

Unidad 5

- Normas y procedimientos de auditoría

NORMAS DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

CONCEPTO

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

OBJETIVO

Las normas de auditoría de estados financieros tienen como objetivo constituir el marco de actuación a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para efectos ante terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información sujeta a examen.¹

FUENTES

Las fuentes que dan origen a la necesidad de que existan normas que garanticen la excelencia de un trabajo profesional de auditoría de estados financieros, enunciativamente son las siguientes:

1. La auditoría de estados financieros es una actividad profesional y, como tal, debe regirse por pronunciamientos emitidos por la propia profesión y aceptados por los usuarios de sus servicios, hacia quienes les sirve el resultado de este trabajo, y a la sociedad en general.
2. La auditoría de estados financieros requiere el ejercicio de un juicio profesional sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

¹ Este apartado se conformó con base en pronunciamientos contemplados en el Boletín 1010 de Normas y Procedimientos de Auditoría y en el objetivo de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1996.

3. En virtud de que un cliente cree no sólo en la capacidad técnica de su auditor, sino en sus cualidades personales que le generan confianza hacia el trabajo a desarrollar, se hace indispensable que existan normas que definan las cualidades personales de este profesional.
4. El trabajo de auditoría de estados financieros tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprende de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría.
5. Para dar congruencia y uniformidad al ejercicio de esta disciplina profesional, y para garantizar a los usuarios de estos servicios la calidad que requieren, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos instituyó en el año de 1955 la Comisión de Procedimientos de Auditoría, misma que amplió su nombre a Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en 1977, la que con apoyo en comentarios, opiniones y recomendaciones de contadores públicos organizados en torno al Instituto y otras fuentes de opinión, tiene la gran responsabilidad de normar la actuación del auditor de estados financieros. Normatividad que es transmitida a través de la Revista Contaduría Pública, órgano de difusión del propio Instituto, y compendiada en ediciones anuales del libro Normas y Procedimientos de Auditoría.

CLASIFICACIÓN

Las normas de Auditoría de Estados Financieros se clasifican en normas personales, normas de ejecución del trabajo y normas de información.

Normas Personales

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

Entrenamiento técnico y capacidad profesional

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

Cuidado y diligencia profesionales

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la

realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

Independencia

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

Normas de Ejecución del Trabajo

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

Planeación y supervisión

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

Estudio y evaluación del control interno

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

Obtención de evidencia suficiente y competente.

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

Normas de Información

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

Esa importancia que el informe o dictamen tienen para el propio auditor, para su

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

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

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

Bases de opinión sobre estados financieros.

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

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

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

En boletines específicos se establecen los pronunciamientos relativos a las normas personales, de ejecución del trabajo y de información.

Acorde con el párrafo precedente, y para concluir con este apartado referente a las normas de auditoría de estados financieros, a continuación se presenta a la consideración del lector la referencia de los boletines aludidos recomendando el estudio, análisis y observancia de los mismos en obvio de tender a la unificación de criterios profesionales.

Normas Personales:

Pronunciamientos sobre las Normas Personales.

- Normas de Ejecución del Trabajo:
- Documentación de la Auditoría. 3020 Control de Calidad.

- Importancia Relativa y Riesgo en Auditoría.

Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría. 3050 Estudio y Evaluación del Control Interno.

- Evidencia Comprobatoria.

La Responsabilidad del Auditor en el Descubrimiento de Errores e Irregularidades.

- Declaraciones de la Administración. 3090 Declaraciones de Abogados.
- Revisión Analítica.
- *Normas de Información:*
- Dictamen del Auditor.
- Opinión sobre Estados Financieros Preparados de Acuerdo con Bases
- *Diferentes a Principios de Contabilidad.*
- Efectos del Dictamen cuando se Utiliza el Trabajo de otros Auditores.
- Otras Opiniones del Auditor.
- Informe sobre la Revisión Limitada de Estados Financieros Intermedios.

Opinión del Auditor sobre la Información Adicional que Acompaña a los Estados Financieros Básicos Dictaminados.

Opinión del Contador sobre la Incorporación de Eventos Subsecuentes en Estados Financieros Proforma.

- Efectos del Trabajo de un Especialista en el Dictamen del Auditor.
- El Dictamen de Contador Público en su Carácter de Comisario.
- Dictamen sobre el Control Interno Contable.
- Asociación del Nombre del Contador Público con Estados Financieros Publicados.
- Informe del Auditor sobre el Resultado de la Aplicación de Procedimientos de Revisión Previamente Convenidos.

NORMAS DE AUDITORIA INTERNA

El desarrollo y evolución de la auditoría interna ha dado lugar al establecimiento de sus propias normas para el ejercicio de esta disciplina profesional. El Instituto Mexicano de Auditores Internos, durante el año de 1985, emitió un folleto denominado "Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna" del que a continuación se presenta el siguiente:

RESUMEN DE LAS NORMAS GENERALES Y ESPECIFICAS PARA LA PRACTICA PRÓFESIÓNAL DE LA AUDITORIA INTERNA

INDEPENDENCIA. LOS AUDITORES INTERNOS DEBEN SER INDEPENDIENTES DE LAS ACTIVIDADES QUE AUDITAN.

Nivel Organizacional. El nivel organizacional del departamento de auditoría interna deberá ser jerárquicamente tal, que permita el cumplimiento de las responsabilidades de auditoría.

Objetividad. Los auditores internos deben ser objetivos en el desarrollo de sus auditorías.

CÓNOCIMIENTO TÉCNICÓ Y CAPACIDAD PRÓFESIONAL. LAS AUDITÓRIAS INTERNAS DEBERAN REALIZARSE CON LA CAPACIDAD Y DEBIDO CUIDADO PROFESIONALES.

EL DEPARTAMENTÓ DE AUDITORIA INTERNA

Personal. El departamento de auditoría interna deberá asegurarse que la experiencia técnica y la formación académica de los auditores, sean las apropiadas para realizar las auditorías.

Conocimientos, Experiencias y Disciplinas. El departamento de auditoría interna deberá contar u obtener los conocimientos, experiencias y disciplinas necesarios para llevar a cabo sus responsabilidades.

Transcripción de las páginas 13 a 16 del folleto "Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna" editado por el Instituto Mexicano de Auditores Internos, México, 1985.

Supervisión. El departamento de auditoría interna deberá asegurarse que las auditorías son supervisadas en forma apropiada.

EL AUDITOR INTERNO

Cumplimiento con las Normas de Conducta. Los auditores internos deberán cumplir con las normas profesionales de conducta.

Conocimientos, Experiencias y Disciplinas. El auditor interno deberá poseer los conocimientos, experiencias y disciplinas esenciales para realizar sus auditorías.

Relaciones Humanas y Comunicación. Los auditores internos deberán tener habilidad para comunicarse efectivamente y para un trato adecuado con las personas.

Desarrollo Profesional Continuo. El auditor interno mantendrá su competencia técnica a través de la educación continua.

Debido Cuidado Profesional. Los auditores internos deberán ejercer el debido cuidado profesional al realizar sus auditorías.

ALCANCE DEL TRABAJO. EL ALCANCE DE LA AUDITORIA INTERNA DEBE ABARCAR EL EXAMEN Y EVALUACION DE LA ADECUACION Y EFECTIVIDAD DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO DE LA ORGANIZACION Y DE LA CALIDAD EN EL CUMPLIMIENTO DE LAS RESPONSABILIDADES ASIGNADAS.

Confiabilidad e Integridad de la Información. Los auditores internos deben revisar la confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional y los métodos empleados para identificar, medir, clasificar y reportar dicha información.

Cumplimiento con Políticas, Planes, Procedimientos, Leyes y Reglamentos. Los auditores internos deberán revisar los sistemas establecidos para asegurarse que se cumple con las políticas, planes, procedimientos, leyes y reglamentos que tengan un impacto significativo en las operaciones e informes y deberán determinar si la organización está cumpliendo con ellos.

Salvaguarda de los Activos. Los auditores internos deberán revisar la corrección de los métodos de salvaguarda de los activos y deberán verificar la existencia de estos activos.

Uso Eficiente y Económico de los Recursos. Los auditores internos deberán evaluar la economía y eficiencia con que se emplean los recursos.

Cumplimiento de los Objetivos y Metas para Operaciones y Programas Establecidos. Los auditores internos deberán revisar las operaciones o programas, para cerciorarse si los resultados son consistentes con los objetivos y metas establecidos y si las operaciones o programas se llevan a cabo como se planearon.

REALIZACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORIA. EL TRABAJO DE AUDITORIA DEBERÁ INCLUIR LA PLANEACIÓN DE LA AUDITORIA, EL EXAMEN Y LA EVALUACIÓN DE LA INFORMACIÓN, LA COMUNICACIÓN DE LOS RESULTADOS Y EL SEGUIMIENTO.

Planeación de la Auditoría. Los auditores internos deben planear cada auditoría.

- Examen y Evaluación de la Información. Los auditores internos deberán obtener, analizar, interpretar y documentar la información para apoyar los resultados de la auditoría.
- Comunicación de los Resultados. Los auditores internos deberán reportar los resultados del trabajo de auditoría.
- Seguimiento. Los auditores internos realizarán el seguimiento de las recomendaciones, para asegurarse que se tomaron las acciones apropiadas sobre los hallazgos de auditoría reportados.

ADMINISTRACION DEL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA. EL DIRECTOR DE AUDITORIA INTERNA DEBERÁ ADMINISTRAR CORRECTAMENTE EL DEPARTAMENTO DE AUDITORIA INTERNA.

- Propósito, Autoridad y Responsabilidad. El Director de Auditoría Interna deberá establecer los propósitos, autoridad y responsabilidad del departamento de auditoría interna.
- Planeación. El Director de Auditoría Interna deberá establecer planes para llevar a cabo las responsabilidades del Departamento de Auditoría Interna.
- Políticas y Procedimientos. El Director de Auditoría Interna deberá proporcionar por escrito las políticas y procedimientos para guiar al personal de auditoría interna.
- Administración y Desarrollo del Personal. El Director de Auditoría deberá establecer un programa para seleccionar y desarrollar los recursos humanos del departamento de auditoría interna.
- Auditores Externos. El Director de Auditoría Interna deberá coordinar los esfuerzos de auditoría interna y externa.
- Control de Calidad. El Director de Auditoría Interna deberá establecer y mantener un programa de control de calidad para evaluar las operaciones del departamento de auditoría interna.

NORMAS DE AUDITORIA OPERACIONAL

No existe organización o cuerpo colegiado que se haya pronunciado de manera específica hacia el establecimiento de normas para el ejercicio de la auditoría operacional; sin embargo, tanto The Institute of Internal Auditors de los Estados Unidos de Norteamérica como el Instituto Mexicano de Auditores Internos consideran que las Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna son aplicables a la auditoría operacional.²

NORMAS DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA

La Asociación Nacional del Colegio de Licenciados en Administración, en el año de 1977, promulgó las siguientes Normas de Auditoría Administrativa:

Primera. El Licenciado en Administración es el profesional idóneo para realizar, participar o dirigir el servicio independiente de auditoría administrativa de entidades, tanto privadas como públicas, siempre que cuente con la preparación académica y, sin ser especialista, la experiencia práctica que requiera el servicio a prestar.

Segunda. El Licenciado en Administración está obligado a practicar la auditoría administrativa dentro de las normas de ética que le impone la Asociación Nacional de Licenciados en Administración, A.C.

Tercera. La auditoría administrativa puede ser parcial o integral, por lo que debe contratarse por escrito, y el auditor administrativo debe cuidar que se defina el alcance de su trabajo y la responsabilidad que asume con toda precisión.

Cuarta. Cuando el auditor administrativo detecte inseguridad en su cliente respecto de lo que cree necesitar, o de la naturaleza de la auditoría administrativa en general, el Licenciado en Administración debe proponerle que, en primer lugar, se contrate un diagnóstico administrativo, cuyo alcance y responsabilidad deben también quedar claramente definidos por escrito.

Quinta. Es responsabilidad profesional del auditor administrativo planear adecuadamente su trabajo, mediante uno o más programas que analicen la metodología a aplicar.

Sexta. Es responsabilidad profesional del auditor administrativo realizar su trabajo con el máximo de esmero, tanto en lo personal, como en la supervisión de

² En la cuarta edición (1982) del libro "MODERN INTERNAL AUDITING: Appraising Operations and Controls" sus autores, Victor Z. Brink y Herbert Witt, hacen un profundo análisis de las Normas para la Práctica Profesional de la Auditoría Interna donde confirman la aplicabilidad de éstas hacia la auditoría operacional. La simple lectura y estudio que los lectores hagan a los pronunciamientos de referencia servirán para confirmar esta aseveración.

ayudantes, aun en el caso de que dificultades no previstas obliguen a incurrir en costos que sobrepasen a los honorarios.

Séptima. La auditoría administrativa es un examen de evaluación de naturaleza crítico-constructiva. Su propósito es localizar las oportunidades de mejoría administrativa de la entidad auditada y, en su caso, proponer las recomendaciones que considere adecuadas el auditor administrativo. La auditoría administrativa puede realizarse con base en técnicas objetivas, numéricas y hasta científicas, pero el proceso evaluatorio es siempre subjetivo, por lo que el Licenciado en Administración no emitirá dictámenes sobre la efectividad o eficiencia generales de la administración de sus clientes.³

NORMAS DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL

La Secretaría de la Contraloría General de la Federación del gobierno mexicano, en un plausible esfuerzo por estandarizar sus criterios de actuación en materia de auditoría gubernamental, en el mes de febrero de 1986 emitió el boletín "B" denominado "Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental n25 del que se transcriben los siguientes lineamientos con el debido crédito a la referida fuente.

Secretaría de la Contraloría General de la Federación, Normas y Lineamientos que Regulan el Funcionamiento de los Organos Internos de Control, Boletín "B", Normas Generales de Auditoría Gubernamental, México, 1986.

NORMAS PERSONALES

INDEPENDENCIA

El auditor interno gubernamental debe ser autónomo respecto a las actividades que audita y mantener una actitud de independencia mental que garantice la imparcialidad de su juicio en la planeación y ejecución de la auditoría, en la rendición de sus informes y en los demás asuntos relacionados con su actuación profesional.

Soberanía de juicio

Durante el desarrollo de su trabajo, el auditor interno gubernamental sostendrá en todo tiempo el señorío de su juicio profesional, guiándose exclusiva y libremente por su criterio en la planeación de sus revisiones, en la selección y aplicación de

³ Traducida en México por Santillana González, Juan Ramón, *Auditoría Interna Moderna, Evaluación de Operaciones y Controles, Ediciones Contables y Administrativas, S.A. de C.V., México, 4ta. Asociación Nacional de Licenciados en Administración, Auditoría Administrativa, Folleto, México, 1978.*

procedimientos, técnicas y pruebas de auditoría, en la definición de sus conclusiones y en la elaboración de su informe.

Imparcialidad

Todo auditor interno gubernamental está obligado a abstenerse de intervenir, con ese carácter, en los casos en que existan hechos, situaciones o relaciones que la legislación vigente, el propio auditor o terceros interesados, consideren o pudieran considerar como causales de conflictos de intereses que vulneren la absoluta imparcialidad de su criterio.

En caso de que aun existiendo alguna limitación el auditor se viere obligado a practicar la auditoría, hará constar expresamente en su informe la situación en que se encuentra.

Objetividad

En el desarrollo de su trabajo el auditor interno gubernamental se apoyará en hechos y en evidencias que lo lleven al convencimiento razonable de la realidad o veracidad de los actos, documentos o situaciones examinados, y que le permitan conformar una base firme para la emisión de sus juicios y opiniones.

CONOCIMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

El personal encargado de realizar la auditoría interna gubernamental debe poseer en conjunto el conocimiento técnico, experiencia y capacidad suficientes en auditoría, contabilidad, ciencias administrativas y demás disciplinas que sean necesarias para el cabal cumplimiento del objeto de la auditoría.

Conocimiento Técnico

La variedad, complejidad y magnitud de las actividades encaminadas al logro de los fines que persigue el Estado, requieren que el personal encargado de dirigir y realizar permanentemente la función de auditoría, o el que se contrate eventualmente para tal fin, posea, en conjunto, los conocimientos técnicos de las diversas disciplinas relacionadas con las actividades auditadas, que le permitan juzgar la economía, eficiencia y eficacia alcanzadas en el desempeño del cometido de la dependencia o entidad sujeta a examen.

Capacidad Profesional

Los auditores internos gubernamentales deben poseer, en lo individual, la capacidad profesional suficiente para el adecuado desempeño de las responsabilidades que les sean asignadas.

La capacidad profesional se obtiene de la aplicación práctica de los conocimientos técnicos. La suma de experiencias ante diversas situaciones contribuye a la maduración del juicio profesional, facilitando el discernimiento de situaciones generales y particulares de las dependencias y entidades.

Actualización de los Conocimientos Técnicos

Los auditores internos gubernamentales deben mantener su competencia técnica, con la actualización en los adelantos en materia de normas, procedimientos y técnicas aplicables a la auditoría interna y en las demás disciplinas afines a la función.

CIUDAD Y DILIGENCIA PROFESIONALES

El debido cuidado y diligencia profesionales en la realización de la auditoría y en la preparación del informe relativo, comprometen al auditor interno gubernamental a acatar las reglas de ética profesional, al buen juicio en sus acciones y recomendaciones, al cumplimiento de las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental, y al empleo de los procedimientos de auditoría de aplicación general relativos al caso.

Cuidado Profesional

En el desarrollo de su trabajo, el auditor interno gubernamental debe mantener una actitud prudente, establecer el adecuado alcance de sus revisiones, y aplicar la metodología apropiada a la naturaleza y complejidad de cada intervención.

La norma presupone, para el grupo de auditoría, los adecuados conocimientos y pericias requeridos para la aplicación de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría, y la capacidad de análisis de la situación general y particular del área auditada, en lo que atañe al objeto de la revisión.

Supone, además, que durante el curso de su trabajo esté alerta ante la probabilidad de irregularidades, así como que sugiera oportunamente la adopción de medidas tendentes a prevenir y reducir los riesgos, daños o desperdicio de recursos que pudieren derivarse de la situación u operaciones del organismo auditado; mejorar la oportunidad, suficiencia, utilidad y confiabilidad de la información financiera y operacional, y aumentar la eficiencia de las operaciones.

Diligencia Profesional

El auditor interno gubernamental deberá desempeñar su trabajo con minuciosidad y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesionales, con buena fe e integridad.

El auditor, como todo profesional, no es infalible; sin embargo, debe procurar que

el margen de falibilidad se reduzca al mínimo posible, para lo cual se requiere que su trabajo sea desarrollado con la dedicación y honestidad que son de esperarse de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

Comportamiento Etico

Independientemente de su formación académica, quien actúe como auditor interno gubernamental deberá regir su conducta por los pronunciamientos de los Códigos de Etica expedidos por los organismos que rigen las actividades del Contador Público y por los auditores internos, teniendo siempre presente que su carácter de servidor público lo obliga a proteger los intereses de la sociedad, además de acatar las disposiciones contenidas en la Ley Federal de Responsabilidades de los Servidores Públicos.

Queda obligado, además, a guardar el debido secreto profesional respecto de la información obtenida, y a no utilizarla en beneficio propio o de intereses ajenos a la organización auditada, aun después de concluida su intervención.

NORMAS SOBRE LA EJECUCION DEL TRABAJO Cuarta: PLANEACION DE LA AUDITORIA

Los auditores internos gubernamentales deberán, realizar, previamente a la ejecución de cada auditoría, una adecuada planeación de los objetivos, alcance, procedimientos y oportunidad de los trabajos a desarrollar.

Investigación Previa

Con objeto de obtener los elementos necesarios para planear adecuadamente la auditoría, el auditor interno gubernamental deberá practicar una investigación previa, respecto de la naturaleza y características de las áreas, operaciones, programas o recursos sujetos a revisión. Dicha investigación deberá considerar principalmente: el estudio preliminar del control interno, el marco jurídico aplicable, la información relativa a las principales operaciones, los informes de auditorías anteriores y, en su caso, visitas a las áreas o instalaciones relacionadas con el examen.

Formulación de los Programas de Revisión

El resultado de la investigación preliminar soporta la planeación de la auditoría. Dicha planeación debe hacerse constar en un programa formal de trabajo.

La formulación de adecuados programas de auditoría exige la determinación de los objetivos precisos del examen, la identificación del universo sujeto a revisión, el diseño y alcance de los procedimientos a utilizar, el establecimiento de técnicas apropiadas, la asignación de los recursos humanos idóneos para el trabajo en cuestión, la referencia al uso de guías de revisión preestablecidos u otras instrucciones

específicas; así como el señalamiento del periodo de ejecución.

Planeación Anual de Intervenciones

Con el propósito de asegurar la adecuada cobertura de los aspectos prioritarios de la dependencia o entidad, prever oportunamente los recursos necesarios e informar a los niveles directivos o autoridades competentes con la debida anticipación acerca de los trabajos a realizar, es esencial la conformación de un programa anual de intervenciones.

Para la identificación de las áreas, operaciones, programas o recursos prioritarios y para la determinación del alcance general de las auditorías, deberán tomarse en cuenta los factores de importancia relativa, riesgo potencial y calidad de los controles. Asimismo debe asegurarse la incorporación de los requerimientos específicos del titular de la dependencia o entidad, para lo cual el programa anual deberá ser oportunamente comentado con él, y sancionado por la autoridad competente.

EXAMEN Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

El auditor interno gubernamental debe efectuar un adecuado examen y evaluación de la suficiencia y efectividad del sistema de control interno contable, administrativo y operacional establecido en la dependencia o entidad.

Suficiencia de los Sistemas de Control

El auditor interno gubernamental debe efectuar un examen y evaluación respecto a la adecuación y suficiencia de los procedimientos, políticas y registros que conforman los sistemas de control, con objeto de verificar si éstos proporcionan una razonable seguridad de que las operaciones se realizan de manera tal que permitan alcanzar las metas y objetivos en los términos óptimos de economía, eficiencia y eficacia.

Efectividad del Funcionamiento de los Sistemas de Control

El auditor interno gubernamental debe realizar un examen de las transacciones que procesan los sistemas de control, con el propósito de verificar que los procedimientos, políticas, mecanismos, registros, etc., que los conforman, funcionan de acuerdo con lo previsto, y que los objetivos de control que persiguen los propios sistemas están siendo cumplidos.

Examen de los Objetivos del Control

Siendo que el sistema de control comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada adopta la administración de una dependencia o entidad para salvaguardar sus recursos; obtener la suficiente

información oportuna y confiable; promover la eficiencia operacional; y asegurar la observancia de las leyes, normas y políticas en vigor, con objeto de lograr el cumplimiento de las metas y objetivos establecidos, el auditor interno gubernamental deberá:

- a) Cerciorarse de la existencia y propiedad de los procedimientos y mecanismos de salvaguarda de los recursos en general, así como el debido uso y funcionamiento de los mismos.
- b) Verificar si los sistemas de registro incluyen la totalidad de las operaciones realizadas, y si los métodos y procedimientos utilizados permiten confiar en que la información financiera y operacional que de ellos emana, reflejan adecuadamente tanto lo referente a la obtención y empleo de los recursos, como el cumplimiento de las metas y objetivos de los programas.
- c) Cerciorarse de la existencia e idoneidad de los criterios para identificar, clasificar y medir los datos relevantes de la operación, verificando igualmente que se hayan adoptado parámetros adecuados para evaluar la economía, eficacia y eficiencia de la operación.
- d) Comprobar que los procedimientos establecidos aseguran razonablemente el cumplimiento de las leyes, reglamentos, normas, políticas y otras disposiciones de observancia obligatoria.

Prevención de Errores e Irregularidades

Los sistemas de control establecidos por la administración de una dependencia o entidad, deben contener procedimientos, mecanismos y políticas que prevengan o minimicen la comisión de errores o irregularidades. Un buen sistema de control reduce la probabilidad de cometer errores o irregularidades, aunque no pueda prevenirlos totalmente.

Resultados de la Evaluación

Como resultado del examen y evaluación del sistema de control, el auditor interno gubernamental deberá hacer las recomendaciones necesarias para mejorar el diseño y funcionamiento de los elementos de los sistemas de control. Asimismo, el grado de confianza que le merezca el sistema examinado, le permitirá precisar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

SUPERVISIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORIA

Todo el trabajo que ejecute el personal durante el proceso de la auditoría, desde su planeación hasta la rendición del informe y su seguimiento, debe ser cuidadosamente supervisado.

Responsabilidad de Quien Dirige la Función

El titular del órgano interno de control de una dependencia o entidad, no puede supervisar personalmente todas las labores que supone la ejecución de la auditoría; le es indispensable delegar parte de esa tarea en el rango de supervisores que dependen de él; pero, toda vez que le incumbe la responsabilidad de la totalidad del trabajo, tendrá que establecer mecanismos y procedimientos adecuados de supervisión, y vigilar de cerca la actuación de los supervisores, asegurándose de que poseen los conocimientos técnicos y capacidad profesional suficientes para el adecuado cumplimiento de las atribuciones que se les confieren.

Supervisión del Personal Subalterno

Los auditores internos gubernamentales con mayor experiencia, conocimiento técnico y capacidad profesional, deberán instruir y dirigir adecuadamente a sus subordinados respecto del trabajo que les hayan asignado en cumplimiento del programa de auditoría, y los deberán ayudar a desarrollar sus conocimientos y capacidades.

La mayor comprensión de los objetivos, alcance, enfoque, procedimientos y técnicas a aplicar por parte del personal subalterno, se facilitará si los supervisores promueven su participación en el diseño del programa de trabajo.

Intensidad de la Supervisión

El grado de supervisión que se ejerza sobre el personal de auditoría dependerá tanto de los conocimientos y capacidad profesionales de los ayudantes o personal subalterno, como del grado de dificultad que tenga la auditoría y de la probabilidad de errores o irregularidades en las actividades auditadas, cuidando siempre de no coartar la libertad y flexibilidad necesarias para que el personal subordinado pueda lograr su propio desarrollo.

La evidencia de la supervisión deberá dejarse asentada en los propios papeles de trabajo.

Campos de Supervisión

La supervisión debe abarcar la verificación de:

- A) La debida planeación de los trabajos.
- B) La ejecución del trabajo conforme al programa de auditoría y las modificaciones autorizadas al mismo, aplicando los procedimientos y técnicas con los alcances previstos.
- C) La apropiada formulación de los papeles de trabajo.

- D) El necesario respaldo de las observaciones y conclusiones.
- E) El adecuado cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- F) Los requisitos de calidad de los informes de auditoría en cuanto a precisión, claridad y objetividad, y que se formulen en términos constructivos, convincentes e inteligibles.
- G) El cumplimiento de las normas generales de auditoría interna gubernamental y de los procedimientos de auditoría de aplicación general. Cuando por cualquier circunstancia el auditor tenga que apartarse de ellos, deberá dejar constancia, en los papeles de trabajo y en sus informes, de las razones de tal desviación.

OBTENCION DE LA EVIDENCIA

Atendiendo al objeto del trabajo, el auditor interno gubernamental deberá realizar, con la amplitud que estime necesaria, las pruebas adecuadas para obtener evidencia de calidad que fundamente, objetiva y razonablemente, sus conclusiones y recomendaciones.

Objeto de la Evidencia en Auditoría

La finalidad de la evidencia en auditoría es obtener suficientes elementos de juicio que permitan al auditor llegar a un grado razonable de convencimiento acerca de la realidad de los hechos y situaciones observados, la veracidad de la documentación revisada, y la confiabilidad de los sistemas y registros examinados, para fundamentar sólidamente su opinión. Por ello, la validez de sus juicios depende de la calidad de la evidencia.

Calidad de la evidencia

Se considera que la evidencia es de calidad cuando reúne las características de suficiencia, competencia y pertinencia.

- A) La evidencia es suficiente cuando, mediante la aplicación de una prueba o la concurrencia de varias, el auditor llega a un grado razonable de convencimiento acerca de la realidad o veracidad de los aspectos examinados.
- B) La evidencia es competente, cuando las pruebas realizadas son apropiadas a la naturaleza y características de los aspectos examinados.
- C) La evidencia es pertinente, cuando es congruente con las observaciones, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

Criterios para la Obtención de la Evidencia

En la obtención de la evidencia, el auditor se guiará por los criterios de importancia relativa y de riesgo probable. La importancia relativa se refiere al significado de la evidencia en el conjunto de la información; el riesgo probable, a las posibilidades de errores en la conformación y comprobación de la evidencia.

El auditor interno gubernamental aplicará los procedimientos y técnicas de auditoría con la oportunidad y alcance que juzgue necesarios, de acuerdo con los objetivos de la revisión, la amplitud del universo sujeto a examen y las circunstancias específicas del trabajo, a fin de reunir los suficientes elementos de juicio. Por regla general, las pruebas se harán por muestreo en número suficiente para respaldar el juicio del auditor y las conclusiones del informe. La comprobación absoluta puede resultar desproporcionadamente costosa en relación con el beneficio que se espera de la auditoría; no obstante, si en el curso de la revisión se advierten situaciones de las que se pueda inferir la comisión de irregularidades, las pruebas deberán ampliarse hasta conseguir la evidencia suficiente.

TRATAMIENTO DE IRREGULARIDADES

El auditor interno gubernamental, en el curso de cualquier auditoría, deberá prestar especial atención a aquellas transacciones o situaciones que denoten indicios de irregularidades, aun cuando éstas sean ajenas a los objetivos de la revisión; y en cuanto tenga evidencia de ello, las hará del conocimiento de las autoridades competentes a la brevedad posible a fin de que tomen las medidas correctivas pertinentes.

Detección de Errores e Irregularidades

Aunque no es el objeto primario de la auditoría la detección de errores o de irregularidades, en el desarrollo de cualquier revisión los auditores internos gubernamentales deberán estar conscientes de las posibilidades e indicios de su manifestación, atendiendo a las debilidades del sistema de control, los riesgos potenciales sobre los recursos manejados, las particularidades en que se desarrollan las operaciones, las actitudes ante los controles por parte del personal, así como comportamientos irregulares del mismo.

El adecuado conocimiento de la naturaleza y particularidad de las operaciones, facilitan al auditor la identificación de indicadores de irregularidades. Los indicadores pueden surgir como consecuencia de los controles establecidos, por el resultado del trabajo efectuado por los propios auditores o por otras fuentes de información.

Cuando se manifiestan tales indicadores, los auditores están obligados a ampliar el alcance de los procedimientos necesarios, a fin de precisar, en su caso, la existencia de irregularidades.

La aplicación de los procedimientos de auditoría no garantizan, por sí mismos, el descubrimiento de toda irregularidad; por lo tanto, la manifestación posterior de una situación irregular realizada en el periodo sometido a revisión, no significa que el trabajo efectuado por el auditor interno gubernamental haya sido inadecuado, siempre y cuando pueda demostrar que lo efectuó de acuerdo con lo establecido por las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental.

Investigación de Irregularidades

La investigación de irregularidades demanda del auditor interno gubernamental extremar su prudencia y profesionalismo, a fin de alcanzar con efectividad los objetivos propuestos para el caso.

Cuando el asunto lo requiera, deberá obtener la participación de especialistas que apoyen el proceso; particularmente se hace necesaria la intervención de profesionales de la rama jurídica.

El auditor interno gubernamental deberá asegurarse de que todos los hechos o situaciones investigados y consignados en su informe, quedan debidamente comprobados. Con base en lo anterior, deberá:

- A) Determinar la necesidad de recomendar la implantación o fortalecimiento de controles que eviten la recurrencia de prácticas indebidas.
- B) Diseñar procedimientos de auditoría que contribuyan a descubrir, oportunamente, la existencia de indicios de irregularidades.

Comunicación de Resultados

Es responsabilidad del auditor interno gubernamental comunicar oportunamente por escrito, de acuerdo con las normas establecidas, los resultados preliminares y definitivos de sus investigaciones.

NORMAS SOBRE EL INFORME DE AUDITORIA Y SU SEGUIMIENTO

EL INFORME DE AUDITORIA

Al término de cada intervención, el auditor interno gubernamental presentará al titular de la dependencia o entidad, o a la autoridad que la haya ordenado, por escrito y con su firma, un informe acerca de la auditoría practicada.

Características Generales del Informe de Auditoría

El informe producto de cada auditoría deberá hacer una clara mención de la naturaleza, objeto y alcance del trabajo desarrollado, señalando, en su caso, las

limitaciones que se hubieran enfrentado para el cumplimiento de los objetivos propuestos.

La información que proporcione el reporte de auditoría acerca de los actos, hechos o situaciones observados, debe reunir principalmente los siguientes atributos de calidad:

- A) Oportunidad. De tal manera que la información permita tomar a tiempo las acciones requeridas;
- B) Integridad. Deben incluirse todos los hechos importantes observados, sin omisión alguna, proporcionando una visión objetiva de las cuestiones advertidas y de las conclusiones y recomendaciones a que conducen;
- C) Competencia. Asegurarse de que los resultados informados corresponden al objeto de la auditoría;
- D) Relevancia. Considerar los asuntos trascendentales para la situación u operaciones de las áreas examinadas, sin abundar en detalles innecesarios;
- E) Objetividad. Presentar con imparcialidad la verdad o realidad de los actos, hechos o situaciones comprobados, hasta donde dicha verdad o realidad sean razonablemente asequibles y estén respaldados con evidencia probatoria indubitable;
- F) Convicción. Hacer que la solidez de la evidencia conduzca a cualquier persona prudente a las mismas conclusiones a que llegó el auditor;
- G) Claridad. Cuidar que la estructura, terminología y redacción empleadas, permitan que la información presentada pueda ser entendida por cualquier persona, aun la no versada en el tema; y
- H) Utilidad. Aportar elementos que propicien la optimización del uso de los recursos y el mejoramiento de la administración de la dependencia o entidad.

Adicionalmente, se considera requisito indispensable que todos los informes producto del trabajo del auditor, sean formalizados mediante la firma del titular del Organismo Interno de Control.

Contenido del Informe de Auditoría

El texto de la norma da los señalamientos generales para el contenido del informe que rinde el auditor, en el que debe manifestar expresamente su opinión acerca de:

La propiedad y debido funcionamiento de los sistemas de operación, registro, control e información de las operaciones;

Cuando el objeto de la auditoría sea la verificación de aspectos contables y/o financieros se deberá informar acerca de:

- a) Si se han adoptado sistemas de control para el cumplimiento oportuno de las obligaciones legales y disposiciones administrativas.
- b) Si los sistemas de contabilidad en uso operan satisfactoriamente y proporcionan una clasificación suficiente de la naturaleza y destino de las partidas a que se refieren, sujetándose a los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicables al caso.
- c) Los resultados obtenidos en el examen y evaluación que haya practicado sobre los sistemas de control, conforme a lo previsto en la norma quinta, y
- d) Si los sistemas de información de la dependencia o entidad se rigen por los preceptos aplicables y aportan datos útiles para la toma de decisiones y para la rendición de cuentas.

Cuando la auditoría se practique para evaluar la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones o programas, además de los puntos anteriores, el auditor deberá informar:

- e) Si los criterios elegidos por la dependencia o entidad para reconocer, clasificar y medir los objetivos, metas y realizaciones son idóneos y permiten precisar la dimensión correcta de esos elementos.
- f) Si existen parámetros razonables para juzgar la suficiencia, insuficiencia o exceso de los recursos asignados al logro de metas y objetivos.
- g) Si las pautas que se siguen para establecer las relaciones entre la magnitud de los recursos y la dimensión de los objetivos, metas y realizaciones, permiten estimar aproximadamente la eficiencia lograda.
- h) Si la eficacia se determina aplicando a las realizaciones el mismo criterio que se usa para calcular la dimensión de los objetivos y metas.
- i) Si son adecuados los criterios para medir la eficiencia de las actividades cuyos resultados no guardan relación directa con los recursos asignados a su realización, y
- j) Si los registros que consignan las operaciones y resultados no contables se rigen por esos criterios y proporcionan convenientemente los datos requeridos.

El cumplimiento de las condiciones previstas en el presupuesto.

Los informes de auditoría indicarán, de manera explícita, si en la ejecución de los programas o actividades auditadas, la unidad administrativa responsable dio

cumplimiento a las previsiones presupuestarias referentes al destino y monto de los recursos; señalarán claramente las desviaciones advertidas en cuanto al destino, cantidad, calidad y precio de los recursos empleados, indicando las razones esgrimidas por dicha unidad administrativa responsable, así como, en su caso, los elementos de juicio que tenga el auditor para apoyar o cuestionar esas razones.

Sujeción a las Normas Generales de Auditoría Interna Gubernamental y a los procedimientos de auditoría de aplicación general.

El informe de auditoría debe contener la declaración formal del auditor interno gubernamental de haber desarrollado su trabajo de conformidad con estas normas y con los procedimientos de auditoría de aplicación general, requeridos para el caso. Si por alguna circunstancia el auditor gubernamental se ve obligado a apartarse de tales normas y procedimientos, indicará en el informe los motivos que tuvo para ello, así como los criterios y procedimientos alternativos que haya seguido.

Observaciones, Conclusiones y Recomendaciones

Las conclusiones a que llegue el auditor interno gubernamental deben concernir primordialmente a la confiabilidad de la información y a la especificación de los actos, hechos y situaciones, favorables o cuestionables, que haya observado con relación al objeto de su revisión.

Las observaciones del auditor deberán caracterizarse por su relevancia, claridad, concisión y objetividad, y cuantificarse cuando sea posible. Las conclusiones deberán ser objetivas e indubitables, hasta donde lo permita la evidencia que las apoye, y las recomendaciones deberán ser precisas, prácticas y orientadas a la eliminación de las irregularidades y deficiencias, y evitar su recurrencia con el fin de mejorar el desempeño de la dependencia o entidad auditada.

Discusión de las Conclusiones y Recomendaciones con los Responsables de las Áreas Auditadas

Salvo casos de excepción, debidos a la naturaleza de la investigación o a la índole de las observaciones encontradas, como la presunción de actos indebidos, el auditor interno gubernamental discutirá su informe con los responsables de las áreas examinadas, antes de su presentación formal. En esa discusión podrá conseguir pruebas adicionales y elementos de juicio que no se le hayan aportado durante el desarrollo de su trabajo y lo lleven a atemperar o modificar su opinión, y, en todo caso, le permitirá asegurar, en lo posible, la solidez de la evidencia obtenida, la validez de sus conclusiones, la pertinencia de las recomendaciones y la objetividad e imparcialidad de su informe. Si hay desacuerdo entre los responsables de las áreas examinadas y el auditor, éste solicitará que se le presenten por escrito los puntos de vista contrarios, debidamente razonados, y los incluirá en su informe.

Reportes Específicos

Los informes o reportes específicos que soliciten los titulares, los órganos de gobierno o la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, deberán observar las características enunciadas por esta norma.

Responsabilidad sobre la Opinión Vertida en el Informe

El auditor interno gubernamental es responsable de las conclusiones, juicios y recomendaciones vertidas en sus informes.

SEGUIMIENTO DE LAS RECÓMENDACIONES

El auditor interno gubernamental hará el seguimiento de las acciones correctivas adoptadas como resultado de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría.

Objeto del Seguimiento

Siendo el propósito fundamental de la auditoría interna gubernamental el coadyuvar a la mejora en general de la administración de las dependencias o entidades, la verificación de que las acciones correctivas y de mejora se lleven a la práctica constituye una de las principales responsabilidades de la función.

Promoción de la Toma de Acciones

Cuando como resultado de las observaciones y recomendaciones contenidas en el informe de auditoría sea necesario tomar medidas correctivas, el auditor se cerciorará de que éstas se han puesto en vigor oportunamente, y que permiten alcanzar los resultados deseados.

Cuando no se hayan tomado las medidas sugeridas en asuntos que, a juicio del auditor, sean importantes para el logro de los objetivos o de la eficiencia en las operaciones de las áreas auditadas, hará constar este hecho en los informes que presente posteriormente ante los niveles decisorios o autoridades competentes.

DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA DEL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS

Los SAS fueron evolucionando como producto del desarrollo de la profesión, hasta llegar al año de 1993 con setenta y dos boletines emitidos, mismos que han sido traducidos para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos quien actualmente los ha editado y publicado en México.⁴

⁴ Según lo comentado con anterioridad en el apartado correspondiente al Devenir Histórico de la Auditoría

Por la trascendental importancia de los referidos boletines, que aun cuando son de observancia en los Estados Unidos de Norteamérica, su aplicabilidad supletoria en tratándose de auditorías de estados financieros efectuadas a empresas transnacionales, hace la necesidad de su conocimiento a quienes las practican. A continuación el nombre de cada uno de esos boletines (SAS) en el entendido que no se entra a su análisis y discusión por obriedad de espacio. El mensaje consiste en que el lector sepa de su existencia para poder acudir a ellos en la medida de sus necesidades y requerimientos.

Conviene hacer la referencia de que en aquellos casos en que el título de un boletín se repite, el último es el vigente y deja sin efecto al anterior.

- SAS 1 Declaraciones sobre Normas de Auditoría.
- SAS 2 Dictámenes sobre Estados Financieros Auditados.
- SAS 3 Los Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos sobre el Estudio y Evaluación del Control Interno del Auditor.
- SAS 4 Consideraciones Relativas al Control de Calidad en una Firma de Auditores Independientes.
- SAS 5 Modificación a las Secciones 410.03-04 del SAS 1.
- SAS 6 Transacciones entre Partes Relacionadas.
- SAS 7 Comunicaciones entre el Auditor Predecesor y el Sucesor.
- SAS 8 Otra Información en Documentos Incluida junto con los Estados Financieros Auditados.
- SAS 9 El Efecto de la Función de Auditoría Interna en el Alcance del Examen del Auditor Independiente.
- SAS 10 Revisión Limitada de Información Financiera Intermedia.
- SAS 11 Declaraciones sobre el Uso del Trabajo de un Especialista.

de Estados Financieros en este libro, en el año de 1936 el entonces American Institute of Accountants (AIA, Instituto Americano de Contadores) publicó bs primeros pronunciamientos en materia de Examination of Financial Satatements (Examen de Estados Financieros). Al fusionarse dicho Instituto con la American Accounting Association (AAA, Asociación Americana de Contabilidad) en el año de 1938 para dar origen al American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos), esta nueva organización de contadores recoge los referidos pronunciamientos y, con nuevas aportaciones, en 1939 emite los primeros Statements on Auditing Standars (SAS, Declaraciones sobre Normas de Auditoría). American Institute of Certified Public Accountans (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos), Statement an Auditing Standars, SAS, traducido en México para el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1975 a 1994.

- SAS 12 Solicitud de Información al Abogado del Cliente Respecto a Litigios, Demandas y Avalúos.
- SAS 13 Dictamen sobre una Revisión Limitada de Información Financiera Intermedia.
- SAS 14 Dictámenes sobre Estados Financieros Comparativos. SAS 15 Dictámenes sobre Estados Financieros Comparativos.
- SAS 16 La Responsabilidad del Auditor Independiente para Detectar Errores o Irregularidades.
- SAS 17 Actos Ilegales de Clientes.
- SAS Información No Auditada del Costo de Reposición.
- SAS 19 Salvaguardas y Representaciones Obtenidas de la Gerencia del Cliente.
- SAS 20 Requerimientos de Comunicación sobre Debilidades Importantes en el

Control Interno.

- SAS 21 Información sobre Segmentos.
- SAS 22 Planeación y Supervisión.
- SAS 23 Procedimientos Analíticos de Revisión.
- SAS 24 Revisión de Información Financiera Intermedia.
- SAS 25 Relación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas con las Normas de Control de Calidad.
- SAS 26 Relación con Estados Financieros.
- SAS 27 Información Adicional Solicitada por el Comité de Normas de Contabilidad Financiera (FASB).
- SAS 28 Información Adicional sobre los Efectos de los Cambios en los Precios.
- SAS 29 Dictamen sobre Información que Acompaña a los Estados Financieros

Básicos en Documentos Preparados por el Auditor.

- SAS 30 Informe sobre Control Interno Contable.
- SAS 31 Evidencia Comprobatoria.

- SAS 32 Revelación Adecuada en los Estados Financieros.
- SAS 33 Información Adicional sobre la Reserva de Petróleo y Gas.
- SAS 34 Consideraciones del Auditor Cuando Surge una Incertidumbre sobre la Continuación de la Entidad como Negocio en Marcha.
- SAS 35 Informes Especiales Aplicando Procedimientos Previamente Convenidos a Elementos, Cuentas o Partidas Específicas de un Estudio Financiero.
- SAS 36 Revisión de Información Financiera Intermedia.
- SAS 37 Presentación de Informes Conforme a Reglamentos Federales de Valores.
- SAS 38 Cartas a Agentes de Valores.
- SAS 39 El Muestreo Estadístico en la Auditoría.
- SAS 40 Información Complementaria sobre las Reservas Minerales.
- SAS 41 Papeles de Trabajo.
- SAS 42 Presentación de Informes sobre Estados Financieros Condensados y Datos Financieros Seleccionados.
- SAS 43 Declaración General sobre Normas de Auditoría.
- SAS 44 Dictámenes para Fines Especiales sobre el Control Interno Contable en Organizaciones Prestadoras de Servicios.
- SAS 45 Declaración General sobre Normas de Auditoría - 1983.
- SAS 46 Tratamiento de los Procedimientos Omitidos Después de la Fecha del

Dictamen.

- SAS 47 El Riesgo de Auditoría y la Importancia en la Realización de la Misma.
- SAS 48 Los Efectos del Procesamiento del Computador en el Examen de los

Estados Financieros.

- SAS 49 Cartas a Agentes de Valores.
- SAS 50 Informes sobre la Aplicación de los Principios de Contabilidad.
- SAS 51 Dictamen sobre Estados Financieros Preparados para Usarse en otros

Países.

- SAS 52 Declaración General sobre Normas de Auditoría - 1987.
- SAS 53 Responsabilidad del Auditor para Detectar e Informar sobre Errores e Irregularidades.
- SAS 54 Actos Ilegales Cometidos por los Clientes.
- SAS 55 Evaluación de la Estructura del Control Interno en una Auditoría de Estados Financieros.
- SAS 56 Procedimientos Analíticos.
- SAS 57 Estimaciones Contables para Efectos de Auditoría. SAS 58 Informes sobre Estados Financieros Auditados.
- SAS 59 Consideraciones del Auditor Acerca de la Habilidad de una Entidad para Continuar como Negocio en Marcha.
- SAS 60 Comunicación de los Asuntos Relacionados con la Estructura del Control Interno Observados en una Auditoría.
- SAS 61 Comunicación con los Comités de Auditoría. SAS 62 Informes Especiales.
- SAS 63 Auditoría de Cumplimiento Aplicable a Entidades del Gobierno y otros Receptores de Asistencia Financiera Gubernamental.
- SAS 64 Consideraciones del Auditor Acerca de la Habilidad de una Entidad para Continuar como Negocio en Marcha.
- SAS 65 Consideraciones de los Auditores sobre la Función de Auditoría Interna con Respecto a una Auditoría de Estados Financieros.
- SAS 66 Comunicación de Asuntos sobre Información Financiera Intermedia Presentada o a Ser Presentada ante Agencias Reguladoras Específicas.
- SAS 67 El Proceso de Confirmación.
- SAS 68 Auditoría de Cumplimiento Aplicable a Entidades del Gobierno y Otros Receptores de Asistencia Financiera Gubernamental.
- SAS 69 El significado de "Presentan Razonablemente... de Conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados" en la Opinión de los Auditores Independientes.
- SAS 70 Informe sobre el Procesamiento de Transacciones Hechas por Orga

nizaciones de Servicios.

- SAS 71 Información Financiera Intermedia.
- SAS 72 Cartas a Agentes de Valores y Algunas Otras Partes que lo soliciten.

GUÍAS INTERNACIONALES DE AUDITORIA Y SERVICIOS RELACIONADOS DE LA FEDERACIÓN INTERNACIONAL DE CONTADORES (IFAC)

La Internacional Federation of Accountants (IFAC, Federación Internacional de Contadores) surgió como resultado de iniciativas establecidas en 1973 y formalmente aprobadas en el Congreso Internacional de Contadores que tuvo lugar en Munich, Alemania, el 7 de octubre de 1977, como producto de un acuerdo firmado por 63 organizaciones de contadores públicos que representaban a 49 países, México entre ellos.⁵

El objetivo fundamental de la IFAC es el desarrollar y dar realce a una profesión contable mundialmente coordinada y con normas y reglas armonizadas. La IFAC fue registrada en Ginebra, Suiza; es una organización internacional de cuerpos contables, sin propósitos de lucro, no gubernamental ni política. A través de la cooperación con otros organismos, organizaciones regionales de contabilidad y con otros grupos mundiales, la IFAC inicia, coordina y guía los esfuerzos para lograr normas de ética y educación de la profesión contable.

Acorde con ese objetivo, el Consejo (órgano directivo) de la IFAC creó el International Auditing Practices Committee (IAPC, Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría) con el propósito de desarrollar, a nombre de ese

Consejo, guías sobre las prácticas de auditoría generalmente aceptadas, servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los informes de auditoría.

El IAPC está integrado con representantes de asociaciones afiliadas al IFAC que son seleccionados por su Consejo. También prevé la participación, siempre que sea posible, de representantes de otros países no miembros del IÁPC.

Es propósito del IAPC que la emisión de las referidas guías ayudara a mejorar el grado de uniformidad de las prácticas de auditoría y servicios relacionados en todo el mundo. El IAPC también puede emitir declaraciones que, sin pretender tener la autoridad de las guías, proporcionarán ayuda práctica a los auditores en la implementación de tales guías.

⁵ *International Auditing Practices Committee, (IAPC, Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría) de la International Federation of Accountants (IFAC, Federación Internacional de Contadores), Guías Internacionales de Auditoría, traducido en México por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, México, 1988-1994.*

Por otro lado, hay que reconocer que, en cada país, las reglamentaciones locales rigen o inciden en mayor o menor grado las prácticas seguidas en la auditoría de la información financiera. Tales reglamentaciones pueden ser de naturaleza jurídica obligatoria a través de cuerpos reguladores; a través de organizaciones profesionales de cada país reconocidos y aceptados por la autoridad gubernamental (como es el caso de México con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos); o por una combinación de ambos.

Como resultado de lo anterior, en concordancia con el desarrollo profesional y las necesidades y características que cada país guarda en la materia, las normas de auditoría que se encuentran en vigor en cada cual, difieren en forma y contenido. El IAPC está consciente de tales normas y de sus diferencias y, a la luz de tal conocimiento, emite las Guías Internacionales de Auditoría con la pretensión que sean de una aceptación internacional.

Las Guías Internacionales de Auditoría emitidas por el IAPC no prevalecen sobre las reglamentaciones locales anteriormente referidas que rigen la auditoría de la información financiera en cada país en particular. Sin embargo, cuando la reglamentación o normatividad local no contemple algún asunto contenido en las guías internacionales, es recomendable se utilicen éstas de manera supletoria.

En seguida se relaciona el número y nombre de cada una de las Guías Internacionales de Auditoría emitidas durante los años de 1980 a 1993 con la intención de que el lector identifique las referencias sobre los temas en que tenga particular interés de profundizar, estudiar, observar o aplicar.

- Guía 1. Objetivo y Alcance de la Auditoría de Estados Financieros, enero de 1980.
- Guía 2. Cartas Compromiso de Auditoría, junio de 1980.
- Guía 3. Principios Básicos que Rigen una Auditoría, septiembre de 1980.
- Guía 4. Planeación, febrero de 1981.
- Guía 5. Utilización del Trabajo de otro Auditor, julio de 1981.
- Guía 6. Estudio y Evaluación del Sistema de Contabilidad y los Controles Internos Relativos, con Respecto a una Auditoría, julio de 1981.
- Guía 7. Control de Calidad del Trabajo de Auditoría, septiembre de 1981.
- Guía 8. Evidencia de Auditoría, enero de 1982.
- Guía 9. Documentación, enero de 1982.
- Guía 10. Utilización del Trabajo de un Auditor Interno, julio de 1982.
- Guía 11. Fraude y Error, octubre de 1982. Guía 12. Revisión Analítica, julio de 1983.
- Guía 13. El Dictamen del Auditor sobre Estados Financieros, octubre de 1984.
- Guía 14. Información Adicional en Documentos que Contienen Estados Fi-

nancieros Dictaminados, febrero de 1984.

- Guía . Auditoría en un Ambiente de PED, febrero de 1984.
- Guía 16. Técnicas de Auditoría con Ayuda del Computador, octubre de 1984.
- Guía 17. Partes Relacionadas, octubre de 1984.
- Guía 18. Utilización del Trabajo de un Especialista, febrero de 1985.
- Guía 19. El Muestreo en la Auditoría, febrero de 1985.
- Guía 20. Los Efectos de un Ambiente de PED en el Estudio y Evaluación del Sistema de Contabilidad y los Controles Internos Relativos, junio de 1985.
Suplemento
- Guía 21. Fecha del Dictamen del Auditor; Eventos Posteriores a la Fecha del Balance; Hechos Descubiertos Después de Haberse Emitido los Estados Financieros, octubre de 1985.
- Guía 22. Declaraciones de la Administración, octubre de 1985.
- Guía 23. Negocio en Marcha, junio de 1986.
- Guía 24. Dictámenes del Auditor con Propósitos Especiales, octubre de 1986.
- Guía 25. Importancia y Riesgo de Auditoría, octubre de 1987. Guía 26. Auditoría de Estimaciones Contables, octubre de 1987.
- Guía 27. El Examen de Información Financiera Prospectiva, febrero de 1989.
- Guía 28. Trabajos de Auditoría en el Primer Año - Saldos Iniciales, julio de 1990.
- Guía 29. (En proceso de elaboración).
- Guía 30. Conocimiento del Negocio, diciembre de 1993.
- Guía 31. Consideración de las Leyes y Reglamentos en una Auditoría de Estados Financieros, julio de 1993.⁶

TECNICAS DE AUDITORIA

CONCEPTO

Las técnicas de auditoría a tratar en el presente apartado están orientadas fundamentalmente hacia la auditoría de estados financieros; sin embargo, es de observar que son de aplicación general a cualquier tipo de auditoría.

Estas técnicas emanan del Boletín 5010 de Normas y Procedimientos de

- ⁶ SR.1. *Principios Básicos que Rigen un Trabajo de Revisión*, febrero de 1988. SR. 2. *Revisión de Estados Financieros*, julio de 1988. 8. *TECNICAS DE AUDITORIA No. 1: Ambiente de PED- Microcomputadoras Independientes*, octubre de 1987.

Auditoría elaborado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Se harán transcripciones con el debido crédito a dicha fuente.

Técnicas de Auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

OBJETIVO

Su objetivo consiste en proporcionar elementos técnicos que puede utilizar el auditor para obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre la entidad sujeta a su examen.

CLASIFICACION

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

ESTUDIO GENERAL. Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

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

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

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

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros

para conocer cómo se encuentran integrados, y puede ser básicamente de dos clases:

- a) **Análisis de Saldo.** Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.
- b) **Análisis de movimientos.** En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

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

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

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

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

Positiva. Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.

Negativa. Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.

Indirecta, ciega o en blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

A efecto de que el lector comprenda con mayor amplitud el uso de las confirmaciones positiva; negativa e indirecta, ciega o en blanco, en el Apéndice A de este texto se muestran modelos de solicitud de confirmación de saldos.

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

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

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

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

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

ÓBSERVACIÓN. Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

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

CALCULO. Verificación matemática de alguna partida.

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

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

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

CONCEPTO

Las referencias básicas acerca de los procedimientos de auditoría contemplados en este apartado, al igual que las técnicas de auditoría, se refieren a la auditoría de estados financieros, y su uso es aplicable o adaptable a cualquier tipo de auditoría. Dichas referencias están tomadas del Boletín 5010 de Normas y Procedimientos de Auditoría de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Procedimientos de Auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Por lo que, en la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados Procedimientos de Auditoría. La conjugación, en la práctica, de dos o más procedimientos de auditoría, deriva en Programas de Auditoría. Y el conjunto de programas de auditoría da lugar al Plan de Auditoría.

OBJETIVO

Su objetivo es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán bases para rendir su informe o emitir su opinión.

CLASIFICACION

Los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos: los de aplicación general que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en que se practique; y los de aplicación específica que tendrán que ser diseñados expresamente para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención.

En seguida se detallan los números y nombres de boletines emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos para el caso de la auditoría de estados financieros. Al tenor del párrafo precedente, los boletines de procedimientos de auditoría de aplicación general son ampliamente recomendables para otros tipos de auditoría, además de la referida de estados financieros; y los boletines de aplicación específica, aun cuando están diseñados para la auditoría multimencionada, son un buen modelo para que el practicante de cualquier otro tipo de auditoría se apoye en ellos para el diseño de sus propios procedimientos acordes a sus necesidades. Obviamente se recomienda al lector, el análisis y estudio de los boletines señalados a efecto de que capte en toda su dimensión el mensaje aquí señalado.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE

APLICACION GENERAL

- 5010 Procedimientos de Auditoría de Aplicación General.
- 5020 El Muestreo en la Auditoría.
- 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno.
- 5040 Procedimientos de Auditoría para el Estudio y Evaluación de la Función de Auditoría Interna.
- 5050 Utilización del Trabajo de un Especialista. 5060 Partes Relacionadas.
- 5070 Comunicaciones entre el Auditor Sucesor y el Auditor Predecesor.
- 5080 Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos (PED) en el Examen de Control Interno.⁷

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS DE APLICACION

⁷ *Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría, Boletines, IMCP, México, 1996.*

ESPECIFICA 30

- 5100 Efectivo e Inversiones Temporales.
- 5110 Ingresos y Cuentas por Cobrar.
- 5120 Inventarios y Costo de Ventas.
- 5130 Pagos Anticipados.
- 5140 Procedimientos de Auditoría Relacionados con Estados Financieros Consolidados y Combinados, y con la Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones.
- 5150 Inmuebles, Maquinaria y Equipo. 5160 Intangibles.
- 5170 Pasivos.
- 5180 Estimaciones Contables. 5190 Capital Contable. 5200 Gastos.
- 5210 Examen de Remuneraciones al Personal.
- 5220 Contingencias No Cuantificables y Compromisos. 5230 Hechos Posteriores.
- 5240 Procedimientos de Auditoría Aplicables a una Revisión Limitada sobre Estados Financieros Intermedios.
- 5250 Procedimientos de Auditoría Relativos a la Opinión sobre el Control Interno Contable.
- 5260 Comprobación del Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en los Estados Financieros.
- 5270 Utilización del Trabajo de Otros Auditores.

OTRAS DECLARACIONES DE LA COMISIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

- 6010 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Ingresos.
- 6020 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Compras.
- 6030 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Producción.
- 6040 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Nóminas.
- 6050 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Tesorería.
- 6060 Muestreo Estadístico en Auditoría.

- 6070 Consideraciones en la Auditoría de Negocios Pequeños.
- 6080 Carta para Confirmar la Prestación de Servicios de Auditoría. D)

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

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

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales no es posible, generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre el universo total del que fueron extraídas. Este procedimiento que no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

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

OPORTUNIDAD EN LA APLICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

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

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

PAPELES DE TRABAJO A) CONCEPTO

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

OBJETIVO

Documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan evidencia de que el trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dicha documentación está constituida por los propios papeles de trabajo preparados por el auditor y los que le fueron suministrados por la entidad auditada o por terceras personas, y que conserva este profesional para soportar el trabajo realizado.

IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

- Los papeles de trabajo representan uno de los elementos más importantes a considerar por el auditor, toda vez que:
- Constituyen la prueba del trabajo realizado por el auditor;
- Fundamentan la opinión o informe que emite el auditor;
- Constituyen una fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba que tiene el auditor con respecto a la solidez y calidad profesional de su trabajo;
- Constituyen el eslabón que une los registros, operaciones y administración de la entidad auditada con el dictamen o informe final del auditor;
- Proveen la evidencia de la naturaleza y extensión en la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría, y es la prueba del cuidado y diligencia que ejerció el auditor en la conducción de su examen;
- Consignan los conocimientos del auditor respecto del área auditada, así como su habilidad para analizar problemas e identificar situaciones relevantes;
- Reflejan hábitos de orden, limpieza, imaginación, visión e ingenio del auditor por pretender hacer bien, regular o mal su trabajo;
- Constituyen el medio más importante a través del cual se lleva a cabo el proceso de supervisión de la auditoría en sus diferentes niveles;

- Sirven para calificar la calidad de planeación de la auditoría y el avance entre tiempos estimados y tiempos reales de ejecución atendiendo a la calidad de los resultados;
- Constituyen una magnífica fuente de información para presentar y soportar, recomendaciones o sugerencias al responsable de la entidad auditada;
- Constituyen una fuente básica de información para la conformación, preparación y soporte del dictamen o informe de auditoría;
- Sirven para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría;
- Constituyen un registro histórico permanente de la información examinada y de las técnicas, procedimientos y alcances de auditoría aplicados;
- Constituyen una útil guía y fuente de información para la planeación de auditorías subsecuentes.

INFORMACION BASICA QUE DEBEN CONTENER

- Antes de dar inicio a la preparación y/o formulación de los papeles de trabajo, el auditor deberá tener en cuenta las siguientes consideraciones:
- Determinar la necesidad de elaboración de tales papeles en función a los objetivos que se persiguen con la auditoría;
- Planear su diseño de acuerdo con la información a obtener y las pruebas a realizar. En esta etapa vale la pena recurrir a los papeles de trabajo de auditorías anteriores, en caso de que se tuvieren a la mano, a efecto de evaluar la utilidad de aquellos y adoptarlos o adaptarlos a la auditoría a practicar con el ánimo de eficientar el uso de estas herramientas;
- Determinar la eventualidad de que las pruebas de auditoría se lleven a cabo directamente en la información de la entidad auditada e indicar en el programa de auditoría, o en memorándum de auditoría (que hará las veces de papel de trabajo), la naturaleza y alcance del trabajo realizado;
- Evaluar la posibilidad de que la entidad auditada prepare la información a contener la cédula de auditoría (papel de trabajo), diseñada por el auditor, en aras del consiguiente ahorro de tiempo para el auditor;
- Identificar qué documentación, preparada en forma regular por la entidad auditada, puede hacer las veces de papeles de trabajo, con las adaptaciones (mínimas) del caso;

- En caso de auditoría de estados financieros para efectos fiscales, considerar la revisión de este aspecto en el diseño de los papeles de trabajo a efecto de evitar duplicidad en la preparación de estos documentos (o sea, evitar que se haga una cédula para efectos de auditoría de estados financieros y otra para la revisión fiscal de un mismo rubro ya que ambos aspectos pueden quedar cubiertos en una misma cédula);
- Tener en mente en el diseño de las cédulas la información que será transferida al archivo de referencia permanente;
- Determinar con oportunidad la clave de identificación de los papeles de trabajo (indización) y las marcas de auditoría a ocupar, de manera que tales papeles se estructuren y crucen debidamente entre ellos y el programa de auditoría en turno y el programa de trabajo de la auditoría en su conjunto.
- Con respecto a la información básica que deben contener los papeles de trabajo se puede citar, de manera enunciativa, las siguientes condicionantes:
 - Nombre de la entidad sujeta a examen;
 - Tipo de auditoría a practicar;
 - Fecha a que se está efectuando la revisión y, en su caso, periodo que está abarcando;
 - Fecha en que se efectuó la revisión;
 - Nombre de la cuenta, rubro, área u operación sujeta a auditoría;
 - Nombre específico a asignar a la cédula;
 - Clave de identificación o índice asignado a la cédula de auditoría;
 - Firma, nombre, o iniciales de nombre (perfectamente legibles y que permitan la identificación del que las puso) con objeto de saber quién fue la persona que efectuó el trabajo, el de la persona que lo supervisó y el de la que aprobó señalando, en cada instancia, la fecha ha lugar;
 - Identificación clara y completa de la fuente de información básica para efectuar la revisión, nombre y posición del empleado que la suministró o fue entrevistado, así como descripción de los registros y/o documentación consultados;
 - Métodos de verificación utilizados que contengan en detalle notas y explicaciones acerca del trabajo de auditoría llevado a cabo, así como razones que asistieron al auditor para aplicar ciertos procedimientos de auditoría y omitir otros;

- Marcas de auditoría utilizadas y su significado;
- Conclusión o conclusiones a que llegó el auditor sobre la cuenta, rubro, área u operación que revisó y cuyo resultado de su trabajo se encuentra consignado en la misma cédula.

¿DE QUIEN SON PROPIEDAD LOS PAPELES DE TRABAJO?

Debido a la importancia que guardan los papeles de trabajo para el auditor de estados financieros, ya que en ellos descansan las bases de su opinión, es conveniente señalar que tales documentos son propiedad absoluta de este profesional condicionando su uso únicamente a los propósitos de su revisión y soporte de los resultados obtenidos; por lo que la información en ellos contenida debe quedar salvaguardada en términos de secreto profesional y responsabilidad moral hacia la entidad que se la confió. Existen casos de excepción a la aseveración referida; y estos son cuando se tiene que satisfacer la demanda de estos documentos por parte de alguna autoridad legalmente constituida citándose, a manera de ejemplo, aquellos procedimientos de auditoría fiscal en que estos auditores, dentro de una de las etapas de su revisión, requieren de la presencia del contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros de su cliente, junto con sus papeles de trabajo, para satisfacer cuestionamientos presentados por esta autoridad fiscal-hacendaria.

También existen casos de auditoría, no necesariamente de estados financieros, como pueden ser de operaciones o administrativas, que son contratadas con un profesional externo ajeno a la administración de la entidad requirente, en que los papeles de trabajo pasan a ser propiedad del auditor en los términos del párrafo precedente. En las mismas condiciones se encuentran los auditores fiscales cuyo trabajo es ordenado por una autoridad con capacidad para ordenar la ejecución de una auditoría de esta naturaleza y los papeles de trabajo que se deriven de sus intervenciones pasan a la guarda y custodia de la autoridad emisora de la orden.

En aquellos tipos de auditoría en que existe una relación laboral entre entidad auditada y auditor (trátase de auditores interno o gubernamentales) los papeles de trabajo son propiedad de la entidad; pero en virtud de que contienen información confidencial en los más de los casos, y además evidencia que soporta las opiniones y recomendaciones del auditor, su uso debe quedar restringido a este profesional o exclusivamente a los altos niveles de la organización. En el caso de los auditores gubernamentales, sus papeles de trabajo pueden ser también requeridos por autoridad competente.

Cualquiera que sea el destino final de los papeles de trabajo, éstos, invariablemente, deberán quedar debida y adecuadamente resguardados y archivados en lugar seguro y con acceso limitado a determinadas personas -claramente identificadas- ya que la pérdida, alteración (recuérdese que por lo general son elaborados a lápiz), o mal uso de estos documentos puede acarrear un sin fin de problemas, en algunos

casos impredecibles.

CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

- Los papeles de trabajo se clasifican en dos grandes grupos: Archivo de Referencia Permanente y Legajo de Auditoría. A su vez, cada uno de estos grupos tendrá su propia clasificación que estará definida por los índices asignados a los papeles en función a su contenido y uso.
- Archivo de Referencia Permanente. Es aquel que contiene información de interés continuo que se extiende más allá de cualquier periodo de auditoría en particular. En la parte introductoria de este archivo se incorporará una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran, mismas que, a su vez, se irán conformando en secuencia cronológica conforme se va recopilando información; en función a ello, resulta indispensable planear con oportunidad la información a contener previendo así el crecimiento de este archivo.
- La actualización del archivo de referencia permanente se irá efectuando conforme avance la auditoría y se determine nueva información a incorporar. Resulta indispensable que al cierre de la auditoría se haga una revisión a este archivo para cerciorarse que se ha integrado a él toda la información que, a juicio del auditor, se considere conveniente mantener.
- El contenido básico de un archivo de referencia permanente incluye, entre otra, la siguiente información:
- Copia o extracto de la escritura constitutiva de la entidad auditada, así como modificaciones posteriores a la misma;
- Copia o extracto de actas de asambleas, de consejo de administración, o de consejos o comités especiales;
- Cuadros y manuales de organización, evolución histórica de los mismos;
- Manuales de procedimientos y de operación, evolución histórica de los mismos;
- Sistemas de operación en uso, como es el caso de sistemas de contabilidad general y del sistema de contabilidad de costos (incluyendo en ambos casos catálogo de cuentas, guía de contabilización e instructivo de contabilización);
- Copia o extracto de los principales contratos con los que está obligada la entidad; como por ejemplo: arrendamiento, compras o suministro de materiales, ventas, préstamos, servicios a prestar o recibir, asistencia técnica,

comisión, concesión, etcétera.

- Análisis de los principales indicadores financieros, estadísticas de rubros importantes (ventas, compras, inventarios, volumen de personal, volúmenes de operación, etc.) así como de cambios en las cuentas del capital contable;
- Evolución de las cuentas de activos capitalizables y su correspondiente depreciación y/ o amortización;
- Copias de informes de auditorías anteriores y de cartas sobre el control interno de la entidad, respuestas de la entidad a los informes o cartas de auditoría;
- Programa general de trabajo de la auditoría y evolución del mismo;
- Obligaciones fiscales y legales a que está sujeta la entidad;
- Copia del sistema de información gerencial en uso de la entidad y evolución del mismo.

Legajo de Auditoría. Es el conjunto de papeles de trabajo que soportan el resultado de la auditoría en proceso o de una auditoría concluida. También, en este caso, en la parte introductoria del legajo se incorporará una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran. La organización de este legajo deberá ser en orden al índice referido.

- El legajo de auditoría se integra, enunciativa, que no limitativamente con la siguiente documentación:
- Evidencia del proceso de planeación y programa de auditoría.
- Evidencia del estudio y evaluación del sistema contable y de control interno, la que puede estar referida a cuestionarios, diagramas de flujos, descripción de procedimientos de operación, o una combinación de estos métodos.
- Cédulas que consignen el examen realizado a las diversas cuentas contables, operaciones o aspectos administrativos.
- Registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicados.
- Descripción del método o procedimiento de muestreo aplicado.
- Evidencia de que el trabajo llevado a cabo fue supervisado y revisado.
- Referencia respecto a quién aplicó los procedimientos de auditoría y la fecha en que fueron aplicados.

- Comunicaciones con otros auditores, expertos y otros terceros involucrados.
- Cartas o documentos relativos a asuntos de la auditoría comunicados o discutidos con el auditado, incluyendo los términos del trabajo y debilidades importantes en el sistema de control interno.
- Declaraciones recibidas del auditado.
- Conclusiones de la revisión, incluyendo la resolución y tratamiento dado a las excepciones y asuntos poco usuales detectados en la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- Copia de la información examinada y de los informes de auditoría correspondientes.

CEDULA DE AUDITORIA. CRUCE DE CEDULAS

Cédula de Auditoría. Es el documento o papel que consigna el trabajo realizado por el auditor sobre una cuenta, rubro, área u operación sujeto a su examen.

Las cédulas de auditoría se pueden considerar de dos tipos: tradicionales y eventuales. Las tradicionales, también denominadas básicas, son aquellas cuya nomenclatura es estándar y su uso es muy común y ampliamente conocido; dentro de estas se encuentran las siguientes: Cédulas Sumarias: resúmenes o cuadros sinópticos de conceptos y/o cifras homogéneas de una cuenta, rubro, área u operación; y Cédulas Analíticas: detalle de los conceptos que conforman una cédula sumaria. Entiéndase lo referido con un ejemplo: La cédula sumaria de cuentas por cobrar a clientes informará, por grupos homogéneos, los tipos de clientela que tiene la entidad sujeta a auditoría: clientes mayoreo, clientes menudeo y clientes gobierno, así como el saldo total de cada grupo; las cédulas analíticas, una por cada tipo de clientela, señalará cómo está conformado el saldo de cada grupo. Por lo regular, es en las cédulas analíticas donde se consigna el trabajo efectuado por el auditor.

El segundo tipo de cédulas de auditoría -eventuales- no obedece a ningún patrón estándar de nomenclatura y los nombres son asignados a criterio del propio auditor citándose, a manera de ejemplo, las cédulas de observaciones, el programa de trabajo de la auditoría, cédulas de asientos de ajuste, cédulas de reclasificaciones, confirmaciones, cartas de salvaguarda, cédulas de recomendaciones, control de tiempos de la auditoría, asuntos pendientes, etcétera.

Cruce de Cédulas. Es el procedimiento por medio del cual se hacen referencias entre uno(s) y otro(s) papel(es) de trabajo valiéndose de los índices asignados a las cédulas de auditoría. Es práctica común efectuar los cruces con lápiz rojo asentando el índice de cruce o referencia al lado izquierdo o derecho (indistintamente) de la cifra o concepto que se está transportando de una cédula a otra.

INDIZACION

Indización. Es el hecho de asignar índices o claves de identificación que permiten localizar y conocer el lugar exacto donde se encuentra una cédula dentro del expediente o archivo de referencia permanente y el legajo de auditoría. Los índices son anotados con lápiz rojo en la parte superior derecha de la cédula de auditoría.

- La indización (también llamada indexación por algunos auditores) o asignación de índices conlleva, enunciativamente, las siguientes ventajas para el auditor:
- Simplifica la localización, dentro de los papeles de trabajo, de una cuenta, rubro, área u operación sujeta a auditoría o en proceso de auditarse;
- Simplifica la localización de evidencias que soportan el dictamen o informe de auditoría;
- Simplifica la revisión del avance de la auditoría ya que constituyen un medio de ordenación de los papeles de trabajo;
- Ayuda al control de la auditoría, ya que al asignarse un lugar y clave específica para cada cédula se elimina el riesgo relativo de una eventual duplicidad de trabajo;
- Facilita la secuencia entre auditorías, ya que por lo general trabajos simifacilita la elaboración del dictamen o informe.

Los índices de auditoría pueden ser de las siguientes clases: alfabéticos, numéricos, alfanuméricos (incluyendo números arábigos o romanos); existen variantes de utilización de mayúsculas, minúsculas o combinación de ambas. En fin, la diversidad puede ser tan grande como imaginación tenga el auditor; sin embargo, aun cuando aparentemente sea sencilla la decisión de los índices a utilizar, ésta debe ser definitiva puesto que no resulta nada fácil ni práctico cambiar los índices una vez que éstos han sido ya definidos y consignados en los papeles de trabajo.

A efecto de ilustrar al lector con un catálogo de índices de auditoría, en seguida se presentan dos modelos de éstos. El primero (simple) está enfocado básicamente a la auditoría de estados financieros. El segundo (amplio) hace referencias específicas aplicables a diversos tipos de auditoría (en función a la que se vaya a practicar); cabe señalar que este modelo está diseñado para su control por medio de un computador electrónico, además, el mismo sirve para, en un momento dado, controlar también en un computador los tiempos invertidos en la auditoría, obviamente diseñando el usuario un sistema específico para tal efecto.

Modelo Simple de Índices de Auditoría

CONCEPTOS GENERALES

- A Programa general de auditoría
- B Estudio general o identificación con la entidad a auditar
- C Análisis de la función a auditar
- E Estudio y evaluación del control interno
- F Antecedentes de la auditoría (contrato u oficion de comision, comunicado que consigue la orden o de instrucción, etc.)
- G Hoja de trabajo (de las utilizadas en contabilidad para la preparación de estados financieros con su correspondiente adaptación para efectos de auditoría).
- H Asientos de reclasificación y ajustes de auditoría
- I Estados financieros de la entidad sujeta a auditoría
- J Descripción del plan de muestreo aplicado
- K Memorándum sobre eventos subsecuentes
- L Hallazgos y recomendaciones de auditoría
- M Cartas de salvaguarda
- N Correspondencia varia
- O Control de seguimientos de auditoría
- P Control de pendientes
- Q _____
- R _____
- S _____
- T _____
- U _____
- V _____
- W Transportación
- X Tiempos muestor imputables a la entidad auditada
- Y Presupuestos y tiempos de control de auditoria
- Z Papeles de trabajo sobrantes

CONCEPTOS ESPECÍFICOS

- 1 Efectivo, caja y bancos
- 2 Inversiones y valores

- 3 Documentos y cuentas por cobrar a clientes, otras cuentas por cobrar
- 4 Inventarios
- 5 Pagos anticipados y otros activos circulantes
- 6 Inmuebles, maquinaria y equipo
- 7 Otros activos
- 11 Cuentas por pagar
- 12 Documentos por pagar
- 13 Pasivo a largo plazo
- 14 Pasivos acumulados y otros pasivos
- 15 Capital contable
- 21 Ventas y costo de ventas
- 22 Gastos de operación
- 23 Gastos financieros
- 24 Otros ingresos
- 25 Otros gastos

Modelo Amplio de Indices de Auditoría

CONCEPTOS GENERALES

- 101 Programa general de auditoría
- 102 Estudio general o identificación con la entidad a auditar Análisis de la función a auditar
- 104 Estudio y evaluación del control interno 105 Otros cuestionarios de auditoría
- 106 Antecedentes de la Auditoría (escrito de comisión, comunicado que consigne la orden o instrucción, etcétera)
- 107 Hoja de trabajo (de las utilizadas en contabilidad para la preparación de estados financieros, cuando se trata de una auditoría financiera con su correspondiente adaptación para efectos de esta auditoría)
- 108 Asientos de reclasificación y ajustes de auditoría
- 109 Estados financieros de la entidad sujeta a auditoría
- 110 Descripción del plan de muestreo aplicado
- 111 Memorándum sobre eventos subsecuentes
- 112 Hallazgos y recomendaciones de auditoría
- 113 Cartas de salvaguarda
- 114 Correspondencia varia
- 115 Control de seguimiento de auditoría

116 Control de pendientes

117 _____

118 _____

119 _____

120 _____

121 _____

122 _____

123 _____

124 _____

125 _____

137 _____

126 Transportación

127 Tiempos muertos imputables al área auditada

128 Presupuesto y control de tiempos de auditoría

129 Papeles de trabajo sobrantes

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

201 Procedimientos preliminares

PLANEACIÓN

211 Objetivos

212 Estrategias

213 Decisiones

214 Presupuestación

ORGANIZACION

221 Estructura organizacional

222 Unidades administrativas

223 Autoridad

224 Cultura organizacional

INTEGRACION

231 Recursos humanos

232 Recursos materiales

233 Recursos financieros

DIRECCION

241 Factor humano

- 242 Motivación
- 243 Liderazgo
- 244 Comunicación

CÓNTRÓL

- 251 Estándares
- 252 Presupuestos
- 253 Productividad
- 254 Control Preventivo
- 255 Sistema de Información

VARIOS

- 291 Preparación y elaboración de informe
- 292 Presentación y discusión de informe
- 293 Integración expediente de auditoría
- 294 Integración y/o actualización archivo de referencia permanente

AUDITORIA DE ÓPERACIONES

- 301 Procedimientos preliminares

OPERACIONES NO FINANCIERAS

- 311 Compras
- 312 Recepción
- 313 Inventarios y almacenes
- 314 Producción y mantenimiento
- 315 Instalaciones, maquinaria y equipo
- 316 Mercadotecnia

OPERACIONES FINANCIERAS

- 321 Tesorería
- 322 Cuentas y documentos por cobrar
- 323 Cuentas por pagar
- 324 Nóminas
- 325 Impuestos
- 326 Seguros y fianzas

VARIOS

- 391 Preparación y elaboración de informe
- 392 Presentación y discusión de informe

393 Integración expediente de auditoría

394 Integración y/o actualización archivo de referencia permanente

AUDITORIA FINANCIERA

401 Procedimientos preliminares

402 Sistema de Contabilidad

ACTIVÓ CIRCULANTE

411 Fondo fijo de caja

412 Caja y bancos

413 Inversiones y valores

414 IVA acreditable

415 Cuentas por cobrar

416 Documentos por cobrar

417 Deudores diversos

418 Inventario de mercancías

419 Inventario de materias primas

INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPÓ

421 Terrenos

422 Edificios

423 Mobiliario y equipo de oficina

424 Mobiliario y equipo de trabajo

425 Equipo de transporte y distribución

426 Construcciones e instalaciones en proceso

ACTIVO DIFERIDO Y OTRO ACTIVO

431 Gastos de organización

432 Gastos de instalación

433 Seguros pagados por anticipado

434 Promoción y publicidad

435 Impuestos pagados por anticipado

436 Intereses pagados por anticipado

437 Otro activo

PASIVO A CÓRTO PLAZO

441 Proveedores y/o cuentas por pagar

442 Documentos por pagar a corto plazo

443 Acreedores diversos

444 Anticipos de clientes

445 IVA repercutido

446 Gastos acumulados

447 Impuestos por pagar

PASIVO A LARGO PLAZO, DIFERIDO Y CONTINGENTE

451 Documentos por pagar a largo plazo

452 Otros pasivos a largo plazo

453 Intereses cobrados por anticipado

454 Otros pasivos diferidos

455 Reclamaciones y garantías

CAPITAL

461 Capital social

462 Resultados del ejercicio

463 Resultados de ejercicios anteriores

464 Reservas de capital

CUENTAS DE RESULTADOS

471 Costo de ventas

472 Gastos de ventas

473 Gastos generales y de administración

474 Otros gastos

475 Gastos financieros

476 Ventas

477 Otros ingresos

478 Productos financieros

CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO

481 Estimación para cuentas incobrables

482 Estimación para obsolescencia de inventarios

483 Depreciaciones

484 Amortizaciones

VARIOS

491 Preparación y elaboración de informe

492 Presentación y discusión de informe

493 Integración expediente de auditoría

494 Integración y/ o actualización archivo de referencia permanente

MARCAS DE AUDITORIA

Marcas de Auditoría. Las marcas de auditorías son símbolos utilizados por el auditor para señalar en sus papeles de trabajo el tipo de revisión y prueba efectuados. El uso de las marcas de auditoría reporta los siguiente beneficios:

Facilita el trabajo y aprovecha el espacio al anotar, en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas;

Facilita su supervisión al poderse comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

Las marcas de auditoría a utilizar infieren mucho en el criterio de los auditores. Habrá algunos que estandarizan las marcas para que sean utilizadas por todo el grupo de auditores en una auditoría o, inclusive, en la misma firma de auditores o grupo de ellos. Habrá otros que dejan al criterio de cada supervisor, encargado o auditor auxiliar el uso de las marcas como a ellos se les facilite mejor o como estén familiarizados con ellas; es decir, sin obedecer a un estándar específico. Y aun habrá otros que estandarizan ciertas marcas para propósitos comunes y específicos y dejan al libre albedrío del grupo de auditores la aplicación o uso de otras marcas adicionales.

No obstante la diversidad de criterios que puede prevalecer en este punto, existe un común denominador que siempre deberá ser acatado y respetado: dejar constancia en papeles de trabajo del significado de las marcas utilizadas en la auditoría.

A efecto de comprender y entender el significado y uso de las marcas de auditoría, a continuación se presenta un ejemplo de ellas. Son sólo un modelo; cada auditor o grupo de auditores decidirán las marcas de auditoría a utilizar.

v= Reúne requisitos administrativos

≠ Reúne requisitos administrativos y fiscales

≠ Inspeccionado físicamente

£= Inspeccionado físicamente y coincide con registros auxiliares

n = Cotejado contra documentación soporte en contabilidad

©= Cotejado contra documentación soporte en poder de...

c = Cálculos correctos

s = Saldo igual a mayor

e = Error

@= Suma correcta

?= Pendiente