: El resultado consiste en señalar las áreas de actuación con potencialidad inmediata de obtención de beneficios.

Medio: En este caso, el CRMR ya establece conclusiones y Recomendaciones, tal y como se hace en la Auditoria informática ordinaria.

Amplio: El CRMR incluye Planes de Acción, aportando técnicas de implementación de las Recomendaciones, a la par que desarrolla las conclusiones.

14.15 Información necesaria para la evaluación del CRMR

Se determinan en este punto los requisitos necesarios para que esta simbiosis de Auditoria y consultoría pueda llevarse a cabo con éxito.

El trabajo de campo del CRMR ha de realizarse completamente integrado en la estructura del Centro de Proceso de Datos del cliente, y con los recursos de éste.

Se deberá cumplir un detallado programa de trabajo por tareas.

El auditor-consultor recabará determinada información necesaria del cliente.

Se tratan a continuación los tres requisitos expuestos:

- Integración del auditor en el Centro de Procesos de Datos a revisar
- No debe olvidarse que se están evaluando actividades desde el punto de vista gerencial. El contacto permanente del auditor con el trabajo ordinario del Centro de Proceso de Datos permite a aquél determinar el tipo de esquema organizativo que se sigue.
- Programa de trabajo clasificado por tareas

Todo trabajo habrá de ser descompuesto en tareas. Cada una de ellas se someterá a la siguiente sistemática:

- Identificación de la tarea.
- Descripción de la tarea.
- Descripción de la función de dirección cuando la tarea se realiza incorrectamente.
- Descripción de ventajas, sugerencias y beneficios que puede originar un cambio o modificación de tarea.
- Test para la evaluación de la práctica directiva en relación con la tarea.
- Posibilidades de agrupación de tareas.
- Ajustes en función de las peculiaridades de un departamento concreto.
- Registro de resultados, conclusiones y Recomendaciones.

14.15.1 Información necesaria para la realización del CRMR

El cliente es el que facilita la información que el auditor contrastará con su trabajo de campo.

Se exhibe a continuación una Checklist completa de los datos necesarios para confeccionar el CRMR:

- Datos de mantenimiento preventivo de Hardware.
- Informes de anomalías de los Sistemas.
- Procedimientos estándar de actualización.
- Procedimientos de emergencia.
- Monitarización de los Sistemas.
- Informes del rendimiento de los Sistemas.
- Mantenimiento de las Librerías de Programas.
- Gestión de Espacio en disco.
- Documentación de entrega de Aplicaciones a Explotación.
- Documentación de alta de cadenas en Explotación.
- Utilización de CPU, canales y discos.
- Datos de paginación de los Sistemas.
- Volumen total y libre de almacenamiento.
- Ocupación media de disco.
- Manuales de Procedimientos de Explotación.

Esta información cubre ampliamente el espectro del CRM y permite ejercer el seguimiento de las Recomendaciones realizadas.

15. AUDITORIA ADMINISTRATIVA

La Auditoría Administrativa persigue controlar y comparar el estado actual de la empresa y que tan lejos está de lo que quiere ser y que medidas adoptar para alcanzar sus metas o que cambios pertinentes deben hacerse para acceder a un mejor nivel de desempeño.

15.1 Antecedentes históricos

Hechos históricos de mayor relevancia para la Administración, en especial como precedentes para la formación de una rama especializada que se dedique a el control y revisión periódica del desempeño organizacional:

- En 1800, James Watt y Mathew Bolton desarrollaron una propuesta para estandarizar y medir procedimientos de operación;
- Charles Babbage en 1832, Daniel C. McCallum en 1856 y Henry Metcalfe en 1886, realizaron valiosas aportaciones a la eficiencia operativa, al uso de organigramas y al estudio de la administración respectivamente;
- En 1933, Lyndal F. Urwick sostiene la importancia de los controles para estimular la productividad de la empresa;
- En 1935, James O. McKinsey propone la evaluación de todos los aspectos de una empresa, a la luz de su presente y futuro probable;
- En 1945, El Instituto de Auditores Internos Norteamericanos menciona que la revisión de una empresa puede realizarse analizando sus funciones;
- En 1949, Billy E. Goetz declara que la auditoría administrativa es la encargada de descubrir y corregir errores de administración;
- En 1952, William S. Spriegel y Ernest Coulter contemplan una aplicación basada en conjuntos de preguntas para captar información en una empresa;
- En 1953, George R. Terry menciona la necesidad de evaluar a una organización a través de una auditoría, utilizando cuatro procedimientos: Apreciación de Conjuntos, Informal, por Comparación e Ideal;
- En 1955, Harold Koontz y Caryl O'Donnell proponen la auto-auditoría;
- En 1962, William Leonard incorpora los conceptos fundamentales y programas para la ejecución de la auditoría administrativa;
- En 1963, Stephen R. Michael aborda el tema de la medición del desempeño y evaluación de la eficiencia en una organización productiva;
- En 1964, Dimitris N. Chorafas contempla la necesidad de que las empresas tomen en cuenta que sus elementos tienden al desarrollo como consecuencia de su evolución y transformación, lo que las obliga a tener un adecuado control de sus acciones;
- En 1965, David Anderson y Leo Schmitdt relacionan la conformación idónea de una unidad de auditoría, específicamente en cuanto a sus funciones, personal y estructura;

- En 1966, José Antonio Fernández desarrolla un marco comparativo entre diferentes enfoques de la auditoría administrativa;
- En 1968, C. A. Clark visualiza la auditoría como un elemento de peso en la evaluación de la función y responsabilidad social de la empresa. John C. Burton destaca los aspectos fundamentales de la auditoría administrativa. Fernando Vilchis Plata explica cómo está integrado el informe de auditoría, cómo debe prepararse y que beneficios puede traer a una empresa su correcta observancia;
- En 1971, Agustín Reyes Ponce ofrece una visión general de la auditoría administrativa;
- En 1972, el Centro Natural de Productividad elabora las Bases de Autodiagnóstico, obra que brinda una alternativa para que las empresas puedan determinar y jerarquizar los elementos que inciden en su operación a efectos de toma de decisiones;
- En 1974, César González Alcántara retoma la importancia de la función del control como etapa final del proceso además de definir el contenido estructural, funcional y humano de una contraloría;
- En 1975, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn desarrollan el marco metodológico para instrumentar una auditoría de las operaciones que realiza una empresa;
- En 1977, Patricia Diez de Bonilla y Jorge Álvarez Anguiano proponen aplicaciones viables de llevar a la práctica y un marco metodológico que permite entender la esencia de la auditoría de manera más accesible, respectivamente;
- En 1978, Ladislao Solares Vera difunde el trabajo cuya síntesis reúne normas de auditoría, las características del servicio de un auditor interno e independiente el alcance de una empresa con base en la consideración de sus funciones y su aplicación en la empresa privada y sector público;
- En 1983, Spencer Hyden analiza los procedimientos de trabajo de una empresa y propone una forma para evaluarlos;
- En 1987, Gabriel Sánchez Curiel aborda el concepto de auditoría operacional, la metodología para utilizarla, la evaluación de sistemas, el informe y la implantación y seguimiento de sugerencias;
- En 1989, Joaquín Rodríguez Valencia analiza los aspectos teóricos y prácticos de la auditoría administrativa, las diferencias con otra clase de auditorías, los enfoques más representativos, incluyendo su propuesta y el procedimiento para llevarla a cabo;
- 1994, Jack Fleitman S. incorpora conceptos fundamentales de evaluación con un enfoque profundo; muestra las fases y metodología para su aplicación, la forma de diseñar y emplear cuestionarios y cédulas, y el uso de casos prácticos para ejemplificar una aplicación específica.

Los trabajos sobre auditoría en sus diferentes acepciones son tantos y tan variados que sólo hemos listado los más significativos y algunos de los más difundidos, para establecer un punto de partida. Es innegable la importancia del tema y la preocupación por abordarla con diferentes enfoques, por lo cual, podemos esperar que la generación de obras en torno a la auditoría continuará acrecentándose día con día.

15.2 Análisis de los antecedentes históricos

La auditoría administrativa surgió de la necesidad para medir y cuantificar los logros

alcanzados por la empresa en un periodo de tiempo determinado. Surge como una manera efectiva de poner en orden los recursos de la empresa para lograr un mejor desempeño y productividad.

Desde sus inicios, la necesidad que se le plantea al administrador de conocer en que está fallando o que no se está cumpliendo, lo lleva a evaluar si los planes se están llevando a cabalidad y si la empresa está alcanzando sus metas. La auditoría Administrativa es necesaria como una herramienta que permita cuantificar los errores administrativos que se estén cometiendo y poder corregirlos de manera eficaz.

La Auditoría Administrativa forma parte esencial de el proceso administrativo, por que sin control, los otros pasos del proceso no son significativos, por lo que además, la auditoría va de la mano con la administración, como parte integral en el proceso administrativo y no como otra ciencia aparte de la propia administración.

15.3 Definiciones

Distintos autores y estudiosos de la Auditoria han realizado su propia definición de Auditoria Administrativa. Veamos algunas de éstas:

Norbeck: “La Auditoria administrativa es una técnica de control relativamente nueva que proporciona a la gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y los controles internos”.

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

Instituto Americano de la Administración: “Cualquier empresa, de cualquier índole, tiene áreas generales sujetas a investigación que permiten obtener una evaluación de la administración”.

Análisis de la Excelencia de la Revista Fortune: “Apreciación de los ocho atributos principales que permiten valorar la reputación de una empresa”.

Auditoria del Control de la Calidad Total: “Seguimiento del proceso de control de la calidad; con un diagnóstico que busca las fallas en la calidad y su corrección.”.

Análisis Factorial del Banco de México: “Una investigación concisa de investigación industrial la enunciaría como un análisis de potencialidad de la productividad.

José Antonio Fernández Arena: “La Auditoria administrativa es la revisión objetiva, metódica y completa de la satisfacción de los objetivos institucionales; con base en los niveles jerárquicos de la empresa; en cuanto a su estructura y la participación individual de los integrantes de la institución”.

E. Hefferon: “ Es el arte de evaluar independientemente las políticas, planes, procedimientos, controles y prácticas de una entidad, con el objeto de localizar los campos que necesitan mejorarse y formular recomendaciones para el logro de esas mejoras”.

Chapman y Alonso: “Es una función técnica, realizada por un experto en la materia, que consiste en la aplicación de diversos procedimientos, encaminados a permitirle emitir un juicio técnico”.

Podemos definir a la auditoría administrativa como el examen integral o parcial de una organización con el propósito de precisar su nivel de desempeño y oportunidades de mejora.

Según Williams P. Leonard la auditoria administrativa se define como:

“ Un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de la empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que de a sus recursos humanos y materiales”.

Mientras que Fernández Arena J.A sostiene que es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base en los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a si estructura, y a la participación individual de los integrantes de la institución.

El aspecto distintivo de estos diversos usos del termino, es que cada caso de auditoria se lleva a cabo según el sentido que tiene esta auditoria para la dirección superior. Otras definiciones de auditoria administrativa se han formulado en un contexto independiente de la dirección superior, a beneficio de terceras partes.

15.4 Necesidades de la auditoria administrativa

En las dos ultimas décadas hubo enormes progresos en la tecnología de la información, en la presente década parece ser muy probable que habrá una gran demanda de información respecto al desempeños de los organismos sociales. la auditoria tradicional (financiera) se ha preocupado históricamente por cumplir con los requisitos de reglamentos y de custodia, sobre todo se ha dedicado al control financiero. Este servicio ha sido, y continua siendo de gran significado y valor para nuestras comunidades industriales, comerciales y de servicios a fin de mantener la confinas en los informes financieros.

Con el desarrollo de la tecnología de sistemas de información ha crecido la necesidad de examinar y evaluar lo adecuado de la información administrativa, así como su exactitud.

En la actualidad, es cada vez mayor la necesidad por parte de los funcionarios, de contar con alguien que sea capaz a de llevar a cabo el examen y evaluación de:

- La calidad, tanto individual como colectiva, de los gerentes (auditoria administrativa funcional)
- La calidad de los procesos mediante los cuales opera un organismo (auditoria analítica)

- Lo que realmente interesa destacar, es que realmente existe una necesidad de examinar y evaluar los factores externos y internos de la empresa y ello debe hacerse de manera sistemática, abarcando la totalidad de la misma.

15.5 Objetivos de la auditoria administrativa

Entre los objetivos prioritarios para instrumentarla de manera consistente tenemos los siguientes:

De control: Destinados a orientar los esfuerzos en su aplicación y poder evaluar el comportamiento organizacional en relación con estándares preestablecidos.

De productividad: Encauzan las acciones para optimizar el aprovechamiento de los recursos de acuerdo con la dinámica administrativa instituida por la organización.

De organización: Determinan que su curso apoye la definición de la estructura, competencia, funciones y procesos a través del manejo efectivo de la delegación de autoridad y el trabajo en equipo.

De servicio: Representan la manera en que se puede constatar que la organización está inmersa en un proceso que la vincula cuantitativa y cualitativamente con las expectativas y satisfacción de sus clientes.

De calidad: Disponen que tienda a elevar los niveles de actuación de la organización en todos sus contenidos y ámbitos, para que produzca bienes y servicios altamente competitivos.

De cambio: La transforman en un instrumento que hace más permeable y receptiva a la organización.

De aprendizaje: Permiten que se transforme en un mecanismo de aprendizaje institucional para que la organización pueda asimilar sus experiencias y las capitalice para convertirlas en oportunidades de mejora.

De toma de decisiones: Traducen su puesta en práctica y resultados en un sólido instrumento de soporte al proceso de gestión de la organización.

15.6 Propósitos e importancia de la auditoria administrativa

La Auditoria administrativa provee una evaluación objetiva, imparcial y competente de las actividades administrativas y es un medio para reorientar continuamente los esfuerzos de la empresa hacia planes y objetivos en constante cambio. También ayuda a descubrir deficiencias o irregularidades en aquellas partes de la empresa que fueron examinadas. De esta manera a la dirección se le facilita lograr una administración más eficaz y eficiente.

En la actualidad, es cada vez mayor la necesidad de examinar y valorar la calidad de los administradores y de los procesos mediante los cuales opera una organización. Esto se

logra a través de la Auditoria administrativa, que se puede llevar a cabo por diferentes métodos, algunos de los cuales se verán mas adelante en esta materia.

Con el desarrollo de la tecnología y de la informática, también es necesario evaluar lo adecuado de la información administrativa que se provee a la alta dirección para la planeación (estratégica y operacional), la organización, la toma de decisiones, el control y demás funciones administrativas de alto nivel.

Cualquier tipo de organización, sea pública o privada, grande, mediana o pequeña tiene la necesidad de examinar su situación, para saber si los sistemas bajo los cuales trabaja son los óptimos de acuerdo a su realidad.

Mediante la Auditoria administrativa se pueden conocer los problemas que dificultan el desarrollo operativo y obstaculizan el crecimiento de la empresa. Es importante para esta disciplina valorar la importancia de los problemas, encontrar sus causas y proponer soluciones adecuadas e implantarlas.

La globalización está obligando a cada vez mas empresas a evaluar no solamente los factores internos de la misma, sino también los externos: factores económicos, políticos, comerciales, ambientales, etc., por los cuales se ven afectadas. Este análisis y evaluación de factores tanto internos como externos debe hacerse de manera sistemática e integral, abarcando la totalidad de la empresa si se quiere mejorar realmente la organización.

En la mayoría de las empresas se lleva a cabo un mantenimiento preventivo de las instalaciones y maquinaria para su óptimo funcionamiento y para evitar los costosos paros en producción o reparaciones mayores. De la misma manera, se deben tomar medidas preventivas en la parte administrativa de la empresa para conservar la salud del organismo administrativo y evitar prácticas ineficientes, mejorar los métodos y desempeño administrativo y como consecuencia, disminuir los costos.

La Auditoria administrativa sirve para comprobar la capacidad de la administración en todos los niveles. Es un servicio especializado proyectado para la administración, que determina los puntos donde hay un peligro potencial y por otro lado, resalta las oportunidades de mejorar, de reducir costos, de eliminar desperdicios y pérdidas de tiempo innecesarias, así como también evalúa la eficacia de los controles, observa si se sigue en todos los niveles la dirección de las políticas y objetivos y determina si la empresa está operando con las utilidades que debería, entre otros.

15.7 Marco general y principios básicos de auditoria administrativa

Una Auditoria administrativa debe tomar en cuenta lo siguiente:

Se debe analizar el criterio a utilizar en la Auditoria, tomando en consideración las siguientes premisas:

- Debe ser objetiva
- Debe tener relación con el presente y el futuro
- El resultado de la Auditoria debe ser fácil de entender y aplicar.

Se deben establecer normas de desempeño, expresadas en términos específicos. Se deben crear medidas de control para la valoración de los sistemas y procedimientos.

Se deben elaborar informes de la Auditoria, mediante un método diseñado con el propósito de que el auditor pueda dar a conocer los resultados de su trabajo mediante un informe elaborado de manera sistemática.

Para poder realizar una Auditoria administrativa se deben conocer sus principios básicos, los cuales son:

Sentido de la evaluación

La Auditoria administrativa se ocupa de evaluar la calidad tanto individual como colectiva de los administradores y ver si han tomado modelos adecuados que aseguren el buen control administrativo, es decir, se evalúa que el trabajo cumpla con requisitos preestablecidos, que se cumplan los objetivos y se sigan los planes y que la aplicación de recursos se haga de manera eficiente. La Auditoria administrativa no evalúa la capacidad técnica de Ingenieros, contadores, y demás personal de una organización.

Proceso de Verificación

La Auditoria administrativa debe descubrir lo que realmente se está llevando a cabo a nivel directivo, administrativo y operativo, lo cual muchas veces resulta que no concuerda con lo que el responsable del área piensa que se está realizando.

Pensar como el Administrador

El auditor debe ponerse en el lugar del administrador a quién se está auditando y preguntarse: ¿Qué información necesitaría acerca del trabajo que se está llevando a cabo?, ¿Cómo planear y medir el desempeño alcanzado? ¿Cómo comprobar si el trabajo se realizó de manera precisa y oportuna?

15.8 Relación entre el control y auditoria

El control es uno de los cinco principios administrativos (planeación, organización, integración de personal, dirección y control). Este consiste en la medición y la corrección del desempeño con el fin de asegurar que se cumplan los objetivos de la empresa y se sigan los planes diseñados para alcanzarlos. El control y la planeación, por tanto, están muy relacionados.

El proceso básico de control comprende tres pasos:

- Establecer estándares. Estos funcionan como punto de referencia, son criterios de desempeño que al medirlos, permiten conocer como funcionan ciertos aspectos de la empresa.
- Medir ó comparar el desempeño con éstos estándares. Esto debería realizarse idealmente de manera anticipada y poder evitar las desviaciones antes de que ocurran.
- Corregir las desviaciones. Los administradores deben saber en donde aplicar las medidas correctivas, entre las que podemos mencionar los siguientes ejemplos:

cambio en los planes u objetivos, aclaración de tareas, contratación o capacitación de personal y despido de personal.

El contar con un sistema de control convenientemente estructurado en una organización debe suministrar información válida, confiable y oportuna. Esto constituye la retroalimentación por medio de la cual se pueden cambiar los planes, objetivos, políticas y/o programas, antes de que ocurran problemas costosos.

La aplicación del principio de control preventivo ha provocado el desarrollo del interés en las Auditorías administrativas, que son formas de evaluación de la administración, contemplando todo el sistema administrativo de una empresa. Actualmente la Auditoría administrativa se lleva a cabo por firmas independientes y externas a la empresa a evaluar, que deben contar con personal calificado para valorar el sistema administrativo de una compañía y la calidad de sus administradores.

Existe también el concepto de Auditoría interna de la empresa, que consiste en una evaluación de la empresa en todos sus aspectos, a la luz de su ambiente actual y del medio que probablemente encuentre en su futuro. Evidentemente es más amplia que la Auditoría administrativa, ya que evalúa la posición de la compañía dentro de su entorno para determinar donde se encuentra, hacia donde se dirige con los planes actuales y si deben ser éstos modificados.

Una organización se fija objetivos o metas, define políticas para guiar el comportamiento de sus integrantes y traza planes de acción, que se convierten en instrucciones o programas de operación que deben concretarse en “hechos”. Todo este proceso se lleva a cabo en los distintos niveles jerárquicos de la empresa, los cuales, se pueden dividir en 3 principalmente: 1) Directivo, 2) Gerencial y 3) Operativo. A pesar de que estos niveles no están perfectamente delimitados, es necesario identificarlos como elementos separados, ya que cada uno de los cuales toma decisiones que afectan a la organización como un todo.

La toma de decisiones entre alternativas en distintos niveles y departamentos, genera la necesidad de ejercer vigilancia sobre éstas y sus consecuencias, es decir, de controlar.

La Auditoría es realmente una técnica de control; aplicando la teoría de sistemas, la Auditoría se considera como un subsistema dentro del sistema general del control.

15.9 Realización de una auditoría administrativa

15.9.1 Consideraciones preliminares

Una Auditoría administrativa verdaderamente eficaz debe ser planeada cuidadosamente. Debe definirse el ALCANCE, ya que puede ser muy amplia o puede abarcar solamente parte de una organización. La Auditoría también puede centrarse en un área funcional de la empresa: planeación, contabilidad, mercadotecnia, investigación y desarrollo, ingeniería, manufactura, o personal. Igualmente puede enfocarse en el ambiente de trabajo y en el elemento humano ó en el sistema de información.

Otra manera de determinar el alcance de una Auditoria administrativa es enfocándola en una o más funciones básicas de la gerencia: planeación, organización, integración de personal, dirección y control. También se puede limitar la evaluación a un cierto nivel de la administración: alto, medio o bajo.

En general, el alcance de la auditoría administrativa se debe definir con base en un análisis costo – beneficio. Si los beneficios de la Auditoria superan a los costos, la Auditoria debe realizarse.

El PERSONAL que se requiere para una Auditoria administrativa puede estar formado por los mismos auditores o consultores internos de la empresa. La ventaja que esto tiene es que ya conocen el trabajo de las distintas áreas funcionales, y las recomendaciones pueden ser hechas con mayor amplitud. Cuando la organización carece de consultores y auditores competentes o están muy ocupados en otras tareas, lo aconsejable es contratar los servicios de auditores y consultores externos.

Una vez que se ha definido el alcance de la Auditoria y el personal que se requiere, es necesario tener en cuenta la FRECUENCIA. La primera consideración para establecer la frecuencia de la Auditoria administrativa será el tipo de organización. Cuando la organización está sometida a constantes cambios de tipo tecnológico, por ejemplo, ó cuando los recursos que utiliza son costosos, la Auditoria administrativa debe ser mas frecuente. Las Auditorias administrativas deben hacerse con la suficiente frecuencia para evitar problemas crecientes, pero con un marco de tiempo más amplio que las Auditorias financieras, que se hacen anualmente. Para una organización sometida a cambios rápidos o que consuma gran cantidad de recursos de elevado valor, la frecuencia óptima para protegerla de problemas operativos o administrativos graves ó de que éstos lleguen a arraigarse sería cada 2 años. Para organizaciones relativamente estables la Auditoria puede llevarse a cabo cada tres años. En ningún caso puede permitirse que el intervalo exceda 3 años.

15.10 Conducción de la auditoria

Una vez decididos el alcance, el personal y la frecuencia de la Auditoria, el siguiente paso es emprender la Auditoria real, lo cual implica la investigación y el análisis de los hechos que ocurren en el presente mediante cuestionarios y entrevistas y así poder determinar los problemas de la organización.

15.10.1 Entrevistas

Este es un medio importante de obtener información para la Auditoria. Se deben preparar las preguntas con anterioridad, de tal forma que se nos dé la información que requerimos. Las personas que van a ser entrevistadas deben seleccionarse con cuidado y se les debe avisar previamente para que preparen la documentación que se requerirá. En la entrevista el auditor comenzará por establecer el propósito de la misma y la importancia del acopio de hechos para la revisión de las áreas funcionales bajo estudio. El ambiente debe ser amistoso y abierto, el auditor debe actuar con tacto y diplomacia todo el tiempo. Al final de la entrevista es aconsejable verificar la exactitud de la

información, solicitando a la persona entrevistada que lea las notas del auditor y ponga sus iniciales.

15.10.2 Cuestionario de auditoria administrativa

El análisis del funcionamiento actual se logra utilizando cuestionarios o secciones del mismo que sean pertinentes según el alcance de la Auditoria, además, el cuestionario permite al auditor sintetizar los elementos que causan dificultades y deficiencias a la organización. El sondeo que se lleva a cabo por el cuestionario, depende de la metodología que se aplique, pero generalmente se relaciona con los principios administrativos: planeación, organización, dirección, Integración de personal y control. Una vez que se han diagnosticado los problemas reales, el auditor debe estar preparado para apreciar el nivel de desempeño del área investigada, indicando si es excelente, bueno, adecuado ó pobre y hacer las recomendaciones necesarias para mejorar el desempeño.

15.10.3 Conclusión de la auditoria

En esta parte de la auditoría se da a conocer los resultados que se obtuvieron durante la evaluación de la organización. Una de las partes más importante de las conclusiones de la Auditoria es el informe o reporte, que comprende los detalles de las investigaciones y recomendaciones de los auditores administrativos. Antes de preparar el informe final, es recomendable que los auditores sondeen las soluciones propuestas y las posibles consecuencias de las acciones con los gerentes y se aclare cualquier duda ó malentendido.

Desde el punto de vista administrativo, las recomendaciones son el aspecto principal de la Auditoria, por lo cual, éstas deben presentarse mediante un informe oral a los miembros de la gerencia. La aprobación de las recomendaciones generalmente la realiza el consejo de directores para que éstas se conviertan en parte integral del informe final. Los auditores deben sustentar las soluciones propuestas con base en un análisis costo – beneficio, que señale la recompensa a la organización si son implantadas. En el caso de que no sean aceptadas las recomendaciones, es aconsejable ofrecer alternativas. Esto ayuda también a los asesores a trazar la ruta de ejecución de las recomendaciones, la cual deberá incluirse en el reporte final.

El informe de Auditoria administrativa debe incluir los siguientes puntos:

- Propósito y alcance de la Auditoria administrativa
- Procedimientos utilizados de Auditoria Administrativa
- Exposición de hechos y problemas importantes
- Recomendaciones para resolver problemas
- Evaluación sobre el funcionamiento Gerencial

15.11 La implantación de las recomendaciones

Esta es una parte de la auditoría administrativa sumamente importante, ya que constituye el momento en el que las medidas de mejoramiento administrativo deben ponerse en práctica para la solución de los problemas encontrados. Para esta etapa de la auditoría administrativa se debe:

Elaborar un programa de implantación

Esta parte consiste en describir las actividades a realizar y la secuencia de su realización. Generalmente se usan diagramas de flujo ó de red para su mejor comprensión. En el programa debe describirse el objetivo de cada proyecto, su alcance, él (los) responsable (s) y los resultados esperados

Integrar los recursos humanos y materiales necesarios

Consiste en elaborar los manuales e instructivos de trabajo necesarios para la implantación de las recomendaciones, así como el mobiliario, equipo y suministros requeridos para operar el nuevo sistema. Se debe también seleccionar y capacitar al personal que va a operar los nuevos procedimientos de trabajo

Ejecutar el programa de implantación realizado

Es poner en operación las recomendaciones y el nuevo sistema, aplicando un método de implantación previamente seleccionado. Al iniciar la implantación es necesario comunicarlo mediante circulares al personal de la organización.

Seguimiento

Se deben comprobar los resultados de las medidas implantadas por recomendación de los auditores y en su caso sugerir las medidas correctivas necesarias para su mejor efectividad. Posterior a esto se debe hacer una revisión periódica del sistema para evitar la obsolescencia del mismo, lo cual afectaría en forma directa la eficiencia de la organización.

15.12 Enfoque

La Auditoria administrativa como se mencionó anteriormente, se puede enfocar al análisis de las distintas áreas funcionales de la empresa. En este sentido la Auditoria administrativa se puede componer de las siguientes partes:

Evaluación de la planeación de la empresa: Es una de las partes centrales de la Auditoria administrativa que permite precisar las deficiencias administrativas y operativas en la planificación, no sólo en los niveles altos y medios de una organización, sino también en los niveles más bajos. Incluye la visión general y misión, objetivos o metas, planes, estrategias, programas, políticas, procedimientos y normas.

Evaluación de contabilidad y finanzas: Los recursos de capital son indispensables para que la gerencia pueda cumplir sus metas y objetivos. Por esta razón el subsistema de finanzas está directamente relacionado con otros subsistemas. Estas relaciones dan la fuerza viable a la organización. En esta auditoria se evalúan los registros contables, balances financieros periódicos, declaración de ingresos, etc.

Evaluación de la función de mercadotecnia: La evaluación mediante el cuestionario de Auditoria administrativa es más difícil para esta área funcional debido a que el mercado

depende mucho de factores externos que no están bajo el control de su gerencia. En general se pueden evaluar 5 partes: visión general de mercadotecnia, ventas, investigación de mercado, publicidad y distribución física.

Evaluación de Investigación y Desarrollo e Ingeniería: Estas áreas son analizadas también debido a su importancia para el crecimiento de una empresa. Un esfuerzo productivo en investigación y desarrollo es una fuente de nuevos productos y procesos importantes a largo plazo para la empresa. La función de Ingeniería tiene que ver con el establecimiento de las condiciones adecuadas para la fabricación y las pruebas.

Evaluación de la función de producción: El proceso de manufactura debe ser planeado, programado, dirigido y controlado para producir la mercancía final deseada, de manera que llegue al cliente en el plazo programado. Una evaluación completa de producción presenta las siguientes secciones: visión general de producción, planificación de la producción, producción, inventarios y compras.

Evaluación de la función de personal: La dificultad de valorar el factor humano, hace difícil esta evaluación. Se evalúan para esta función: la visión general del personal, la planificación de la mano de obra y las relaciones industriales.

Evaluación del ambiente de trabajo y del elemento humano: Los cambios constantes en el ambiente de trabajo afectan el desempeño de una organización, por lo tanto debe evaluarse lo adecuado de la estructura de trabajo respecto al momento actual. En esta parte de la evaluación se incluyen: la estructura del trabajo, la estructura informal y el control del elemento humano.

Evaluación del sistema de información: En esta sección se debe determinar el grado de control gerencial sobre el sistema de información, en algunos casos, el sistema de computación. Se evalúan los controles al departamento de computación, las entradas, programas y controles de salida y los controles interactivos y de seguridad.

15.13 Relación de la auditoría administrativa con otras ciencias

15.13.1 Administración estratégica

Cada vez más, las organizaciones toman en consideración el futuro y formulan, implementan y evalúan estrategias con el objeto de adaptarse eficazmente al cambio a largo plazo. La administración estratégica es el arte y la ciencia de formular, implementar y evaluar decisiones inter-funcionales que permiten a la organización alcanzar sus objetivos.

El proceso de administración estratégica consta de tres etapas:

La formulación de la estrategia

Las decisiones para formular estrategias tienen fuertes repercusiones en la organización y determinan en gran medida las ventajas competitivas a largo plazo. La formulación de estrategias está basada en la elaboración de la misión de la empresa, en la detección de

oportunidades y amenazas externas a la organización, y en la definición de sus fuerzas y debilidades.

La implantación de la estrategia

Para implantar la estrategia, la empresa debe establecer políticas y objetivos anuales, asignar recursos, desarrollar una estructura organizacional eficaz, modificar actividades, elaborar sistemas, así como desarrollar una cultura que sostenga la estrategia. En esta parte, los gerentes y empleados deben poner en práctica las estrategias formuladas.

La evaluación

La evaluación de la estrategia es el medio fundamental para que la administración sepa cuando no están funcionando bien determinadas estrategias. Todas las estrategias se modifican a futuro, porque los factores internos y externos a la empresa cambian constantemente.

Las tres actividades fundamentales para evaluar estrategias son:

- Revisión de los factores internos y externos que son la base de las estrategias presentes.
- Medición del desempeño.
- Aplicación de acciones correctivas.

Hasta este punto, seguramente ya habrá notado la relación que existe entre la Auditoría administrativa y las distintas etapas de la administración estratégica.

Nos enfocaremos en este momento en la etapa uno y más específicamente en la detección de fuerzas y debilidades internas de la empresa, también llamada Auditoría Interna.

Debido a que las distintas áreas funcionales de cualquier organización tienen fuerzas y debilidades distintas, el análisis se lleva a cabo por separado en cada una de ellas. Las principales áreas de la empresa se pueden dividir en: 1) el área administrativa, 2) el área de mercadotecnia, 3) el área de finanzas y contabilidad, 4) el área de producción y operaciones, 5) el área de Investigación y Desarrollo y 6) el área de sistemas de información (computarizada).

En el área administrativa, que es lo que más nos interesa para esta materia, la evaluación se hace de las 5 funciones básicas de la administración. Algunos ejemplos de preguntas para la lista de verificación de una Auditoría interna en el área administrativa son:

- ¿Usa la empresa conceptos de la administración estratégica?
- ¿Son los objetivos y las metas de la compañía mensurables y debidamente comunicados?
- ¿Planifican con eficacia los gerentes de todos los niveles de la jerarquía?
- ¿Delegan los gerentes correctamente su autoridad?
- ¿Es la estructura de la organización apropiada?
- ¿Son claras las descripciones del puesto y las especificaciones del trabajo?
- ¿Es alto el ánimo de los empleados?
- ¿Es baja la rotación de empleados y el ausentismo?

- ¿Son efectivos los mecanismos de control y recompensa de la organización?

En la etapa 3 ó Evaluación de las estrategias se debe tomar en cuenta el corto y el largo plazo, ya que con frecuencia, las estrategias no afectan los resultados de las operaciones a corto plazo hasta que es demasiado tarde para efectuar los cambios que se necesitan. Para encontrar fallas críticas en la estrategia se deben usar 4 criterios: la consonancia y la ventaja (basadas en la evaluación externa de la empresa) y la consistencia y la viabilidad (basadas primordialmente en la evaluación interna). Estas dos últimas nos interesan porque tienen relación con la Auditoria Administrativa y por lo tanto, vamos a explicar de qué se tratan.

Consistencia: La estrategia debe contener políticas y metas consistentes. Los conflictos en la organización y pleitos entre departamentos pueden ser síntoma de desorden administrativo y/o de inconsistencia estratégica.

Viabilidad: Se debe analizar si la estrategia se puede manejar con los recursos físicos, humanos y financieros de la empresa.

La evaluación de las estrategias es importante porque las organizaciones están dentro de entornos dinámicos, donde los factores internos y externos clave suelen cambiar mucho y a gran velocidad, sin embargo, esta evaluación se está dificultando cada vez más. Las razones principales de esto son por ejemplo, la complejidad del entorno, la dificultad de pronosticar el futuro, que cada vez hay más competidores y los rápidos cambios en la tecnología.

La última actividad para evaluar estrategias consiste en tomar medidas correctivas, que deben colocar a la organización en una mejor posición para capitalizar las fuerzas internas y aprovechar las oportunidades externas.

15.14 Desarrollo organizacional

El desarrollo organizacional es un proceso de cambio planificado a largo plazo, guiado y apoyado por la alta dirección para el mejoramiento de las estrategias, estructuras, procesos, las personas y la cultura de la organización con el objeto de mejorar el desempeño de una organización.

Hay tres componentes básicos en todos los programas de DO: diagnóstico, acción y administración del programa. El componente del diagnóstico representa una recopilación continua de datos acerca del sistema total o de sus subunidades y acerca de los procesos y la cultura del sistema y de otros objetivos de interés. El segundo componente, la acción, consiste en las actividades diseñadas para mejorar el desempeño de la organización. El último componente, la administración del programa, abarca las actividades diseñadas para asegurar el éxito del programa.

En el diagnóstico del sistema, se recopila y analiza información válida acerca del estado actual de la organización, en la cual se basará el programa de acción. El diagnóstico nos permite conocer cuáles son los puntos fuertes, áreas problema y oportunidades del sistema que se analiza. Por lo común la información se recopila mediante diferentes métodos: entrevistas, cuestionarios, observaciones y registros de la organización.

Existen diferentes modelos para proceder a diagnosticar un sistema y sus subsistemas, los cuales no explicaremos aquí, ya que no es el objetivo del curso. Sin embargo, consideramos importante incluir el Desarrollo Organizacional dentro de éste libro, ya que es una práctica muy utilizada actualmente que beneficia realmente a las empresas, si se lleva a cabo adecuadamente y en la cual, el conocimiento de la Auditoria Administrativa puede ser muy útil.

15.15 Sistemas de calidad total

Al igual que en la Administración Estratégica y el Desarrollo Organizacional, el emprender acciones de Mejoramiento mediante un Sistema de Administración de Calidad requiere un diagnóstico previo para conocer el estado actual de la organización donde se pretenda implantar. Esta revisión o Auditoria se lleva a cabo por alguien que no participa en el sistema que se está revisando para poder conocer las áreas fuertes y débiles y que se puedan tomar acciones y decisiones de manera acertada.

La necesidad de hacer una Auditoria se asemeja a la misma tarea que tiene un doctor al examinar al paciente; si el doctor no investiga sobre el mal que padece el paciente, difícilmente podrá recetar la solución ideal para el problema. Sucede exactamente igual con las organizaciones. Necesitamos saber cuáles son sus áreas débiles y fuertes para definir que acciones correctivas hay que tomar.

Para conocer además el avance y mejoramiento logrado con un programa de calidad, se realizan Auditorias de calidad periódicamente, llevadas a cabo generalmente de manera independiente a la compañía. Uno de los propósitos de las Auditorias de calidad es dar a los directores información que está libre de los prejuicios de los departamentos que informan sobre sí mismos. Estas Auditorias pueden ser de procedimientos, cuando se evalúa la adhesión a los métodos y procedimientos de la calidad, o de productos cuando se evalúa la conformidad del producto con las especificaciones.

Para una auditoria de calidad exitosa, se necesitan los siguientes ingredientes: poner énfasis y concluir basándose en hechos, actitud de servicio por parte de los auditores, identificación de las oportunidades de mejora, tomar conciencia de los aspectos de relaciones humanas y los auditores deben ser competentes.

Se espera que el auditor, en la medida de lo posible, compare las actividades observadas con un estándar objetivo. Donde existen éstos estándares, el auditor no tendrá necesidad de hacer juicios subjetivos. Los estándares de referencia comunes incluyen:

- Políticas escritas que apliquen a la calidad
- Objetivos establecidos para programas, contratos, etc.
- Especificaciones de calidad de clientes y de la compañía
- Especificaciones y manuales gubernamentales pertinentes
- Estándares de calidad de la compañía y la industria
- Guías publicadas para conducir auditorias de calidad (por ejemplo ISO 9000)
- Instrucciones de calidad por departamento
- Literatura general sobre auditorias

Uno de los estándares para sistemas de administración de la calidad con mayor reconocimiento a nivel internacional es ISO 9000 (International Organization for Standardization ó Organización Internacional de Estandarización), el cual tiene diferentes normas según el giro y el alcance de la empresa. El implantar cualquiera de las normas ISO 9000 tiene un impacto positivo en la calidad, productividad y reducción de costos, además que da reconocimiento y credibilidad, así como una ventaja competitiva. Los elementos del sistema de calidad que se incluyen en la norma ISO 9001 y que son objeto de auditoria se enlistan a continuación:

- Responsabilidad de la dirección
- Principios del sistema de calidad
- Auditorias internas del sistema de calidad
- Consideraciones sobre los costos de calidad
- Calidad en relación con el mercado (revisión del contrato)
- Calidad en especificación y diseño
- Calidad en adquisiciones (control de adquisiciones)
- Calidad en la producción (control del proceso)
- Control de producción (control del proceso)
- Control y rastreabilidad de materiales y componentes, identificación y rastreabilidad del producto
- Control del estado de verificación (estado de la inspección y prueba)
- Verificación del producto (inspección y prueba)
- Control del equipo de inspección, medición y prueba
- No conformidades (control de producto no conforme)
- Acciones correctivas
- Manejo y funciones posteriores a la producción (manejo, almacenamiento, empaque, embarque y entrega)
- Servicio posterior a la venta
- Documentación y registros de calidad (control de documentos)
- Registros de calidad
- Personal (capacitación y adiestramiento)
- Uso de métodos estadísticos
- Productos suministrados por el cliente

Como se pudo observar, las auditorias de sistemas de calidad total, incluyen puntos cruciales para una organización desde el punto de vista administrativo. Estos sistemas de calidad actualmente están teniendo un gran auge. La necesidad de las empresas para implantarlos responde a una mayor competencia internacional y a que los clientes cada vez son más exigentes.

15.16 Auditoria de calidad total

Como se mencionó en el tema de Sistemas de Calidad Total, existen diferentes modelos, sistemas y normas que se han instituido en diversos países con el fin de que las organizaciones mejoren la calidad de sus prácticas tanto administrativas como operacionales.

En Japón se instituyó un premio de calidad, creado en 1951 para conmemorar las contribuciones que el Dr. W. E. Deming hizo al control de calidad en ese país. Cuando una empresa hace una solicitud para participar en el concurso, el subcomité del premio envía a un gran número de expertos en control de calidad a visitar las plantas y sede de la empresa. Estos expertos examinan el estado actual de la empresa y otorgan calificaciones. Para ser merecedora de alguno de los premios, la empresa debe alcanzar 70 puntos como un todo, la alta gerencia debe lograr por lo menos 70 puntos y ninguna de las unidades examinadas puede obtener menos de 50.

En Estados Unidos existe el premio Malcolm Baldrige de Calidad y en México existe el premio Nacional de Calidad y algunos otros premios a nivel estatal, como por ejemplo, el Premio Guanajuato a la Calidad, el premio Nuevo León a la Calidad, entre otros. Uno de los beneficios de estos premios es que han ayudado a que las organizaciones consideren a los programas de calidad como estrategias aplicables en todos los departamentos de la compañía con el objetivo de contribuir a la satisfacción del cliente. En la siguiente tabla se muestran los criterios de puntuación para la evaluación final (versión revisada 1993) del Premio Nacional de Calidad.

15.17 Métodos de auditoría

Lo que se presentan a continuación es una síntesis de distintos métodos de auditoría administrativa recopilados de literatura diversa. Para conocer más ampliamente alguno de éstos métodos, deben consultarse los libros citados en la Bibliografía. Cabe resaltar que éstos métodos pueden funcionar como guía para realizar una Auditoría Administrativa de manera práctica, sin embargo, el auditor requerirá creatividad para adaptar uno ó varios de éstos métodos a la situación y características particulares de la organización que examinará.

15.17.1 Método de William P. Leonard

A continuación se presenta una síntesis del método de William P. Leonard que publicó en su libro: Auditoría Administrativa, Evaluación de los métodos y eficiencia administrativos. Ed. Diana. 1991. Para conocer a detalle el método, se deberá consultar dicho libro.

La definición que Leonard hace de la auditoría administrativa se presentó en el capítulo II. Este mismo autor propone que el objetivo primordial de la auditoría administrativa es descubrir las deficiencias o irregularidades en alguna de las partes de la empresa examinadas y encontrar sus probables remedios. En el manejo de cualquier organización, existe una búsqueda constante para mejorar los métodos y el desempeño, disminuir los costos y mejorar la eficiencia.

La auditoría administrativa puede realizarse de una función específica, un departamento ó área de la organización ó de un grupo de ellos, de una división o de la empresa completa.

En éste método se propone que antes de implantar un programa general de Auditoría administrativa, es indispensable contar con la aprobación y apoyo de la dirección. Otros

aspectos fundamentales que deben considerarse al organizar un programa de Auditoria es la formulación de una política que señale objetivos e indique un plan para su consecución. En este plan se debe incluir: la selección del personal adecuado, la implantación de un programa de capacitación que mejore la eficacia de la mano de obra y una base de control de tiempo y costo.

Los elementos en los métodos de administración y operación que exigen una constante vigilancia, análisis y evaluación y que además deben conocerse bien ya que componen el programa de la Auditoria son:

Planes y Objetivos

Se debe examinar y discutir con la dirección el estado actual de los planes y objetivos.

Organización

- Estudiar la estructura de la organización en el área que se evalúa.
- Comparar la estructura presente con la que aparece en el organigrama (sí es que hay).
- Conocer la estimación a los principios de una buena organización, funcionamiento y departamentalización.

Políticas y prácticas

Se deben estudiar para ver si es necesario emprender acciones de mejoramiento.

Reglamentos

Determinar si la organización cumple los reglamentos locales, estatales y nacionales.

Sistemas y procedimientos

Conocer si los sistemas y procedimientos presentan deficiencias o irregularidades e idear métodos para mejorarlos.

Controles

Determinar la eficacia de los métodos de control.

Operaciones

Se debe precisar que aspecto de las operaciones requiere un mejor control, organización ó comunicación para lograr mejores resultados.

Personal

Conocer las necesidades del personal y cómo afectan al trabajo en el área evaluada.

Equipo físico y su disposición

Precisar si se pueden llevar a cabo mejoras en la disposición del equipo para su mayor aprovechamiento.

Informe

Preparar un informe con las deficiencias que se encontraron y describir las soluciones más convenientes.

15.17.1.1 Programa de la auditoria

Deben analizarse aspectos específicos en cada área de estudio:

Planes y objetivos

- ¿Garantizan los objetivos la supervivencia, el crecimiento, la contribución económica y las utilidades de la empresa, así como el cumplimiento de obligaciones sociales?
- ¿Son suficientemente claros y realistas?
- ¿Pueden alcanzarse?
- ¿Contribuyen a lograr mejor guía y dirección de la empresa?
- ¿Son razonables y lógicos?
- ¿Especifican qué se espera de los subordinados?
- ¿Ayudan a guiar al personal de un modo unitario?
- ¿Se han estipulado los objetivos en términos de operación y resultados?
- ¿Contribuyen a motivar al personal?
- ¿Se interrelacionan congruentemente en cuanto a su alcance y tiempo?
- ¿Dan métodos razonables para controlar al esfuerzo humano?
- ¿Se evalúan periódicamente?
- ¿Se han establecido nuevas metas a partir de las realizaciones logradas?

En cuanto a la estructura pueden observarse los siguientes problemas:

- La estructura no está de acuerdo con las necesidades de la empresa.
- Las funciones no están coordinadas, equilibradas y controladas.
- No hay delegación de autoridad.
- Personal no calificado ocupa puestos claves.
- Faltan dirección y guía a los subordinados.
- Existen pugnas entre los jefes departamentales: faltan armonía y espíritu de grupo.
- No hay responsabilidad por las realizaciones.
- Falta flexibilidad para crear nuevas condiciones de trabajo.
- Organización equivocada: exageración en producción y descuido en comercialización.
- Los ejecutivos están sobrecargados de trabajo: demasiadas personas les rinden informes.

En relación con políticas, sistemas y procedimientos de la empresa:

- ¿Persigue el sistema la promoción y satisfacción de los objetivos? ¿Lo consigue?
- ¿Opera dentro del marco de la organización?
- ¿Proporciona los métodos de control que permitan buenos resultados con el mínimo de inversión en tiempo y esfuerzo?
- ¿Indica la rutina realizaciones en una secuela lógica?
- ¿Permiten los sistemas y procedimientos coordinación interdepartamental efectiva?
- ¿Se han establecido todas las funciones necesarias?
- ¿Hay suficiente autoridad en cuanto con respecto a la responsabilidad?
- ¿Es posible realizar cambios que mejoren la efectividad?
- ¿Se ha colocado bien la función en la estructura?

- ¿Está capacitado el personal para el trabajo?
- ¿Existe un programa integral de metas a lograr?
- ¿Hay productividad suficiente?

Con relación a los métodos de control.

- ¿Existe un propósito de control adecuado y factible de realizarse?
- ¿Indica el método de control el objetivo que persigue?
- ¿Se especifica cómo, cuándo y quién ejecutará los planes?

Recursos humanos y físicos en lo relativo a:

Horario de trabajo	Servicio médico
Retrasos	Plan de retiro
Faltas	Cafetería
Vacaciones	Recreaciones
Sueldos y salarios	Reglas de seguridad
Tiempo extra	Premios
Vacaciones pagadas	Publicaciones de la empresa
Seguro de grupo	Boletines
Deducciones tributarias	Oportunidad para dar sugerencias
Deducciones por ahorro	Espacio para autos
Calificación de méritos	Consejos al personal
Promociones y reclasificaciones	

15.17.1.2 Recolección de los datos

La obtención de información significa realizar entrevistas, juntar varios tipos de formas, documentos, procedimientos, cartas, expedientes, diagramas, códigos, y secuelas relacionados con el área investigada.

La recolección de datos en la Auditoría administrativa demanda el uso de técnicas que permitan una revisión adecuada. Entre otras técnicas se pueden utilizar las siguientes:

- Gráficas de organización (de tipo estructural, funcional, departamental, lineal y de puestos con detalle de actividades)
- Gráficas de procesos sobre: productos, hombres, flujos, operaciones, formas y procedimientos.
- Diagrama de tiempo hombre – máquina.
- Gráfica de disposición de: Máquinas, equipos, edificios, piso, lugar de trabajo, instalaciones.
- Diagramas comparativos, utilizando: Gráficas de Gantt, interrelaciones línea y asesoramiento.
- Diagramas de combinación (proceso hombre con proceso forma, etc).
- Gráficas figurativas (progreso, línea, superficie, barras, mapas)
- Diagramas de distribución de formas
- Gráficas misceláneas (carga a las máquinas, tasas, ganancias, equilibrios, tendencias).
- Estudios de tiempos
- Películas (estudios de micromovimientos)

- Hojas de datos (entrevistas, estudios de observación, estadísticas)
- Instrucción, operación y hojas de rutas
- Listas de operación y programas de trabajo
- Muestreo y medición del trabajo
- Simplificación del trabajo
- Investigación de Operaciones
- Cuestionarios (operador, requerimientos)
- Estados, exhibiciones y formas semejantes de presentación
- Símbolos, claves, plantillas, mesas de dibujo
- Hojas de trabajo.

15.17.1.3 Análisis, interpretación y síntesis

De acuerdo con el esquema general, los pasos a realizar son.

- Estudio de los elementos.
- Diagnóstico detallado.
- Determinación de propósito y relación, explicando la causalidad y sus consecuencias.
- Localización de deficiencias actuales y potenciales.
- Realizar un balance analítico de la importancia y valor de cada elemento y unidad considerados con relación al todo.
- Comprobación de la eficiencia en cada uno de los factores considerando su importancia.
- Buscar problemas: el auditor debe estar pendiente de problemas y deficiencias.
- Encontrar soluciones a los problemas definidos.
- Comparar las alternativas que se ofrecen a la solución del problema.

Definición de métodos para mejorar la operación, mediante los siguientes pasos:

- Eliminar trabajo innecesario
- Mejorar sistemas
- Reducir gastos innecesarios
- Determinar las decisiones apropiadas
- Seleccionar los mejores métodos de perfeccionamiento

15.17.1.4 Presentación del informe y sus discusión

El informe de la auditoría puede seguir el siguiente formato:

- Propósito y alcance
- Aspectos fundamentales
- Problemas discutidos con la supervisión
- Prácticas comunes (en detalle)
- Discusión o comentarios
- Recomendaciones
- Anexos

Para determinar la confiabilidad del informe habrá que contestar el siguiente cuestionario:

- ¿Se han considerado en él los puntos importantes?
- ¿Se han incluido los datos importantes en el capítulo de aspectos fundamentales?
- ¿Tiene brevedad y originalidad?
- ¿Se detallan en los anexos los datos sintéticos?
- ¿Es claro y no se presta a malos entendidos?
- ¿Incluye problemas suficientemente discutidos con la supervisión?
- ¿Se detallan las prácticas actuales en forma correcta, cortés y adecuada?
- ¿Se incluye toda la información que el lector debe conocer?
- ¿Son practicables las recomendaciones y se encaminan al éxito de la empresa?
- ¿Es interesante, útil y adecuado el material?

La presentación y discusión de los resultados encontrados por el auditor son partes importantes del servicio de la Auditoría.

El auditor actúa en beneficio de la administración y busca aceptación a sus recomendaciones, generando mejoras y acciones correctivas. Por lo tanto, debe limitar su presentación a los puntos importantes y deberá ser cuidadoso y diplomático en todo momento. Una vez discutido el boceto del informe sólo queda la presentación del informe final, el cual pide: Acción inmediata para eliminar irregularidades y situaciones inadecuadas.

La idea principal del seguimiento de la auditoría es complementar cualquier asunto planteado en las recomendaciones que todavía no ha sido acatado. Las revisiones periódicas son una forma de evaluar resultados. Lo que no pudo lograrse en una Auditoría se logrará en la siguiente.

15.17.2 Método del Instituto Americano de Administración

El esquema general de la Auditoría varía para los distintos tipos de organizaciones, de acuerdo a éste método. En cada tipo de organización se evalúan 10.

15.17.2.1 Programa de auditoría

Para una organización con fines de lucro, el programa a llevar a cabo sería el siguiente:

Función económica: Es difícil precisar la importancia relativa de la actividad económica, quizás la mejor medida sería preguntarse: ¿qué perderían los individuos y grupos en caso de que la empresa desapareciera?

Estructura formal: La administración adecuada se caracteriza porque existe claridad en la autoridad y responsabilidad de cada uno de sus miembros, siempre equilibradas para lograr eficiencia. Para la toma de decisiones, los ejecutivos deben efectuar las comunicaciones necesarias y prevenir las consecuencias de sus instrucciones. Las técnicas y manuales de la organización se usan como instrumentos, pero no son los únicos factores, también se debe tomar en cuenta la organización como un todo.

Utilidades: La administración correcta genera buenas utilidades. Para conocerlas, se utilizan tendencias de tipo estadístico. Las utilidades no deben permanecer estáticas a lo

largo del tiempo, porque significaría un retroceso debido a la pérdida del poder adquisitivo de la moneda. Los resultados en utilidades deben compararse con los obtenidos por la competencia, con la capacidad del mercado y las perspectivas del negocio.

Atención a los accionistas: Los representantes de los accionistas deben mantener un equilibrio entre las necesidades que demanda el negocio y las peticiones de los accionistas, las cuales generalmente incluyen: 1) evitar riesgos innecesarios de capital, 2) aumentar el capital contable por medio de reinversión de utilidades, 3) obtener dividendos razonables y 4) mantener informado a los accionistas de los 3 puntos anteriores.

Investigación y Desarrollo: Esta área proporciona nuevas soluciones a los problemas y propone la orientación para el futuro de la empresa.

Consejo de administración: Este grupo de personas que generalmente son ejecutivos y gente distinguida que no trabaja en la empresa, analiza los propósitos de la compañía y garantiza la continuidad de las operaciones.

Políticas financieras: Para poder obtener utilidades atractivas, es indispensable el manejo adecuado del dinero, y generalmente constituye uno de los problemas más importantes de las empresas. Se deben establecer políticas financieras a largo plazo, adoptar métodos de depreciación, vigilar estrictamente el presupuesto y evitar el abuso del crédito.

Eficiencia en la producción: La calidad y precio de los productos y servicios que ofrece la empresa es fundamental para lograr la lealtad de los consumidores. Por lo tanto, es necesario conocer los mejores métodos para incrementar constantemente la eficiencia y tomar en cuenta los problemas laborales y sueldos de los recursos humanos dentro del área de producción.

Distribución: Esta área representa el motor de las actividades de la empresa y requiere coordinación perfecta con el resto de las áreas de la organización. Se debe evaluar la selección y capacitación de vendedores, las operaciones de apoyo a ventas y políticas de precios.

Evaluación de los ejecutivos: El desempeño general de la empresa depende de las decisiones de su grupo de ejecutivos, en los cuáles interesa conocer principalmente: su habilidad, su integridad y su dinamismo.

15.17.3 Método de la auditoría del control de calidad total

La auditoría ó diagnóstico de calidad sirve para hacer el seguimiento del proceso de control. La revisión y vigilancia de que el sistema de calidad se lleva a cabo es una tarea fundamental para un sistema de calidad. Deming dio a conocer el ciclo de Shewhart ó ciclo PHVA (Planear, hacer, verificar, actuar), también conocido como ciclo PDCA, por sus siglas en Inglés, que apoya a la administración en la búsqueda de la mejora continua. El ciclo es una derivación del método científico, aplicado a procesos y

actualmente se utiliza como una de las herramientas vitales del Control de Calidad Total.

El Planear consiste en establecer planes, determinar metas y objetivos y los métodos para alcanzarlas para el propósito del negocio o del grupo. El Hacer significa llevar a cabo lo planeado, dando capacitación y realizando el trabajo. Después, la Verificación ayuda a conocer si los resultados concuerdan con lo planeado y por último, Actuar consiste en corregir o eliminar los problemas encontrados en la fase de verificación y emprender la acción necesaria para que el objetivo o meta lograda se mantenga. La auditoría de calidad es una revisión que permite que gire el ciclo PDCA. La tendencia más moderna en materia de auditoría de calidad es hacer una revisión del control total de calidad estudiando todo el sistema de administración.

15.17.3.1 Tipos de auditoria de calidad

Auditoria externa

Existen distintas categorías de auditoría de calidad realizadas por personas externas a la organización que se audita. Algunas de éstas son:

- Auditoria de calidad del proveedor por el comprador
- Auditoria de calidad por consultores
- Auditoria de calidad con el propósito de certificación
- Auditoria de calidad para obtener algún premio (premio Deming, premio Malcolm Baldrige, en México se tiene el Premio Nacional de Calidad y otros estatales).

Auditoria interna

Existen 4 tipos de auditorías de calidad que se hacen internamente en las organizaciones. Éstas son:

- Auditoria realizada por el presidente de la empresa
- Auditoria realizada por el jefe de la unidad (gerente ó jefe de área ó de sucursal).
- Auditoria realizada por el personal de control de calidad
- Auditoria mutua de control de calidad

15.17.3.2 Premio Deming

La lista de verificación para el premio Deming (1980) es la siguiente:

Políticas y objetivos

- Políticas relativas a administración, calidad y control de calidad.
- Métodos de determinar políticas y objetivos.
- Corrección y constancia del contenido de los objetivos.
- Utilización de métodos estadísticos.
- Difusión y penetración de objetivos.
- Verificación de objetivos y su ejecución.
- Relaciones entre planes a largo y corto plazo.

La organización y su operación

- División clara de responsabilidades.

- Delegación apropiada del poder.
- Cooperación entre las divisiones.
- Actividades de los comités.
- Utilización del estado mayor.
- Utilización de actividades de círculos de control de calidad.
- Auditoria del control de calidad.

Educación y su difusión

- Plan educativo y su realización práctica.
- Toma de conciencia sobre calidad y control, comprensión del control de calidad.
- Educación sobre conceptos y métodos estadísticos y grado de aplicación.
- Capacidad para entender los efectos.
- Educación para subcontratistas y organizaciones de fuera.
- Actividades de círculos de control de calidad.
- Sistema de sugerencias.

Ensamble y difusión de información y su utilización

- Ensamble de información de fuera.
- Difusión de la información entre las divisiones.
- Rapidez en diseminación de la información (uso de computadoras).
- Análisis estadístico de la información y su utilización.

Análisis

- Selección de problemas y temas importantes.
- Conveniencia del método analítico.
- Utilización de métodos estadísticos.
- Vinculación con su propia técnica de Ingeniería.
- Análisis de calidad, análisis de procesos.
- Utilización de los resultados del análisis.
- Sugerencias positivas para mejoramiento.

Normalización

- Sistema de normas.
- Métodos para fijar, revisar y retirar normas.
- Realizaciones en la fijación, revisión y retiro de normas.
- Contenido de las normas.
- Utilización de métodos estadísticos.
- Acumulación de tecnología.
- Utilización de normas.

Control

- Sistemas de control para la calidad y áreas conexas, por ejemplo costo y cantidad.
- Puntos de control y renglones de control.
- Utilización de métodos estadísticos como el cuadro de control, y aceptación general de los criterios estadísticos.
- Contribución de las actividades de círculos de control de calidad.

- Estado actual de las actividades de control.
- Estado actual del sistema de control.

Garantía de calidad

- Procedimientos para el desarrollo de nuevos productos.
- Desarrollo de calidad (análisis de la función de calidad), confiabilidad y revisión de diseños.
- Medidas de seguridad y de prevención de responsabilidad legal.
- Control y mejoramiento del proceso.
- Capacidad de procesos.
- Medición e inspección.
- Control de instalaciones y equipos, subcontratistas, compras, servicios, etc.
- Sistema de garantía de calidad y su revisión.
- Utilización de métodos estadísticos.
- Evaluación y revisión de calidad.
- Estado práctico de la garantía de calidad.

Efectos

- Medición de los efectos.
- Efectos visibles tales como: calidad, condiciones de servicio, fechas de entrega, costo, utilidades, seguridad, ambiente, etc.
- Efectos invisibles.
- Compatibilidad entre predicción de efectos y resultados reales.

Planes futuros

- Comprensión de las condiciones actuales y precisión.
- Políticas adoptadas para remediar fallas.
- Planes de promoción para el futuro.
- Relaciones con los planes a largo plazo de la empresa.

15.18 Diagrama de flujo

Una herramienta de gran utilidad en la investigación administrativa es la diagramación de las operaciones, y tiene por objeto de tener una explicación esquemática de la secuencia de pasos de las acciones que se llevan a cabo, así como de los elementos que se utilizan, y del personal que interviene en cada una de ellos.

Para lograr lo anterior, se utiliza una técnica de diagramación que se adapta muy bien a los procesos administrativos y que surge de técnicas de diagramación en la programación en computación. Esta técnica se desarrolló para representar gráficamente la secuencia de instrucciones que se incluirían en un programa computacional como esquema básico para el desarrollo del programa en sí, y como facilitador de modificaciones, al proporcionar una visión general y panorámica de la totalidad del programa hasta sus soluciones o últimas consecuencias (información final, su contenido y su último destino).

Para efectos de la investigación administrativa, en esta técnica de diagramación se utilizan algunos de los símbolos que se han utilizado en la programación de computación, y la misma simbología de uniones entre cada una de las acciones u operaciones que se van realizando en la secuencia que compone un procedimiento, así como las conexiones que por razones de cruzamiento en el dibujo mismo del diagrama se tienen que realizar para seguir la secuencia en otro punto de la página o en una nueva página, así como para relacionar un punto de un procedimiento con otro de otro procedimiento.

En este capítulo se propone esta técnica como un medio práctico y se trata en un ejemplo sencillo para una empresa pequeña, sin considerar aquí los elementos complementarios necesarios que serían los formatos de los documentos que se utilizan.

Así mismo es importante enfatizar que debido a que todo procedimiento administrativo esta sujeto a complementarse con las políticas aprobadas de cada una de las operaciones que se manejan, anexos a cada procedimiento deberán estar las políticas relativas.

En la técnica de diagramación se utilizan elementos de criterio y de juicio personal del auditor, para lograr el objetivo primordial de obtener la descripción de un procedimiento administrativo, con todos sus elementos esenciales y en la forma mas resumida posible para tener al propio tiempo una visión panorámica de la operación de que se trata.

Con un diagrama de flujo tendremos la posibilidad, además de observar de conjunto una operación, o procedimiento de la misma, de incluir las modificaciones posibles como un punto de partida de un plan de reestructuración para echar a andar los cambios necesarios.

Para lograr lo anterior a continuación se mencionan algunos aspectos que el auditor debe de cuidar:

- Que se incluyan los controles básicos que proporcionen información, que debe estar contenida y constantemente actualizada en un archivo manual o computarizado con el diseño de los formatos donde se incluya la información y los parámetros para medir su suficiencia y oportunidad.
- Que se incluyan los controles básicos que propicien la eficiencia en las operaciones, que incluyan la referencia a la utilización de técnicas avanzadas para el manejo de las operaciones y de la adecuada coordinación entre ellas.
- Que se incluyan los controles básicos que impliquen la protección de los activos de la empresa, como las políticas para la cobertura de riesgos en cada uno de los renglones correspondientes y también los trámites de verificación entre dos instancias diferentes con respecto a la misma operación, para eliminar el riesgo de errores, distinguiendo si se implica o no una duplicidad de trabajo y una inversión de recursos y tiempo excesivos.

Los principales símbolos que se pueden utilizar en la técnica de diagramación son los siguientes:

**INICIO DEL
PROCEDIMIENTO**
(Indica el inicio del trámite o
secuencia)



**LÍNEA DE
SECUENCIA CON
FLECHA DE SENTIDO**
(Indica la unión entre dos pasos
y el sentido de su secuencia)



**OPERACIÓN CON
RESPONSABLE**
(Indica la operación y el
responsable de ejecutarla)



DOCUMENTO
(Indica el documento
que se emite o se tramita)



DECISIÓN
(Indica una pregunta
y sus posibles alternativas)



**CONEXIÓN EN
MISMA PÁGINA**
(Conexión de la secuencia
de una parte de la página
a otra de la misma)



**CONEXIÓN EN
PAGINA DIFERENTE**
(Conexión de la secuencia
de una página a otra)



**ARCHIVO
PROVISIONAL**
(Indica el archivo temporal
de un documento para una
secuencia posterior)



**ARCHIVO
DEFINITIVO**
(Indica el destino final
de un documento y generalmente
simboliza el final del procedimiento)



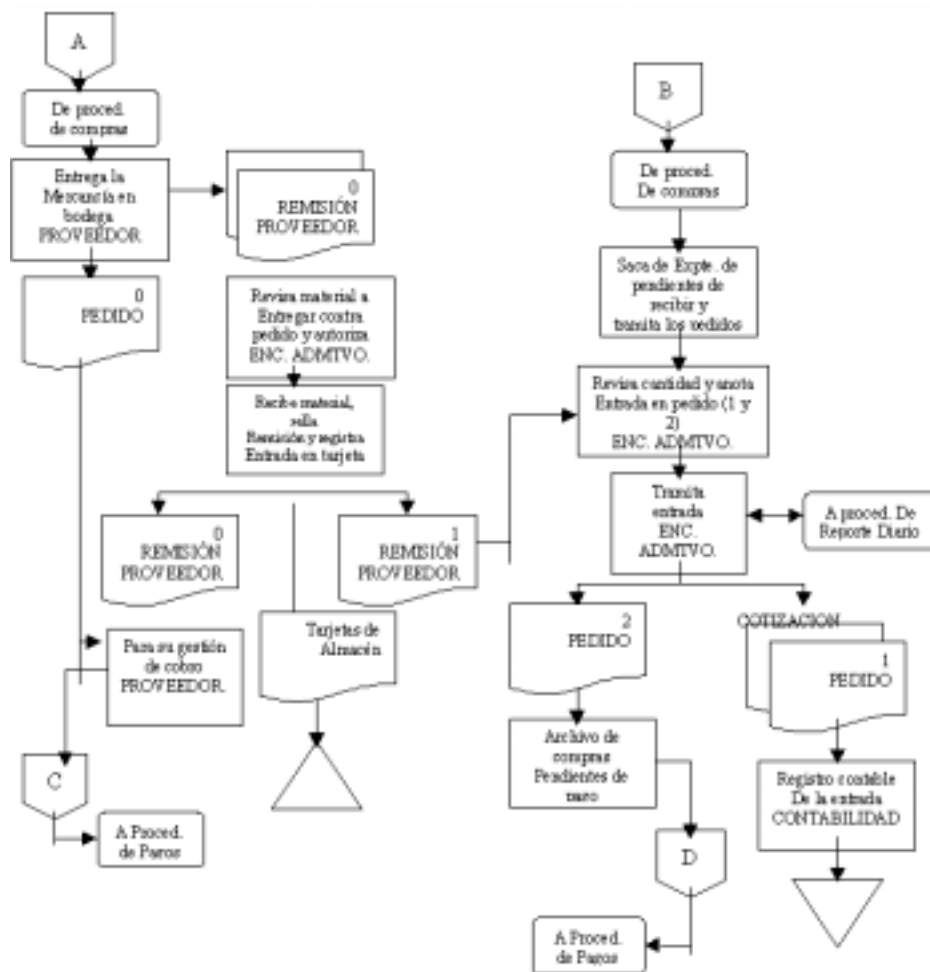
A continuación se presentan como ejemplo los procedimientos administrativos de una empresa comercial con la secuencia de sus operaciones en cada uno de ellos, como sigue:

PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS

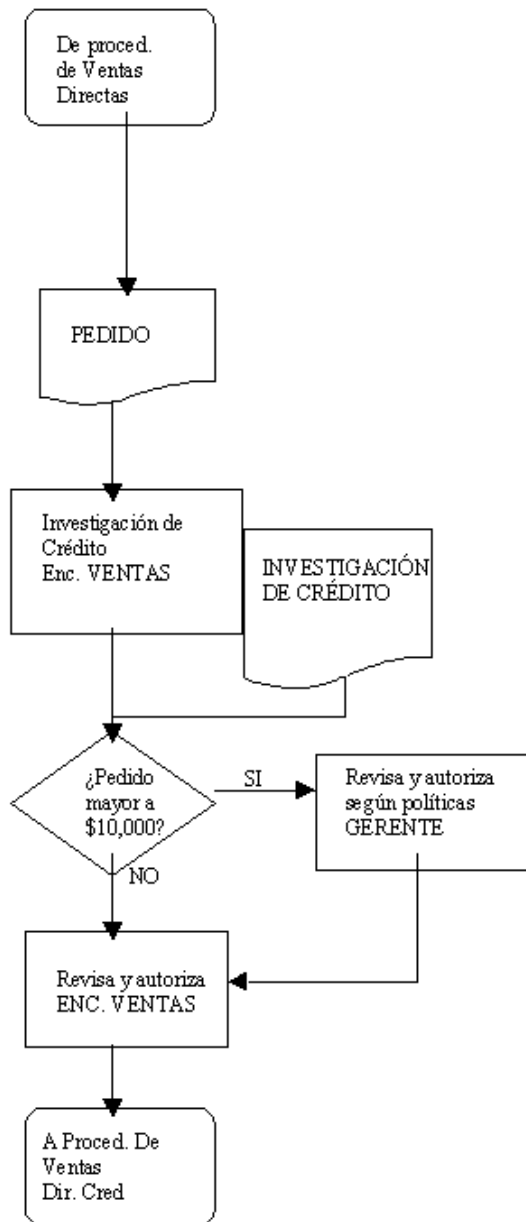
```

graph TD
    R0[Reporte de Almacén 0] --> R1[Revisa diario inventarios mínimos y reporta a gerente ENC. ADMTVO.]
    I0[INVENTARIOS MÍNIMOS 0] --> R1
    R1 --> R2[Decide arts. y cantidades a pedir y autoriza tránsito de compra GERENTE]
    R2 --> R3[Realiza cotizaciones, pide autorización y firma pedido ENC. ADMTVO.]
    A0[Autoriza Cotización GERENTE] <--> R3
    R3 --> I1[INVENTARIOS MÍNIMOS 0]
    I1 --> E1(( ))
    R3 --> C1[COTIZACIÓN]
    R3 --> P1[PEDIDO 0]
    C1 <--> A1[Autoriza Pedido y lo transmite GERENTE]
    P1 <--> A1
    A1 --> C2[COTIZACIÓN]
    A1 --> P2[PEDIDO 1]
    C2 --> E2[Expediente de pedidos pendientes de surtir]
    P2 --> E2
    P1 --> S1[Surte el pedido PROVEEDOR]
    S1 --> A2{{A}}
    E2 --> B2{{B}}
    A2 --> F1[Proced. De Almacén]
    B2 --> F1
  
```

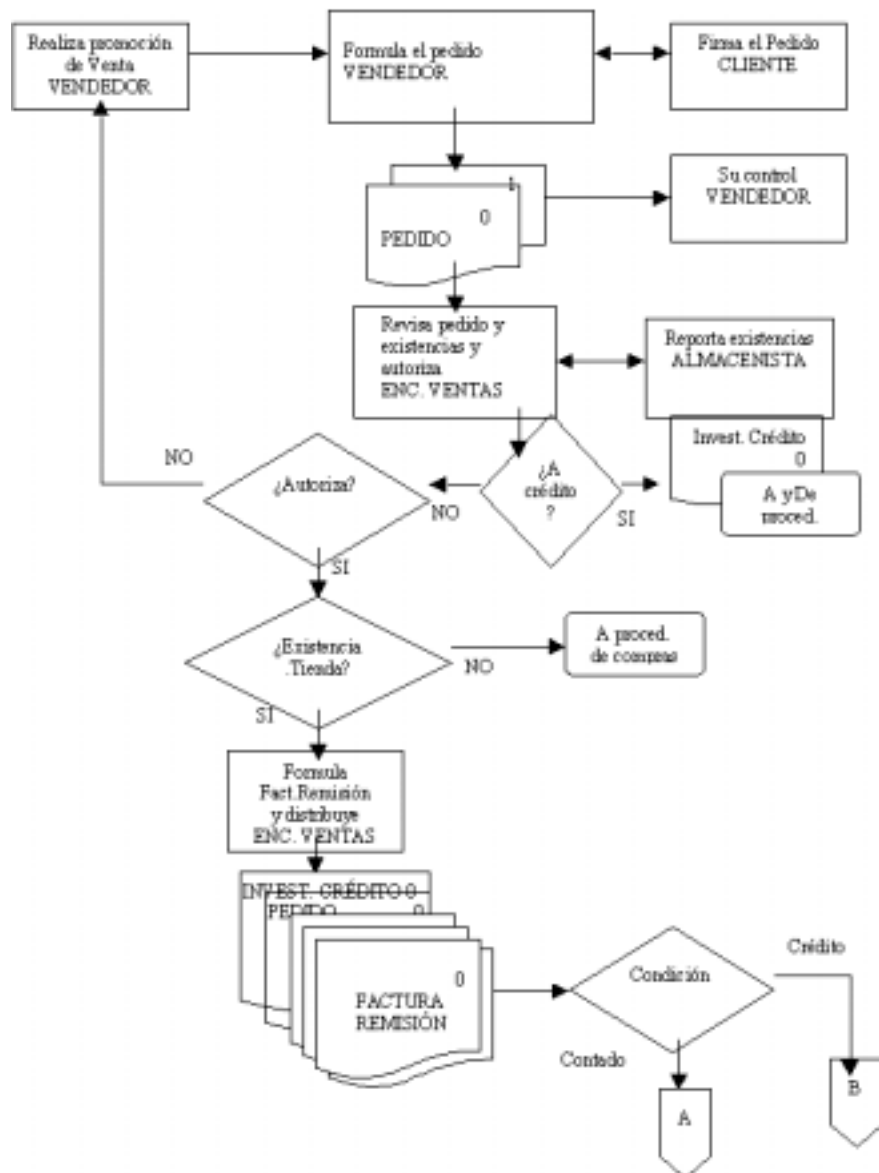
155



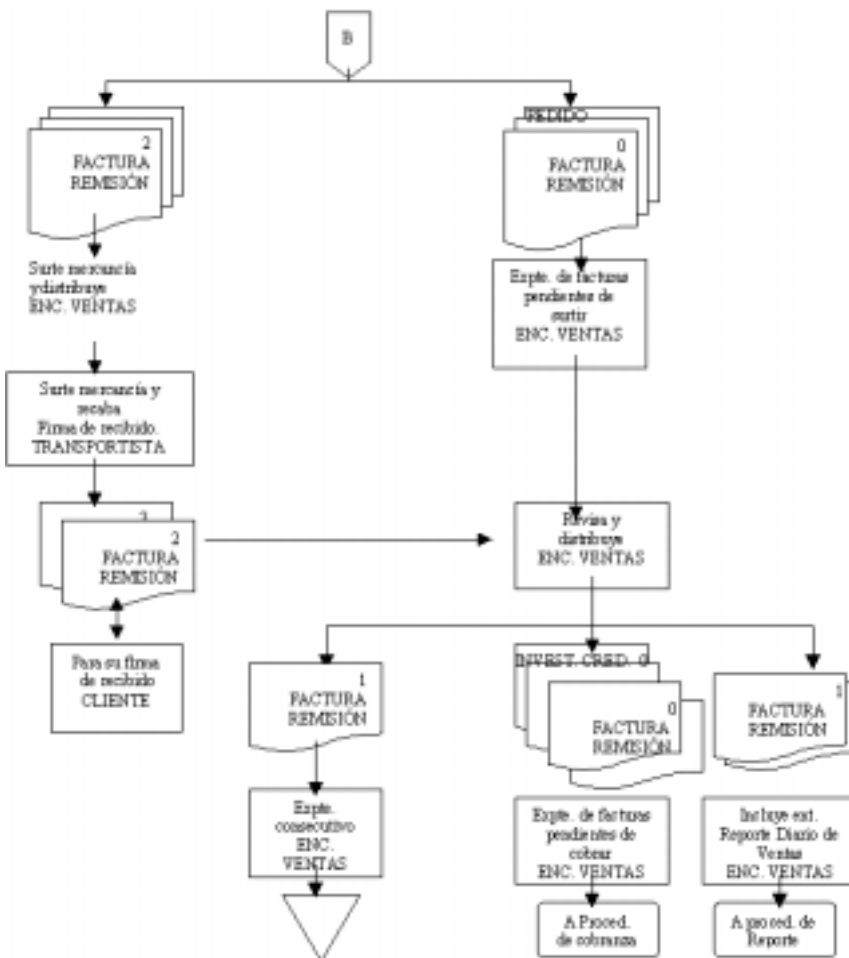
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS PAGOS



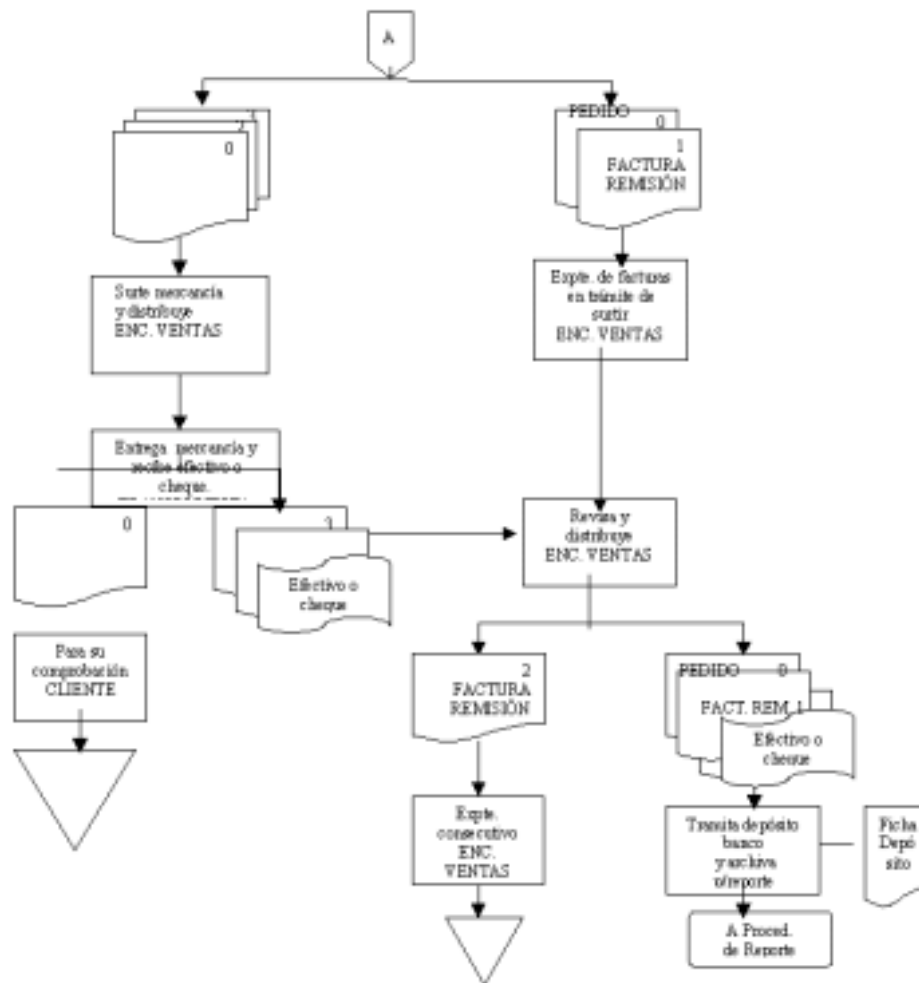
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS VENTAS



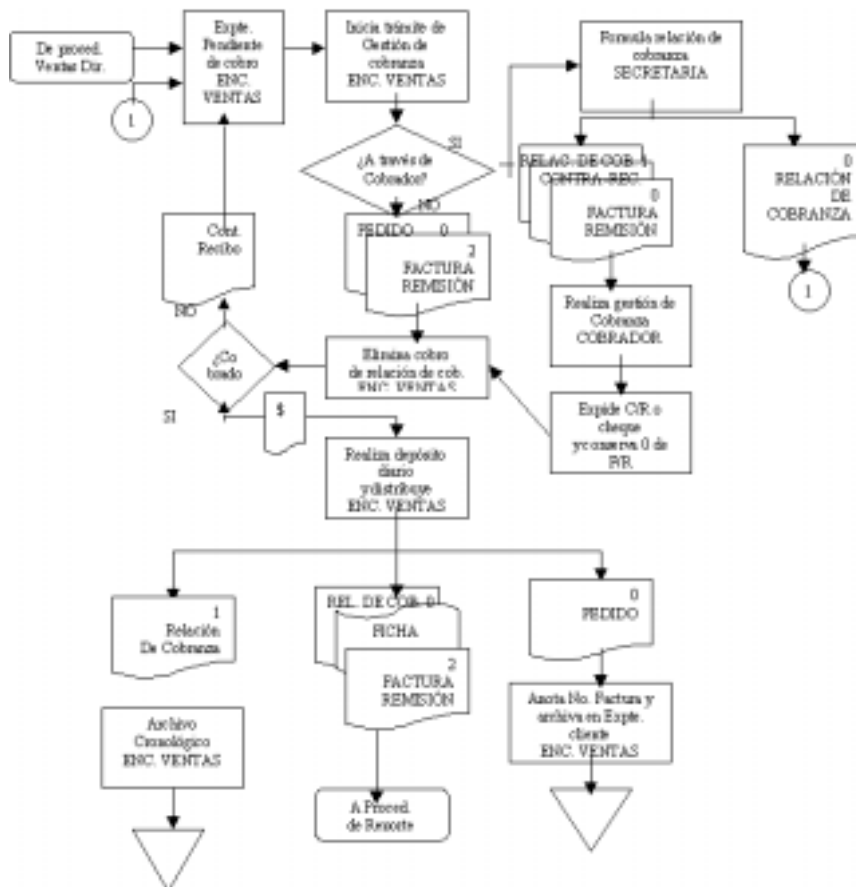
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS VENTAS CRÉDITO



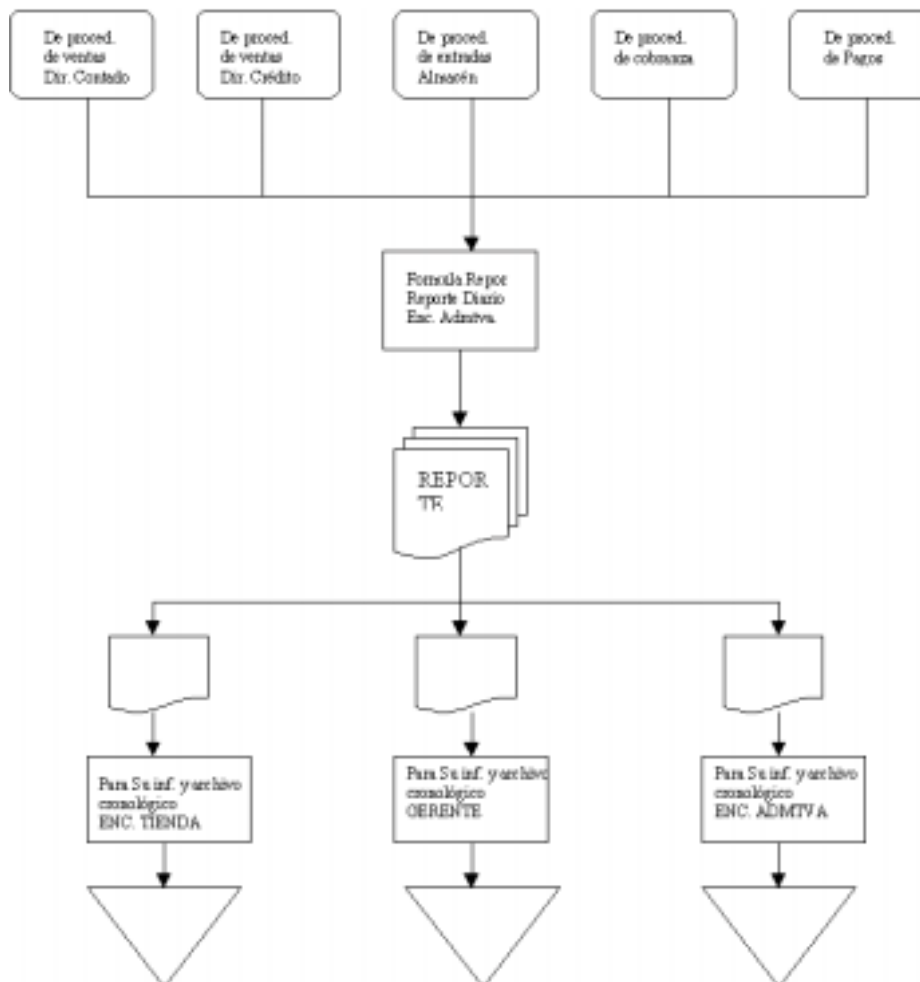
PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS VENTAS CONTADO



PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS COBRANZA



PROCEDIMIENTOS ADMINISTRATIVOS REPORTE DIARIO



16. AUDITORIA INTERNA

La auditoria interna nace de la práctica sin unos principios generales o un cuerpo teórico general. Por ello se pueden distinguir tres etapas:

- La primera de ellas comprende la necesidad de obtener precisión en las cuentas y la prevención del fraude
- La segunda etapa como consecuencia de la depresión (después de la segunda guerra mundial) la comisión de valores y bolsa hizo responsable a los gerentes financieros de la fiabilidad de sus estados financieros, surgiendo la necesidad de implantar en las empresas un control financiero y contable, así como a intervenir en cuestionar las tomas de decisiones, la salvaguarda de activos y el profundizar en aspectos relativos a la gestión empresarial.
- La tercera etapa comprende la actuación de la auditoria interna en el área de administración, tanto operacional, como financiera, proporcionando servicios de implementación y de protección.

En la actualidad el auditor interno, procede a la revisión de los controles internos implantados en las empresas con objeto de evaluar los distintos objetivos que el concepto de control interno persigue.

16.1 CONCEPTO DE AUDITORIA INTERNA

La profesión de auditoria interna está vinculada a procesos de supervisión y con objeto de tener garantías de que la actividad de la auditoria interna se realiza con criterios de eficacia los auditores se integran en el instituto de auditoria interna, cuya génesis se produce en el año 1941 en la ciudad de Nueva York.

Los principios o criterios que persigue el instituto son:

- Proporcionar a nivel internacional normas para el desarrollo práctico de la auditoria interna y así como la emisión de certificados que reconozcan el ejercicio de la profesión
- La investigación, divulgación y promoción hacia sus miembros del conocimiento de información concerniente al campo de la auditoria interna, así como los aspectos relacionados con el control interno
- Establecimiento de reuniones de carácter internacional que permitan el intercambio de conocimientos
- Aglutinar a todos los auditores internos de tal forma que se permita divulgar experiencia en auditoria y promover la educación en este campo.

El Instituto de Auditoria interna en España creado el 19 de Junio de 1990 en Madrid y declara en sus estatutos que la auditoria interna actúa dentro de las sociedades, organizaciones o instituciones únicamente para ayudar en su gestión a la dirección en sentido amplio de tal manera que sus informaciones y recomendaciones no trasciendan al exterior hacia usuarios externos de la empresa.

16.2 OBJETIVOS Y FUNCIONES

Auditor interno es un profesional que trabaja en el ámbito interno de la empresa y entre los objetivos que persigue se encuentran el alcance del trabajo de la auditoria.

El trabajo de auditoria comprende el examen y evaluación de la idoneidad y efectividad del sistema de control interno y de su eficacia para alcanzar los objetivos encomendados.

Entre ellos citamos:

- Fiabilidad e integridad de los informes
- Los auditores internos deben revisar la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa, y los medios utilizados para identificar, medir, dosificar y divulgar dicha información
- Cumplimiento de política, planes, procedimientos, normas y reglamentos: Los auditores internos deben revisar los sistemas establecidos para verificar el cumplimiento de lo indicado y pueden tener un impacto significativo en las operaciones e informes y determinar si la organización los cumple.

- Los auditores internos deben revisar los medios de salvaguarda de los activos y en caso necesario verificar la existencia de dichos activos
- Utilización económica y eficiente de los recursos. Se trata de valorar la economía y la eficiencia con la que se emplean los recursos
- Cumplimiento de los objetivos y fines establecidos para las operaciones o programas. Los auditores internos deben revisar las operaciones o programas para determinar si los resultados están en consonancia con los objetivos y si las operaciones o programas se están llenando a efecto en la forma prevista.

Las funciones de auditoria interna se integran dentro de las actuaciones o características que se asigna a todo departamento de auditoria interna de tal manera que:

- Respecto del personal debe garantizarse la formación técnica y experiencia de los auditores internos son los apropiados para las auditorias que efectúan.
- El departamento de auditoria interna debe poseer u obtener los conocimientos, aptitudes y disciplinas requeridos para llevar a cabo sus responsabilidades.
- El departamento de auditoria interna debe asegurarse de que las auditorias estén debidamente supervisadas.

Para actuar en el departamento de auditoria interna, cualquier personal adscrito con carácter de auditor interno debe tener en cuenta:

- Cumplimiento de las normas profesionales de conducta
- Debe poseer los conocimientos técnicos y disciplinarios para la realización de las auditorias internas
- Los auditores internos están obligados a una formación permanente
- Los auditores internos deben poseer ciertas dosis de relaciones humanas y comunicación
- Los auditores internos deben actuar con el debido cuidado profesional

16.3 Diferencia entre auditoria interna y auditoria externa

Concepto	Auditoria Interna	Auditoria Externa
1) Sujeto	Empleado (Evitar que traslade información a otros sitios) Fcón: SALVAGUARDA EMP.	Profesional Independiente: se fija solo en la imagen fiel (legislación vigente) Su Fcón es EVALUAR EMP.
2) Grados de independencia	Limitada: El auditor interno no se limita exclusivamente a dar un informe de todo sino que se dedica a evaluar las peticiones de la dirección o del consejo. ESTA OBLIGADO A SEGUIR UN PROGRAMA	Total: Está sujeto a las directrices técnicas de auditoria.
3) Responsabilidad	Laboral	Penal: El informe del auditor tiene consecuencias jurídicas
4) Objetivo	Examen de gestión (=Toda actuación que se realice sobre	Examen de la situación financiera para dar opinión

	activos o pasivos de la empresa) El sentido de activo o pasivo debe tomarse como se consideran desde el derecho mercantil.	
5) Informe emitido	Dirigido a la gerencia, dirección y/o Consejo de Administración. Puede hacerse para cualquier tipo de empresa	Accionistas o Consejo de Administración: con carácter obligatorio si lo obliga la ley o con carácter optativo si lo desea la empresa. Se acompaña a las cuentas anuales y se da a conocer en la junta general en junio aproximadamente.
6) Uso del Informe	Va dirigido exclusivamente a la empresa (Su transmisión tiene carácter penal)	Va dirigido a la empresa y al público en general. Necesidad para cotizar en bolsa y emitir todo tipo de valores.

16.4 Tipos de auditoria interna

La auditoria interna tiene los objetivos y funciones ya indicados en el apartado anterior, eso quiere decir que surge la necesidad de la especialización en la evaluación del control interno.

Se pueden diferenciar en este sentido auditorias a garantizar objetivos operacionales, esto es, los que miden la eficacia y eficiencia de la empresa, entre ellos encontramos AUDITOR OPERATIVO O DE GESTIÓN, AUDITOR DE CALIDAD,... La auditoria interna que está especializada en evaluar la obtención de la fiabilidad de los estados financieros puede considerarse como auditoria administrativa. Dentro de ésta encontramos a la auditoria de los sistemas de información, recordando que un sistema de información no necesariamente debe de estar soportado informáticamente, ya que la auditoria que evalúa el soporte informático se llama: AUDITORIA INFORMÁTICA.

Existen auditorias que están dirigidas al cumplimiento de normas que la empresa está obligada a cumplir tanto en sentido específico como en sentido genérico.

En sentido específico podemos hablar de las auditorias de calidad destinadas a salvaguardar que se cumplan las normas ISO.

Entre los auditores destinados a cumplir objetivos genéricos puede citarse la auditoria fiscal o tributaria.

16.5 Auditoria interna como herramienta de dirección

Para conseguir que los distintos niveles de la organización asuman plenamente la función de auditoria interna y participar en la mejora de los métodos de gestión, se hace necesario establecer un marco en el que el auditor interno y el área funcional que

demanda sus servicios lleven a cabo un trabajo coordinado con objeto de evaluarle correctamente y detectar los riesgos que debe asumir el área funcional.

El papel que desempeña la auditoria interna comprende:

- Asumir que la implantación de un control y los objetivos que con él se persiguen deben ser asumidos por el conjunto de la administración
- La coordinación de la auditoria interna con los coordinadores de área no supone una pérdida de su estatuto profesional. Pretende ser un catalizador que persigue la implantación de sus sugerencias y recomendaciones convenciendo de su necesidad y no de su imposición
- La responsabilidad de la consecución de los objetivos de gestión se comparte con las áreas que demandan su trabajo o análisis y es responsabilidad propia del auditor interno el establecer de una forma metodología a seguir y la implementación de la misma
- Considerando estos aspectos mencionados, a nivel de auditoria interna:
- Refuerza su función de control en el conjunto de la organización
- Se pretende la actuación del auditor interno dentro de la organización
- Facilita la implementación de las recomendaciones
- Requiere un menor apoyo de dirección al ser una función entendida y comprendida por los diferentes niveles de la organización
- A nivel de la dirección:
- Permite una utilización más eficiente de los recursos humanos localizados en el área de auditoria interna
- Facilita el conocimiento generalizado del control interno en el conjunto de la organización, de sus finalidades y sus objetivos básicos
- Fomenta un estilo de trabajo participativo a todos los niveles

16.6 Auditoria interna en la empresa

La norma nº 100 del ejercicio de la profesión de auditoria establece que los auditores internos deben ser independientes de las actividades que auditan. Esto requiere que los auditores internos deben gozar de juicios imparciales, que le permita trabajar con objetividad y la existencia del departamento de auditoria interna a un nivel jerárquico.

Se debe tener en cuenta:

- El director del departamento de auditoria interna debe depender de una persona con un alto grado cualitativo dentro de la organización que le permita la independencia de su trabajo y no tener limitaciones en su actuación.
- El director del departamento de auditoria interna debe tener acceso directo al consejo (forma parte de él)
- El consejo de administración es el encargado de intervenir en el nombramiento o cese del director
- El objetivo, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoria interna debe estar reflejado en su estatuto, que entre otras cosas debe contener:
- La posición del departamento en la organización
- Autorizar el acceso a los registros, al personal y a los bienes, cuando sea necesario para la función de la auditoria.
- Definir el campo de acción de las actividades de auditoria interna

- El director de auditoria interna debe presentar anualmente a la dirección, para su aprobación, y al consejo para su conocimiento, un resumen del programa de trabajo, un plan de asesoramiento y un presupuesto financiero
- El director auditoria interna debe informar de sus actividades a la dirección y al consejo con la frecuencia necesaria

En relación con la objetividad de que debe gozar el auditor interno, es necesario considerar:

- La objetividad es una actitud mental independiente. Los auditores internos no deben elaborar su juicio sobre los temas de la auditoria al de otros.
- Los auditores internos no han de colocarse en situaciones adonde se siente incapaces de emitir juicios profesionales objetivos.

16.7 Estrategia del departamento, objetivos y responsabilidades

Los objetivos del departamento de auditoria interna comprenden lo que se denomina el alcance del trabajo de auditoria. Esto es, cual es el campo de trabajo del auditor interno.

En este sentido, la norma 300 indica, que la auditoria interna debe comprender el examen y la evaluación de la idoneidad y la efectividad del sistema de control interno y de su eficacia para alcanzar los objetivos encomendados. En este sentido, los objetivos perseguidos por la auditoria interna están limitados a un marco de actuación propia. De esta manera tendremos que:

El objetivo de salvaguarda de activos, tiene como marco de actuación lo siguiente:

- Se centra en la auditoria financiera contable
- Hace hincapié en método de protección y contabilización de activos
- Realiza una actuación de inspección y fiscalizadora
- Respecto del cumplimiento de políticas, planes, procedimientos, normas y reglamentos, su marco de actuación comprende:
- Verificar que efectivamente se cumplen
- Comprenden la revisión tanto de las normas y procedimientos de naturaleza contable como aquellos que afectan al funcionamiento administrativo de la organización

El objetivo de la fiabilidad e integridad de la información tiene como marco de actuación:

- Revisar la información que se procesa en la organización
- Comprobar la fiabilidad y veracidad de su contenido
- Analizar los sistemas manuales e informáticos, a partir de los cuales se obtiene la información de gestión.
- Evalúan la idoneidad y utilización de la información
- Revisan los controles establecidos para asegurar que la información es exacta, íntegra y oportuna
- En relación con el objetivo de cumplimiento de objetivos , el marco de actuación de la acto-auditoría comprende:
 1. Aplicación de la auditoria operativa o de gestión

2. La auditoria interna reduce su actividad en el área económica - financiera y se introduce en las distintas áreas de la organización

El objetivo de control interno que persigue la utilización económica y eficiente de los recursos involucra a la auditoria interna en el siguiente marco de actuación:

- Promover mejoras de procedimientos y prácticas de gestión
- Pone énfasis en los controles internos que permitan una mayor fiabilidad de la información como herramienta para gestionar de una manera más eficiente los recursos
- En relación con las responsabilidades que debe acometer la auditoria interna hemos de indicar lo siguiente. El trabajo de auditoria interna debe incluir, la planificación de la auditoria, el examen y la evaluación de la información, la comunicación de los resultados, y el seguimiento.

En relación con estos términos hemos de indicar:

- Los auditores internos deben planificar cada auditoria
- Los auditores internos son los encargados de: recoger, analizar, interpretar y documentar la información utilizada para justificar los resultados e la auditoria
- Los auditores internos siempre deben de informar sobre los resultados obtenidos en sus trabajos
- En relación con el seguimiento los auditores internos deben efectuar el seguimiento de la implantación de recomendaciones para determinar que se toman las acciones adecuadas con relación a los hechos auditados (implementación)

16.8 Los auditores internos y de gestión. Características y requisitos personales y profesionales

Los auditores internos y de gestión, se diferencian en la especialización del objetivo que persiguen. Así cuando se persigue evaluar objetivos de carácter operativo estamos hablando de evaluar tareas de gestión. No obstante, tanto el auditor interno como el de gestión están obligados de acuerdo con la norma 200 a las siguientes actuaciones:

- Cumplimiento de las normas de conducta. Esto es, atender en su actuación al código de ética del Instituto de Auditores internos. En esencia el código apela a altas normas de honradez, objetividad, diligencia y lealtad
- Los auditores internos deben poseer los conocimientos, técnicas y disciplinas necesarios para la realización de las auditorias internas. Entre ellos podemos citar conocimientos básicos de los fundamentos de materias tales como: contabilidad, métodos cuantitativos y sistemas de información por ordenador. También es recomendable poseer conocimientos, de los principios de dirección, por conocer y evaluar, la materialidad y relevancia de las desviaciones en la buena gestión de los negocios
- Las auditores internos, deben poseer cualidades para tratar con las personas y comunicarse de forma efectiva
- Los auditores internos deben ejercer el debido cuidado profesional al realizar las auditorias. En relación con este apartado debemos indicar lo siguiente:

- El debido cuidado profesional se debe a la aplicación del cuidado que se espera de un auditor interno prudente y competente. Esto es, el auditor interno siempre debe considerar la existencia de hechos intencionados incorrectos, errores y omisiones, ineficacias, despilfarros, ineffectividades y conflictos de intereses.
- El debido cuidado profesional implica una prudencia y competencia razonables

El departamento de auditoria interna se ubica generalmente en los departamentos de dirección de empresas que sirven para ayudar en la gestión. Normalmente como ya hemos dictado este departamento tiene una vida autónoma y propia y el director de auditoria es quien supervisa el trabajo realizado por su propia sección.

Este departamento dentro de la empresa es independiente y funcionalmente está adscrito a la dirección empresarial.

17. AUDITORIA OPERATIVA

El desarrollo administrativo de las empresas se ha realizado atendiendo las operaciones productivas por sus dueños o por su Dirección General, dejando otros aspectos de controles administrativos al Contador. Éste, por el incremento de las necesidades administrativas, fue desarrollando dichos controles y mejorándolos, en la medida en que las exigencias de competitividad y otras, así lo implicaban.

Así, los controles administrativos se fueron haciendo cada vez más importantes y la labor del contador fue ampliándose en ese mismo sentido.

Como una de las funciones primordiales del Contador, y la primera que tuvo a su cargo, junto con la de cumplimiento de obligaciones fiscales y legales, es la de la información financiera, surgió la necesidad de revisarla desde afuera, por otro Contador con la calidad de independiente, con lo que se le daba más credibilidad porque dicha información era avalada por este último.

Tanto el Contador interno como el independiente, por el conocimiento profundo que adquirirían del funcionamiento de la empresa, fueron adentrándose cada vez más en otros aspectos administrativos por los que tenía que ejercerse control. Así fue como surgió la Contraloría dentro de las funciones internas del Contador, y para el independiente se fueron haciendo más importantes las recomendaciones que proponía, dentro de su estudio del control interno de la empresa.

Al propio tiempo, la Dirección de la empresa fue requiriendo cada vez mas al Contador interno para muchos otros controles administrativos no financieros y al independiente, como consultor administrativo.

Una de las funciones que el Contador independiente ha llevado a cabo dentro de sus actividades de consultoría es la auditoria operacional, que consiste en la revisión de aspectos administrativos amplios que se equiparan a lo que otros profesionistas independientes realizan como auditoria administrativa.

La profesión organizada de la Contaduría Pública se ha distinguido por su grado de estructuración y por la normatividad que emite para cumplimiento por todos sus miembros. La institución que organiza todo esto es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos integrado por muchos Colegios regionales. Este Instituto, a través de diversas comisiones propone para su emisión, la normatividad para cada tipo de actividad. Así, una de dichas comisiones es la relativa a la Auditoría Operacional la cual ha emitido boletines con la normatividad correspondiente. En dichos boletines se marcan los lineamientos y requisitos mínimos de calidad que el Contador interno o externo debe guardar para llevar a cabo la Auditoría Operacional.

Como se menciona en el primer boletín de la Comisión de Auditoría operacional, la Auditoría operacional es equivalente a la Auditoría Administrativa, solamente que para efectos de llevarla a cabo por un contador público convencionalmente se le da dicho nombre.

La auditoría operacional se puede realizar para cualquiera de las operaciones que efectúa la empresa y generalmente se lleva a cabo para todas en su conjunto.

Es conveniente sin embargo, considerar que la auditoría administrativa que se practique podría componerse de elementos de la auditoría operacional complementados con algunos de las otras escuelas de auditoría administrativa, conformando los cuestionarios y los planes o programas de cambios, con los aspectos de esas varias escuelas, de manera de enriquecer la información, según las condiciones específicas de la empresa de que se trate y las condiciones que sobre el desarrollo de la información se vayan presentando.

A continuación se indican los conceptos básicos de la Auditoría Operacional, de acuerdo a los dos primeros boletines de la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que son:

- Esquema básico de la Auditoría Operacional.
- Metodología de la Auditoría Operacional.

17.1 Esquema básico de la auditoría operativa

17.1.1 Introducción

Desde fines de los años sesenta, algunos contadores públicos han venido realizando trabajos de examen administrativo, cuyo propósito es promover la eficiencia de las entidades. A este tipo de examen se le ha denominado Auditoría Operacional.

La importancia de dictar normas sobre este tipo de trabajo fue reconocida por el contador público. En diciembre de 1972, La Comisión de Auditoría Operacional emitió su primer boletín, con el propósito de identificar el trabajo de auditoría operacional realizado por contador público, independiente o no, y con la intención de lograr unificar criterios sobre el tema.

Desde entonces se reconoció que este tipo de trabajo, dada su naturaleza, que implica un alto contenido de creatividad, está sujeto a una dinámica que implica que su conceptualización y metodología fueren afinándose a partir de aproximaciones

sucesivas. Es este el origen de esta nueva versión del Boletín N° 1 de la Comisión de Auditoría Operacional.

17.1.2 Propósito del boletín

Este boletín persigue definir el concepto, objetivo, alcance y aplicación de la auditoría operacional, así como su relación y diferenciación con la auditoría interna, la externa, la consultoría y otro tipo de trabajos profesionales de naturaleza análoga.

Los criterios aquí expuestos, pretenden eliminar las divergencias que sobre el tema han existido, adoptando una posición práctica de identificación de conceptos y apartándose de polémicas doctrinales y académicas estériles.

17.1.3 Concepto de auditoría operativa

Por auditoría operacional debe entenderse: El servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad.

Como se menciona en el boletín N° 2, este trabajo frecuentemente requiere de un equipo multidisciplinario. Cuando ello ocurra, el contador público que dirija o participe en dicho equipo, deberá cuidar que los conocimientos propios y los de los demás profesionistas garanticen un trabajo de calidad.

17.1.4 Objetivo de la auditoría operativa

El objetivo de la auditoría operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades a que se practique.

Existen tres niveles en que el contador público puede participar en apoyo a las entidades, a saber:

- Primero. En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado. (Diagnóstico de obstáculos.
- Segundo. En la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc., interviniendo en su formación.
- Tercero. En la implantación de los cambios e innovaciones. (Implantación de sistemas, etc.)

La auditoría operacional persigue: detectar problemas y proporcionar bases para las soluciones, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades, en la consecución de la óptima productividad.

En la práctica de una auditoría operacional, el contador público se circunscribirá al primer nivel de apoyo, ya que su participación en los demás niveles queda fuera de la práctica de la auditoría operacional. Los niveles segundo y tercero quedan enmarcados dentro de lo que se conoce como trabajos de reorganización, desarrollo de sistemas y consultoría administrativa.

El auditor operacional, al revisar las funciones de una entidad: investiga, analiza y evalúa los hechos, es decir, diagnostica obstáculos de la infraestructura administrativa que los respalda y presenta recomendaciones que tienden a eliminarlos.

El auditor operacional hace las veces del médico general, que diagnostica las fallas (enfermedades) dando pie a la participación del especialista, que puede ser él mismo u otro contador público, el que promoverá las soluciones concretas. Esto último corresponde a los niveles de apoyo segundo y tercero mencionados anteriormente.

17.2 Alcance

En este apartado se señalan aquellas actividades que delimitan la práctica de la auditoría operacional, que la identifican claramente y que la equiparan o distinguen de otros trabajos.

Algunos autores afirman que la auditoría operacional no debe presentar recomendaciones, que solo debe mencionar hechos, ayudar a la administración a evaluar desempeños y determinar qué tipo de investigaciones adicionales deben hacerse para lograr avances. El diseño de las recomendaciones es, en opinión de tales autores, responsabilidad de los encargados de áreas o especialistas en las actividades sometidas a evaluación.

La comisión de auditoría operacional del Contador Público, ha mantenido siempre un criterio uniforme sobre este particular, considerando que la auditoría operacional debe proponer recomendaciones específicas (en los casos que se tengan elementos para ello) y que de no ser así, pudieran tener un carácter general; pero en todos los casos deben presentarse sugerencias para mejorar la eficiencia.

De otra manera, el servicio se vería restringido, pues sin presentar recomendaciones, en lo general este sólo sería requerido por grandes entidades que tienen el potencial suficiente y los especialistas necesarios para encontrar las soluciones. En nuestro medio la tendencia es que la administración requiere no sólo se le presenten los hechos comparados contra estándares, sino que exigen del auditor la presentación de recomendaciones. Así, el servicio de auditoría operacional es más útil y más acorde con nuestra realidad.

En relación con los elementos del proceso administrativo que deben ser tomados en cuenta en un examen de auditoría operacional, la revisión debe ser integral, abarcando todos los pasos de dicho proceso (Planeación, organización, dirección y control) y no debe restringirse sólo al control.

En el boletín N° 2 de la Comisión -Metodología- en su edición revisada, define a la operación como el “conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u objetivo particular dentro de la entidad, tales como vender, comprar, cobrar o producir”.

En dicho boletín se resalta igualmente la característica de que en el examen de una operación se consideren todos los departamentos que en ella intervienen y se presenta un cuadro de las principales operaciones que pueden darse en una entidad.

Las anteriores referencias son un antecedente del énfasis que se desea añadir para aclarar de mejor manera lo que es una operación, evitando dar nuevas definiciones pero incluyendo en su lugar ciertas comparaciones y reglas simples, que junto con las ya indicadas, faciliten la formación de un mejor juicio:

- No es lo mismo un departamento que una operación. En una operación pueden intervenir varios departamentos, bien sea en forma total o solamente una parte de ellos.
- No deben confundirse las funciones fundamentales de la administración con las principales operaciones o funciones de una entidad; lo que sí es importante resaltar es que al revisar las operaciones, debe considerarse la forma en que ellas son planeadas, organizadas, dirigidas y controladas.
- Los límites que se establezcan a una operación en una entidad, deben dar consideración a la posibilidad de realizar una investigación completa y lógica, que aporte sugerencias integrales y no una visión parcializada y eventualmente errónea de los hechos.

La segregación de operaciones de una entidad está más acorde a las funciones tradicionales de la misma (vender, comprar, producir, cobrar, almacenar, otorgar crédito, invertir, etc.) que a cualquier otra consideración.

17.3 Aplicación de la auditoría operacional

Aunque no pueden establecerse reglas fijas que determinen cuándo debe practicarse la auditoría operacional, sí se pueden mencionar aquellas que habitualmente los administradores de entidades, los auditores internos y los consultores, han determinado como más frecuentes:

- Para aportar recomendaciones que resuelvan un problema conocido.
- Cuando se tienen indicadores de ineficiencia pero se desconocen las razones, y
- Para contar con un respaldo para la prevención de ineficiencias o para el sano crecimiento de las entidades.

La auditoría operacional puede realizarse en cualquier época y con cualquier frecuencia; lo recomendable es que se practique periódicamente, a fin de que rinda sus mejores frutos. Así, puede prepararse un programa cíclico de revisiones, en el cual un área sea revisada cuando menos cada dos años, manteniéndose un examen permanente de aquellas operaciones que requieren especial atención del monto de recursos invertidos en ellas o por su criticidad.

En cuanto a la metodología de su aplicación, el boletín N° 2 de esta Comisión, la señala en detalle.

17.4 La auditoría interna y la auditoría operacional

En los últimos años se ha notado cierta tendencia de parte de los auditores internos, de adoptar el término “Auditor operacional”.

Esto obedece a que tradicionalmente la auditoría interna se ha ligado a la auditoría financiera. Actualmente se considera que el auditor interno, que no es también operacional, se ha rezagado en su práctica profesional. Desde luego debe entenderse que el auditor interno siempre deberá estar en aptitud de evaluaciones del proceso generador de información financiera, particularmente cuando en esta área se detecten fallas de consideración.

17.5 La auditoría externa y la auditoría operacional

Las normas de auditoría que rigen el examen de estados financieros obligan al contador público independiente a “... Efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría. (Boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Contador Público.

Asimismo, el referido boletín señala que el contador público “Como resultado de este trabajo, está obligado a formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas examinados y en consecuencia, aumentar la eficiencia en la operación de la entidad”.

El examen de control interno que realiza el contador público independiente para dictaminar los estados financieros, se enfoca a la medida en que el control interno permite “la obtención de información financiera, veraz y confiable” que es uno de los cuatro objetivos del control interno de acuerdo con el boletín E-02 al que ya se ha hecho mención.

Por su parte, normalmente el contador público independiente cumple con la responsabilidad profesional adicional de informar sobre la situación que guarda el control interno, a través de comentarios, memoranda sobre situaciones específicas e informes que contienen recomendaciones orientadas a mejorar el control interno en sus objetivos de “obtención de información financiera veraz y confiable” y “protección de los activos de la entidad”.

El mismo boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto, señala un tercer objetivo de control interno en las entidades: “La promoción de la eficiencia en la operación de la entidad”. Evidentemente, si el auditor externo en su revisión detecta obstáculos en este propósito, también lo señala en su carta de recomendaciones.

El énfasis del auditor externo al revisar el control interno, en consecuencia, es juzgar la efectividad de éste en materia de su contribución a la confiabilidad de la información financiera; por ello, la auditoría financiera tiene un propósito prioritario perfectamente determinado: proporcionar elementos para que el auditor pueda emitir un juicio sobre la razonabilidad de la información mostrada en los estados financieros.

Consecuentemente, la revisión del control interno, realizada como parte de la auditoría financiera, no debe confundirse con la auditoría operacional, toda vez que sus propósitos y metodología son diferentes.

17.6 La auditoría administrativa y la auditoría operacional

La consultoría administrativa se ha desarrollado como una especialidad de los servicios tradicionales del contador público.

En la práctica, los usuarios de ese tipo de trabajos profesionales, no encuentran diferencias substanciales entre ellos y utilizan sus beneficios indistintamente. Lo que es más, al usuario poco le importa el título con que se le designe, lo que le interesa es que satisfaga el propósito de diagnosticar obstáculos a la eficiencia de su entidad. Asimismo, los prestadores de este servicio, tanto internos como externos, en un alto porcentaje no encuentran tampoco diferencias concretas entre ellos.

Las denominaciones análogas a las de auditoría operacional son, entre otras: auditoría administrativa; auditoría de operaciones; auditoría de eficiencia; auditoría de productividad; auditoría operativa; diagnóstico administrativo; evaluación administrativa y revisión administrativa.

Independientemente del nombre con que se le designe, cuando es un contador público quien realiza un trabajo tendiente a promover la eficiencia, invariablemente debe garantizarse la calidad del servicio profesional. Por ello el esquema de referencia básico de este boletín es el de todos aquellos trabajos profesionales ejecutados por contadores públicos, o en su nombre, y que persiguen como objetivo básico el promover la eficiencia operativa de la entidad, a través de la presentación de recomendaciones. Este tipo de servicio profesional debe designarse preferentemente como auditoría operacional.

Si la manera de realizar un trabajo y ciertas peculiaridades de enfoque difieren significativamente, para que pueda ser calificado con una denominación distinta a la de auditoría operacional, pero el objetivo es idéntico, se recomienda se respeten las normas de trabajo y calidad de la participación del contador público para la auditoría operacional, es decir, las directrices de actuación relativas a independencia mental, conocimientos, experiencia y evidencia suficientes, así como las etapas fundamentales que debe de respetar el contador público en materia de metodología (véase el boletín N° 2)

Se recomienda a los prestadores y usuarios de este tipo de servicio profesional, definir claramente, desde su contratación el objetivo, alcance y características, precisándose el producto final del mismo.

Aunque la Comisión de Auditoría Operacional no es normativa, el contenido de sus boletines representa recomendaciones que se espera adopten los contadores públicos miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

17.7 Metodología de la auditoría operacional

17.7.1 Introducción

Entendiéndose el objetivo de la auditoría operacional y poseyendo la capacidad profesional adecuada, lo único necesario para ejercerla, independientemente de

cualquier posible metodología, es la actitud mental de búsqueda constante de oportunidades para aumentar eficiencia en los controles operacionales y en la realización misma de las operaciones.

No obstante, el poseer una metodología claramente definida que permita sistematizar todos y cada uno de los pasos de la revisión, coadyuva a la formulación de conclusiones valederas en el menor tiempo posible. El método por sí mismo no garantiza una eficiente auditoria operacional, pero la veracidad del diagnóstico sí. A la metodología de la auditoria operacional se refiere este boletín.

17.7.2 Propósito

El propósito de este Boletín es exponer conceptos generales sobre la actuación del auditor operacional, su ámbito de trabajo, la metodología que debe emplearse en el desarrollo de la auditoria operacional. En otros boletines que traten de operaciones específicas (compras, ventas, etc.), se discutirán procedimientos de examen aplicables a casos concretos.

Con el objeto de lograr este propósito, el Boletín se ha dividido en las siguientes secciones:

- Directrices de Actuación
- Operaciones
- Metodología
- Informe

En la primera de estas secciones se hace referencia a los aspectos de actuación profesional que debe tomar en cuenta el contador público, al llevar a cabo una auditoria operacional. En la segunda se define y se comenta el concepto de operación y se dan ejemplos de las mismas. En la tercera se exponen las herramientas de trabajo con que se cuenta para el desarrollo del examen, y en la última se indica cómo debe informarse de los resultados obtenidos en la auditoria.

17.7.2.1 Directrices de actuación

La auditoria operacional no es privativa del contador público, ni tiene que ser desarrollado por un profesional independiente. Sin embargo el concepto de mantener una actitud objetiva es válido. Esto evitará influencias o presiones por parte de las personas a quien se va a informar o de las personas que tienen a su cargo las operaciones, objeto del examen. En este sentido la tradicional independencia del contador público, como auditor o consultor externo, aunque no es un requisito, si resulta conveniente.

El contador público, antes de aceptar su designación como auditor operacional, debe precisar si tiene los conocimientos y la experiencia que requiere el caso particular. Cabe destacar que por la naturaleza de la auditoria operacional, el contador, en ocasiones, trabaja en coordinación con especialistas de otras disciplinas; en estos casos, podrá tomar como suya la labor realizada por otros profesionales y aceptar la responsabilidad correspondiente cuando tenga la capacidad de supervisarlo. Además, deberá indicar claramente en su informe, que se ha apoyado en el trabajo de otros profesionales.

Por todo lo anterior, debe insistirse en la necesidad de una actitud mental, conocimiento y experiencia adecuados por parte del contador público a fin de que esté en posibilidades de llevar a cabo auditorías operacionales.

Al igual que en cualquier otro trabajo profesional, cuando se delega poder de su ejecución a colaboradores, el contador público tiene la obligación de cerciorarse de su capacidad y experiencia, y debe ejercitar una adecuada supervisión de sus labores.

Por último, es necesario indicar que el contador público deberá obtener evidencia suficiente que respalde las opiniones o sugerencias que contenga su informe; dicha evidencia debe quedar debidamente documentada en los papeles de trabajo del auditor operacional.

17.7.2.2 Operaciones

En auditoría operacional se define a una operación como al conjunto de actividades orientadas al logro de un fin u objetivo particular dentro de la empresa, tales como vender, comprar, producir, etc.

En el enfoque de trabajo de la auditoría operacional, las operaciones que realiza una empresa deben considerarse de manera integral, independientemente de que en la mayoría de los casos la ejecución de una operación en particular esté asignada a varios departamentos, oficinas, secciones o dependencias.

Así, la operación de ventas, por ejemplo, será estudiada en todas sus etapas, ya sea que se desarrollen en el propio departamento o área de ventas, o en otros departamentos, como pueden ser contabilidad, crédito y cobranzas, producción, embarques, etc.,

Aunque el enfoque descrito establece el estudio de las operaciones directamente y no del personal que las realiza, la investigación deberá determinar si el personal encargado de la operación tiene capacidad para ejecutarla.

Para contar con un marco de referencia más específico de la aplicación de la auditoría operacional, se utilizarán las operaciones de una empresa de carácter industrial y sus sub-operaciones más sobresalientes como guía para emitir Boletines específicos.

Convencionalmente se usará la siguiente clasificación:

OPERACIONES GENERALES		OPERACIONES ESPECÍFICAS	
Comercialización		- Investigación de mercado	
- Ventas			
- Publicidad			
- Distribución			
Compras:		- Compras	
Producción		- Programación y control de la producción	
- Administración de inventarios			
- Mantenimiento			
- Almacenaje			
Administración de	:	- Reclutamiento y selección	

- Recursos Humanos - Capacitación y Desarrollo
- Administración de sueldos y salarios
- Finanzas: - Administración del efectivo
- Administración de inversiones de capital
- Otorgamiento de crédito
- Cobranzas
- Obtención de financiamiento
- Sistemas: - Organización y métodos
- Procesamiento electrónico de información

17.7.2.3 Metodología de la auditoria Operacional

La metodología que se comenta en este boletín que se simplifica en tres pasos fundamentales: familiarización, investigación y análisis, diagnóstico, tiene un carácter genérico y deberá adecuarse a las situaciones específicas que se encuentren en el desarrollo de la revisión.

Familiarización

El auditor debe familiarizarse con la operación u operaciones que revisará dentro del contexto de la Empresa que está auditando a través de estudio de:

- Los problemas especiales inherentes al ramo de la actividad económica en que se desenvuelve la Empresa y que inciden en la administración de la operación que se revisa.
- La infraestructura específica establecida para hacer frente a la administración de la operación (planeación, organización, dirección y control), y
- Los antecedentes respecto de deficiencias detectados a través de cartas, de sugerencias u otros informes emitidos en el pasado por auditores internos, externos o consultores.

Enseguida se incluyen algunos lineamientos que permitirán al auditor sistematizar sus esfuerzos para familiarizarse con la Empresa en general y con la operación que se revisará en lo particular:

Estudio ambiental

En esta primera fase puede llegarse a obtener información orientadora de gran valía que permita al auditor diagnosticar las áreas críticas. El grado de profundidad en esta investigación inicial será definido por el criterio del auditor.

Los principales aspectos a investigar serán los siguientes:

- La importancia que para la Empresa representa la operación que se audita, medida de acuerdo a las repercusiones financieras que tendría si se mejorara su eficiencia;
- Indicadores tales como rotaciones, razones financieras, etc.
- Estructura de la organización y políticas aplicables a la operación que se revisa;
- reglamentación federal, estatal, y municipal que rigen las prácticas de manejo de la operación;

- información de la forma como la competencia resuelve los problemas de una operación similar.

Estudio de la gestión administrativa

Respecto a la gestión administrativa de la empresa (planeación, organización, dirección y control), el auditor deberá estudiar su instrumentación práctica a fin de conocer, en términos generales sus características y posibles deficiencias, la evaluación de esta instrumentación se hará en detalle en una fase posterior por lo que en este proceso de familiarización al auditor únicamente le interesa conocer las características esenciales de la misma.

Visita a las instalaciones

Tiene por objeto observar directamente cómo se efectúan las operaciones e identificar síntomas de problemas.

Durante el proceso de familiarización es lógico que el auditor entre en contacto con los diversos funcionarios y empleados que manejan directamente la operación y que, mediante entrevistas informales conozca de ellos tanto características específicas como problemas de la operación misma.

Una vez realizado el proceso de familiarización, el auditor operacional estará en posibilidad de: dando orden a sus ideas y como fundamento en los hechos que haya observado, estructurar un programa de trabajo lo suficientemente detallado para entrar a la siguiente fase de la metodología, de una manera ordenada, estando así en posibilidad de delegar parte de las investigaciones y de supervisar su realización. El uso de programas estándar se considera aceptable en la medida en que se haga la adecuación pertinente al caso específico que se investiga.

Investigación y análisis

El objetivo de esta segunda fase de la metodología es analizar la información y examinar la documentación relativa para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación en cuestión.

En esta fase, en la que se realizan pruebas de detalle de muy diversa índole, utilizando especialmente pruebas selectivas a juicio del auditor o por medio de muestreo estadístico.

La utilización de estadísticas resulta particularmente efectiva en esta fase y al respecto es recomendable que aquéllas sean verificadas antes de ser utilizadas.

En el caso de que la empresa carezca de información respecto de la competencia o de las estadísticas necesarias para evaluar la operación el auditor deberá efectuar los estudios e investigaciones necesarios para obtener elementos de juicio suficientes.

El tipo de investigaciones o estudios que se desarrollen para lograr dicha información puede revestir una gama muy amplia de posibilidades tales como: entrevistas formales, revisión de expedientes, revisión de documentación, observaciones directas,

investigación en las Cámaras y Asociaciones a los que pertenezca la empresa, actualización de estadísticas, seguimiento y comparación de hallazgos, etc.,

Cualquiera que sea el caso, el auditor deberá cuidar que sus Investigaciones se planeen y desarrollen de tal manera que en el menor tiempo necesario obtenga la información más objetiva posible. Esta característica común a cualquier revisión de eficiencia, debe ser especialmente cuidada en vista de la diversidad de criterios existentes para interpretar los resultados de las medidas tomadas para administrar. Consecuentemente el auditor debe buscar hechos y evitar distorsionarlos con interpretaciones e inferencias de cualquier naturaleza hasta no tener todos los elementos necesarios para formarse una opinión de conjunto a fin de que el diagnóstico final sea lo más objetivo posible.

Para lograr la objetividad aludida es recomendable la utilización de técnicas como las que enseguida se explican:

Entrevistas

Las entrevistas formales son una de las técnicas de mayor uso en la auditoría operacional, toda vez que a través de ellas se obtiene la información de primera mano respecto de la operación.

Cuando se utiliza esta herramienta deberá cuidarse:

- Planear las entrevistas para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos.
- Desarrollar cuestionarios y seleccionar las técnicas de encuesta más apropiadas al tipo de evidencia que se desea recopilar determinando el tamaño de la muestra y la oportunidad de la entrevista. Efectuar entrevistas con el personal ejecutivo que administra las principales actividades así como con el personal de línea, asegurándose de haber obtenido una opinión veraz y significativa de lo que ocurre en la operación.
- En cada caso se ubicará la fuente para evaluar la validez de los resultados como opinión general.

Evaluación de la gestión administrativa

Habiéndose realizado en la fase de familiarización el estudio preliminar de la planeación, organización, dirección y control de la operación bajo examen, en esta fase se procederá a evaluar en detalle su efectividad y eficacia. De la planeación deberá estudiarse fundamentalmente el grado de efectividad logrado para anticipar problemas y programar actividades eficientemente; en cuanto a la organización, de especial interés es la crítica detallada de la estructura de la organización, la clara definición de líneas de autoridad y responsabilidad, la coordinación del o los departamentos encargados de la operación entre sí y con otras áreas de la empresa, así como los niveles jerárquicos y actitud aparente de los empleados y funcionarios encargados de la operación; respecto de la dirección, interesan al auditor operacional los indicios que hablen de la calidad directiva de los ejecutivos, la efectividad del sistema de información que respalde las decisiones de la dirección y la oportunidad de éstas; en cuanto al control, que no es más que la comparación de lo planeado con lo ejecutado, especial interés tiene para el auditor operacional los mecanismos de programación y presupuestación así como su contenido y oportunidad como instrumentos de evaluación.

Examen de la documentación

La finalidad de esta técnica es coadyuvar a la verificación objetiva de la información sujeta a análisis o bien la obtención de algunos datos específicos.

Diagnóstico

Una vez estudiada y evaluada la infraestructura administrativa se integrarán los hallazgos y se señalará la interpretación que se hace de ellos, reportándose aquellos que sean indicios de notorias fallas de eficiencia. El auditor debe alejarse del detalle, y con base en los hallazgos específicos, ensayar el resumen de los de mayor relevancia; el método que se explica en los incisos A y B, resulta de utilidad a este propósito.

A. Fase creativa:

En esta fase se precisará si los problemas detectados son congruentes con la realidad de la empresa. Esta fase no representa, de ninguna manera la solución detallada de los problemas (dicha solución corresponde a un trabajo de consultoría).

Integrados los hallazgos se procederá como sigue:

- Ensayar un modelo conceptual de la estrategia administrativa que más convenga a la empresa para la operación estudiada de acuerdo con las circunstancias que le rodean, o bien, compararlos con modelos ya establecidos;
- Precisar la prioridad que debe darse a los elementos del modelo anterior;
- Considerar el costo- beneficio del modelo diseñado,
- Este modelo puede ser tan simple como lograr una panorámica previa de los problemas y sus soluciones conceptuales, antes de precisar las sugerencias detalladas.

B. Reverificación de hallazgos:

El modelo desarrollado en "A" se sujetará a una nueva verificación para separar con mayor precisión los hechos de las interpretaciones y avanzar hacia el diagnóstico definitivo como sigue:

- Comparar el esquema con el modelo vigente y asegurarse que las diferencias son importantes;
- Listar las excepciones encontradas en la confrontación y compararlas con las que se habían listado al iniciarse la fase creativa;
- Ratificar la existencia de los problemas diagnosticados mediante comentarios con las personas directamente involucradas;
- Asegurarse que se trata de problemas cuya solución es factible porque existen técnicas disponibles para ello;
- Interrelacionar los problemas encontrados con los que pudieran haber detectado en otras áreas y asegurarse que las alternativas de solución propuestas no generarán mayores o más complejos problemas o agravarán los existentes.

Elaboración del informe:

Elaborado el borrador del informe, el auditor deberá proceder a:

Discusión del borrador con los involucrados: El discutir con los involucrados el borrador del informe persigue el doble propósito de asegurarse de que se trata de hallazgos reales y de que los involucrados coinciden con su existencia precisamente en la forma en que se describe en el borrador.

Un objetivo adicional de esta discusión es convencer a los involucrados a fin de que hagan frente común con el auditor al presentar el diagnóstico definitivo a la alta gerencia;

Informe definitivo: Este informe de la Auditoría Operacional se trata más adelante en detalle.

17.7.2.4 Informe

Importancia y concepto

El informe sobre auditoría operacional es el producto terminado del trabajo realizado y frecuentemente es lo único que conocen los altos funcionarios de la empresa de la labor del auditor.

Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente, en su caso, los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la Empresa y con los controles operacionales establecidos, lo que coincide fundamentalmente con la finalidad del examen realizado. Este enfoque permitirá así mismo, que de la solución dada a dichos problemas, surjan oportunidades que coadyuven al logro de mejoras en la eficiencia operativa y en última instancia, en la productividad.

Para que la Auditoría Operacional sea útil a la Empresa, el informe debe ser ágil y orientado hacia la acción. Además, siempre que sea posible, debe cuantificarse el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios.

Naturaleza

Por las características de la Auditoría Operacional, el informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.

Congruentemente con la afirmación anterior debe precisarse que no es posible que como resultado final del trabajo se presente una opinión fundamentada tipo dictamen sobre estados financieros, sobre el grado de eficiencia existente en la

Empresa

El informe o diagnóstico de Auditoría Operacional no tiene la finalidad de emitir un dictamen, no es posible darle tal alcance.

Por otra parte, también debe quedar claro que el informe de la Auditoría operacional es distinto al producto terminado de un proyecto de consultoría en administración pues en

este último, el resultado final implica necesariamente proporcionar sugerencias específicas, el diseño de las formas, procedimientos y sistemas necesarios, la instalación de ellos y posteriores visitas de supervisión; todo ello con el propósito de que las ideas presentadas funcionen a plenitud y aporten los beneficios deseados.

En algunos casos, el informe de Auditoría Operacional puede ser el inicio de un trabajo de consultoría en administración a cargo de consultores externos e internos.

Estructura

El contenido básico del informe normalmente debe incluir los tres elementos siguientes:

- Alcance y limitaciones del trabajo;
- Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional
- Sugerencias para mejorar la eficiencia.

A continuación se dan algunas orientaciones en relación con cada uno de estos elementos;

Alcance y limitaciones del trabajo: Esta sección debe ser breve y en ella deben identificarse los objetivos del trabajo realizado; las operaciones sujetas a examen (así como las que se excluyen cuando pudiera existir alguna confusión); el criterio de prioridades establecido, la contratación específica, en su caso; las limitaciones; la participación de otros profesionales si la hubo, y la responsabilidad asumida sobre las labores que hayan realizado.

Situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia operacional: En esta parte del informe es conveniente presentar un resumen jerarquizado en el que resalten los hallazgos más significativos y se destaque el efecto de ellos, referenciado a una descripción más extensa en la que se proporcionen mayores datos sobre los problemas detectados, sus causas y consecuencias, ejemplos, etc.

Sugerencias para mejorar la eficiencia: Es conveniente que las sugerencias se incluyan inmediatamente después de que se señalaron las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación. Dichas sugerencias podrán ser específicas en los casos en que se tengan elementos para ello; en otras ocasiones las recomendaciones tendrán un carácter general.

Estas recomendaciones deben estar enfocadas a que se mejore la eficiencia citando casos específicos en los cuales puedan modificarse los procedimientos o criterios, cuantificando en lo posible los resultados previsibles de un cambio.

Evaluación y efecto de los problemas

El enfoque que conviene dar al informe debe tender a resaltar objetivamente siempre que sea posible el efecto cuantificado que provocan las ineficiencias detectadas, sus causas y consecuencias,

Conviene presentar muy claramente a los administradores de las Empresas el efecto de la ineficiencia existente (cuánto les cuesta o dejan de ganar), a fin de motivar la toma de las medidas correctivas conducentes.

El efecto y consecuencias de los problemas a que se hace referencia, pueden corresponder a una pérdida; en tanto que las sugerencias que se presenten deben estar orientadas a un aumento de productividad, ahorros que podrían lograrse, o bien otros aspectos susceptibles de provocar nuevas fuentes de utilidades.

Generalmente el mencionar en el informe la causa de la ineficiencia, proporciona las bases para los cambios que deban efectuarse para eliminarla.

Responsabilidad

La responsabilidad del auditor operacional consiste en informar sobre los problemas detectados y sugerir posibles soluciones. La implantación de las medidas necesarias para solucionar los problemas detectados, en términos generales, queda fuera del alcance del trabajo de auditoria operacional, incluso en aquellos casos en que el auditor haya presentado recomendaciones específicas.

La solución de los problemas es responsabilidad directa de la Empresa, la que podrá recurrir a consultores externos para ese objetivo.

Forma

Los hallazgos de la Auditoria Operacional pueden irse comunicando en el curso del examen o su término; esto dependerá en gran parte de la trascendencia de los problemas detectados y de la urgencia de que se apliquen las medidas correctivas. Una observación de menor importancia puede no ameritar su inclusión en una comunicación formal, bastará hacerla del conocimiento del funcionario responsable del área para que éste proceda a tomar las medidas necesarias. Cuando se detecte un problema grave que requiera de una solución urgente, será necesario informarlo de inmediato sin esperar el término de la auditoria.

Es importante que el resultado de la Auditoria Operacional se presente invariablemente por escrito. Adicionalmente otros medios de comunicación pueden resultar convenientes.

Para que el informe de Auditoria Operacional cumpla con su cometido, el auditor deberá pensar en la persona a quien se dirige, en su preparación, posición dentro de la organización, etc., y de acuerdo a las circunstancias, decidir la forma en que debe presentarse. Lo que hay que recordar es que se debe ser tan versátil como sea necesario para lograr una adecuada comunicación.

El auditor debe dar especial consideración a la conveniencia de utilizar recursos audiovisuales, tales como pizarrones, láminas, proyecciones, etc. El tipo de presentación y los equipos a utilizar deben de escogerse tomando en consideración cuál va a ser el auditorio, el área de que se dispone, el tiempo con que se cuenta, costo, etc.

Debe recordarse que una presentación audiovisual siempre se debe complementar con un Informe escrito.

El informe audiovisual tiene varias ventajas, entre las cuales están las siguientes:

- Se centra la atención
- Se obliga a leerlo
- Se logra un cambio de impresiones automático
- El auditor se percata de las reacciones
- Invita a la inmediata solución de los problemas
- Puede llevarse borrador escrito que luego se modifica si procede.

Recomendaciones prácticas para elaborar el informe

Además de los conceptos anteriores, a continuación se presentan algunas recomendaciones prácticas para elaborar el informe.

- Definir cuál es el propósito del informe (final, parcial, de detalle, de panorama.
- A quien se dirige
- Qué les interesa al o a los lectores (No decir lo que ya se conoce) uso de síntesis (permite tener una idea general sin leer el informe.
- Necesidad de seccionar y utilizar índices (así que puede ir, a la sección o información de respaldo que interese.
- Utilización de subtítulos (fijar ideas, ayudan a memorizar)

Los comentarios deben jerarquizarse (inconscientemente siempre se considera que lo primero es lo más importante.

Solo en casos de excepción deben describirse procedimientos de examen.

Las tendencias y las cifras relativas pueden ser mejores que las estáticas y los números absolutos.

Siempre que sea conveniente deben usarse cifras cerradas en miles, cientos, etc.

Un decálogo para preparar un buen informe de Auditoria Operacional es el siguiente:

- Enfatizar los aspectos significativos que mejoren la operación del negocio. Cualquier ejecutivo estará interesado en cambios de procedimientos que resulten en reducción de costos. No estará igualmente interesado en controles protectivos.
- Omitir partidas o hechos poco significativos que no requieran la atención de los ejecutivos.
- Limitar el informe al mínimo indispensable.
- No esperar que el funcionario conozca tecnicismos. Escribir el informe en el lenguaje que él está acostumbrado a usar.
- No hacer críticas que no vayan acompañadas de sugerencias constructivas o que no estén respaldadas por hechos. En aspectos técnicos, en los que el auditor esté capacitado para hacer una recomendación específica, los hallazgos deben ser informados con la sugerencia de que sean estudiados con mayor detalle por expertos calificados cuando la situación parezca requerir dicha acción.

- Discutir el informe con todos los responsables que se vean afectados por sus observaciones y recomendaciones.
- En la medida de lo posible, obtener el acuerdo de los funcionarios afectados por las recomendaciones, y en su caso, presentarlos como sugerencias conjuntas.
- Si no se cuenta con la aprobación de los afectados, cuando menos asegurarse que si hay acuerdo a las circunstancias y hechos que se informan. Así los directivos superiores podrán ver la posición del afectado y la del auditor y tomar una decisión (acción).
- Enviar copia (o síntesis) del informe final a todos los encargados de departamentos operativos que se vean afectados, así como al funcionario superior responsable de la operación auditada, (si se usan sumarios, debe tenerse cuidado que sean lo suficientemente amplios para dar una idea adecuada de los antecedentes y de las razones para la recomendación.
- No circular material que no contenga el propio informe.

18. AUDITORIA FINANCIERA

Quien cuenta con información confiable, veraz, oportuna, completa, adquiere un poder. Poder para hacer, para cambiar cosas y situaciones, para tomar mejores y bien soportadas decisiones.

Un navegante no puede decidir rumbos para llegar a un destino si no cuenta con instrumentos que le informen cual es la situación o lugar donde se encuentra y los elementos de que disponen para alcanzar su propósito.

Un administrador no alcanzará los objetivos, metas y misión de su organización si no tiene a su alcance los elementos informativos básicos e indispensables que le ayuden y soporten sus decisiones.

De aquí surge la vital importancia de la Auditoría Financiera como elemento de la administración que ayuda y coadyuva en la obtención y proporcionamiento de información contable y financiera y su complementaria operacional y administrativa, base para conocer la marcha y evolución de la organización como punto de referencia para guiar su destino.

Estas tienen como objetivo por parte del auditor conocer con certeza cual es la situación financiera real de la empresa auditada. Para ello el auditor ejecuta un exhaustivo análisis sobre los estados financieros y las notas aclaratorias que los acompañan, preparados por la empresa a auditar en relación con las operaciones efectuadas durante un periodo determinado.

Es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa.

Revisión de los estados financieros con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGAS), con objeto de emitir una opinión independiente sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en dichos estados financieros, complementando con un estudio y evaluación del control interno de las empresas.

En consecuencia, se entiende por auditoría financiera la que se hace con el fin de asegurar el adecuado registro de las transacciones, el cumplimiento de los principios de contabilidad generalmente aceptados y los planes y regulaciones contables y financieros, que obligan a la organización.

18.1 Objetivos de la Auditoría de los Estados Financieros

Para que la información financiera goce de aceptación de terceras personas, es necesario que un Contador Público Independiente le imprima el sello de confiabilidad a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado Dictamen.

18.2 Responsabilidades

Responsabilidad de la empresa

- Establecer sistemas de control interno eficaz
- Utilizar criterios contables adecuados
- Contabilizar todos los hechos relevantes oportunamente
- Entregar información financiera fidedigna
- En conclusión *"ACTUAR CORRECTAMENTE"*

Responsabilidad del Estado

- Dictar normas y regulaciones
- Fiscalizar el cumplimiento
- Detectar y sancionar desviaciones
- Fuente de información al mercado
- En conclusión *"APOYAR TRANSPARENCIA Y RECTITUD"*

Responsabilidad de Auditor

- Independencia profesional
- Cumplir con las NAGAS
- Evaluar principios contables utilizados
- Opinar sobre la razonabilidad de los EE.FF.

En conclusión *"AUMENTAR CREDIBILIDAD"*

18.3 Dictamen

Documento en el cual el Contador Público Independiente emite su opinión sobre las cifras presentadas en los Estados Financieros de una entidad en el sentido si son o no razonables.

La información financiera de una entidad económica se presenta a través de Estados Financieros que se integran básicamente por :

- Estado de Situación Financiera o Balance General.
- Estado de Resultados.
- Estado de Variaciones en el Capital Contable.
- Estado de Cambios en la Situación Financiera.

18.3.1 Estado de Situación Financiera o Balance General

Documento que presenta la situación financiera de una empresa a una fecha determinada, incluyendo los recursos de la misma, representados como bienes y las cuentas de dichos recursos, representadas por obligaciones o aportaciones de los propietarios o dueños, es un estado financiero estático por estar elaborado a una fecha específica.

18.3.2 Estado de Resultados

Documento que presenta el resultado obtenido de las operaciones efectuadas por una empresa en un período determinado, incluyendo los ingresos generados, los costos y gastos efectuados para la obtención de los mismos, presentados por diferencia entre estos la utilidad o pérdida del ejercicio. Es un estado financiero dinámico por referir a un período.

18.3.3 Estado de Variaciones en el Capital Contable

Son movimientos a una fecha determinada del patrimonio de la entidad identificado como el Estado de Variaciones en el Capital Contable.

18.3.4 Estado de Cambios en la Situación Financiera

Documento que presenta el origen de los recursos de la empresa y la aplicación de los mismos durante un período determinado, clasificándolos por la fuente y el destino. Es un estado financiero dinámico por referirse a un período.

18.4 Características de la Información Financiera

Utilidad: es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario, es decir, que la información financiera esté encauzada en función a los requerimientos, planes, objetivos del usuario.

Esta en función de:

- Su contenido informativo: que sea claro, específico y conciso.
- Su oportunidad, que se tenga en momento oportuno para tomar decisiones.

Confiabilidad: Característica por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Esta fundamentada en que el proceso de cuantificación tenga las características de:

- Objetividad; que las cifras que se reflejen en la información financiera sean reales.
- Verificabilidad: que la información financiera tenga la capacidad de ser verificada, para tomar en cuenta si las cifras obtenidas concuerdan con las situaciones reales.

Provisionalidad: Significa que el usuario general de la información financiera, utiliza este medio para:

La toma de decisiones pudiendo provisionar y preveer el futuro del ente económico que se trate, tomando en cuenta que la información financiera es un medio y no un fin.

18.5 El proceso de la auditoría financiera

Llevar a cabo una auditoría implica una serie de pasos a cumplir que, bien sabemos, pueden diferir según las circunstancias particulares en cada caso. Sin embargo, y sin perjuicio de lo expuesto anteriormente, usualmente se verifican tres etapas; planificación, ejecución y control.

Cabe señalar que los límites de cada etapa no son tajantes ni excluyentes, pudiéndose realizar las modificaciones que se consideren necesarias en el desarrollo de la tarea de auditoría.

Desarrollo del objetivo de auditoría; en las auditorías financieras sobre estados contables o sobre asuntos financieros en particular deberá especificarse los estados financieros sometidos a la auditoría e identificarse los informes o asuntos en particular que abarca, detallando puntualmente los mismos y el período que comprende.

Obtención de información general de la entidad; el objeto del trabajo preliminar es obtener información general de la entidad lo más rápido posible y permitir el desarrollo del programa de auditoría.

Estudio de la entidad a auditar; para obtener un adecuado conocimiento de la estructura de la misma se deberá revisar toda normativa legal que le es propia, y comprenderá el estudio de los antecedentes contenidos en el archivo permanente de la entidad, la verificación de su actualidad y consecuentemente su actualización.

Relevamiento de control interno; este relevamiento se llevará a cabo, primeramente, analizando los informes preparados por la unidad de auditoría interna en los últimos períodos, así como también cualquier auditoría especial que se hubiera realizado. En otras palabras es detectar que dado que el sistema de control interno condiciona la confiabilidad de la información contenida en el sistema contable y, en términos generales, toda la información, su adecuada evaluación condicionará el resultado de toda la auditoría.

Determinación de la importancia, significación y riesgo; se evaluará y definirá el riesgo inherente a la entidad, relacionado con el tipo de actividad que desarrolla, el riesgo de control, que será definido fundamentalmente con el control interno imperante en la organización y el riesgo de detección de irregularidades o simplemente hechos que puedan modificar la opinión del auditor sobre el objeto bajo análisis.

Determinación del alcance y estrategia de la auditoría; se elaborará un informe explicando el énfasis que se aplicará en las operaciones en sí, se definirá preliminarmente el alcance de la tarea en términos de extensión y profundidad. Dicho informe con la firma del jefe del equipo será elevado al gerente general del área para su evaluación y aprobación. Las decisiones claves incluidas en ese aspecto que llamamos enfoque global, o alcance y estrategia de la auditoría, se relacionan con una determinada y analizada situación del ente y sus componentes (rubros), y la batería de procedimientos, alcances y oportunidad posibles. En otros términos, es la asignación a cada componente del ente del tipo de procedimientos, del alcance de cada procedimiento elegido, y el momento o momentos en que esos procedimientos se van a aplicar. Una parte de la decisión es estrictamente técnica; a mal control interno, procedimientos sustantivos, muchas pruebas, y la mayoría a fecha de cierre; a buen control interno, pruebas de cumplimiento y sustantivas con menos alcance, con posibilidad de trabajo en preliminar y sólo complementos en final.

Recursos aplicables; el jefe de equipo conjuntamente con la evaluación del informe establecido en el párrafo anterior, determinará si resultan adecuados los recursos asignados, tanto humanos como materiales, de corresponder, requerirá su modificación, la que será aprobada por el gerente general de planificación.

Programas de auditoría; el siguiente y último paso de la planificación es el desarrollo del programa de auditoría, que es el nexo entre los objetivos fijados y la ejecución real del trabajo de campo. Su redacción debe ser cuidadosa para evitar las conclusiones prematuras. El programa es un esquema lógico, secuencial, detallado de las tareas a realizar y los procedimientos a emplearse, determinando la extensión y oportunidad en que serán aplicados, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados. Deberá incluir la explicación del motivo de cada paso del trabajo, ya que esto permitirá una mejor comprensión del personal interviniente y hará posible una adecuada supervisión. En él se señalará en objetivo en las tareas específicas que han de realizarse, por otra parte, identificará los datos que deben reunirse, y se describirán los pasos importantes a seguir. Independientemente, el programa comprenderá las estimulaciones en el tiempo de trabajo del personal que

integra el equipo en cada paso, así como los plazos para completar las acciones principales del programa, tales como finalizar la recopilación de datos, completar su análisis y concluir el proyecto del informe.

19. AUDITORIA FISCAL

19.1 Concepto de auditoria fiscal

La auditoría financiera es, según una de las definiciones más aceptadas actualmente (AAA, 1973) "el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones relacionadas con actos y acontecimientos económicos, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas".

Esta concepción de la auditoría -entendida como proceso- encierra, entre otras, las siguientes ideas, en opinión de Wallace (1995, p. 4): en primer lugar, considerar a la auditoría como un "proceso sistemático", significa que el trabajo a desarrollar se encuentra planificado y sujeto al cumplimiento de unas normas técnicas, o sea, su desarrollo no se hace al azar sino sujeto a unos métodos estructurados.

En segundo lugar, el proceso permite obtener y evaluar evidencia, entendida esta como todos aquellos hechos y aspectos susceptibles de ser verificados por el auditor.

Por último, el producto final del mencionado proceso sistemático de obtención y evaluación de evidencia finaliza con la emisión de un informe, mediante el cual el auditor da a conocer la correspondencia entre las manifestaciones de la entidad y los criterios preestablecidos.

El concepto de auditoría fiscal engloba contenidos diferentes en función de la persona que realiza la auditoría, como veremos más adelante. Si esta persona es un auditor de cuentas, la auditoría fiscal puede ser entendida, bien como una parte de la auditoría completa de cuentas anuales, bien como un proceso independiente con sentido propio.

Para Sánchez F. de Valderrama (1996, p. 337) "la auditoría del área fiscal persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que la compañía ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengo, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales, y, en segundo, si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos".

Esta definición sintetiza los dos objetivos principales del auditor fiscal: evidenciar, de un lado, si el reflejo contable de las circunstancias fiscales es razonable de acuerdo con las normas establecidas, y de otro, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.

En el ámbito mundial, se habla de auditoría fiscal desde una doble vertiente: la realizada por auditores de cuentas independientes o por funcionarios públicos de la

administración tributaria. Nosotros vamos a tratar el asunto desde la óptica de la auditoría de cuentas o auditoría financiera, aunque en los aspectos de coincidencia de ambas vertientes se hará especial mención de ello, no perdiendo de vista, por ello, conceptos y técnicas que puedan ser comunes.

Conviene, entonces, diferenciar ambas facetas. En este sentido, el objetivo perseguido por el auditor externo no coincide -en modo alguno- con el perseguido por la inspección fiscal, ya que ésta centra su actuación en verificar si la entidad ha cumplido sus obligaciones tributarias, exigiendo, en caso contrario, el cumplimiento de tal obligación de acuerdo con la legislación vigente, lo que incluirá deuda tributaria más sanción más intereses de demora.

Sin embargo, el auditor externo, lejos de exigir, recomienda una serie de actuaciones, informando privadamente de unos hechos para expresar públicamente una opinión profesional, sobre la adecuación o no de unos estados financieros a unos criterios preestablecidos.

Podemos establecer las siguientes diferencias y similitudes entre la auditoría financiera y la inspección fiscal realizada por inspectores tributarios: [Puede consultarse al respecto Delgado (1983, pp. 1-3)]

	Auditoría financiera	Inspección fiscal
OBJETIVO	Opinar sobre si las cuentas anuales expresan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados por la entidad auditada	Determinar si las bases imponibles declaradas por una entidad son correctas conforme a los criterios legales establecidos
OPINIÓN	Hay supuestos en los que es posible denegar la opinión	Se debe emitir opinión en todo caso [1]
	La opinión parcial no está permitida	Opinión parcial permitida [2]
ACCESO A LA INFORMACIÓN INTERNA	Amplio acceso a la información económico-financiera, por tratarse de una colaboración profesional, así como a los controles internos establecidos por la entidad	Menos facilidades para el acceso a la información, así como para apoyarse en los controles internos de la entidad
OPORTUNIDAD	Desarrolla su función,	Su actuación se inicia tras el

	Auditoría financiera	Inspección fiscal
	normalmente, de forma casi simultánea a los hechos que verifica	término del plazo legal para la presentación de las distintas declaraciones fiscales
MEDIOS	Obtención de información a terceros limitada.	Obtención de información a terceros ilimitada.
	Cruces de información restringidos a datos internos de la entidad.	Posibilidad de cruzar información con declaraciones presentados por otros contribuyentes, además de entre las presentadas por la entidad.
	Sistemas expertos.	Sistemas expertos y bases de datos estatales.
PROCEDIMIENTOS	Cuestionario fiscal, indagaciones orales y escritas	Indagaciones orales y por escrito, cuestionario fiscal
	Conciliaciones globales limitadas a datos de la propia entidad	Conciliaciones globales con datos de la entidad y con información obtenida de otros contribuyentes
	Confirmaciones con terceros (limitadas)	Confirmaciones con terceros (amplias)
DOCUMENTACIÓN DEL TRABAJO	Papeles de trabajo	Diligencias
	Informe de auditoría	Acta de inspección
REVISIÓN DEL TRABAJO	Corporaciones profesionales e ICAC	Inspección de los servicios

Tabla 1. Similitudes y diferencias entre la auditoría financiera y la inspección fiscal

Si bien, en la práctica, existen situaciones en las que el proceso finaliza por simple dejadez —que determina la prescripción de las posibles deudas— o se da por terminado sin constancia escrita alguna.

Existen actas parciales y no definitivas y actas de prueba preconstituida.

En la tabla anterior se puede observar que la auditoría financiera cuenta con un objetivo que engloba de alguna forma al de la inspección fiscal, pues el auditor, para opinar sobre la razonabilidad de las cuentas anuales, deberá determinar si la entidad ha declarado sus impuestos correctamente aunque este no sea su objetivo. El inspector tiene por objetivo precisamente este último, aunque también, en muchas ocasiones, deba determinar si la contabilidad es razonable como un punto de partida hacia las distintas bases imponibles.

En cuanto a la opinión manifestada por cada uno de ellos, al auditor le está permitido no manifestarla, normalmente en presencia de limitaciones al alcance o incertidumbres de mucha significación; sin embargo, no puede expresar una opinión parcial a menos que el encargo sea limitado. La opinión del inspector, por su parte, no está influido por limitaciones al alcance o incertidumbres ya que las primeras pueden salvarse mediante la aplicación del régimen de estimación indirecta de la base imponible, mientras que las segundas no tienen ninguna trascendencia en hechos pasados.

El acceso a la información interna de la entidad suele ser más amplio para el auditor, pues la entidad auditada suele considerarlo más como un profesional-colaborador, mientras que el inspector no suele gozar de dicha consideración. Sin embargo, el inspector dispone de un poder coercitivo (imposición de sanciones, etc.) que el auditor no posee.

La auditoría de unas cuentas anuales, por su parte, se suele desarrollar en el tiempo a lo largo de los meses anteriores y posteriores al cierre contable del ejercicio económico, salvo casos especiales. La inspección debe esperar a que las declaraciones fiscales sean presentadas, contando desde ese momento con un límite temporal de cuatro años para llevar a cabo su revisión. [La prescripción de las deudas tributarias es de cuatro años por Ley 1/1998, de derechos y garantías del contribuyente]

Entendemos que la inspección fiscal cuenta con más y mejores medios para llevar a cabo su actuación, fundamental por tener acceso a datos de terceros de forma prácticamente ilimitada; las únicas restricciones en este sentido vienen impuestas por los datos amparados por el secreto profesional y los de carácter confidencial o privado.

Por otra parte, la inspección cuenta asimismo con bases de datos en las que se ordena toda la información disponible, así como con aplicaciones informáticas que cruzan o analizan tal información detectando las discrepancias que puedan existir entre datos referidos a la misma operación, pero obtenida de fuentes distintas. El auditor, si bien puede obtener información de terceros -fundamentalmente de asesores fiscales y legales y acreedores y deudores- no dispone con tanta amplitud de la información declarada a efectos fiscales por terceros relacionados con la entidad, ni dispone de acceso a bases de datos generales donde proceder al cruce de información, que queda restringida, por tanto, al ámbito de los registros y declaraciones confeccionados por la propia entidad.

Las mayores similitudes, en nuestra opinión, se presentan en la aplicación de procedimientos técnicos de auditoría que tanto auditor como inspector utilizan para obtener una evidencia adecuada que sustente su opinión. En efecto, los cuestionarios fiscales, la forma de llevar a cabo indagaciones, las revisiones analíticas, las confirmaciones con terceros, y, sobre todo, las conciliaciones globales, son llevadas a cabo por el inspector y el auditor de forma idéntica o muy similar, como tendremos ocasión de comprobar cuando analicemos los procedimientos de auditoría utilizados en la revisión de esta faceta de la actividad empresarial.

Por último, en lo que respecta a la documentación y revisión del trabajo, tanto el auditor como el inspector deben documentar adecuadamente las vicisitudes habidas en el proceso de obtención de la evidencia, así como evaluar la misma aplicando las mismas o parecidas reglas lógicas; las conclusiones obtenidas deben tener reflejo en un informe final -informe de auditoría o actas- y todo el proceso puede ser objeto de una revisión posterior por parte de evaluadores objetivos, por lo que podemos concluir que, en este aspecto, también ambos procesos presentan más similitudes que diferencias.

En auditoría financiera, el auditor debe pronunciarse sobre el grado de acercamiento de las cuentas respecto de unos estándares comúnmente aceptados; dichos estándares engloban a las normas contables que, a su vez, contienen una serie de conceptos

tributarios -determinadas partidas integradas en el balance y en la cuenta de pérdidas y ganancias, así como menciones obligatorias en la memoria-, sobre las cuales el auditor debe manifestarse, asumiendo, de este modo, algún tipo de responsabilidad en el campo fiscal. Para concluir si los estados financieros cumplen con los criterios establecidos, el auditor deberá cerciorarse de que la entidad auditada ha cumplido razonablemente sus obligaciones fiscales, lo que implica estudiar aspectos como la existencia y adecuación de registros fiscales y contables, y la presentación en tiempo y forma de las pertinentes declaraciones fiscales.

Como hemos adelantado antes, dentro del esquema de la auditoría de cuentas, nos podemos referir a la auditoría fiscal en un doble sentido: como parte integrante del informe de auditoría de cuentas anuales, siendo tratada como un área más dentro de la verificación, o como auditoría parcial, limitada o independiente, es decir, con sentido propio.

En la auditoría de cuentas anuales, expresar una opinión sobre la situación financiera y patrimonial de una entidad en su conjunto, implica que tal opinión tenga en consideración la situación fiscal de la entidad, en el sentido de identificar el grado de cumplimiento de sus obligaciones tributarias para así verificar el adecuado registro contable de los hechos económicos y su correcta presentación en los estados financieros.

No obstante lo anterior también podemos contemplar esta revisión de la situación fiscal de la empresa como un trabajo independiente y con sentido propio, que limita su alcance a un área concreta de la realidad empresarial: la fiscal.

Tanto en uno como en otro caso, para el auditor externo la auditoría fiscal se puede definir de la siguiente forma:

La auditoría fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con la hacienda pública -su grado de adecuación con Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados (PyNCGA)-, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación.

19.2 Particularidades del área fiscal

Siguiendo a Alonso Ayala (1998, p. 16-17), algunas de las peculiaridades del área fiscal que condicionan de alguna forma la opinión del auditor son las siguientes:

Profusa y difusa legislación: dispersión, falta de homogeneidad y extensión son tradicionales características de nuestra normativa tributaria.

Inestabilidad: por las continuas reformas y modificaciones de las normas reguladoras de los diferentes impuestos que afectan a la empresa.

Interpretabilidad: de la jurisprudencia, de la Inspección, de la doctrina, de los profesionales de la asesoría fiscal y, por supuesto, de los empresarios.

Prescripción: las deudas tributarias tienen un periodo de prescripción inferior a las del ámbito civil o penal.

Falta de convergencia entre normas contables y fiscales: a pesar de ser uno de los objetivos fundamentales de la última reforma del Impuesto sobre Sociedades, en muchos aspectos aún existe disparidad de criterios.

Contingencias e incertidumbres: las características enunciadas llevan a que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de contingencias y de frecuentes litigios generadores de incertidumbres."

El departamento senatorial de finanzas de Berlín, integrado en el Centro Interamericano de Administradores Tributarios (CIAT, 1986, p.19), expone que "(...) las leyes (fiscales) no son expresadas claramente y son difíciles de comprender"; asimismo que "En la República Federal Alemana, la legislación tributaria se ha vuelto tan compleja que resulta en parte incomprensible para los ciudadanos y amenaza con convertirse en una pesada carga para la administración. Las decisiones incomprensibles que, por tanto, parecen injustas y el número de impuestos, son causas del creciente incumplimiento (...) ". Aunque la cita es de hace doce años, anterior a la reunificación alemana, entendemos que no ha perdido actualidad y afirma la idea de la complejidad de los sistemas tributarios contemporáneos que, restando efectividad a la administración tributaria, es una fuente permanente de discrepancias y litigios y, en consecuencia, de incertidumbre para el auditor.

19.3 Características de la auditoría fiscal

En el contexto de la auditoría privada, señalamos las siguientes características de la auditoría fiscal:

- Puede constituirse, por la especialización que requiere, en una parte independiente, separada del resto del trabajo de auditoría, lo cual no significa, en absoluto, que no recoja la evidencia obtenida en las demás áreas o ciclos analizados. [Entre los autores que sostienen la necesidad de especialización que requiere el ejercicio de la auditoría fiscal destacamos a Arráez (1981, p. 91); Arbex y Puerta (1983, p. 15); Rojo (1988, p. 54) y Alonso Ayala (1998, p. 17).]
- Presenta matices netamente diferenciados del resto de las áreas del programa de auditoría que se traducen en: [Véase Alonso Ayala (1998, p. 17-18).]
- Una necesidad de especialización ya que la abundante legislación, su inestabilidad y su complejidad hacen necesario el concurso en la auditoría de verdaderos especialistas en el ámbito tributario.

- Numerosas dudas sobre la consideración de una contingencia como remota, posible o probable y en la determinación de su grado de ocurrencia o verosimilitud.
- La existencia de dificultades en la cuantificación de contingencias, tanto de cuotas como de sanciones e intereses. La interpretabilidad de la norma, así como la mayor o menor flexibilidad de la inspección fiscal en su aplicación, complican en forma extrema la valoración y medición de riesgos.
- Frecuentes limitaciones al alcance, fundamentalmente con relación a ejercicios no auditados. Tales limitaciones al alcance son consecuencia, en multitud de ocasiones, de la imposibilidad de practicar pruebas sobre los ejercicios no prescritos y no auditados, lo que, a su vez, viene motivado porque el auditor no puede incluir en su investigación el tiempo necesario para llevar a cabo tales pruebas, por miedo a perder el trabajo ante las presiones del mercado en cuanto a precios. [García Benau y Humprey (1995, p. 718) escriben que algún grupo de auditores defiende que "asumir una responsabilidad adicional es sólo un tema de establecer una remuneración adicional" y ello en el contexto de una profesión auditora operando "en una situación de mercado cercana a la posición monopolística", según estudios de mercado llevados a cabo a escala internacional. Otros autores como DeAngelo (1981); Magee y Tseng (1990); Kanodia y Mukherji (1994), citados por García Benau y Vico (1997, p. 64), han emprendido estudios sobre la práctica del lowballing, práctica que consiste en establecer los honorarios de la auditoría a niveles muy reducidos para poder captar encargos de auditoría. En cualquier caso, entendemos que el auditor se encuentra con fuertes presiones que le condicionan a la hora de aceptar una revisión completa de la situación fiscal de la entidad, con un alcance superior al propio ejercicio auditado, lo que, como veremos, podrá causar limitaciones al alcance autoimpuestas por el auditor.]
- Una especial sensibilidad de la entidad auditada a recibir un informe con salvedades en esta área, por las consecuencias económicas que puede acarrear frente a la administración tributaria.
- Una relación complicada entre el auditor y el asesor fiscal caracterizada por la posible incompatibilidad de ambos servicios para el mismo cliente; las consecuencias de la carta que las normas de auditoría exigen que el auditor dirija al asesor fiscal; las diferentes interpretaciones de un riesgo fiscal, etc. Todas ellas cuestiones polémicas y aún sin resolver.
- Conflicto especialmente peculiar ante el descubrimiento de fraude fiscal: de una parte las normas obligan a describir el mismo en el informe de auditoría, en ciertos supuestos, y siempre en la carta de recomendaciones, tema sobre el que volveremos más adelante; por otra parte, la publicidad del fraude limitaría, de manera contundente, la relación de confianza entre el auditor y la entidad auditada.

19.4 Clasificación de auditoría fiscal

La clasificación que proponemos para la auditoría fiscal viene dada en función de la persona que lleva a cabo la misma y de acuerdo con la independencia de dicha persona y de los objetivos que persigue. En este sentido, distinguimos entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de ésta, la inspección fiscal o la realizada por auditores de cuentas, ya sea como componente de la auditoría general de cuentas o como trabajo con una entidad independiente en sí mismo.

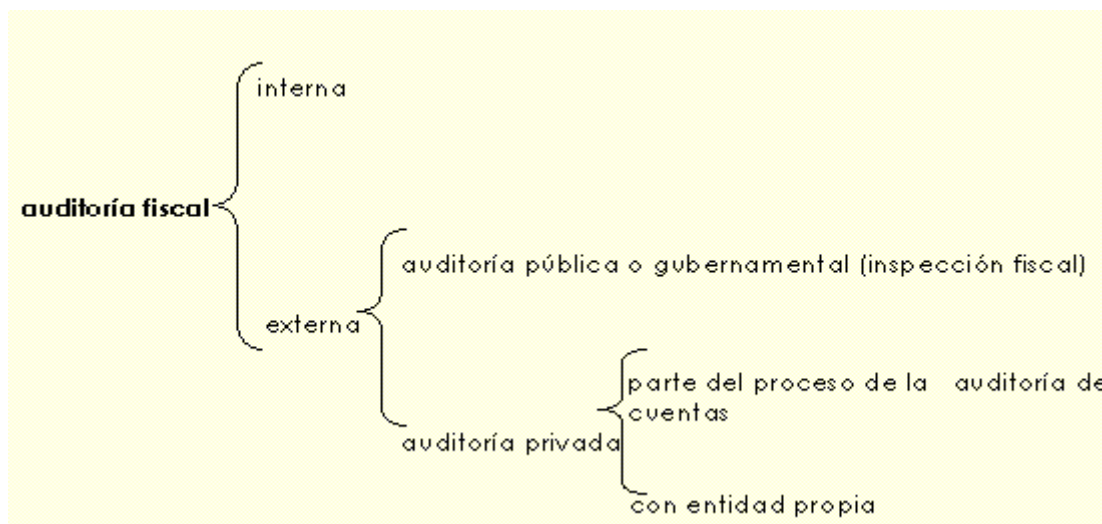


Figura 1. Clasificación de la auditoría fiscal

19.4.1 Auditoría fiscal interna

Las personas encargadas de llevar a cabo esta labor pueden ser tanto trabajadores de la entidad -normalmente integrados en el departamento de auditoría interna de la misma-, como profesionales externos contratados ex profeso para lograr los mismos fines, como ambos a la vez.

De entre las actuaciones que pueden desarrollar en el ejercicio de su función, destacamos las siguientes: [Puede consultarse Sánchez F. de Valderrama (1996, tomo II, pp. 349-351).]

Estudio de la legislación impositiva establecida en todos los tributos que afecten a la entidad.

Establecimiento sistemático de modelos normalizados que incluyan, de manera ordenada, las distintas fases para el cálculo de los distintos conceptos impositivos, como bases imponibles, tipos impositivos, cuotas, deducciones y bonificaciones, pagos a cuenta e información a incluir en la memoria, así como la contrastación de dicha información con la obtenida a partir de la contabilidad y de las declaraciones impositivas presentadas por la entidad.

Implantación de sistemas que garanticen el cálculo correcto de los tributos, así como el máximo aprovechamiento de las ventajas fiscales que resulten de aplicación en función de la actividad desarrollada por la entidad.

Elaboración de reglas escritas relativas a aspectos tales como: segregación adecuada de funciones relativas a la confección, presentación y liquidación de las declaraciones fiscales; definición de las personas o departamentos responsables de la revisión, autorización y firma de las declaraciones, así como de la custodia de los soportes documentales de las mismas.

Planificación de la situación fiscal futura mediante sistemas que permitan estimar, de una forma razonable, la utilización de las posibilidades legales contempladas por la normativa.

Hevia (1992, p. 19), al referirse a la auditoría operativa o de gestión, expone que esta debe ser lo más sistemática posible en la realización de sus trabajos, precisando de un método que utilice las "clásicas preguntas" que a continuación señalamos.

Por qué se hacen las cosas Quién las hace Dónde y cómo Para qué Cuándo
--

Figura 2. Preguntas clásicas de la auditoría operativa (según Hevia)

19.4.2 Auditoría fiscal externa privada

Como hemos expuesto anteriormente, la auditoría fiscal -en el contexto de la auditoría de cuentas- puede ser entendida de dos formas: [En este mismo sentido puede verse Roji (1988, p. 54) y Labatut (1993, pp. 4-5).]

Bien como una parte de la auditoría general de estados financieros, ya que, como dice Labatut (1993, p. 4), "el tener que dar una opinión sobre la situación patrimonial y financiera de la empresa en su conjunto implica que tal opinión se extienda a todas las áreas, de forma que también incluya una opinión sobre la situación fiscal de la entidad, en el sentido de cumplimiento de sus obligaciones tributarias y su correcto registro".

Ya sea como una auditoría limitada exclusivamente al ámbito tributario, encaminada a fijar las responsabilidades de la empresa ante el fisco y efectuada en beneficio del cliente. [Corona Romero (1990, p. 978) expone al respecto que "en este caso el auditor externo se limitaría básicamente a la verificación de las declaraciones tributarias, tarea que, por ejemplo para el impuesto sobre sociedades, exigirá prácticamente una auditoría completa", opinión con la que nos mostramos plenamente de acuerdo.]

En opinión de Corona Romero (1990, p. 977) "el auditor externo tiene que obtener evidencia y dar opinión sobre el riesgo impositivo existente en una empresa en relación

con las declaraciones tributarias formuladas y con las obligaciones con la Hacienda Pública y sobre las provisiones realizadas en este campo".

En cada caso, sin embargo, existen unas características distintas que vienen marcadas, en esencia, por el modo en que se refleja la evidencia obtenida. Así, en una auditoría de cuentas anuales, las conclusiones obtenidas tras la revisión de esta área pueden llegar a ser puestas de manifiesto en el informe de auditoría de cuentas anuales -en ciertas situaciones-, informe que, en el caso de auditoría legal u obligatoria, es de carácter público y, por tanto, puede tener trascendencia ante terceros.

En otros casos, la evidencia obtenida queda restringida al ámbito interno de la entidad auditada que no está obligada a dar publicidad a la misma, y, por tanto, puede no tener trascendencia frente a terceros, aunque nada impide que la entidad de publicidad a tal información. Este sería el caso de las auditorías no obligatorias y de aquellas auditorías voluntarias limitadas a esta faceta concreta de la actividad empresarial.

Por último, debemos mencionar que, en nuestra opinión, las técnicas o procedimientos seguidos por los auditores externos en uno y otro caso son prácticamente idénticos, así como también son coincidentes los objetivos perseguidos. No existe esta coincidencia de objetivos entre la auditoría externa y la inspección fiscal, como ya tuvimos ocasión de exponer (véase cuadro 1, epígrafe 1.1.), aunque en la comparación de ambas disciplinas también existen numerosas similitudes, siendo la más elemental -a nuestro juicio- la forma en que se instrumentan la mayoría de procedimientos o conjunto de técnicas de auditoría, que son, por tanto, comunes a las disciplinas estudiadas, como tendremos ocasión de analizar más adelante.

En este mismo sentido, Gardiner (1985, p. 3), al hablar de la auditoría fiscal realizada por las administraciones tributarias de cada país, opina que "una auditoría fiscal no es sustancialmente diferente de otras clases de auditoría, aunque quizás su resultado final pueda resultar más costoso". Por ello, concluimos que existe una gran similitud entre la auditoría fiscal pública y la privada.

19.5 Objetivos de la auditoría fiscal

Siguiendo a Labatut (1993, p. 5), en la auditoría fiscal se tratará de evaluar el riesgo fiscal de la empresa, para lo que resulta necesario determinar:

Que la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales y todos los impuestos han sido liquidados y correctamente contabilizados. Principalmente la aplicación de las normas de valoración del PGC número 15 para el Impuesto sobre el Valor Añadido y la norma número 16 y posteriores resoluciones del ICAC [Resolución del 25 de septiembre de 1991 del Presidente del ICAC por la que se fijan criterios para la contabilización de los impuestos anticipados en relación con la provisión para pensiones y obligaciones similares. Resolución del 9 de octubre de 1997 del ICAC sobre algunos aspectos de la Norma de Valoración 16 del P.G.C. (sustituye a la de 30 de abril de 1992).] para el Impuesto sobre Sociedades.

Caso de tener posibles contingencias fiscales, por acontecimientos o hechos producidos en ejercicios anteriores o en el presente, si éstos han sido correctamente recogidos en las cuentas anuales.

Que la empresa ha utilizado al máximo los beneficios que le permite la legislación fiscal, en cuanto a los gastos deducibles y la aplicación de deducciones y bonificaciones.

Que se ha aplicado correctamente el método del efecto impositivo para el registro del impuesto sobre sociedades, por lo que las diferencias temporales y permanentes registradas son correctas, que están debidamente contabilizadas en las cuentas correspondientes, y que se ha dado la información necesaria en la nota 15 de la memoria "situación fiscal".

El manual de auditoría del Registro de Economistas Auditores (REA, 1996, p. C15-38), señala unos objetivos específicos para el área fiscal, de entre los que destacamos los siguientes:

- Los saldos están correctamente clasificados como corriente, diferido, largo plazo, etcétera
- Los saldos y pagos son auténticos y se refieren a periodos impositivos específicos.
- Las actas de inspección adicionales y las contingencias están correctamente contabilizadas o desglosadas en los estados financieros o en sus notas.
- Las devoluciones de impuestos han sido recibidas.

Sánchez F. de Valderrama (1996, p. 346) escribe: "el objetivo fundamental de la auditoría de impuestos es obtener evidencia necesaria y suficiente sobre si la compañía efectúa correctamente la declaración de impuestos devengados, si han sido calculados cumpliendo las normas establecidas por la legislación tributaria y si dichas declaraciones han sido pagadas en los plazos previstos no existiendo riesgos por contingencias fiscales o, si existen, han sido debidamente provisionados.

Asimismo, el auditor deberá determinar si los saldos de las cuentas representativas de los derechos de cobro y obligaciones de pago en esta área están debidamente clasificados y periodificados, son legítimos y razonables, están debidamente valorados, habiéndose contabilizado de acuerdo a los PCGA y a las normas profesionales definidas por la doctrina en función de las obligaciones tributarias vigentes."

En nuestra opinión, coincidiendo con este autor, en la auditoría fiscal privada existen dos grupos generales de objetivos que están encaminados a evaluar si la entidad auditada:

- Ha cumplido de forma consistente y racional con sus obligaciones fiscales.
- Ha contabilizado adecuadamente las operaciones derivadas de sus relaciones con la administración tributaria.

Así, dentro del primer grupo de objetivos, podemos incluir aspectos tales como la presentación en tiempo y forma de las correspondientes declaraciones fiscales; el pago de las mismas, en su caso; la correcta utilización de los beneficios que permite la

legislación fiscal; la confección con arreglo a la normativa de los libros-registro exigidos por la misma, etc.

Entre los objetivos incluidos en el segundo grupo podemos mencionar los siguientes: la presentación adecuada de activos, pasivos, ingresos y gastos conforme a PyNCGA, así como de la información obligatoria y específica a incluir en la memoria; caso de existir contingencias fiscales, evaluar la correcta valoración y presentación de las mismas con arreglo a la normativa vigente; etc.

Por último, debemos mencionar que la inspección fiscal llevada a cabo por funcionarios estatales -que hemos denominado auditoría fiscal pública o gubernamental-, a diferencia de la auditoría fiscal privada, persigue en primer lugar los objetivos mencionados en el primer grupo descrito, es decir, evaluar si la entidad o persona auditada ha cumplido con sus obligaciones tributarias; la razonabilidad de la contabilidad es una cuestión que queda en un segundo plano.

A partir de la fecha señalada, la base imponible de este impuesto se calcula corrigiendo el resultado contable mediante las excepciones previstas en la propia ley del impuesto, lo que significa que, al apoyarse la norma fiscal en la norma contable, la inspección de los tributos deba entrar a verificar cómo se ha calculado el resultado contable para determinar si la base imponible está correctamente declarada.

19.6 Normas de auditoria referente a la fiscalidad

De forma esquemática podemos relacionar las siguientes normas y recomendaciones de auditoría relacionadas con la fiscalidad (tabla 2):

ORGANISMO	PRONUNCIAMIENTO	PRINCIPALES CONTENIDOS
IFAC	Primera Guía Internacional (octubre, 1979)	La censura debe organizarse de manera que cubra adecuadamente todos los aspectos de la entidad, en la medida en que sean importantes, de cara a la consideración de los estados financieros sobre los que trabaja. Existe un riesgo inevitable de que permanezca oculto algún error material, sin embargo cualquier indicio en el sentido de que ha podido haber algún tipo de fraude o error al respecto, hará que el censor extienda sus comprobaciones para confirmar o rechazar tales suposiciones.
	Tercera Guía Internacional (junio, 1980)	El censor obtendrá la evidencia suficiente y apropiada, a través de la ejecución de sus comprobaciones de procedimiento o substantivas, para permitirle emitir las conclusiones sobre las que fundamentó su opinión acerca de la información financiera.

ORGANISMO	PRONUNCIAMIENTO	PRINCIPALES CONTENIDOS
	<p>Novena Guía Internacional (marzo, 1986)</p>	<p>Esta guía se ocupa de la ética profesional en la práctica fiscal referida a la prestación de servicios de carácter fiscal relativos a la preparación de declaraciones fiscales y asesoría fiscal.</p> <p>Normalmente el profesional puede confiar en la información suministrada por su cliente, con tal de que dicha información parezca razonable.</p> <p>Aunque no es necesario el examen o revisión de documentos u otras evidencias que apoyen la información del cliente, el profesional debe alentar a sus clientes a facilitar aquellos soportes, cuando sea necesario.</p> <p>El profesional está obligado a realizar investigaciones razonables cuando la información presentada parezca incorrecta o incompleta.</p>

ORGANISMO	PRONUNCIAMIENTO	PRINCIPALES CONTENIDOS
	<p>Código de ética para la profesión contable. (Sección 5, práctica en impuestos) (julio, 1996; revisado en enero, 1998)</p>	<ol style="list-style-type: none"> 1. El profesional que presta servicios de asesoramiento fiscal está autorizado a poner en práctica la mejor posición a favor del cliente. Las dudas deben ser resueltas a favor del cliente si existe una base razonable para mantener dicha posición. 2. El profesional no deberá asegurar al cliente que las declaraciones de impuestos preparadas y el servicios de asesoramiento ofrecido están libres de cambios. Por el contrario, el profesional debe asegurar que el cliente está enterado de las limitaciones inherentes a los servicios de asesoramiento fiscal, por lo que el cliente no debe malinterpretar su opinión como una manifestación de hecho. 3. Un profesional que toma parte o asiste en la preparación de una liquidación de impuestos debe advertir al cliente que la responsabilidad del contenido de dicha liquidación recae en primer lugar en el cliente. El profesional deberá seguir los pasos necesarios para asegurarse de que la liquidación fiscal se ha preparado basándose en la información recibida. 4. El asesoramiento fiscal o las opiniones de consecuencias materiales dadas a un cliente deben ser documentadas bien en forma de carta o bien en forma de memorándum. 5. Un profesional no debe ser relacionado con declaraciones o comunicaciones de carácter fiscal en las que haya razones para creer que (a) contienen información falsa; (c) omiten o deforman la información presentada y dicha omisión puede afectar a las autoridades tributarias. 6. Un profesional debe preparar las liquidaciones impositivas usando estimaciones si dicho uso es generalmente aceptado o si es imposible, dependiendo de las circunstancias, obtener los datos exactos (...). 8. Cuando un profesional advierte un error o una omisión material en una declaración impositiva de años anteriores (...) tiene la responsabilidad de: (a) advertir rápidamente al cliente del error u omisión recomendando que el desglose apropiado se haga ante las autoridades fiscales. Normalmente, el profesional no está obligado a informar a las autoridades fiscales ni ello debe ser hecho sin permiso; (b) si el cliente no corrige el error el profesional: (1) debe informar al cliente que no es posible contar con él para ésta u otras declaraciones legales de carácter fiscal; (2) debe considerar si continuar prestando servicios profesionales es compatible con sus responsabilidades profesionales (...).

ORGANISMO	PRONUNCIAMIENTO	PRINCIPALES CONTENIDOS
	Borrador (<i>Exposure Draft</i>) “Confirmaciones Externas” (noviembre, 1998)	<p>2. El auditor deberá determinar si el uso de confirmaciones externas es una manera efectiva de obtener una evidencia suficiente y adecuada para soportar las afirmaciones contenidas en los estados financieros.</p> <p>24. Si el auditor no acepta como válidas las informaciones realizadas por la dirección y está impedido de llevar a cabo las confirmaciones necesarias, existe una limitación en el alcance de su trabajo y debe considerar el posible impacto de tales hechos en el informe de auditoría.</p>
UEC	Recomendación n° 1 de auditoría Recomendación n° 4 de auditoría	<p>El principal objetivo de la revisión del pasivo exigible de la empresa es obtener evidencia de que la totalidad de las deudas, incluidas las de origen fiscal, han sido contabilizadas, y de que figuran correctamente en las cuentas de las empresas. Asimismo comprende este epígrafe no sólo las previsiones para cualquier compromiso no pagado, sino también las relativas a todas las cargas conocidas o previsibles.</p> <p>El auditor debe obtener referencias directas de los asesores jurídicos de la empresa, en relación con cualquier tipo de litigio o procedimiento en curso de cierta importancia.</p>
	Recomendación n° 17 de censura de cuentas	<p>Por lo general, transcurre un determinado plazo de tiempo entre la estimación de las deudas fiscales basadas en el balance y el aviso final de liquidación tributaria relativo a esas deudas. Este aviso puede ser el resultado de una inspección fiscal ordinaria. Mientras el importe de la cuota tributaria no se fije definitivamente por las autoridades fiscales, la empresa tiene una deuda contingente por las cantidades que pueden fijar legítimamente dichas autoridades, cuyo montante supere el previsto en las cuentas anuales. En ausencia de un contencioso de carácter fiscal, previsto o posible, la deuda fiscal contingente podrá clasificarse como poco probable.</p>
IACJCE	Manual de Auditoría	<p>El aspecto fiscal de la empresa es de extremada importancia para el auditor, a los efectos de llegar a cerciorarse de que las previsiones para los diferentes impuestos son razonables.</p> <p>Todo el trabajo del auditor tendrá como fin el llegar a considerar la razonabilidad de las previsiones que la sociedad debe tener para todos los impuestos devengados.</p>

Tabla 2. Principales normas de auditoría relacionadas con la fiscalidad (Fuente: Corona Romero, 1990, pp. 974-977 y elaboración propia)

De las citadas normas y recomendaciones puede colegirse, en síntesis, lo que ya hemos expuesto con anterioridad en el presente trabajo; el auditor debe investigar el riesgo fiscal existente en la entidad auditada y debe manifestarse sobre el mismo, pues de lo contrario su opinión sería solamente parcial y no alcanzaría el grado de validez que exigen las normas técnicas de la profesión.

En este sentido, resulta especialmente relevante el Código de ética para la profesión contable del IFAC (revisado en enero de 1998), en cuya sección 5, dedicada específicamente a la prestación de servicios de asesoramiento fiscal y de preparación de liquidaciones impositivas, se indican una serie de normas de suma importancia para comprender el alcance del trabajo del auditor en el campo fiscal.

Tras la lectura de dichas normas se puede deducir que una declaración de impuestos preparada y averada por un auditor, aunque no puede considerarse definitiva o inamovible, prácticamente cuenta con un alto grado de credibilidad frente a terceros, pues en presencia de circunstancias que hicieran que una declaración no fuera razonable, las normas obligan al auditor a requerir de la entidad la corrección de la misma o el desglose adecuado en los estados financieros de dicha información. No obstante, las citadas normas no facultan al auditor para informar a las autoridades fiscales de hechos que puedan ser perjudiciales para el cliente sin la autorización expresa para ello, pero obligan, en tal caso, a plantearse el contrato de auditoría, pudiendo darse el caso de romper la relación contractual con el cliente si este se niega a corregir las declaraciones fiscales.

Por lo tanto, actualmente en el ámbito de este organismo supranacional que agrupa a la profesión auditora, el IFAC, la compatibilidad de la función de auditoría con la de asesoramiento fiscal está perfectamente configurada, pudiéndose convertir el auditor, de hecho, en un experto fiscal que ayude a la entidad en la preparación de sus declaraciones fiscales, algo que parece entenderse como una labor complementaria a la de auditoría propiamente dicha. En este caso, parece aprovecharse la capacidad del profesional en estas otras funciones de asesoramiento.

20. CONCLUSIONES

1. Es la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia. Aplicada la empresa es el examen del estado financiero de una empresa realizada por personal cualificado e independiente, de acuerdo con normas de contabilidad, con el fin de esperar una opinión con que tales estados contables muestran lo acontecido en el negocio. Requisito fundamental es la independencia.
2. La conducta que los Contadores Públicos deben procurar observar esta expresada en cinco conceptos generales, presentados como principios de ética profesional: Independencia, Integridad y Objetividad, Normas generales y técnicas, Responsabilidad ante los clientes, Responsabilidad ante los colegas, Otras responsabilidades y prácticas.
3. Las NIC, como se le conoce popularmente, son un conjunto de normas o leyes que establecen la información que deben presentarse en los estados financieros y la forma en que esa información debe aparecer, en dichos estados. Las NIC no son leyes físicas o naturales que esperaban su descubrimiento, sino más bien normas que el hombre, de acuerdo sus experiencias comerciales, ha considerado de importancias en la presentación de la información financiera.
4. El proceso de elaboración de una Norma Internacional de Contabilidad es como sigue: **Primer paso:** el Consejo establece un Comité Especial, presidido por un Representante en el Consejo, que usualmente incluye otros representantes de las organizaciones profesionales contables de, al menos, otros tres países. Estos Comités Especiales pueden también incluir a representantes de otras organizaciones, de las representadas en el Consejo o en el Grupo Consultivo, o bien que sean expertos en el tema a tratar. **Segundo paso:** el Comité Especial identifica y revisa todos los problemas contables asociados al tema elegido, y considera la aplicación del Marco Conceptual para la Preparación y Presentación de Estados Financieros, elaborado por el IASC, a la resolución de tales problemas. El Comité Especial estudia, asimismo, las normativas y prácticas contables, ya sean nacionales o regionales, existentes en ese momento, considerando los diferentes tratamientos contables que pueden ser apropiados, según las variadas circunstancias. Una vez que ha considerado los problemas implicados en el tema, el Comité Especial puede enviar un Resumen del Punto al Consejo del IASC. **Tercer paso:** tras haber recibido los comentarios del Consejo sobre el Resumen del Punto, si los hubiere, el Comité Especial normalmente prepara y publica un Borrador de Declaración de Principios u otro documento de discusión. El propósito de tal Borrador es el establecimiento de los principios contables que formarán las bases de la preparación del Proyecto de Norma, si bien también se describen el mismo las soluciones alternativas consideradas, así como las razones por las que se recomienda su aceptación o rechazo. Se invita a las partes interesadas a realizar comentarios, a lo largo del periodo de exposición pública, que suele ser de alrededor de tres meses. En los casos de revisión de una Norma Internacional de Contabilidad existente, el Consejo puede dar instrucciones al Comité Especial para que prepare directamente un Proyecto de Norma, sin publicar previamente un Borrador de

Declaración de Principios. **Cuarto paso:** el Comité Especial revisan los comentarios recibidos sobre el Borrador de Declaración de Principios y por lo general acuerda una versión final de la Declaración de Principios, que se remite al Consejo para su aprobación y uso como base para la preparación de un Proyecto de Norma Internacional de Contabilidad. Esta versión final de la Declaración de Principios está disponible para el público que la solicite, pero no es objeto de una publicación formal. **Quinto paso:** el Comité Especial prepara un borrador de Proyecto de Norma, para su aprobación por parte del Consejo. Tras su revisión, y contando con la aprobación de al menos las dos terceras partes del Consejo, el Proyecto de Norma es objeto de publicación. Se invita a realizar comentarios a todas las partes interesadas, durante el periodo de exposición pública, que dura como mínimo un mes, y normalmente se extiende entre uno y tres meses. **Sexto paso:** por último, el Comité Especial revisa los comentarios y prepara un borrador de Norma Internacional de Contabilidad para que sea revisado por el Consejo. Tras la revisión pertinente, y contando con la aprobación de al menos los tres cuartos del Consejo, se procede a publicar la Norma definitiva.

5. Las Normas Internacionales de Información Financiera (antes Normas Internacionales de Contabilidad), emitidas por el International Accounting Standards Boards (IASB), basan su utilidad en la presentación de información consolidadas en los Estados Financieros.
6. Las NIIF aparecen como consecuencia del Comercio Internacional mediante la Globalización de la Economía, en la cual intervienen la práctica de Importación y Exportación de Bienes y Servicios, los mismos se fueron aplicando hasta llegar a la inversión directa de otros países extranjeros promoviendo así el cambio fundamental hacia la practica internacional de los negocios.
7. Las NIIF favorecerán una información financiera de mayor calidad y transparencia, su mayor flexibilidad, que dará un mayor protagonismo al enjuiciamiento para dar solución a los problemas contables, es decir la aplicación del valor razonable, o el posible incremento de la actividad litigiosa.
8. NIIF 1: Adopción por primera vez de las Normas Internacionales de Información Financiera: Especifica como las Entidades deben llevar a cabo la transición hacia la adopción de las NIIF para la presentación de sus Estados Financieros.
9. NIIF 2: Pagos basados en acciones: Requiere que una Entidad reconozca las transacciones de pagos basados en acciones en sus Estados Financieros, incluyendo las transacciones con sus empleados o con terceras partes a ser liquidadas en efectivo, otros activos, o por instrumentos de patrimonio de la entidad. Estas transacciones incluyen la emisión de acciones para el pago u opciones de acciones dadas a los empleados, directores y altos ejecutivos de la entidad como parte de su compensación o para el pago a proveedores tales como los de servicios.

10. NIIF 3: Combinaciones de negocio: Requiere que todas las combinaciones de negocios sean contabilizadas de acuerdo con el método de compra como también la identificación del adquiriente como la persona que obtiene el control sobre la otra parte incluida en la combinación o el negocio. Define la forma en que debe medirse el costo de la combinación (activos, pasivos, patrimonio y el criterio de reconocimiento inicial a la fecha de la adquisición).
11. NIIF 4: Contratos de seguros: Tiene como objetivos establecer mejoras limitadas para la contabilización de los contratos de seguros (asegurador), es decir revelar información sobre aquellos contratos de seguros.
12. NIIF 5: Activos no corrientes mantenidos para la venta y operaciones interrumpidas: Define aquellos activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su medición al más bajo, entre su valor neto y su valor razonable menos los costos para su venta y la depreciación al cese del activo, y los activos que cumplen con el criterio para ser clasificados como mantenidos para la venta y su presentación de forma separada en el cuerpo del balance de situación y los resultados de las operaciones descontinuadas, los cuales deben ser presentados de forma separada en el estado de los resultados.
13. NIIF 6: Exploración y evaluación de los recursos minerales: Define la exploración y evaluación de los recursos minerales, participaciones en el capital de las cooperativas, derecha de emisión (contaminación), determinación de si un acuerdo es, o contiene, un arrendamiento, derecho por intereses en fondos de desmantelamiento, restauración y rehabilitación medioambiental.
14. Los Estados Financieros son los documentos que deben preparar la empresa al determinar el ejercicio contable, con el fin de conocer la situación financiera y los resultados económicos obtenidos en las actividades de su empresa a lo largo de un período.
15. Las NIIF están diseñadas pensando en empresas grandes, con relevancia en el entorno económico y proyección internacional. No obstante, muchos países han adoptado directamente o han adaptado las normas internacionales para ser aplicadas por sus empresas, con independencia del tamaño o la relevancia.
16. Las DNA (Declaración de Normas de Auditoría) comprenden un conjunto de normas (13 en total), que van a ser los lineamientos por los cuales los contadores profesionales que realicen actividades de auditoría se van a regir. Cada una de ellas toca un punto en especial del proceso de auditoría, permitiendo al contador realizar sus actividades de manera óptima y eficazmente.
17. DNA 01: Papeles de Trabajo: El Contador Público debe preparar y conservar papeles de trabajo. La forma y contenido de los mismos debe ser diseñada para llenar las circunstancias de un trabajo en particular. La información contenida en los papeles de trabajo constituye el registro principal del trabajo que el Contador Público ha hecho y las conclusiones a que ha llegado sobre asuntos importantes.

18. DNA 02: Solicitud de información al abogado del cliente: Esta declaración proporciona una guía de los procedimientos que un contador público debe considerar para identificar litigios, demandas y otras reclamaciones o contingencias de tipo legal, y para satisfacerse así mismo de la forma en que éstos se contabilizan y revelan cuando está llevando a cabo un examen de acuerdo con normas de auditoría de aceptación general.
19. DNA 03: Manifestaciones de la Gerencia: Durante el examen de los estados financieros, la gerencia hace muchas manifestaciones al contador público, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a alguna solicitud o por medio de los estados financieros. Estas manifestaciones verbales o escritas son parte de la evidencia que el contador público obtiene, pero no sustituyen la aplicación de otros procedimientos de auditoría necesarios para respaldar su opinión sobre los estados financieros. Las manifestaciones escritas de la gerencia normalmente confirman las informaciones dadas al contador público en forma verbal, documentan la veracidad de dichas manifestaciones, y reducen la posibilidad de malas interpretaciones de los asuntos relacionados con las mismas.
20. DNA 04: El informe de control interno: Este pronunciamiento versa sobre el contenido y presentación del informe, por medio del cual el Contador Público comunica a la Gerencia de la entidad cuyos estados financieros examina, las debilidades importantes que hayan llamado su atención durante el estudio y evaluación del Control Interno, realizado sobre bases selectivas, con la finalidad de determinar el alcance de las pruebas de auditoría, y no para expresar una opinión sobre el mismo.
21. DNA 05: Efecto de la función de auditoría interna en el alcance del examen del contador público independiente: El Contador Público Independiente puede considerar el trabajo de los auditores internos al determinar el alcance, naturaleza y oportunidad de sus procedimientos de auditoría y así mismo, utilizar la ayuda de éstos para la realización de su trabajo. Sin embargo, el trabajo del auditor interno no puede sustituir al trabajo del Contador Público Independiente.
22. DNA 06: Planificación y supervisión: La primera norma de ejecución del trabajo establece que el trabajo de auditoría debe ser planificado adecuadamente y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los auditores asistentes si los hubiere.
23. DNA 07: Transacciones entre partes relacionadas: Esta declaración tiene por objeto definir lo que constituyen transacciones entre partes relacionadas, facilitar al contador público orientación y guías en relación con los procedimientos de auditoría que debe considerar para identificar dichas transacciones, satisfacerse de su esencia, de su registro apropiado, y finalmente, establecer el alcance y la forma de su revelación en los estados financieros examinados de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general.
24. DNA 08: Comunicación entre el auditor predecesor y el sucesor: Esta declaración proporciona una guía a ser utilizada entre el auditor predecesor y su sucesor, cuando un cambio de auditores ha ocurrido, o está en proceso. El

término “auditor predecesor” se refiere a un auditor que ha renunciado a un trabajo de auditoría o al que se le ha notificado que sus servicios han terminado. El término “auditor sucesor” se refiere a un auditor que ha aceptado un trabajo de auditoría o un auditor que ha sido invitado a hacer una propuesta para un trabajo de auditoría. Esta declaración es aplicable siempre que un auditor independiente ha sido contratado o está por ser contratado para hacer el examen de los estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

25. DNA 09: Procedimientos analíticos de revisión: Esta Declaración se aplica a los procedimientos analíticos de revisión en un examen efectuado de acuerdo con las normas de auditoría de aceptación general. Proporciona una guía para la consideración del auditor cuando aplica tales procedimientos, pero no especifica los procedimientos de revisión analítica que se requieren en esta Declaración.
26. DNA 10: Evidencia comprobatoria: Esta norma relativa a la ejecución del trabajo expresa: “Se debe obtener una evidencia comprobatoria suficiente y competente por medio de la inspección, observación, indagación, y confirmación, con objeto de tener una base razonable para emitir una opinión sobre los estados financieros que se examinan”.
27. DNA 11: El dictamen del contador público independiente sobre los estados financieros: La función primaria y principal responsabilidad del contador público en su actuación como profesional independiente, es expresar una opinión sobre los estados financieros que ha examinado; es lo que se conoce como el “informe de auditoría” o “dictamen”. Este concepto establece lo siguiente:
28. DNA 12: Control de calidad en el Ejercicio Profesional: Esta declaración proporciona una guía para las organizaciones o firmas de Contadores Públicos y Contadores Públicos Independientes que presten sus servicios en forma individual, en relación con las políticas y procedimientos sobre el control de calidad.
29. DNA 13: El Examen de la Información Financiera Prospectiva: El propósito de esta Declaración es establecer normas y proporcionar lineamientos para examinar e informar sobre información financiera prospectiva, incluyendo los procedimientos del examen para los mejores estimados y supuestos hipotéticos.
30. El trabajo de auditoría es profesional porque requiere de gran destreza, que no puede medirse o juzgarse por los quien confían en quien lo ejecuta.
31. La contaduría pública organizada, a través del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, consciente de que de la responsabilidad pública que implica el ejercicio de una profesión, afronto 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 un trabajo de auditoría de calidad profesional. A estos principios básicos se les llama *Normas*

de Auditoria, y por su naturaleza deben ser de aceptación general para toda la profesión.

32. Las Normas de Auditoria son los requisitos mínimos indispensables de calidad a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.
33. Las normas de auditoria se clasifican: **Normas Personales:** Entretenimiento técnico y capacidad profesional, Cuidado y diligencias profesionales, Independencia Mental. **Normas de Ejecución del Trabajo:** Planeación y supervisión, Estudio y evaluación del control interno, Obtención de evidencia suficiente y competente. **Normas de Información:** Relación con los estados financieros y la contabilidad, Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, Consistencia en la aplicación de principios de contabilidad, Suficiencia de las declaraciones informativas, Salvedades, Negación de opinión.
34. Las Normas Personales son comunes a todas las profesiones. El entrenamiento técnico es el medio indispensable para desarrollar la habilidad practica necesaria para el ejercicio de una profesión y junto con el estudio y la investigación constantes se integran como fundamento de la capacidad profesional.
35. Las Normas de Ejecución de trabajo Son resultantes de la segunda norma personal; cuidado y diligencias profesionales, ya que aunque puede resultar difícil establecer los lineamientos para determinar cuando se es cuidadoso y diligente, si existen algunos aspectos que, si se cumplen, responden a esa obligación de cuidado y diligencia comentados.
36. Las Normas de Información, Como consecuencia de su trabajo, el auditor 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 han establecido las normas que regulen su calidad.
37. Las técnicas de auditoria son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador publico utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.
38. Los procedimientos de auditoria son: el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros.
39. Las Técnicas de Auditoria se clasifican en: Estudio General, Análisis, Inspección, Confirmación, Investigación, Declaraciones o certificaciones, Certificación, Observaciones, Cálculo.
40. El Estudio General Es la apreciación y juicio de las características generales de la empresa, las cuentas o las operaciones, a través de sus elementos mas

significativos para concluir se ha de profundizar en su estudio y en la forma que ha de hacerse.

41. El Análisis Es el estudio de los componentes de un todo para concluir con base en aquellos respecto de este. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros genéricos de los estados financieros.
42. La Inspección Es la verificación física de las cosas materiales en las que se tradujeron las operaciones, se aplica a las cuentas cuyos saldos tienen una representación material, (efectivos, mercancías, bienes, etc.).
43. La Confirmación Es la ratificación por parte de una persona ajena a la empresa, de la autenticidad de un saldo, hecho u operación, en la que participo y por la cual esta en condiciones de informar validamente sobre ella.
44. La Investigación Es la recopilación de información mediante platicas con los funcionarios y empleados de la empresa.
45. Las Declaraciones y Certificaciones Es la formalización de la técnica anterior, cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas (declaraciones) y en algunas ocasiones certificadas por alguna autoridad (certificaciones).
46. La Observación Es una manera de inspección, menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la practica.
47. El Cálculo Es la verificación de las correcciones aritméticas de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas.
48. Los Papeles de trabajos son documentos preparados por un auditor que le permiten tener informaciones y pruebas de la Auditoria efectuada, así como las decisiones tomadas para formar su opinión. Su misión es ayudar en la planificación y realización de la Auditoria y en la supervisión y revisión de la misma y suministrar evidencias del trabajo llevado a cabo para argumentar su opinión.
49. Los papeles de trabajo son importantes por: En ellos el contador público respalda y fundamenta sus informes, Sirven de fuente de información posterior a: Las autoridades fiscales, Las autoridades judiciales, Otro contador público que desee opinar sobre el trabajo realizado, El propio cliente o entidad auditada. Con ellos se evidencia el trabajo realizado, su alcance, sus limitaciones y su oportunidad. Ellos sirven para comprobar que el contador publico realizo un trabajo de calidad profesional. Sirven de guía para la realización de futuras auditorias y como referencia para determinar la consistencia en la aplicación de principio de contabilidad generalmente aceptados de un ejercicio a otro.
50. Los papeles de trabajo deben ser claros y concisos respecto de la cuenta u operación a que se refieran, del trabajo desarrollado y de las conclusiones

obtenidas; esto se logra estableciendo un mínimo de elementos que es conveniente tener en cuenta al elaborarlos; a continuación, se listan algunos de esos elementos que deben contener toda cédula de trabajo de auditoria: Nombre de la empresa a que se refieran, Fecha del cierre del ejercicio examinado, Título o descripción breve de su contenido, Fecha en que se preparó, Nombre de quién lo preparó, Fuentes de donde se obtuvieron los datos, Descripción concisa del trabajo efectuado, Conclusión.

51. La hoja de trabajo es la cédula que muestra los grupos o rubros que integran los estados financieros. Las cédulas sumarias muestran las cuentas de mayor que forman un rubro. Las cédulas de detalle relacionan las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera. Las cédulas de comprobación contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de una partida u operación.
52. Los papeles de trabajo son propiedad del auditor, él los preparó y son la prueba material del trabajo efectuado; pero, esta propiedad no es irrestricta ya que por contener datos que puedan considerarse confidenciales, esta obligado a mantener absoluta discreción respecto a la información que contienen.
53. Para facilitar la transcripción e interpretación del trabajo realizado en la auditoria, usualmente se acostumbran a usar marcas que permiten transcribir de una manera practica y de fácil lectura algunos trabajos repetitivos. Por ejemplo; la actividad de cotejar cifras que provienen de los registros auxiliares contra los auxiliares mismos, se pueden dejar transcrita en los papeles de trabajo, anotando una marca cuyo significado fuera justamente el de haber verificado las cifras correspondiente contra el auxiliar relativo.
54. Para facilitar su localización, los papeles de trabajo se marcan con índices que indiquen claramente la sección del expediente donde deben ser archivados, y por consecuencia donde podrán localizarse cuando se le necesite.
55. En términos generales el orden que se les da en el expediente es el mismo que presentan las cuentas en el estado financiero. Así los relativos a caja estarán primero, los relativos a cuentas por cobrar después, hasta concluir con los que se refieran a las cuentas de gastos y cuentas de orden.
56. Los resultados que arrojen las pruebas selectivas deben ser sopesados cuidadosamente para poder generalizarlos al todo. Los resultados satisfactorios deben dar seguridad en tanto que los resultados negativos pueden provocar una extensión del trabajo, bien ampliando la muestra o cambiando el enfoque, o simplemente pueden considerarse plenamente aplicables al universo, y en consecuencia considerarlo erróneo.
57. A las partes que integran el todo a probar se le llama universo y a las partes seleccionadas se les llama muestra, la relación entre la muestra y el universo depende de muchos factores, entre otros el control interno, la homogeneidad de las partidas, y las características mismas del universo a examinar. En auditoria la experiencia es fundamental para determinar cuantas y cuales partidas deben

integrar la muestra, o de otro modo, cual deberá ser el alcance en la aplicación de los procedimientos.

58. El Contenido Mínimo que deben tener los papeles de trabajo es: Evidencia que los estados contables y demás información, sobre los que va a opinar el trabajador, están de acuerdo con los registros de la empresa. Relación de los pasivos y activos, demostrando de cómo tiene el auditor evidencia de su existencia física y valoración. Análisis de las cifras de ingresos y gastos que componen la cuenta de resultados. Prueba de que el trabajo fue bien ejecutado, supervisado, revisado. Forma el sistema de control interno que ha llevado el auditor y el grado de confianza de ese sistema y cuál es el alcance realizado para revisar las pruebas sustantivas. Detalle de las definiciones o desviaciones en el sistema de control interno y conclusiones a las que llega. Detalle de las contrariedades en el trabajo y soluciones a las mismas.
59. El archivo permanente facilita a los auditores información básica sobre clientes, para comprender con mayor facilidad su sistema y están en condiciones de hacer referencia a documentos relevantes, año a año. Es conveniente que incluya: Escritura de sociedad y estatuto. Acuerdos del consejo importantes. Detalle de las escrituras de titularidad. direcciones de la sede social, fábricas, filiales, etc. fax, teléfono, etc. copia organigrama de la empresa. Explicación de los procedimientos contables de la escritura y formularios que utiliza. dónde están los registros contables y persona responsable de los mismos. Nombre y apellidos de las personas autorizadas para aprobar pagos, etc. Firma con autoridad en los bancos. Cuestionario de control interno pasado a la empresa. Deficiencias encontradas. Entrevista con la empresa y pequeños detalles.
60. El muestreo por atributos es un método estadístico que se utiliza para calcular la proporción de partidas de una población que contiene una característica o un atributo de interés. Esta proporción recibe el nombre de tasa de concurrencia o tasa de excepción y es la proporción de partidas que contienen el atributo específico en relación al número total de partidas de la población. La tasa de ocurrencia por lo general se expresa como un porcentaje.
61. A los auditores les interesa la ocurrencia de los siguientes tipos de excepciones en las poblaciones de datos contables: Desviación de los procedimientos del control establecido por el cliente. Errores o irregularidades monetarias en los datos de las operaciones. Errores o irregularidades monetarias en los detalles de los saldos en las cuentas.
62. Se utiliza el muestreo por variables para medir el monto de un universo. Para propósitos de auditoria, el objetivo del muestreo por variables es medir el monto verdadero del error de un saldo de cuentas, o, a la inversa, el mismo saldo correcto de la cuenta a fin de comprobar que el saldo de la cuenta contiene errores que excedan una cantidad tolerable.
63. A las mediciones tomadas con el muestreo por variables se les llama estimaciones por variables. Estas estimaciones están en la forma de una estimación de intervalo. Esta es una gama de valores determinada por una

estimación de puntos en dinero mas o menos un intervalo de precisión al nivel de confianza deseada. Es común calcular tanto un limite superior como un inferior de confianza para dichos intervalos, porque un saldo en una cuenta esta subvaluado o sobrevaluado. A estos intervalos se les llama intervalos de confianza. Los limites de confianza en el muestreo por variables son similares con el MUM (Muestreo de Unidades Monetarias), por lo general son mas precisos.

64. El Muestreo en la auditoria consiste en la aplicación de un procedimiento de cumplimiento o sustantivo a menos de la totalidad de las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de alguna característica del saldo o de las transacciones que le permitan llegar a una conclusión en relación a tal característica, la técnica de selección para muestreo en auditoria esta basada en la selección al azar o aleatoria que es la que asegura que todas las partidas dentro del universo o dentro de cada estrato tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas como es en el caso de el uso de las tablas de números al azar.
65. La selección al azar puede tomar diferentes modalidades entre las cuales tenemos:
66. La selección sistemática consiste en la selección de partidas mediante el uso de un intervalo constante entre una selección y otra, teniendo el intervalo inicial un punto de partida seleccionado al azar, el intervalo puede estar basado en ciertos numero de partidas o en totales monetarios. al usar el auditor esta selección sistemática debe determinar que el universo no esta estructurado de tal manera, que el intervalo de muestreo corresponde a un patrón particular de dicho universo.
67. La selección casual podría ser una alternativa a la selección al azar siempre que el auditor trate de obtener una muestra representativa del universo total sin intención alguna de incluir o excluir unidades especificas.
68. El auditor debe considerar en primer termino los objetivos específicos de auditoria que debe alcanzar, lo que le permitirá determinar el procedimiento de auditoria o combinación de procedimientos mas indicados para lograr dichos objetivos. Además cuando el muestreo de auditoria es apropiado, la naturaleza de evidencia de auditoria buscada, y las condiciones de error posible u otras características relativas a tal evidencia ayudaran al auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.
69. El universo es el cuerpo de datos en donde el auditor desea extraer muestras para llegar a una conclusión, e auditor deberá determinar que el universo en donde extrae la muestra es apropiado para el objetivo especifico de la auditoria.
70. Al programar la auditoria, el auditor utiliza su criterio profesional para determinar el nivel de riesgo de auditoria apropiado, los cuales incluyen: El riesgo de que ocurrirán errores importantes también conocidos como riesgo inherente. El riesgo de que el sistema de control interno contable del cliente no

prevenga ni corrija tales errores también conocido como riesgo de control. El riesgo de cualquier otro error importante no sea detectado por el auditor también, conocido como riesgo de detección.

71. Si el auditor espera la presencia del error, normalmente tendrá que examinar una muestra mayor para concluir que el valor del universo esta razonablemente presentado dentro del error tolerable estimado o que la confianza que se había planeado depositar en un control importante esta justificada, las muestras de mayor tamaño se justifican cuando se esperan que el universo se encuentre libre de errores. Al determinar el error esperado en un universo, el auditor deberá considerar asuntos tales como niveles de error identificados en auditorias previas, cambios en los procedimientos de los clientes y evidencia disponible de su evaluación del sistema de control interno contable y de los resultados de procedimientos de revisión analíticos.
72. La materialización final del trabajo llevado a cabo por los auditores independientes se documenta en el dictamen, informe u opinión de auditoría. Además, para aquellas entidades sometidas a auditoría legal, este documento junto con las cuentas anuales del ejercicio forma una unidad, siendo obligatorio para proceder al depósito de cuentas anuales en el Registro Mercantil que se incluya el informe emitido por los auditores de la Sociedad, conjuntamente con las cuentas firmadas por todos los administradores (o la indicación expresa de no suscripción de las cuentas) y aprobadas por la Junta General de Accionistas de la Sociedad; para dar más credibilidad a todo el procedimiento, se exige depositar también una certificación del acta de la Junta General que aprobó las cuentas, con las firmas de quien la expide legítimas notarialmente.
73. El informe de auditoría independiente deberá contener, como mínimo, los siguientes elementos básicos: El título o identificación. A quién se dirige y quienes lo encargaron. El párrafo de "Alcance". El párrafo de "Opinión". El párrafo o párrafos de "Énfasis". El párrafo o párrafos de "Salvedades". El párrafo sobre el "Informe de Gestión". La firma del informe por el auditor. El nombre, dirección y datos registrales del auditor. La fecha del informe. El párrafo legal o comparativo.
74. El auditor dirigirá su informe a la persona o al órgano de la entidad del que recibió el encargo de la auditoría. Normalmente, el informe del auditor se dirigirá a los accionistas o socios. En este caso, cuando el encargo del trabajo ha sido realizado por la Junta General de Accionistas y el informe va dirigido a ésta (a los accionistas), puede omitirse la especificación referente a que el encargo lo realizó dicha Junta General. En algunas ocasiones el informe se dirige a los administradores o al comité de auditoría, aunque esto sucederá, normalmente, si se trata de una auditoría voluntaria.
75. El párrafo de alcance, cuyo objeto es describir la amplitud del trabajo de auditoría realizado, debe claramente: Identificar los estados financieros auditados. Por tanto, deberá incluir el nombre de la entidad, los estados financieros objeto de examen, la fecha del balance y el período que cubren los demás estados. Hacer referencia al cumplimiento en el examen de las normas de

auditoría generalmente aceptadas (N.A.G.A.), que en este contexto se sobreentiende que son las generalmente aceptadas en España. Si, por encargo especial, el trabajo se ha realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en otro país, el auditor podrá emitir un informe según las normas vigentes y con el lenguaje usual en dicho país, indicando siempre en su informe el origen de las mismas y, si tales normas utilizadas no cumplen los requisitos mínimos de las N.A.G.A, haciendo mención en los párrafos de alcance y opinión de los requisitos no cumplidos.

76. El párrafo de opinión del Informe de Auditoría Independiente debe mostrar claramente el juicio final del auditor sobre si las cuentas anuales, consideradas en todos los aspectos significativos, expresan adecuadamente o no la imagen fiel de los siguientes aspectos de la entidad auditada: De la situación financiera (referencia al pasivo del balance), Del patrimonio (referencia al activo del balance), De los resultados de las operaciones (referencia a la cuenta de pérdidas y ganancias), y De los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio (referencia al cuadro de financiación anual).
77. Mediante los párrafos de énfasis, el auditor pone de manifiesto aquellos hechos que considera relevantes o de especial importancia, aunque tales hechos no llegan a afectar a la opinión. Por tanto, cuando en un informe de auditoría aparece un párrafo de énfasis, el auditor pretende con ello destacar al lector ese hecho en concreto, el cual considera de especial trascendencia para la Sociedad, si bien ello no significa que la opinión de auditoría deba recoger salvedad alguna. Nunca debe confundirse, por tanto, un párrafo de énfasis con uno de salvedad.
78. Cuando el auditor ha de poner de manifiesto en su informe que existen algunos reparos en relación con los estados financieros formulados por la Sociedad, utiliza el párrafo (o párrafos) de salvedades, en el cual se deben justificar siempre los motivos de sus reparos, cuantificándose el impacto que esta salvedad tiene sobre los estados financieros auditados (siempre que la salvedad sea cuantificable); si el efecto de la salvedad no fuese susceptible de ser estimado o cuantificado razonablemente, sólo se mencionarán las causas que provocan tal salvedad.
79. El informe de gestión no forma parte integrante de las cuentas anuales de una sociedad. No obstante, para aquellas sociedades sometidas a auditoría obligatoria, ha de formularse y depositarse conjuntamente con sus cuentas anuales. Ello significa que, bien por imperativo legal, bien por deseo de la sociedad, en determinadas situaciones el auditor se ve en la obligación de analizar el contenido del informe de gestión, aunque la responsabilidad del auditor respecto al contenido de dicho informe alcanza únicamente lo concerniente a la información contable que pudiera contener dicho informe de gestión y no la información no contable que los administradores hayan hecho incluir en el mismo.
80. El informe debe ir firmado por un auditor inscrito en el Registro Oficial de Auditores de Cuentas (ROAC). En el caso de informes correspondientes a

auditorías realizadas por sociedades de auditoría inscritas en dicho Registro, el informe debe indicar: NOMBRE DE LA SOCIEDAD, Firma del socio o socios, Nombre del socio o socios firmantes.

81. El informe de auditoría financiera tiene como objetivo expresar una opinión técnica de las cuentas anuales en los aspectos significativos o importantes, sobre si éstas muestran la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera y del resultado de sus operaciones, así como de los recursos obtenidos y aplicados durante el ejercicio.
82. Las Características del informe de auditoría son las siguientes: Es un documento mercantil o público. Muestra el alcance del trabajo. Contiene la opinión del auditor. Se realiza conforme a un marco legal.
83. Las Principales afirmaciones que contiene el informe son: Indica el alcance del trabajo y si ha sido posible llevarlo a cabo y de acuerdo con qué normas de auditoría. Expresa si las cuentas anuales contienen la información necesaria y suficiente y han sido formuladas de acuerdo con la legislación vigente y, también, si dichas cuentas han sido elaboradas teniendo en cuenta el principio contable de uniformidad. Asimismo, expresa si las cuentas anuales reflejan, en todos los aspectos significativos, la imagen fiel del patrimonio, de la situación financiera, de los resultados y de los recursos obtenidos y aplicados. Se opina también sobre la concordancia de la información contable del informe de gestión con la contenida en las cuentas anuales. En su caso, explica las desviaciones que presentan los estados financieros con respecto a unos estándares preestablecidos. Podemos sintetizar que el informe es una presentación pública, resumida y por escrito del trabajo realizado por los auditores y de su opinión sobre las cuentas anuales.
84. Existen cuatro tipos de opinión en auditoría: Opinión Favorable. Opinión con Salvedades. Opinión Desfavorable. Opinión Denegada.
85. La opinión favorable, limpia o sin salvedades significa que el auditor está de acuerdo, sin reservas, sobre la presentación y contenido de los estados financieros. La opinión con salvedades (llamada también en la jerga de la auditoría como opinión calificada o cualificada), significa que el auditor está de acuerdo con los estados financieros, pero con ciertas reservas. La opinión desfavorable u opinión adversa o negativa significa que el auditor está en desacuerdo con los estados financieros y afirma que éstos no presentan adecuadamente la realidad económico-financiera de la sociedad auditada. Por último, la opinión denegada, o abstención de opinión significa que el auditor no expresa ningún dictamen sobre los estados financieros. Esto no significa que esté en desacuerdo con ellos, significa simplemente que no tiene suficientes elementos de juicio para formarse ninguno de los tres anteriores tipos de opinión.
86. Desde el punto de vista de la contaduría pública, la auditoría se clasifica en: Auditoría externa, Auditoría interna, Auditoría gubernamental, Auditoría financiera, Auditoría operacional.

87. La Auditoria externa: Es un examen de estados financieros hecho con el fin de formar una opinión imparcial sobre bases objetivas.
88. La Auditoria interna: Es una función evaluadora independiente establecida dentro de una organización con el fin de examinar y evaluar sus actividades, como un servicio a la organización.
89. La Auditoria gubernamental: Es el estudio de eficiencia y economía en la utilización de los recursos; por ejemplo el equipo del gobierno.
90. La Auditoria financiera: Es un examen sistemático de los estados financieros, los registros y las operaciones correspondientes para determinar la observancia de los P.C.G.A. de las políticas de la administración y de los requisitos fijados.
91. La Auditoria operacional: Es el examen sistemático de las actividades de una organización o de un segmento estipulado de las mismas en relación con objetivos específicos, a fin de evaluar el comportamiento, señalar las oportunidades de mejorar y generar recomendaciones para el mejoramiento o para favorecer la acción. El examen computarizado de una empresa, la evaluación de su eficacia y confiabilidad y las recomendaciones para el mejoramiento del sistema .
92. La auditoria de los estados financieros representa el examen de los Estado Financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
93. El Control Interno es la base donde descansan las actividades y operaciones de una empresa, es decir, que las actividades de producción, distribución, financiamiento, administración, entre otras son regidas por el control interno.
94. Es un instrumento de eficiencia y no un plan que proporciona un reglamento tipo policiaco o de carácter tiránico, el mejor sistema de control interno, es aquel que no daña las relaciones de empresa a clientes y mantiene en un nivel de alta dignidad humana las relaciones de patrón a empleado.
95. La función del control interno es aplicable a todas las áreas de operación de los negocios, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria para seleccionar de las alternativas, las que mejor convengan a los intereses de la empresa.
96. La estructura del control interno consta de los siguientes elementos: Ambiente de control. Sistema Contable. Procedimientos de Control.
97. Los Objetivos de control interno tiene los siguientes objetivos: Evitar o reducir fraudes.

98. Salvaguarda contra el desperdicio. Salvaguarda contra la insuficiencia. Cumplimiento de las políticas de operación sobre bases más seguras. Comprobar la corrección y veracidad de los informes contables. Salvaguardar los activos de la empresa. Promover la eficiencia en operación y fortalecer la adherencia a las normas fijadas por la administración.
99. Las Técnicas a aplicarse en la planeación de la Auditoria son: Estudio y Evaluación de la Organización. Estudio y evaluación de sistemas y procedimientos. Estudio y evaluación de flujogramas. Estudio y evaluación del sistema de control interno. Análisis Factorial.
100. El control interno se divide en: **Control Administrativo**, donde se debe observar y aplicar en todas las fases o etapas del proceso administrativo. **Control Financiero - Contable**, orientado fundamentalmente hacia el control de las actividades financieras y contables de una entidad.
101. Para hacer el estudio y evaluación del control interno, hay varios métodos: Método Descriptivo o de memorándum. Método Gráfico. Método de Cuestionario.
102. El método descriptivo consiste en la descripción de las actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a los sistemas o registros contables relacionados con esas actividades y procedimientos.
103. El método gráfico señala por medio de cuadros y gráficas el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para el ejercicio de las operaciones.
104. El método de cuestionarios consiste en el empleo de cuestionarios previamente elaborados por el auditor, los cuales incluyen preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo las funciones.
105. Al Terminar el trabajo de campo se debe: Realizar estudios de eventos posteriores. Realizar investigaciones de los abogados de los clientes. Identificar y examinar transacciones entre partes relacionadas. Obtener carta de representación del cliente. Efectuar una revisión general.
106. Para la Evaluación de los resultados se debe: Efectuar una evaluación final de la importancia relativa y riesgo de auditoria. Expresar una opinión con respecto a los estados financieros. Terminar la revisión de los papeles de trabajo de auditoria. Efectuar una revisión técnica de los estados financieros, comunicarse con el comité de auditoria. Elaborar una carta de recomendaciones a la gerencia.
107. La responsabilidad del auditor para evaluar la corrección de los estados financieros de un cliente van desde el examen de eventos que tuvieron lugar

hasta la fecha del balance general así como de eventos que tienen lugar de la fecha del balance general hacia adelante hasta determinada fecha. A cuyos eventos se les denomina posteriores, durante el periodo antes mencionado el auditor esta obligado a aplicar ciertos procedimientos para descubrir eventos subsecuentes que han ocurrido y que tengan efecto importante en los estados financieros sobre los cuales se informa.

108. El auditor deberá identificar y evaluar eventos posteriores hasta la fecha del dictamen de auditoría, que deberá formularse al concluirse el trabajo de campo, esto a través de dos formas: Estando atentos a eventos posteriores al ir realizando pruebas sustantivas a fin de año. Realizando procedimientos de auditoria que considere más adecuados para poder realizar y terminar el trabajo.
109. La existencia de condiciones, situación o conjunto de circunstancias que indique una incertidumbre con respecto a una posible perdida para una entidad derivada de litigios, demandas y resoluciones: El periodo en que ocurrió la causa de acción legal de que se trate. El grado de probabilidad de un resultado favorable. El importe o alcance de la perdida potencial.
110. La carta de representación del cliente sirve de apoyo al auditor para: Confirmar representaciones verbales que se plantean al auditor. Documentar la continuada corrección de tales representaciones. Reducir la posibilidad de malos entendidos respecto a señalamientos o declaraciones de la administración.
111. La revisión de los papeles de trabajo se realiza con la finalidad de evaluar el trabajo realizado, la evidencia obtenida y las conclusiones que determino quien elaboro la cédula de auditoría. Tiene como fin obtener seguridad de que: El trabajo realizado por los subordinados es correcto y completo. Los juicios ejercidos por los subordinados fueron razonables y apropiados dada a las circunstancias. EL trabajo de auditoria se ha terminado de acuerdo con las condiciones y términos especificados en la carta de contratación. Todos los asuntos importantes relacionados con la contabilidad , auditoria e información que surgieron como consecuencia del examen han sido debidamente resueltos. Los papeles de trabajo respaldan la opinión del auditor. Las normas y procedimientos de auditoria se han cumplido.
112. La carta de administración deberá contener recomendaciones para mejorar la efectividad y eficiencia de todos aquellos aspectos importantes para la vida de la empresa, estas deberán ser dirigidas a la gerencia y ser elaboradas de manera cuidadosa, bien organizadas y redactadas estas podrán incluir: Asuntos de la estructura del control interno que se considera que no se encuentren en condiciones favorables. Administración de recursos como efectivo. Asuntos relacionados con impuestos. El hallazgo de procedimientos omitidos.
113. El descubrimiento de un procedimiento omitido podrá surgir de un examen posterior al trabajo realizado en un programa de inspección de control de calidad del despacho o durante un examen realizado por otros auditores externos, en este caso el auditor deberá evaluar la importancia de su capacidad para poder respaldar actualmente la opinión expresada en los estados

financieros, si el auditor decide que su opinión no puede respaldarse y piensa que hay personas que están confiando en su dictamen, el auditor deberá realizar de inmediato los procedimientos omitidos o los procedimientos alternativos que podrán proporcionar una base satisfactoria para su opinión.

114. El auditor debe realizar procedimientos diseñados a obtener suficiente y apropiada evidencia de auditoria, en que puedan todos los elementos hasta la fecha del informe del auditor que puedan requerir de ajustes o exposiciones en los estados financieros, hayan sido identificados. Ciertos eventos y transacciones que ocurren después de cada fin de año, deben ser examinados como parte del trabajo normal de verificación de auditoria.
115. Los programas principales de estados financieros y de soporte apropiados deben ser completados y comparados para cada área de auditoria relevante, el porcentaje de cambio del periodo anterior para cada articulo principal debe ser calculado al menos que sea claramente inapropiado.
116. El informe al socio agrupan en un solo lugar, todos los asuntos que tiene un efecto en la opinión de auditoria, o que necesitan ser discutidos con al cliente.
117. Dependiendo de la estructura del equipo de auditoria debe ser hecho en borrador por el señor mientras la auditoria progresa y completado por el cliente.
118. El gerente debe evidenciar la terminación del informe al socio firmado la primera pagina y el socio debe refrendarlo. El gerente debe firmar una segunda vez cuando todos los puntos que surjan de la revisión del informe al socio debe entonces refrendarlo para evidenciar su satisfacción.
119. Las características que distinguen al procesamiento con computadora del procesamiento manual son: El sistema Procesamiento Electrónico de Datos (PED) puede producir una pista o huella de transacciones para fines de auditoria que tan solo sea aplicable por un breve periodo,(ventas por teléfono). Con frecuencia existe menos evidencia documental de los procedimientos del control del sistema computarizado que en sistemas manuales. La información dentro de los sistemas manuales es visible. La menor participación humana en el PED puede ocultar errores que si pueden observarse con los sistemas manuales. La información de los sistemas manuales puede ser mas vulnerable a desastres físicos, manipulación no autorizada y mal funcionamiento mecánico.
120. Los controles generales: Se enfocan a la organización general del departamento y a las funciones de quienes intervienen en el desarrollo de sistemas, mientras que Los controles de aplicación: Se refieren a los establecidos en la operación del conmutador que incluye la entrada, el proceso y la salida de datos.
121. La áreas que se encuentran relacionadas con el desarrollo de sistemas de controles de documentación: Programador, Analista de sistemas, Representante de la administración de la empresa, Usuario, Departamento de contabilidad, Auditoria externa.

122. Los controles de acceso que podrán utilizarse en un sistema de registro en línea: Con un password. Con una clave o NIP.
123. El auditor deberá considerar las siguientes situaciones: El grado de la computadora se utiliza en cada una de las aplicaciones contables importantes. La complejidad de las operaciones computarizadas del clientes, incluyendo el uso de un centro de servicio externo. La estructura organizativa de actividades de procesamiento computarizado. El empleo de técnicas de auditoria auxiliadas por computadora. La disponibilidad de datos en impresiones por computadora. EL auditor deberá obtener una comprensión suficiente de la estructura del control interno del PED, para planear la auditoria y así determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de las pruebas que se deben realizar.
124. Las Funciones del organigrama del departamento del PED son: **Analista de sistemas:** Evalúa los sistemas existentes, diseña nuevo sistema, bosqueja los sistemas y prepara especificaciones para programadores. **Programador:** Elabora gráficas de flujo de lógica de programas de computo, desarrolla y documenta programas y los actualiza. **Operadores de computo:** Opera El equipo de computo y ejecuta el programa de acuerdo con instrucciones operativas (teclea). **Capturista de datos:** Prepara datos para procesamiento registrándoles en medios para las maquinas. **Bibliotecarios:** Mantienen la custodia de la documentación de los sistemas, programas y archivos. **Grupo de control de datos:** Actúa como intermediario entre departamentos y vigila la entrada, procesamiento y salida de datos. **Administración de la base de datos:** Diseña el contenido y organización de las bases de datos y controla el acceso y uso de la base de datos. **Condiciones:** Cuando se juntan dos de las funciones a personas.
125. En el diseño y operación de un control de un sistema de información, deben contemplarse tres tipos de controles: Administrativos, Internos y de datos de aplicación.
126. Los procedimientos que deben existir para que se asegure que los datos de entrada sean los correctos, son: Operación real. Ventas autorizadas por personas competentes. Operación de la empresa. Realizada por personal autorizado. Condiciones. Documentación correspondiente.
127. Los procedimientos que pueden asegurar que todos los datos se procesaron y fueron adecuadamente procesados, son: Clasificación correcta. Autorización. Precio. Artículo. Nombre de quien proceda. Fecha. Folio consecutivo. Impuestos.
128. La Auditoria de sistemas nace como un órgano de control de algunas instituciones estatales y privadas. Su función inicial es estrictamente económico-financiero, y los casos inmediatos se encuentran en las peritaciones judiciales y las contrataciones de contables expertos por parte de Bancos Oficiales.
129. La función auditora debe ser absolutamente independiente; no tiene carácter ejecutivo, ni son vinculantes sus conclusiones. Queda a cargo de la empresa tomar las decisiones pertinentes. La Auditoria contiene elementos de

análisis, de verificación y de exposición de debilidades y disfunciones. Aunque pueden aparecer sugerencias y planes de acción para eliminar las disfunciones y debilidades antedichas; estas sugerencias plasmadas en el Informe final reciben el nombre de Recomendaciones.

130. Las funciones de análisis y revisión que el auditor informático realiza, puede chocar con la psicología del auditado, ya que es un informático y tiene la necesidad de realizar sus tareas con racionalidad y eficiencia. La reticencia del auditado es comprensible y, en ocasiones, fundada. El nivel técnico del auditor es a veces insuficiente, dada la gran complejidad de los Sistemas, unidos a los plazos demasiado breves de los que suelen disponer para realizar su tarea.
131. Además del chequeo de los Sistemas, el auditor somete al auditado a una serie de cuestionario. Dichos cuestionarios, llamados Check List, son guardados celosamente por las empresas auditoras, ya que son activos importantes de su actividad. Las Check List tienen que ser comprendidas por el auditor al pie de la letra, ya que si son mal aplicadas y mal recitadas se pueden llegar a obtener resultados distintos a los esperados por la empresa auditora. La Check List puede llegar a explicar cómo ocurren los hechos pero no por qué ocurren. El cuestionario debe estar subordinado a la regla, a la norma, al método. Sólo una metodología precisa puede desentrañar las causas por las cuales se realizan actividades teóricamente inadecuadas o se omiten otras correctas.
132. El auditor sólo puede emitir un juicio global o parcial basado en hechos y situaciones incontrovertibles, careciendo de poder para modificar la situación analizada por él mismo.
133. Las empresas acuden a las Auditorias externas cuando existen síntomas bien perceptibles de debilidad. Estos síntomas pueden agruparse en clases: *Síntomas de descoordinación y desorganización*: No coinciden los objetivos de la Informática de la Compañía y de la propia Compañía. Los estándares de productividad se desvían sensiblemente de los promedios conseguidos habitualmente. *Síntomas de mala imagen e insatisfacción de los usuarios*: No se atienden las peticiones de cambios de los usuarios. Ejemplos: cambios de Software en los terminales de usuario, refrescamiento de paneles, variación de los ficheros que deben ponerse diariamente a su disposición, etc. No se reparan las averías de Hardware ni se resuelven incidencias en plazos razonables. El usuario percibe que está abandonado y desatendido permanentemente. No se cumplen en todos los casos los plazos de entrega de resultados periódicos. Pequeñas desviaciones pueden causar importantes desajustes en la actividad del usuario, en especial en los resultados de Aplicaciones críticas y sensibles. *Síntomas de debilidades económico-financiero*: Incremento desmesurado de costes. Necesidad de justificación de Inversiones Informáticas (la empresa no está absolutamente convencida de tal necesidad y decide contrastar opiniones). Desviaciones Presupuestarias significativas. Costes y plazos de nuevos proyectos (deben auditarse simultáneamente a Desarrollo de Proyectos y al órgano que realizó la petición). *Síntomas de Inseguridad: Evaluación de nivel de riesgos*: Seguridad Lógica, Seguridad Física, Confidencialidad, Continuidad del Servicio. Es un concepto aún más importante que la Seguridad, Establece las estrategias de continuidad entre fallos mediante Planes de Contingencia* Totales

y Locales, Centro de Proceso de Datos fuera de control. Si tal situación llegara a percibirse, sería prácticamente inútil la Auditoria. Esa es la razón por la cual, en este caso, el síntoma debe ser sustituido por el mínimo indicio.

134. El auditor profesional y experto es aquél que reelabora muchas veces sus cuestionarios en función de los escenarios auditados. Tiene claro lo que necesita saber, y por qué. Sus cuestionarios son vitales para el trabajo de análisis, cruzamiento y síntesis posterior, lo cual no quiere decir que haya de someter al auditado a unas preguntas estereotipadas que no conducen a nada. Muy por el contrario, el auditor conversará y hará preguntas "normales", que en realidad servirán para el cumplimiento sistemática de sus Cuestionarios, de sus Checklists.
135. El log vendría a ser un historial que informa que fue cambiando y cómo fue cambiando (información). Las bases de datos, por ejemplo, utilizan el log para asegurar lo que se llaman las transacciones. Las transacciones son unidades atómicas de cambios dentro de una base de datos; toda esa serie de cambios se encuadra dentro de una transacción, y todo lo que va haciendo la Aplicación (grabar, modificar, borrar) dentro de esa transacción, queda grabado en el log. La transacción tiene un principio y un fin, cuando la transacción llega a su fin, se vuelca todo a la base de datos. Si en el medio de la transacción se cortó por x razón, lo que se hace es volver para atrás. El log te permite analizar cronológicamente que es lo que sucedió con la información que está en el Sistema o que existe dentro de la base de datos.
136. El método de trabajo del auditor pasa por las siguientes etapas: Alcance y Objetivos de la Auditoria Informática. Estudio inicial del entorno auditable. Determinación de los recursos necesarios para realizar la Auditoria. Elaboración del plan y de los Programas de Trabajo. Actividades propiamente dichas de la Auditoria. Confección y redacción del Informe Final. Redacción de la Carta de Introducción o Carta de Presentación del Informe final.
137. La Auditoría Administrativa persigue controlar y comparar el estado actual de la empresa y que tan lejos está de lo que quiere ser y que medidas adoptar para alcanzar sus metas o que cambios pertinentes deben hacerse para acceder a un mejor nivel de desempeño.
138. La auditoría administrativa surgió de la necesidad para medir y cuantificar los logros alcanzados por la empresa en un periodo de tiempo determinado. Surge como una manera efectiva de poner en orden los recursos de la empresa para lograr un mejor desempeño y productividad.
139. La Auditoría Administrativa forma parte esencial de el proceso administrativo, por que sin control, los otros pasos del proceso no son significativos, por lo que además, la auditoría va de la mano con la administración, como parte integral en el proceso administrativo y no como otra ciencia aparte de la propia administración.

140. En la actualidad, es cada vez mayor la necesidad por parte de los funcionarios, de contar con alguien que sea capaz a de llevar a cabo el examen y evaluación de: La calidad, tanto individual como colectiva, de los gerentes (auditoria administrativa funcional). La calidad de los procesos mediante los cuales opera un organismo (auditoria analítica). Lo que realmente interesa destacar, es que realmente existe una necesidad de examinar y evaluar los factores externos y internos de la empresa y ello debe hacerse de manera sistemática, abarcando la totalidad de la misma.
141. Entre los objetivos prioritarios para instrumentarla de manera consistente tenemos los siguientes: *De control*: Destinados a orientar los esfuerzos en su aplicación y poder evaluar el comportamiento organizacional en relación con estándares preestablecidos. *De productividad*: Encauzan las acciones para optimizar el aprovechamiento de los recursos de acuerdo con la dinámica administrativa instituida por la organización. *De organización*: Determinan que su curso apoye la definición de la estructura, competencia, funciones y procesos a través del manejo efectivo de la delegación de autoridad y el trabajo en equipo. *De servicio*: Representan la manera en que se puede constatar que la organización está inmersa en un proceso que la vincula cuantitativa y cualitativamente con las expectativas y satisfacción de sus clientes. *De calidad*: Disponen que tienda a elevar los niveles de actuación de la organización en todos sus contenidos y ámbitos, para que produzca bienes y servicios altamente competitivos. *De cambio*: La transforman en un instrumento que hace más permeable y receptiva a la organización. *De aprendizaje*: Permiten que se transforme en un mecanismo de aprendizaje institucional para que la organización pueda asimilar sus experiencias y las capitalice para convertirlas en oportunidades de mejora. *De toma de decisiones*: Traducen su puesta en práctica y resultados en un sólido instrumento de soporte al proceso de gestión de la organización.
142. La Auditoria administrativa provee una evaluación objetiva, imparcial y competente de las actividades administrativas y es un medio para reorientar continuamente los esfuerzos de la empresa hacia planes y objetivos en constante cambio. También ayuda a descubrir deficiencias o irregularidades en aquellas partes de la empresa que fueron examinadas. De esta manera a la dirección se le facilita lograr una administración más eficaz y eficiente.
143. Una Auditoria administrativa debe tomar en cuenta lo siguiente: Se debe analizar el criterio a utilizar en la Auditoria, tomando en consideración las siguientes premisas: debe ser objetiva, debe tener relación con el presente y el futuro, el resultado de la Auditoria debe ser fácil de entender y aplicar, se deben establecer normas de desempeño, expresadas en términos específicos. Se deben crear medidas de control para la valoración de los sistemas y procedimientos. se deben elaborar informes de la Auditoria, mediante un método diseñado con el propósito de que el auditor pueda dar a conocer los resultados de su trabajo mediante un informe elaborado de manera sistemática.
144. Para poder realizar una Auditoria administrativa se deben conocer sus principios básicos, los cuales son: ***Sentido de la evaluación***: La Auditoria

administrativa se ocupa de evaluar la calidad tanto individual como colectiva de los administradores y ver si han tomado modelos adecuados que aseguren el buen control administrativo, es decir, se evalúa que el trabajo cumpla con requisitos preestablecidos, que se cumplan los objetivos y se sigan los planes y que la aplicación de recursos se haga de manera eficiente. La Auditoria administrativa no evalúa la capacidad técnica de Ingenieros, contadores, y demás personal de una organización. **Proceso de Verificación:** La Auditoria administrativa debe descubrir lo que realmente se está llevando a cabo a nivel directivo, administrativo y operativo, lo cual muchas veces resulta que no concuerda con lo que el responsable del área piensa que se está realizando. **Pensar como el Administrador:** El auditor debe ponerse en el lugar del administrador a quién se está auditando y preguntarse: ¿Qué información necesitaría acerca del trabajo que se está llevando a cabo?, ¿Cómo planear y medir el desempeño alcanzado? ¿Cómo comprobar si el trabajo se realizó de manera precisa y oportuna?

145. El control es uno de los cinco principios administrativos (planeación, organización, integración de personal, dirección y control). Este consiste en la medición y la corrección del desempeño con el fin de asegurar que se cumplan los objetivos de la empresa y se sigan los planes diseñados para alcanzarlos. El control y la planeación, por tanto, están muy relacionados.
146. El proceso básico de control comprende tres pasos: establecer estándares. Estos funcionan como punto de referencia, son criterios de desempeño que al medirlos, permiten conocer como funcionan ciertos aspectos de la empresa. Medir ó comparar el desempeño con éstos estándares. Esto debería realizarse idealmente de manera anticipada y poder evitar las desviaciones antes de que ocurran. Corregir las desviaciones. Los administradores deben saber en donde aplicar las medidas correctivas, entre las que podemos mencionar los siguientes ejemplos: cambio en los planes u objetivos, aclaración de tareas, contratación o capacitación de personal y despido de personal.
147. Una Auditoria administrativa verdaderamente eficaz debe ser planeada cuidadosamente. Debe definirse el ALCANCE, ya que puede ser muy amplia o puede abarcar solamente parte de una organización. La Auditoria también puede centrarse en un área funcional de la empresa: planeación, contabilidad, mercadotecnia, investigación y desarrollo, ingeniería, manufactura, o personal. Igualmente puede enfocarse en el ambiente de trabajo y en el elemento humano ó en el sistema de información.
148. El PERSONAL que se requiere para una Auditoria administrativa puede estar formado por los mismos auditores o consultores internos de la empresa. La ventaja que esto tiene es que ya conocen el trabajo de las distintas áreas funcionales, y las recomendaciones pueden ser hechas con mayor amplitud. Cuando la organización carece de consultores y auditores competentes o están muy ocupados en otras tareas, lo aconsejable es contratar los servicios de auditores y consultores externos.

149. Una vez que se ha definido el alcance de la Auditoria y el personal que se requiere, es necesario tener en cuenta la FRECUENCIA. La primera consideración para establecer la frecuencia de la Auditoria administrativa será el tipo de organización. Cuando la organización está sometida a constantes cambios de tipo tecnológico, por ejemplo, ó cuando los recursos que utiliza son costosos, la Auditoria administrativa debe ser mas frecuente. Las Auditorias administrativas deben hacerse con la suficiente frecuencia para evitar problemas crecientes, pero con un marco de tiempo más amplio que las Auditorias financieras, que se hacen anualmente. Para una organización sometida a cambios rápidos o que consuma gran cantidad de recursos de elevado valor, la frecuencia óptima para protegerla de problemas operativos o administrativos graves ó de que éstos lleguen a arraigarse sería cada 2 años. Para organizaciones relativamente estables la Auditoria puede llevarse a cabo cada tres años. En ningún caso puede permitirse que el intervalo exceda 3 años.
150. Una vez decididos el alcance, el personal y la frecuencia de la Auditoria, el siguiente paso es emprender la Auditoria real, lo cual implica la investigación y el análisis de los hechos que ocurren en el presente mediante cuestionarios y entrevistas y así poder determinar los problemas de la organización.
151. Las entrevistas son un medio importante de obtener información para la Auditoria. Se deben preparar las preguntas con anterioridad, de tal forma que se nos dé la información que requerimos. Las personas que van a ser entrevistadas deben seleccionarse con cuidado y se les debe avisar previamente para que preparen la documentación que se requerirá. En la entrevista el auditor comenzará por establecer el propósito de la misma y la importancia del acopio de hechos para la revisión de las áreas funcionales bajo estudio. El ambiente debe ser amistoso y abierto, el auditor debe actuar con tacto y diplomacia todo el tiempo. Al final de la entrevista es aconsejable verificar la exactitud de la información, solicitando a la persona entrevistada que lea las notas del auditor y ponga sus iniciales.
152. El análisis del funcionamiento actual se logra utilizando cuestionarios o secciones del mismo que sean pertinentes según el alcance de la Auditoria, además, el cuestionario permite al auditor sintetizar los elementos que causan dificultades y deficiencias a la organización. El sondeo que se lleva a cabo por el cuestionario, depende de la metodología que se aplique, pero generalmente se relaciona con los principios administrativos: planeación, organización, dirección, Integración de personal y control. Una vez que se han diagnosticado los problemas reales, el auditor debe estar preparado para apreciar el nivel de desempeño del área investigada, indicando si es excelente, bueno, adecuado ó pobre y hacer las recomendaciones necesarias para mejorar el desempeño.
153. En la conclusión de la auditoria se da a conocer los resultados que se obtuvieron durante la evaluación de la organización. Una de las partes más importante de las conclusiones de la Auditoria es el informe o reporte, que comprende los detalles de las investigaciones y recomendaciones de los auditores administrativos. Antes de preparar el informe final, es recomendable que los auditores sondeen las soluciones propuestas y las posibles

consecuencias de las acciones con los gerentes y se aclare cualquier duda ó malentendido.

154. El informe de Auditoria administrativa debe incluir los siguientes puntos: Propósito y alcance de la Auditoria administrativa, Procedimientos utilizados de Auditoria Administrativa, Exposición de hechos y problemas importantes, Recomendaciones para resolver problemas, Evaluación sobre el funcionamiento Gerencial.
155. Esta es una parte de la auditoría administrativa sumamente importante, ya que constituye el momento en el que las medidas de mejoramiento administrativo deben ponerse en práctica para la solución de los problemas encontrados. Para esta etapa de la auditoría administrativa se debe: ***Elaborar un programa de implantación:*** Esta parte consiste en describir las actividades a realizar y la secuencia de su realización. Generalmente se usan diagramas de flujo ó de red para su mejor comprensión. En el programa debe describirse el objetivo de cada proyecto, su alcance, él (los) responsable (s) y los resultados esperados. ***Integrar los recursos humanos y materiales necesarios:*** Consiste en elaborar los manuales e instructivos de trabajo necesarios para la implantación de las recomendaciones, así como el mobiliario, equipo y suministros requeridos para operar el nuevo sistema. Se debe también seleccionar y capacitar al personal que va a operar los nuevos procedimientos de trabajo. ***Ejecutar el programa de implantación realizado:*** Es poner en operación las recomendaciones y el nuevo sistema, aplicando un método de implantación previamente seleccionado. Al iniciar la implantación es necesario comunicarlo mediante circulares al personal de la organización. ***Seguimiento:*** Se deben comprobar los resultados de las medidas implantadas por recomendación de los auditores y en su caso sugerir las medidas correctivas necesarias para su mejor efectividad. Posterior a esto se debe hacer una revisión periódica del sistema para evitar la obsolescencia del mismo, lo cual afectaría en forma directa la eficiencia de la organización.
156. La Auditoria administrativa como se mencionó anteriormente, se puede enfocar al análisis de las distintas áreas funcionales de la empresa. En este sentido la Auditoria administrativa se puede componer de las siguientes partes: ***Evaluación de la planeación de la empresa:*** Es una de las partes centrales de la Auditoria administrativa que permite precisar las deficiencias administrativas y operativas en la planificación, no sólo en los niveles altos y medios de una organización, sino también en los niveles más bajos. Incluye la visión general y misión, objetivos o metas, planes, estrategias, programas, políticas, procedimientos y normas. ***Evaluación de contabilidad y finanzas:*** Los recursos de capital son indispensables para que la gerencia pueda cumplir sus metas y objetivos. Por esta razón el subsistema de finanzas está directamente relacionado con otros subsistemas. Estas relaciones dan la fuerza viable a la organización. En esta auditoria se evalúan los registros contables, balances financieros periódicos, declaración de ingresos, etc. ***Evaluación de la función de mercadotecnia:*** La evaluación mediante el cuestionario de Auditoria administrativa es más difícil para esta área funcional debido a que el mercado depende mucho de factores externos que no están bajo el control de su gerencia. En general se pueden evaluar 5 partes: visión general de mercadotecnia, ventas, investigación de

mercado, publicidad y distribución física. *Evaluación de Investigación y Desarrollo e Ingeniería:* Estas áreas son analizadas también debido a su importancia para el crecimiento de una empresa. Un esfuerzo productivo en investigación y desarrollo es una fuente de nuevos productos y procesos importantes a largo plazo para la empresa. La función de Ingeniería tiene que ver con el establecimiento de las condiciones adecuadas para la fabricación y las pruebas. *Evaluación de la función de producción:* El proceso de manufactura debe ser planeado, programado, dirigido y controlado para producir la mercancía final deseada, de manera que llegue al cliente en el plazo programado. Una evaluación completa de producción presenta las siguientes secciones: visión general de producción, planificación de la producción, producción, inventarios y compras. *Evaluación de la función de personal:* La dificultad de valorar el factor humano, hace difícil esta evaluación. Se evalúan para esta función: la visión general del personal, la planificación de la mano de obra y las relaciones industriales. *Evaluación del ambiente de trabajo y del elemento humano:* Los cambios constantes en el ambiente de trabajo afectan el desempeño de una organización, por lo tanto debe evaluarse lo adecuado de la estructura de trabajo respecto al momento actual. En esta parte de la evaluación se incluyen: la estructura del trabajo, la estructura informal y el control del elemento humano. *Evaluación del sistema de información:* En esta sección se debe determinar el grado de control gerencial sobre el sistema de información, en algunos casos, el sistema de computación. Se evalúan los controles al departamento de computación, las entradas, programas y controles de salida y los controles interactivos y de seguridad.

157. La profesión de auditoria interna está vinculada a procesos de supervisión y con objeto de tener garantías de que la actividad de la auditoria interna se realiza con criterios de eficacia los auditores se integran en el instituto de auditoria interna, cuya génesis se produce en el año 1941 en la ciudad de Nueva York.
158. Entre los objetivos de la auditoria interna podemos citar: Fiabilidad e integridad de los informes, Los auditores internos deben revisar la fiabilidad e integridad de la información financiera y operativa, y los medios utilizados para identificar, medir, dosificar y divulgar dicha información, Cumplimiento de política, planes, procedimientos, normas y reglamentos: Los auditores internos deben revisar los sistemas establecidos para verificar el cumplimiento de lo indicado y pueden tener un impacto significativo en las operaciones e informes y determinar si la organización los cumple, Los auditores internos deben revisar los medios de salvaguarda de los activos y en caso necesario verificar la existencia de dichos activos, Utilización económica y eficiente de los recursos. Se trata de valorar la economía y la eficiencia con la que se emplean los recursos, Cumplimiento de los objetivos y fines establecidos para las operaciones o programas. Los auditores internos deben revisar las operaciones o programas para determinar si los resultados están en consonancia con los objetivos y si las operaciones o programas se están llenando a efecto en la forma prevista.

159. Las funciones de auditoria interna se integran dentro de las actuaciones o características que se asigna a todo departamento de auditoria interna de tal manera que: Respecto del personal debe garantizarse la formación técnica y experiencia de los auditores internos son los apropiados para las auditorias que efectúan. El departamento de auditoria interna debe poseer u obtener los conocimientos, aptitudes y disciplinas requeridos para llevar a cabo sus responsabilidades. El departamento de auditoria interna debe asegurarse de que las auditorias estén debidamente supervisadas.
160. Para actuar en el departamento de auditoria interna, cualquier personal adscrito con carácter de auditor interno debe tener en cuenta: Cumplimiento de las normas profesionales de conducta, Debe poseer los conocimientos técnicos y disciplinarios para la realización de las auditorias internas, Los auditores internos están obligados a una formación permanente, Los auditores internos deben poseer ciertas dosis de relaciones humanas y comunicación, Los auditores internos deben actuar con el debido cuidado profesional.
161. El desarrollo administrativo de las empresas se ha realizado atendiendo las operaciones productivas por sus dueños o por su Dirección General, dejando otros aspectos de controles administrativos al Contador. Éste, por el incremento de las necesidades administrativas, fue desarrollando dichos controles y mejorándolos, en la medida en que las exigencias de competitividad y otras, así lo implicaban.
162. La profesión organizada de la Contaduría Pública se ha distinguido por su grado de estructuración y por la normatividad que emite para cumplimiento por todos sus miembros. La institución que organiza todo esto es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos integrado por muchos Colegios regionales. Este Instituto, a través de diversas comisiones propone para su emisión, la normatividad para cada tipo de actividad. Así, una de dichas comisiones es la relativa a la Auditoria Operacional la cual ha emitido boletines con la normatividad correspondiente. En dichos boletines se marcan los lineamientos y requisitos mínimos de calidad que el Contador interno o externo debe guardar para llevar a cabo la Auditoria Operacional.
163. A continuación se indican los conceptos básicos de la Auditoria Operacional, de acuerdo a los dos primeros boletines de la Comisión de Auditoria Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que son: Esquema básico de la Auditoria Operacional. Metodología de la Auditoria Operacional.
164. Por auditoria operacional debe entenderse: El servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad.
165. Existen tres niveles en que el contador público puede participar en apoyo a las entidades, a saber: Primero. En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado. (Diagnóstico de obstáculos. Segundo. En la

participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc., interviniendo en su formación. Tercero. En la implantación de los cambios e innovaciones. (Implantación de sistemas, etc.)

166. La auditoria operacional persigue: detectar problemas y proporcionar bases para las soluciones, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades, en la consecución de la óptima productividad.

167. Aunque no pueden establecerse reglas fijas que determinen cuándo debe practicarse la auditoria operacional, sí se pueden mencionar aquellas que habitualmente los administradores de entidades, los auditores internos y los consultores, han determinado como más frecuentes: Para aportar recomendaciones que resuelvan un problema conocido. Cuando se tienen indicadores de ineficiencia pero se desconocen las razones, y Para contar con un respaldo para la prevención de ineficiencias o para el sano crecimiento de las entidades.

168. La auditoria operacional puede realizarse en cualquier época y con cualquier frecuencia; lo recomendable es que se practique periódicamente, a fin de que rinda sus mejores frutos. Así, puede prepararse un programa cíclico de revisiones, en el cual un área sea revisada cuando menos cada dos años, manteniéndose un examen permanente de aquellas operaciones que requieren especial atención del monto de recursos invertidos en ellas o por su criticidad.

169. Quien cuenta con información confiable, veraz, oportuna, completa, adquiere un poder. Poder para hacer, para cambiar cosas y situaciones, para tomar mejores y bien soportadas decisiones.

170. De aquí surge la vital importancia de la Auditoría Financiera como elemento de la administración que ayuda y coadyuva en la obtención y proporcionamiento de información contable y financiera y su complementaria operacional y administrativa, base para conocer la marcha y evolución de la organización como punto de referencia para guiar su destino.

171. Estas tienen como objetivo por parte del auditor conocer con certeza cual es la situación financiera real de la empresa auditada. Para ello el auditor ejecuta un exhaustivo análisis sobre los estados financieros y las notas aclaratorias que los acompañan, preparados por la empresa a auditar en relación con las operaciones efectuadas durante un periodo determinado.

172. Para que la información financiera goce de aceptación de terceras personas, es necesario que un Contador Público Independiente le imprima el sello de confiabilidad a los estados financieros a través de su opinión escrita en un

173. Las Responsabilidad de la empresa la empresa son: Establecer sistemas de control interno eficaz, Utilizar criterios contables adecuados, Contabilizar todos los hechos relevantes oportunamente, Entregar información financiera fidedigna, En conclusión "ACTUAR CORRECTAMENTE".
174. Las Responsabilidad del Estado son: Dictar normas y regulaciones, Fiscalizar el cumplimiento, Detectar y sancionar desviaciones, Fuente de información al mercado, En conclusión "APOYAR TRANSPARENCIA Y RECTITUD"
175. Las Responsabilidades del Auditor son: Independencia profesional, Cumplir con las NAGAS, Evaluar principios contables utilizados, Opinar sobre la razonabilidad de los EE.FF. En conclusión "AUMENTAR CREDIBILIDAD"
176. La información financiera de una entidad económica se presenta a través de Estados Financieros que se integran básicamente por: Estado de Situación Financiera o Balance General. Estado de Resultados. Estado de Variaciones en el Capital Contable. Estado de Cambios en la Situación Financiera.
177. El Balance General es el documento que presenta la situación financiera de una empresa a una fecha determinada, incluyendo los recursos de la misma, representados como bienes y las cuentas de dichos recursos, representadas por obligaciones o aportaciones de los propietarios o dueños, es un estado financiero estático por estar elaborado a una fecha específica.
178. El Estado de Resultados es documento que presenta el resultado obtenido de las operaciones efectuadas por una empresa en un período determinado, incluyendo los ingresos generados, los costos y gastos efectuados para la obtención de los mismos, presentados por diferencia entre estos la utilidad o pérdida del ejercicio. Es un estado financiero dinámico por referir a un período.
179. El Estado de Variación en el Capital Contable, Son movimientos a una fecha determinada del patrimonio de la entidad identificado como el Estado de Variaciones en el Capital Contable.
180. Es Estado de cambio de Situación Financiera es el documento que presenta el origen de los recursos de la empresa y la aplicación de los mismos durante un período determinado, clasificándolos por la fuente y el destino. Es un estado financiero dinámico por referirse a un período.
181. Las Características de la Información Financiera son: **Utilidad:** es la cualidad de adecuarse al propósito del usuario, es decir, que la información financiera esté encauzada en función a los requerimientos, planes, objetivos del usuario. Esta en función de: Su contenido informativo: que sea claro, específico y conciso. Su oportunidad, que se tenga en momento oportuno para tomar decisiones.

Confiabilidad: Característica por la que el usuario la acepta y utiliza para tomar decisiones basándose en ella. Esta fundamentada en que el proceso de cuantificación tenga las características de: Objetividad; que las cifras que se reflejen en la información financiera sean reales. Verificabilidad: que la información financiera tenga la capacidad de ser verificada, para tomar en cuenta si las cifras obtenidas concuerdan con las situaciones reales. **Provisionalidad:** Significa que el usuario general de la información financiera, utiliza este medio para: La toma de decisiones pudiendo provisionar y preveer el futuro del ente económico que se trate, tomando en cuenta que la información financiera es un medio y no un fin.

182. El concepto de auditoría fiscal engloba contenidos diferentes en función de la persona que realiza la auditoría, como veremos más adelante. Si esta persona es un auditor de cuentas, la auditoría fiscal puede ser entendida, bien como una parte de la auditoría completa de cuentas anuales, bien como un proceso independiente con sentido propio.
183. La auditoría fiscal es el proceso sistemático de obtener y evaluar objetivamente la evidencia acerca de las afirmaciones y hechos relacionados con actos y acontecimientos de carácter tributario, a fin de evaluar tales declaraciones a la luz de los criterios establecidos y comunicar el resultado a las partes interesadas; ello implica verificar la razonabilidad con que la entidad ha registrado la contabilización de las operaciones resultantes de sus relaciones con la hacienda pública -su grado de adecuación con Principios y Normas Contables Generalmente Aceptados (PyNCGA)-, debiendo para ello investigar si las declaraciones fiscales se han realizado razonablemente con arreglo a las normas fiscales de aplicación.
184. Siguiendo a Alonso Ayala (1998, p. 16-17), algunas de las peculiaridades del área fiscal que condicionan de alguna forma la opinión del auditor son las siguientes: *Profusa y difusa legislación*: dispersión, falta de homogeneidad y extensión son tradicionales características de nuestra normativa tributaria. *Inestabilidad*: por las continuas reformas y modificaciones de las normas reguladoras de los diferentes impuestos que afectan a la empresa. *Interpretabilidad*: de la jurisprudencia, de la Inspección, de la doctrina, de los profesionales de la asesoría fiscal y, por supuesto, de los empresarios. *Prescripción*: las deudas tributarias tienen un periodo de prescripción inferior a las del ámbito civil o penal. *Falta de convergencia entre normas contables y fiscales*: a pesar de ser uno de los objetivos fundamentales de la última reforma del Impuesto sobre Sociedades, en muchos aspectos aún existe disparidad de criterios. *Contingencias e incertidumbres*: las características enunciadas llevan a que el ámbito tributario sea especialmente propenso a la existencia de contingencias y de frecuentes litigios generadores de incertidumbres."
185. En el contexto de la auditoría privada, señalamos las siguientes características de la auditoría fiscal: Puede constituirse, por la especialización que requiere, en una parte independiente, separada del resto del trabajo de auditoría, lo cual no significa, en absoluto, que no recoja la evidencia obtenida en las demás áreas o ciclos analizados. [Entre los autores que sostienen la

necesidad de especialización que requiere el ejercicio de la auditoría fiscal destacamos a Arráez (1981, p. 91); Arbex y Puerta (1983, p. 15); Rojo (1988, p. 54) y Alonso Ayala (1998, p. 17).] Presenta matices netamente diferenciados del resto de las áreas del programa de auditoría que se traducen en: [Véase Alonso Ayala (1998, p. 17-18).] Una necesidad de especialización ya que la abundante legislación, su inestabilidad y su complejidad hacen necesario el concurso en la auditoría de verdaderos especialistas en el ámbito tributario. Numerosas dudas sobre la consideración de una contingencia como remota, posible o probable y en la determinación de su grado de ocurrencia o verosimilitud. La existencia de dificultades en la cuantificación de contingencias, tanto de cuotas como de sanciones e intereses. La interpretabilidad de la norma, así como la mayor o menor flexibilidad de la inspección fiscal en su aplicación, complican en forma extrema la valoración y medición de riesgos. Una especial sensibilidad de la entidad auditada a recibir un informe con salvedades en esta área, por las consecuencias económicas que puede acarrear frente a la administración tributaria. Una relación complicada entre el auditor y el asesor fiscal caracterizada por la posible incompatibilidad de ambos servicios para el mismo cliente; las consecuencias de la carta que las normas de auditoría exigen que el auditor dirija al asesor fiscal; las diferentes interpretaciones de un riesgo fiscal, etc. Todas ellas cuestiones polémicas y aún sin resolver. Conflicto especialmente peculiar ante el descubrimiento de fraude fiscal: de una parte las normas obligan a describir el mismo en el informe de auditoría, en ciertos supuestos, y siempre en la carta de recomendaciones, tema sobre el que volveremos más adelante; por otra parte, la publicidad del fraude limitaría, de manera contundente, la relación de confianza entre el auditor y la entidad auditada.

186. La clasificación que proponemos para la auditoría fiscal viene dada en función de la persona que lleva a cabo la misma y de acuerdo con la independencia de dicha persona y de los objetivos que persigue. En este sentido, distinguimos entre auditoría fiscal interna y externa y, dentro de ésta, la inspección fiscal o la realizada por auditores de cuentas, ya sea como componente de la auditoría general de cuentas o como trabajo con una entidad independiente en sí mismo.
187. El manual de auditoría del Registro de Economistas Auditores (REA, 1996, p. C15-38), señala unos objetivos específicos para el área fiscal, de entre los que destacamos los siguientes: Los saldos están correctamente clasificados como corriente, diferido, largo plazo, etcétera. Los saldos y pagos son auténticos y se refieren a periodos impositivos específicos. Las actas de inspección adicionales y las contingencias están correctamente contabilizadas o desglosadas en los estados financieros o en sus notas. Las devoluciones de impuestos han sido recibidas.

21. BIBLIOGRAFÍA

1. Editorial Océano, Centrum, Enciclopedia de la Auditoria, 2003.
2. Romero López, Javier, Principios de Contabilidad, Mc Graw Hill, 1995.
3. Editorial Océano, Centrum, Diccionario de Administración y Finanzas.
4. Editorial Océano, Centrum, Enciclopedia de Contabilidad.
5. Ramírez Padilla, Contabilidad Administrativa, Mc Graw Hill, 5ta Edición.
6. Méndez, José Silvestre, Fundamentos de Economía, Mc Graw Hill.
7. Gestiópolis, www.gestiopolis.com
8. Monografías, www.monografias.com
9. El Prisma, www.elprisma.com
10. Federación Latinoamericana de Auditores Internos, www.flai.com.
11. Instituto Tecnológico de la Paz, www.itlp.edu.mx
12. www.virtual.unal.edu.co
13. [Arenas, P](#) (2001): "Práctica de informes de Auditoría", *5campus.org*, Auditoría
<http://www.5campus.org/leccion/auditoria05>
14. Ciber conta. www.ciberconta.unizar.es
15. El Rincón del Vago, www.apuntes.rincondelvago.com
16. Megaconsulting Asesores, www.megaconsulting2000.com
17. Auditoria Sistemas, www.auditoriasistemas.com
18. Infocentros, www.infocentros.org.sv
19. Partida Doble, www.partidadoble.es
20. Universidad Abierta, www.universidadabierta.edu.mx
21. Perú Contable, www.perucontable.com