



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**AUDITORIA APLICADA A CUENTAS
DE RESULTADOS**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A N
JESUS EDUARDO CAMACHO SAN ROMAN
MARTHA PATRICIA OTERO FLORES
SANDRA MARIA PEREZ MANRIQUEZ**

**DIRECTOR DEL SEMINARIO:
VICTOR M. AGUILAR RIVERA**

MEXICO, D. F.

1982



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

TESIS CON FALLA DE ORIGEN

INDICE

	<u>PAGINA</u>
INTRODUCCION	1

CAPITULO I

LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

- GENERALIDADES	3
- OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	4
- TECNICAS DE AUDITORIA	6
- NORMAS DE AUDITORIA	10
- IMPORTANCIA DEL ESTADO DE RESULTADOS	15

CAPITULO II

CONTROL INTERNO

- GENERALIDADES	19
- EVALUACION DEL CONTROL INTERNO - METODOS	24
- EJEMPLO DE CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO	28
- RECOMENDACIONES	36

CAPITULO III

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA APLICABLES A RESULTADOS

- GENERALIDADES	47
- CON RELACION A CUENTAS DE BALANCE	47
- APLICABLES A RESULTADOS	49
- CALCULOS GLOBALES	77

CAPITULO IV

ESTADOS FINANCIEROS

- PRESENTACION DEL ESTADO DE RESULTADOS	80
- NOTAS ADICIONALES AL ESTADO DE RESULTADOS	81
- DICTAMEN	83

CONCLUSIONES	91
---------------------	----

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

NUESTRO PAIS HA EVOLUCIONADO DURANTE LAS ULTIMAS DECADAS DEBIDO - AL CRECIMIENTO EN LOS CAMPOS ECONOMICOS, SOCIALES, CULTURALES, POLITICOS, INDUSTRIALES, TECNICOS, ETC., QUE SON LOS ELEMENTOS ESTRUCTURALES DE CARACTER FORMATIVO DE UN PAIS.

LA INTERVENCION DEL CONTADOR PUBLICO, AHORA LICENCIADO EN CONTADURIA, HA SIDO DE GRAN IMPORTANCIA DEBIDO AL DESARROLLO DE LOS CAMPOS INDUSTRIAL Y COMERCIAL; COMO CONSECUENCIA DE ESTO SE HA CREADO LA NECESIDAD DE PRACTICAR CON UN MAYOR AHINCO LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS, PUES CONSIDERAMOS QUE ESTA ES UN ARMA PARA PODER COMPROBAR QUE LAS OPERACIONES QUE SE REALIZAN EN CUALQUIER TIPO DE EMPRESA SEAN REALES Y VERACES.

ES POR ELLO QUE DECIDIMOS INVESTIGAR EN ESTE TRABAJO, LA IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA, Y EN ESPECIAL LA AUDITORIA DE CUENTAS DE RESULTADOS, YA QUE ESTE SE ENCUENTRA ENFOCADO DESDE EL PUNTO DE VISTA DEL INVERSIONISTA, POR LA IMPORTANCIA QUE TIENE PARA ESTE PERSONAJE EL FRUTO DE SU CAPITAL AL INVERTIRLO EN LOS NEGOCIOS.

PRETENDEMOS CON EL PRESENTE, SENALAR LOS PASOS A SEGUIR QUE A NUESTRO JUICIO CONSIDERAMOS IMPORTANTES DURANTE EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE ESTADO DE RESULTADOS.

CAPITULO I

LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

GENERALIDADES

El constante desarrollo financiero y económico de nuestro país, ha venido acompañado del crecimiento demográfico, que en la actualidad representa uno de los máximos problemas para cubrir la demanda de satisfactores a pesar del incremento y expansión de pequeñas y medianas industrias, además de la creación de otras.

El Licenciado en Contaduría como elemento indispensable durante la vida activa de una empresa, ha tenido oportunidad de que su actuación como profesionista se encuentre enmarcada dentro de un campo muy extenso, no sólo como auditor de estados financieros ó como contador de empresa, sino también como experto en las áreas contable, financiera y fiscal.

En lo que se refiere al campo de la auditoría externa, el Licenciado en Contaduría al actuar en forma independiente, se encuentra en posibilidad de dar una opinión sujeta a su examen; proporcionando a éste, los elementos de juicio y de convicción necesarios para poder emitir dicha opinión a través del Dictamen de una manera profesional y objetiva. La Auditoría es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría independiente, de los libros y registros de una entidad basada en técnicas específicas, con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.

Entendemos con esto que la Auditoría de estados financieros con-

siste en opinar sobre si el Balance General, el Estado de Resultados - y el Estado de Variaciones en el Capital Contable, representan en forma razonable la situación financiera y el resultado de las operaciones de una empresa. Este juicio es el resultado de su examen, el cual se elaboró a base de pruebas selectivas en la contabilidad y otros procedimientos de auditoría, que dentro de las circunstancias se consideraron necesarios, (esto se menciona en el último párrafo del alcance del Dictamen).

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

El objetivo que persigue la realización de una Auditoría de Estados Financieros, es el de llevar a cabo un examen de acuerdo con las - Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, aplicando los procedimientos de Auditoría que se consideran necesarios de acuerdo a las circunstancias, para estar en posibilidad de expresar una opinión acerca de si dichos estados presentan razonablemente la situación Financiera de la - empresa y el resultado de sus operaciones durante el periodo que se examina, de conformidad con los Principios de Contabilidad Generalmente - Aceptados.

Es necesario que el Licenciado en Contaduría Independiente imprima el sello de " Confiabilidad " a los estados financieros que ha examinado; sobre los cuales ha emitido una opinión escrita en un documento - llamado " Dictamen ", para que la información financiera que se presente a terceros goce de la aceptación requerida por éstos.

Al practicar una Auditoría de estados financieros, el Licenciado en Contaduría debe combinar varios aspectos que darán a su labor la garantía de un trabajo profesional.

Los conocimientos, su experiencia, su habilidad analítica y su criterio logran, que dentro de los límites de su técnica se comprueben las operaciones registradas en la empresa sujeta a revisión. Esta comprobación implica a grandes rasgos:

Que las partidas que muestran en el balance como activo, comprenden todos los derechos, valores y propiedades reales y personales de la empresa y que lo presentado en dichos renglones del balance sea realmente todo el activo de la empresa.

Que las cuentas presentadas en el balance como pasivo sean efectivamente las únicas obligaciones a cargo de la empresa y que éstas — sean el Pasivo total que la empresa tiene a la fecha.

Que lo presentado en el balance como Capital Contable, represente la inversión de los socios y las utilidades ó pérdidas según sea el caso.

Que las partidas correspondientes a Resultados representen los Ingresos o Egresos del período que se audita.

Para conocer el alcance que se le dará a una revisión, es necesario examinar previamente el Control Interno de la empresa sujeta a examen.

Otros aspectos de importancia para determinar el alcance de una Auditoría son :

- a) El tipo y magnitud del negocio, y
- b) Los fines para los que se requiere.

La revisión que realiza un Licenciado en Contaduría Independiente, no siempre se hará en función de detectar fraudes ó malos manejos, ya - que el objetivo principal al practicar la auditoría, es cerciorarse de la autenticidad de las partidas que aparecen en los estados financieros.

TECNICAS DE AUDITORIA

Los métodos de investigación que el auditor utiliza para obtener la información necesaria para poder comprobar los datos que le han suministrado, es lo que se conoce como técnicas de auditoría.

El boletín "A" emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, define a - los procedimientos de auditoría, como: "El conjunto de Técnicas de Investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante las cuales el Licenciado en Contaduría obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión" .

La responsabilidad que el auditor adquiere al dictaminar lo obliga a establecer qué pruebas debe aplicar, así como la oportunidad y el alcance que dará a las mismas.

A continuación enumeramos y explicamos brevemente las técnicas de

auditoría :

1.- ESTUDIO GENERAL

El auditor al ser llamado por una entidad para que emita su opinión sobre los estados financieros, necesita conocer a la empresa en forma general en cuanto al giro, su forma de operar las prácticas contables, la organización, su situación legal y fiscal, etc. Estos conocimientos los puede obtener el auditor o bien sus ayudantes, a través de pláticas con funcionarios, empleados, visitas oculares a la misma empresa.

2.- ANALISIS

Como su nombre lo indica, consiste en desglosar o descomponer un universo determinado en grupos homogéneos, con el fin de simplificar el estudio de una partida separadamente; se aplica a cuentas o rubros genéricos incluidos en los estados financieros. Esta técnica se clasifica en :

a) ANALISIS DE SALDO.- Consiste en detallar el residuo de una cuenta mediante eliminaciones de asientos y determinando las partidas que lo forman.

b) ANALISIS DE MOVIMIENTOS.- Consiste en desconcentrar las partidas que están integrando un saldo acumulativo durante el periodo contable, es decir, en analizar por separado los cargos o abonos que forman el movimiento deudor o acreedor de una cuenta .

3.- INSPECCION

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define esta técnica como : "El 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.

Esta técnica resulta indispensable ya que al realizar su examen el auditor, encuentra que los documentos revisados corresponden a bienes propiedad de la empresa; los cuales fueron comprobados físicamente para tener seguridad de su existencia .

4.- CONFIRMACION

Esta técnica consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos y pasivos derivados de las operaciones de la entidad sujeta a examen. Esto se hace por medio de escritos a persona (s) a cuyo cargo o favor, corresponden los saldos solicitados, en los cuales se le (s) solicita que conste si está (n) de acuerdo o no con la información solicitada.

La confirmación puede ser de tres clases:

POSITIVA.- Consiste en pedir al confirmante que conteste si está o no de acuerdo con el saldo solicitado.

NEGATIVA.- Cuando se menciona que conteste la confirmación solo en el caso de no estar conforme.

EN BLANCO.- Cuando al confirmante se le pide que proporcione el saldo de sus operaciones conforme a sus propios registros.

La aplicación de esta técnica es de suma importancia, por la seguridad de que la evidencia obtenida ampare la existencia de una operación a una fecha determinada.

5.- INVESTIGACION

Se utiliza para obtener información a través del personal de la empresa auditada, a fin de conocer operaciones importantes que puedan tener repercusiones sobre la empresa.

6.- DECLARACIONES O CERTIFICACIONES

Consiste en cerciorarse por medio de cartas o escritos la autenticidad de un hecho, tal como las certificaciones del departamento jurídico de la empresa en relación a la existencia de juicios pendientes al cierre, entre otras cosas.

7.- OBSERVACION

Es la apreciación que el auditor hace sobre la existencia de hechos o circunstancias, que son referidas a los procedimientos y control de operaciones que realiza el personal de la empresa sujeta a examen.

8.- VERIFICACION O CALCULO

Esta técnica se aplica para cerciorarse de la existencia de algunas partidas que son el resultado de operaciones, con el fin de determinar la razonabilidad de las mismas. Se utiliza para el cálculo de pruebas globales, como son :

Depreciaciones, Amortizaciones, Impuestos, etc.

9.- COMPROBACION

La comprobación consiste en la revisión de documentos comprobatorios o representativos de las operaciones que se han realizado en la empresa auditada. Esta técnica nos sirve para determinar su legitimidad - y su interpretación contable.

Los documentos más comunes sujetos a revisión son :

Facturas, Recibos, Actas, Contratos, etc.

Las Técnicas de Auditoría se pueden clasificar en dos grupos de acuerdo a su naturaleza de aplicación :

INTERNAS

- Estudio General
- Análisis
- Investigación
- Verificación o Cálculo
- Comprobación

EXTERNAS

- Inspección
- Confirmación
- Declaraciones ó Certificaciones
- Observación

NORMAS DE AUDITORIA

" Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de su trabajo". (Según el boletín C de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría).

Debido a la complicación que representa resolver el problema de - la calidad de trabajo profesional del Licenciado en Contaduría Independiente, a través del establecimiento de procedimientos, se impulsa a - las personas con la actividad de éste, a indagar otro camino por el —

cual sea posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad que fueran satisfactorias para las personas interesadas en el servicio.

Se ha llegado a la convicción, de que no es posible establecer procedimientos uniformes para la realización de la auditoría, pero sí para el establecimiento de fundamentos que sean la base y la inspiración de los mismos procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. Es lo que conocemos como "Normas de Auditoría".

Las Normas de Auditoría se clasifican en :

- a) Normas Personales
- b) Normas de Ejecución de Trabajo
- c) Normas de Información y Dictamen

a) **NORMAS PERSONALES :**

Se refieren a las cualidades del Auditor como profesional, ya que debe ser todo un experto en la materia, profesional en su actuación y observador constante de los principios éticos de su profesión.

Dentro de estas normas, el auditor debe contar con ciertas cualidades adquiridas antes de su actuación en el desempeño de su trabajo y otras adquiridas durante su desarrollo profesional.

Las Normas Personales se dividen en :

Entrenamiento Técnico y capacidad profesional.- El auditor debe contar con conocimientos técnicos adquiridos en universidades o en instituciones de Estudios Superiores, culminando con la obtención de un —

Titulo Profesional, reconocido por la Institución donde cursó la carrera; además se requiere de cierta experiencia para una adecuada práctica profesional.

Cuidado y Diligencia Profesional.- Como todo profesional, el Licenciado en Contaduría forma parte de la sociedad ya que de ella se forma y a ella va a servir. Al ofrecer sus servicios profesionales debe estar consciente de la razonabilidad que ello le implica. Como todo humano, también está expuesto a cometer errores, los cuales se eliminan cuando este pone en su trabajo el cuidado y la diligencia profesional necesaria.

Independencia Mental.- La opinión que el auditor plasme en el Dictamen no debe estar influenciada por nadie, es decir que ésta debe ser objetiva e imparcial, para que los interesados confíen en su trabajo.

b) NORMAS DE EJECUCION DE TRABAJO:

Existen ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidos, para que en cada tarea durante el desarrollo de la auditoría, el Licenciado en Contaduría realice su trabajo que como profesional sea necesario. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, son los que constituyen las normas relativas a la ejecución del trabajo.

Planeación y Supervisión.- El Licenciado en Contaduría Independiente, antes de aceptar la responsabilidad de la auditoría, debe conocer la entidad sujeta a revisión, con el fin de planear su trabajo; debe asignar responsabilidades a sus colaboradores y determinar qué acti-

vidades va a delegar a sus ayudantes, así como también supervisar cualquier avance en el desarrollo del trabajo.

Estudio y Evaluación del Control Interno. - Para determinar el tipo de pruebas que va a aplicar, así como el alcance de las mismas y la oportunidad en que deben ser asignadas, el auditor debe analizar el Control Interno de la entidad que va a investigar, es decir, debe estudiar y evaluar el control interno.

Obtención de la Evidencia Suficiente y Competente. - El auditor al suministrar una base objetiva para su opinión debe fundarse en la naturaleza de los hechos examinados para la obtención de elementos evidentes, comprobatorios, suficientes y competentes, mediante su procedimiento de auditoría.

c) NORMAS DE INFORMACION Y DICTAMEN :

El informe o Dictamen es el resultado final del trabajo de investigación que el auditor realiza a una entidad y por medio del cual el Licenciado en Contaduría hace del conocimiento de las personas interesadas, los resultados de su labor así como la opinión que se ha formado al realizar su examen.

Es por conducto del Dictamen como el público en general y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor, y en muchos casos, es la única parte del trabajo que queda a su alcance. Es por ello que el profesionalista que realiza esta labor, debe apegarse a reglas y normas que garanticen la calidad de su trabajo y son las que conocemos como: Nor-

mas de Información y Dictamen.

Aclaración de la Relación con Estados o Información Financiera y Expresión de Opinión.- En todos los casos en que el nombre del Licenciado en Contaduría quede relacionado con estados financieros, este debe expresar en forma clara e inequívoca la naturaleza de la asociación que tiene con la información, su opinión sobre la misma y las limitaciones que haya tenido su examen. (si las hubo).

Bases de Opinión Sobre Estados Financieros.- El auditor al opinar sobre los estados financieros, debe observar que :

a) Fueron preparados de acuerdo con Principios de Contabilidad - Generalmente Aceptados ;

b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;

c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

En caso de no cumplir con lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

IMPORTANCIA DEL ESTADO DE RESULTADOS

El objetivo principal de los inversionistas que acuden a los esta dos financieros antes de invertir y durante el tiempo que dure su inver versión, es el de hacer producir el capital que ha aportado a una enti- dad, obteniendo el máximo rendimiento posible.

Salta a la vista que ante todo, su interés radica en conocer cual es el importe de ese rendimiento, hasta qué punto es satisfactorio y -- porqué esta representado.

Antiguamente, las operaciones comerciales se efectuaban en forma aislada e independiente una de otra, por lo que conocer el importe del rendimiento de quién invertía era sumamente sencillo. Sólo se hacía un recuento del efectivo que quedaba al terminar una operación, contra el importe invertido al iniciarla y así se determinaba la cantidad exacta de la utilidad o pérdida, según el caso. Existía, de hecho, una marcada tendencia a que el capital y su rendimiento estuvieran representados al final de cada operación por efectivo.

Fue así como este tipo de comercio hecho por operación llegó a es tablecerse en forma fija " por negocio ", cuya diferencia con el audi- tor, es que éste realiza las operaciones en forma consecutiva y simultá nea.

Aún así el inversionista seguía preocupado por el rendimiento de su capital invertido y como las operaciones de su negocio no se interrum

pian jamás, la determinación del importe de su inversión ya no era tan sencilla.

Por este motivo fué necesario suponer que tal supervisión se realizarla para determinar si hasta ese momento obtuvo pérdida ó ganancia.

Desde entonces empezó a desarrollarse una nueva actividad; la contabilidad, cuya finalidad es registrar y analizar las operaciones practicadas dentro del negocio, clasificando sus elementos de tal manera que sea posible determinar el importe de los resultados obtenidos y la forma en que están representados. El fin que persigue la contabilidad es de encontrar cada vez mejores medios de determinar el importe de los resultados, su origen y su distribución. Es por medio de los estados financieros que ese propósito se hace material y accesible a las personas interesadas en conocer el rendimiento del negocio.

Al formular el estado de resultados por un período determinado, se logran dos de los propósitos de la contabilidad: la determinación del importe y el origen de los resultados. Con la elaboración del balance se cumple el tercer propósito que es de demostrar la distribución de estos resultados.

El desarrollo de las grandes empresas, junto con el desenvolvimiento de la producción en gran escala y el adelanto técnico en materia impositiva, han creado en los hombres de negocios la necesidad de conocer con una mayor intensidad el importe de sus rendimientos. Esto ha ocasionado en el campo contable que exista una notable atención

hacia el estado de resultados. Como un complemento indispensable a este estado financiero, el balance general constituye un análisis de la aplicación que se ha dado a la inversión original y a los resultados - que de ella se han derivado.

CAPITULO II

CONTROL INTERNO

GENERALIDADES

Definiciones: La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. en su boletín E-02 dice :

" El Control Interno comprende el plan de organización y todos - los métodos y procedimientos, que en forma cotidiana se adoptan en un - negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confia bilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración".

El C.P. Joaquín Gómez Morán dice :

" El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la con- tabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos estable- cidos, de tal manera que la administración de un negocio puede depender de estos para obtener una información más segura, proteger adecuadamente los fines de la empresa, así como promover la eficiencia de las opera- ciones y la adhesión a la política administrativa prescrita ".

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

El boletín E-02 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C. establece cuales son los objetivos del Control Interno :

a) Obtención de información financiera veraz y confiable.

- b) Protección de los activos de la empresa
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio
- d) La adhesión a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Los dos primeros objetivos son los que conforman el Control Interno Contable (Area relativa a la verificación de la exactitud y confianza de los datos contables), y las dos siguientes dan cumplimiento a lo que se conoce como Control Interno Administrativo (que se refiere al plan de organización y todas las medidas y métodos debidamente coordinados, que han sido adoptados dentro de la empresa para promover la eficiencia en las operaciones y fomentar la adhesión a las políticas administrativas prescritas).

A continuación describimos cada uno de los objetivos :

- a) Obtención de información financiera veraz y confiable.-

Del sistema del Control Interno establecido en la empresa, - depende en gran parte la veracidad de la información que emana de los - registros contables.

- b) Protección de los activos de empresa .-

En un negocio bien organizado, el descubrimiento de irregularidades como: desfalcos, fraudes, entre otros; se confía principalmente al mantenimiento de un sistema adecuado de contabilidad con el control interno adecuado.

c) Promoción de eficiencia en la operación del negocio.-

Generalmente los empresarios suelen solicitar los servicios de un Licenciado en Contaduría para estudios de sistemas y procedimientos, con el propósito de eliminar al máximo posible gastos innecesarios, pérdidas de tiempo, mermas de materiales, etc. En ocasiones no es costoso implantar un sistema completo de Control Interno, esto puede ser por la naturaleza del negocio o por su capacidad económica. Debido a lo anterior, existe la posibilidad de suponer que se pueden cometer errores, ya que uno de los elementos que intervienen en éste, es el factor humano.

d) Adhesión a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Todas las actividades que se realicen dentro de cualquier negocio deben apearse a ciertas normas establecidas por la empresa, para lograr un mayor éxito en sus objetivos.

Elementos Del Control Interno .—

Los Elementos del Control Interno se clasifican como sigue:

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

Estos elementos conjuntamente nos dan lineamientos a seguir, los cuales son :

1.- Un plan apropiado de organización que contenga una correcta asignación de la autoridad y la responsabilidad de los funcionarios y empleados de los distintos departamentos que lo forman, de modo que se prevea la necesaria segregación de las obligaciones de cada una.

2.- Políticas y procedimientos que tomen en consideración las actividades que desarrollan todos los sectores de la organización.

3.- Personal con conocimientos y habilidad que concuerden con las obligaciones y responsabilidades que tienen asignadas.

4.- Ejecución adecuada de los procedimientos por la administración, después de un estudio cuidadoso de los objetivos que se persiguen.

5.- Supervisión sobre la eficiencia de procedimientos prescritos que ejercen los responsables de proteger los intereses de la empresa, mediante revisiones constantes de los rubros más importantes, a través de exámenes realizados por auditoría interna, o por otros medios.

Dicho lo anterior, podemos afirmar que el Licenciado en Contaduría tiene la responsabilidad de evaluar los procedimientos en vigor y poder determinar si se encuentran realmente en vigencia.

IMPORTANCIA DEL CONTROL INTERNO

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión de los métodos y registros

que producen la información financiera que ha de dictaminar.

El estudio de Control Interno que realiza el Licenciado en Contaduría debe de incluir, además del conocimiento y comprensión de los métodos establecidos, un alto grado de seguridad de que éstos, están siendo utilizados y que se encuentran operando en la forma en que se tienen establecidos.

Al evaluar el Control Interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo en relación a las condiciones encontradas. Si las deficiencias de Control Interno que encuentra el auditor, las considera según su criterio muy graves, y éste no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá de abstenerse de dar su opinión.

Por el contrario, el Licenciado en Contaduría no debe consignar salvedades sin abstenerse de emitir su Dictamen sobre los estados financieros por deficiencia en el Control Interno, a menos que se presenten las tres circunstancias siguientes :

- a) Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases -- del Control Interno.
- b) Que tales fallas afecten a cifras de relativa magnitud en los estados que ha de dictaminar.
- c) Que por limitaciones impuestas por sus clientes u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que, para suplir las

fallas u omisiones en el Control Interno, que el auditor estime necesarias para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

El estudio y evaluación del Control Interno deberán hacerse cada año, como parte fundamental de la auditoría. No obstante es posible variar el enfoque en algunas áreas, procurando adoptar una base rotativa.

El hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades no implica la aprobación tácita del Control Interno .

Es indispensable dejar evidencia en papeles de trabajo del estudio y evaluación del Control Interno realizado.

La fuente de información de los puntos antes descritos fue tomada del boletín E-02 de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO

Al momento de adquirir la responsabilidad de Dictaminar los Estados Financieros de una empresa, el Licenciado en Contaduría debe cumplir con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas; entre ellas encontramos las relativas a la Ejecución del Trabajo, de las cuales destaca "El Estudio y Evaluación del Control Interno".

Partiendo del estudio del sistema de Control Interno y de los procedimientos establecidos por la empresa, el Licenciado en Contaduría

establece hasta qué grado considerará la confiabilidad que deberá depositar en los estados financieros y extensión de las pruebas de auditoría que efectuará para obtener los juicios necesarios, que le servirán como base para emitir su opinión.

Al estudiar el sistema de Control Interno, el auditor establece - si los procedimientos utilizados por la empresa son los adecuados. En tal caso, el Licenciado en Contaduría procederá únicamente a hacer una revisión de los papeles de trabajo del personal que practicó la operación plasmada en los mismos.

Suponiendo que se encontraran ciertas debilidades en el sistema de Control Interno, la evaluación de éste deberá incrementar el alcance de sus pruebas hasta el punto de concluir que lo analizado se encuentra razonablemente correcto.

De acuerdo al resultado de la evaluación del Control Interno, el Auditor prepara los programas de trabajo que se pondrán en práctica para la revisión de los Estados Financieros. Si se acostumbra utilizar programas de trabajo de tipo estandar, éstos deberán ser lo suficientemente flexibles para la correcta aplicación de los procedimientos, y - considerando la oportunidad y los alcances apropiados.

Una obligación del Auditor es, proporcionar a sus clientes sugerencias que a su juicio considere necesarios para mejorar el Sistema de Control Interno y proteger en forma más adecuada el patrimonio de la empresa.

MÉTODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Para determinar la existencia de un buen Sistema de Control Interno, el Licenciado en Contaduría cuenta principalmente con tres tipos de métodos:

- a) Método Descriptivo.
- b) Método de Cuestionarios
- c) Método Gráfico

Estos métodos se mencionan al cliente, ya sea en un informe de Auditoría o en una carta por separado, con la única finalidad de que éste se encuentre al tanto de las deficiencias de la empresa y se tomen las medidas necesarias para corregirlas.

A continuación mencionamos en qué consiste cada uno de los métodos de evaluación :

METODO DESCRIPTIVO

Consiste en la elaboración de una carta o memorándum en el cual se detallan los procedimientos de control establecidos por la empresa.

Su uso se aplica principalmente en auditorías iniciales aunque también se utiliza en negocios pequeños, en los cuales la división de labores no es muy acentuada, ya que no sería costeable, y los casos en que el control es deficiente este método es de gran utilidad.

Por otra parte la desventaja que presenta la elaboración de este método, radica en el tiempo que se requiere para una completa aplicación, tomando en cuenta que las características necesarias tienen que

relacionarse en un sistema de organización en el cual podamos comprender a los departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

METODO DE CUESTIONARIOS

Este método requiere de una elaboración concerniente en un listado de preguntas básicas, mismas que pueden ser estandar o elaboradas para un negocio específico.

Es el método más utilizado por las ventajas que representa y que son:

Por la forma en que esta preparado nos indica las áreas en las que debe enfocar más atención, es decir, las partes más débiles del Control Interno o en las que no se está cumpliendo con los procedimientos establecidos o prescritos por la dirección.

Requiere de menor tiempo la práctica de la evaluación del Control Interno, dando como consecuencia un menor costo de la auditoría.

Por la forma en que está diseñado el método de cuestionario, facilita la preparación de la carta de sugerencias, que indicará al cliente un sistema de mejoramiento en cuanto a la actualización del control interno.

Facilita la supervisión y no da lugar a que se omitan puntos importantes en la evaluación, en virtud de que el cuestionario se prepara de antemano y es obvio que incluya todos los puntos de importancia.

Las desventajas en las que se pueden incurrir al utilizar este método, es que si se emplea un cuestionario estandar, habrá casos en que existan puntos que no son aplicables por el giro de la empresa y otros que no se encuentran incluidos. Considerando lo anterior, el auditor debe poner en práctica su experiencia para hacer las modificaciones que juzgue necesarias cuando se presente el caso.

METODO GRAFICO

Se requiere de la elaboración de gráficas o esquemas en los que se detallan los puntos de organización más importantes de la empresa, los procedimientos de control que se han establecido, la interdependencia de funciones o bien gráficas combinadas de organización y procedimientos.

Para poder llevar a cabo este método, es necesario hacer un análisis cuidadoso y detallado de los procedimientos de la empresa. Sin embargo, al especificar dicho método en los papeles de trabajo, el auditor no realiza descripciones detalladas de los procedimientos en vigor, sino que más bien indica las excepciones en los procedimientos de control interno establecidos. Por lo tanto, su aplicación es más práctica en auditorías de carácter continuo o recurrentes, sin querer decir con esto que su aplicación en auditorías iniciales no sea adecuado; por el contrario, este método debidamente combinado con el descriptivo, puede ser el más efectivo en auditorías de ese tipo.

EJEMPLO DE CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Por considerar a nuestro juicio, el método de cuestionarios el -

más cómodo, práctico y eficiente, hemos enumerado una serie de preguntas con el propósito de lograr el estudio y evaluación del Control Interno.

GENERAL

- 1.- ¿ Se preparan mensualmente estados de resultados?
- 2.- ¿ Se comparan dichos estados con los del año anterior y con el presupuesto?
- 3.- ¿ Se preparan informes sobre los estados de pérdidas y ganancias, - presupuestos, etc. explicando las variaciones de importancia?

VENTAS Y OTROS INGRESOS

- 1.- ¿ Estan separadas las funciones de los departamentos de:
 - a) Embarque con la recepción, contabilidad, facturación y cobro?
 - b) Contabilidad con las de embarque, facturación y cobro?
 - c) Facturación con la de cobro?
- 2.- ¿ Son aprobados los pedidos de clientes por algún funcionario responsable?
- 3.- ¿ Se embarca la mercancla unicamente por órdenes embarque aprobados?
- 4.- ¿ Se tiene la evidencia de que la mercancla embarcada fué entregada?
- 5.- ¿ Envla el departamento de embarque al de facturación copia de todas las órdenes de embarque?
- 6.- ¿ Se conectan las órdenes de embarque con las facturas respectivas y se asegura el departamento de contabilidad de todas las órdenes de embarque fueron facturadas?
- 7.- ¿ Envla directamente el departamento de facturación al de contabili

dad copia de todas las facturas expedidas?

- 8.- ¿ Revisa las facturas un empleado independiente de los encargados - de facturación y de cuentas de clientes para asegurarse de que - las facturas esten completas, en orden numérico y correctas en lo relativo a :
- a) Cantidades?
 - b) Precios?
 - c) Condiciones?
 - d) Cálculos?
- 9.- ¿ Existen procedimientos adecuados, similares a los relativos a las ventas a crédito, para el control de las ventas :
- a) Al contado?
 - b) C.O.D.?
 - c) A empleados?
- 10.- ¿ Se archivan por orden numérico progresivo las copias de las facturas y los originales de las canceladas?
- 11.- ¿ Asegura el sistema en uso, que se registren todas las ventas tanto en el diario como en las tarjetas de inventarios?
- 12.- ¿ Mantienen las notas de crédito relativas a devolución de mercancía evidencia de que la misma fue recibida y de que la devolución fue autorizada?
- 13.- ¿ Aprueba un funcionario responsable los descuentos que se hacen a los clientes por pronto pago o por otros conceptos?
- 14.- ¿ Revisa el departamento de contabilidad que la secuencia numérica de las notas de crédito este completa y en caso de devoluciones - de mercancía las compara con notas de devolución?
- 15.- ¿ Aprueba un funcionario autorizado o el consejo de administración las ventas de activos fijos de importancia?
- 16.- ¿ Revisa algún funcionario periodicamente las cuentas de otros in-

grosos para asegurar que todas las transacciones de importancia -
están correctamente registradas?

CUENTAS POR PAGAR Y COMPRAS

- 1.- ¿ Están las funciones de compras separadas de contabilidad, recepción y embarque?
- 2.- ¿ Se mantienen y archivan en forma adecuada las cotizaciones de proveedores?
- 3.- ¿ Se formulan órdenes escritas para todas las compras que se efectúan?
- 4.- ¿ El departamento de contabilidad u otro departamento específico:
 - a) Compara los precios de factura, cantidades y condiciones de compra con los establecidos en la orden de compra y cotizaciones de proveedores?
 - b) Compara las cantidades y calidades según factura con los informes de mercancía recibida?
- 5.- ¿ Están las funciones del departamento de recepción de mercancía, - separados de contabilidad, embarque y almacenaje?
- 6.- ¿ Están prenumerados los informes de mercancía recibida?
- 7.- ¿ Controla el departamento de contabilidad que la secuencia numérica de los informes de mercancía recibida este completa?
- 8.- ¿ En caso de facultades con material dañado se formulan oportunamente las reclamaciones correspondientes y se descuenta el importe - de la factura del proveedor?
- 9.- ¿ Existe un registro adecuado para el control de las entregas parciales correspondientes a una misma orden de compra?
- 10.- ¿ Se relacionan satisfactoriamente las cuentas de gastos de agentes

atunales con la factura del proveedor, orden de compra e informe de mercancía recibida?

- 11.- ¿ Son revisados los importes pagados por fletes por un empleado familiarizado con las cuotas o por una agencia especializada?

PRODUCCION TERMINADA

- 1.- ¿ Se preparan informes de producción prenumerados?
- 2.- ¿ Aseguran los procedimientos establecidos que las unidades producidas son de calidad y condiciones requeridas?
- 3.- ¿ Se comparan las unidades recibidas en el almacén contra los informes de producción?
- 4.- ¿ Se envían al departamento de contabilidad los informes de producción?
- 5.- ¿ Controla el departamento de contabilidad que la secuencia numérica de estos informes esté completo?
- 6.- ¿ Efectúan el costeo de los productos elaborados, empleados competentes y bajo una adecuada supervisión?

INVENTARIOS

- 1.- ¿ Se proporcionan instrucciones escritas a los empleados que participan en los inventarios físicos?
- 2.- ¿ Incluyen estas instrucciones todos los procedimientos necesarios para lograr un inventario satisfactorio?
- 3.- ¿ Se practican inventarios físicos de todas las existencias cuando menos una vez al año?
- 4.- ¿ Supervisan estos inventarios físicos personas independientes de -

Los :

a) Almacenistas?

b) Empleados encargados de los registros de inventarios perpetuos?

- 5.- ¿ Aprueba por escrito un funcionario responsable los ajustes de los registros de inventarios al resultado de los recuentos físicos?
- 6.- ¿ Se almacena el material a granel de manera que al agotarse una pila, lote o embarque se puedan ajustar los registros de inventarios perpetuos?
- 7.- ¿ Estan todas las existencias bajo el control de un almacenista?
- 8.- ¿ Tienen acceso a las existencias sólo los almacenistas?
- 9.- ¿ Existe control sobre las partidas excluidas de los inventarios y cargadas a resultados, etc., que se encuentran físicamente en existencias, tales como: mercancías obsoletas, materiales cargados a costos o gastos, etc.?
- 10.- ¿ Estan las existencias debidamente aseguradas y protegidas contra pérdida por robo, daño, etc.?
- 11.- ¿ Existen guardias que sean responsables de que nada salga de la planta sin autorización escrita?
- 12.- ¿ Con relación a materiales que se guarden en almacenes distintos de los de la compañía; los que pueden ser de consignatarios, proveedores, maquilladores, clientes, etc.:
 - a) Se lleva un registro especial?
 - b) Practica la compañía inventarios físicos periódicos?

GASTOS DE VENTA, ADMINISTRACION Y GENERALES

- 1.- ¿ Se preparan presupuestos de gastos?

- 2.- ¿ Se investigan y aprueban las variaciones importantes de los presu
puestados?
- 3.- ¿ Aprueba un funcionario responsable con anterioridad a su pago -
aquellas facturas, recibos, etc., que no representen compras de -
mercancías (gastos de publicidad, honorarios por servicio, rentas
gastos de luz y fuerza, teléfonos, gastos de viaje, etc.) y se -
asegura que reúnan los requisitos fiscales?
- 4.- ¿ Exige la compañía que se le proporcionen cuentas de gastos deta-
lladas y documentación que compruebe los gastos de viaje, gastos
de representación y cualquier otra erogación que efectúen sus fun
cionarios y empleados?
- 5.- ¿ Se comprueban periódicamente los gastos de publicidad mediante re
ferencia de las facturas a los anuncios de radio, televisión, dia-
rios, etc., y se revisan las tarifas con las cotizaciones corres-
pondientes?
- 6.- ¿ Efectúa o revisa la distribución a las cuentas de cargo en el de-
partamento de contabilidad una persona competente para juzgar si
dicha distribución es correcta?
- 7.- ¿ Existen procedimientos adecuados para el control de cualquier o-
tro gasto no directamente relacionado con la operación del nego-
cio (donativos, gastos de comedor, etc.) ?

NOMINAS DE SUELDOS Y SALARIOS

- 1.- ¿ Se mantienen expedientes para todo el personal, en donde existen
constancias aprobadas de :
 - a) Cambios en el personal, aumentos, etc.?
 - b) Tipos de sueldos y salarios?

- c) Deduciones por nómina?
- 2.- ¿ Se conservan los expedientes anteriores en forma independiente e inaccesible a personas que:
- a) Preparan las nóminas?
 - b) Aprueban las nóminas?
 - c) Pagan las nóminas?
- 3.- ¿ Preparan los registros de tiempo, o la información que sirve para elaborar las nóminas, empleados independientes de los que preparan éstas?
- 4.- ¿ Aprueban empleados responsables las horas extras u otras prestaciones especiales?
- 5.- ¿ Existe un departamento dedicado a la elaboración de nóminas? ---
¿De no ser así quién las aprueba?
- 6.- ¿ Son ajenas a la contratación y despido de empleados y obreros de las personas que preparan las nóminas?
- 7.- ¿ Se revisan los cálculos de las nóminas antes de efectuar los pagos?
- 8.- ¿ Se concilian los totales de las nóminas con los mostrados en las nóminas anteriores, indicando los cambios específicos?
- 9.- ¿ Examina la distribución contable de la nómina un empleado ajeno al departamento que las elabora?
- 10.- ¿ Aprueba las nóminas un funcionario responsable?
- 11.- ¿ Efectúan los pagos empleados que :
- a) Son ajenos a la preparación de las nóminas?

b) Son ajenos a la contratación o despido de empleados y a la aprobación de los informes de tiempo?

12.- ¿ Si los sueldos se pagan en efectivo:

- a) Se retira del banco el monto neto de las nóminas?
- b) Existe control adecuado sobre el llenado y custodia de los sobres de sueldo antes de su entrega?

13.- ¿ Si los sueldos se pagan en cheques :

- a) Existe una cuenta bancaria, de fondo fijo reembolsable, restringida a los pagos de nómina de sueldos?
- b) Concilia periódicamente esta cuenta un empleado ajeno a la preparación de las nóminas y al pago de las mismas?

14.- ¿ Compara un empleado ajeno al departamento de nóminas las firmas - en los recibos o nóminas con las de los archivos del departamento de personal?

15.- ¿ Paga la nómina ocasionalmente un empleado distinto del que las paga normalmente?

16.- ¿ Existen procedimientos adecuados para el control de sueldos y salarios no reclamados?

RECOMENDACIONES

GENERALIDADES

A continuación nos referiremos a las recomendaciones que surgen como resultado de una revisión normal de estados financieros de una empresa, y que el Licenciado en Contaduría proporciona a su cliente como -

un complemento de su trabajo de auditoría. Generalmente no tiene ningún costo adicional, excepto en ocasiones en que de antemano el cliente lo solicite al Auditor y este efectúe investigaciones extraordinarias de métodos y procedimientos. En tal caso el estudio y evaluación del control interno no constituye un medio para examen de estados financieros, sino el fin de un trabajo profesional de organización y sistemas.

Para elaborar la carta de sugerencias, es recomendable que los ayudantes de las auditorías respectivas preparen en cédulas de trabajo, - un resumen de las respuestas negativas del cuestionario de control interno, en donde se indique con claridad las fallas o deficiencias y - las recomendaciones que se propongan para mejorar dichas debilidades - en el sistema de control interno.

Una vez hecho lo anterior, el Licenciado en Contaduría revisará - las deficiencias para superarlas, asegurándose que sean las adecuadas y tomará las medidas necesarias para platicarlas con algún funcionario responsable de la empresa, ya sea el gerente general, el administrador, el contralor, etc., y así poder determinar si está de conformidad con las recomendaciones o si existen procedimientos supletorios que eliminen tales fallas. Por último el Licenciado en Contaduría indicará - con una marca en los papeles de trabajo donde se enunciaron las sugerencias, qué recomendaciones serán las que incluyan en la carta de sugerencias que prepara él o sus ayudantes.

Para motivar a los funcionarios a que interesen en la lectura de la carta de sugerencias, es necesario que se en listen por orden de importancia los puntos tratados en ésta, y así al mismo tiempo que el lector encuentra mayor interés en la información que el auditor le proporciona, aprecia en mayor proporción la labor de éste.

CARTA DE SUGERENCIAS

A continuación mostramos un ejemplo de carta de recomendaciones misma que expondremos solo en forma enunciativa y con el fin de dar idea de este tipo de comunicación entre el Auditor y el cliente.

de _____ de 19__.

Sr. Lic. José Moreno Serrat
Gerente General
Compañía X, S. A.
Vacatas #188
México 13, D.F.

Estimado Señor Moreno Serrat :

Como parte normal de nuestro trabajo de auditoría, acostumbramos someter a la consideración de los principales funcionarios de la compañía, aquellas observaciones y recomendaciones derivadas de nuestra revisión, que en nuestro concepto ameritan su atención. Dichas observaciones normalmente están encaminadas a dar mayor protección a los bienes de la compañía y a mejorar la eficiencia administrativa de sus operaciones, fundamentalmente a través del fortalecimiento del control interno y del establecimiento de procedimientos de trabajo de mayor efectividad.

Desde luego, dado que de acuerdo con los procedimientos de auditoría generalmente aceptados, el examen de los estados financieros se realiza a base de pruebas selectivas de los registros y documentos contables, las observaciones y recomendaciones resultantes de dicho examen, no pueden ni pretenden comprender todos los aspectos de los sistemas y procedimientos contables en vigor.

Acompañamos a la presente un memorándum de recomendaciones para salvaguardar los activos de la compañía y mejorar la eficiencia administrativa de las operaciones.

Agradecemos las atenciones y cooperación recibidas de los funcionarios y empleados de la compañía y quedamos a sus órdenes para proporcionar cualquier información adicional que se nos solicite sobre el contenido de este memorándum.

ATENTAMENTE.

COMPANIA X, S. A.

RECOMENDACIONES PARA SALVAGUARDAR LOS ACTIVOS DE LA COMPANIA Y MEJORAR LA EFICIENCIA ADMINISTRATIVA DE LAS OPERACIONES.

Este memorándum contiene recomendaciones para reforzar el control interno y permitir así a la gerencia proteger con mayor efectividad los activos de la compañía.

Las recomendaciones incluídas en este memorándum fueron comentadas con el Sr. C.P. Francisco Hernández, contador de la compañía.

Con gusto proporcionaremos cualquier información adicional que consideren necesaria y estamos a sus órdenes para proporcionarles la ayuda que deseen para poner en práctica nuestras recomendaciones.

RECOMENDACION 1:

**PREPARACION PERIODICA DE ESTADOS FINANCIEROS
POR LINEAS DE PRODUCTOS**

Cada tres meses deben prepararse estados de resultados en los que se muestren las operaciones de cada línea. A estos estados de resultados, se les anexan análisis de las cuentas de gastos de operación, otros gastos y productos, utilidad bruta por producto, etc.. Para que éstos sean útiles a sus propósitos, es necesario que muestren los verdaderos resultados por líneas de productos y para ello es necesario adoptar las siguientes medidas:

- 1.- Revisar el catálogo de cuentas.
- 2.- Establecer un sistema de valuación de inventarios y de costos. Debe considerarse la necesidad de la implantación de un sistema de costos estimados, para que en un futuro próximo se transforme en un sistema de costos estandar; elemento indispensable para lograr un buen sistema de control presupuestal.
- 3.- Definir las cuentas de costos .

Actualmente no tiene establecido este tipo de estados de resultados y no se tienen sistemas de valuación de inventarios y costos.

RECOMENDACION 2:

**DEPURACION CONTINUA DE SALDOS DE CUENTAS
POR COBRAR A CLIENTES**

Continuamente deben efectuarse depuraciones de saldos de clientes.

Durante el transcurso de nuestra revisión, observamos que estos saldos frecuentemente incluyen partidas por diferencias en precios, descuentos, devoluciones de mercancía, etc., los cuales no se han cancelado ni negociado con los clientes.

RECOMENDACION 3 :

ACCESO A LOS ALMACENES

Debe prohibirse estrictamente el acceso a los almacenes a toda persona ajena a los mismos, con el propósito de que pueda ejercerse un control adecuado sobre las mercancías.

RECOMENDACION 4 :

ESTUDIO SOBRE LA DISPOSICION DE INVENTARIOS OBSOLETOS

Los inventarios deben revisarse con regularidad por un funcionario responsable, para determinar las partidas obsoletas y en mal estado y disponer de ellas de la mejor manera posible, evitando acumulaciones — perjudiciales para la compañía desde el punto de vista financiero y de almacenamiento.

Actualmente existen numerosas partidas individuales de productos — discontinuados, obsoletos o en mal estado, cuyo importe total es de — cierta consideración, y de los cuales no se han formado decisión alguna sobre su disposición .

RECOMENDACION 5 :

FIJACION DE UN IMPORTE PARA LA ADQUISICION DE ACTIVO FIJO CAPITALIZABLE

Debe establecerse un importe mínimo para las adquisiciones de activo fijo capitalizables, por ejemplo: \$10,000.- y todas las adquisiciones inferiores a dicho importe deben cargarse directamente a gastos.

Durante nuestra revisión del activo fijo al ____ de _____ de 19 ____, se encontraron artículos o partes con valores insignificantes que provienen de años anteriores, las cuales deben ser canceladas y cargarse directamente a gastos.

RECOMENDACION 6 :

DEPRECIACION DE MAQUINARIA ESPECIAL

La compañía debe estudiar la política de depreciación de la nueva maquinaria que se adquirió en el extranjero y cuyo uso permitirá producir la misma cantidad de conductividad con un menor peso de cables, para que con base en su vida probable se afecten los resultados de las operaciones.

RECOMENDACION 7 :

OBTENCION DE DESCUENTOS POR PRONTO PAGO

Debe considerarse la posibilidad de que sus proveedores les concedan descuentos por pronto pago hasta por un x %, considerando que sus

pasivos se están liquidando en un plazo de 30 días. Dicho plazo es con-
siderado como pronto pago, estimando que las condiciones actuales del -
pals son de escasez de capital.

El funcionario que tenga a su cargo la expedición de cheques, debe
supervisar que se cancele la documentación que ampare el desembolso que
se cubre al momento de firmar este documento.

La persona encargada de los registros de las cuentas por pagar y -
bancos, es la misma que realiza la cancelación de esta documentación, -
por lo que consideramos que este procedimiento es inadecuado, ya que se
presta a la posible realización de actos fraudulentos.

Cabe hacer mención, que la anterior carta de sugerencias es única-
mente un ejemplo de una de tantas formas en que puede redactarse una -
carta de sugerencias. Como puede observarse en la que formulamos, el -
título de la recomendación da inmediatamente la idea de lo que trata.
Posteriormente se describe el procedimiento a sugerir para enseguida in-
dicar la práctica que siguió la empresa; lo anterior es con el objeto -
de que el lector de inmediato observe la razón por la cual se recomien-
da tal procedimiento y el mismo tiempo asimile cual es la deficiencia -
que tiene en su procedimiento actual.

Esta carta podrá redactarse de otra forma, pero siempre iniciando
con los puntos de mayor importancia y dependiendo del número de las su-
gerencias.

Cualquiera que sean los tipos de redacción que se empleen, al describir las recomendaciones se deberá procurar hacerlo de la manera mas clara y concisa, para que el cliente le preste la debida consideración.

CAPITULO III

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

APLICABLES A RESULTADOS

GENERALIDADES

El Licenciado en Contaduría Independiente, para poder emitir su opinión, necesita tener la certeza de la autenticidad de las partidas que integran los estados financieros. Para lograrlo, utiliza conjuntamente varias técnicas de revisión; a este conjunto de técnicas que se aplican para obtener la evidencia de un renglón o partida, se les conoce con el nombre de Procedimientos de Auditoría. Dichos procedimientos no tienen una clasificación general es decir, dependen de las características de los estados financieros que se van a dictaminar; por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional decidir cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para poder emitir su opinión objetiva y profesional.

Los procedimientos de auditoría son: El conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión. (Boletín F-01 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría).

CON RELACION A CUENTAS DE BALANCE

La gran variedad de operaciones que efectúan los negocios para ge

nerar las utilidades, dependen de la compra o renta del local, la obtención de maquinaria, equipo y materia prima, contratar personal técnico y administrativo, etc., producir los artículos y venderlos a precios - que finalmente permitan obtener esos rendimientos. Estas operaciones se registran contablemente en cuentas que se relacionan entre sí, y -- que el auditor debe considerar en la planeación y durante el transcurso de su revisión, puesto que debe aprovechar la manera más completa y eficiente para realizar su trabajo.

Un ejemplo de cuentas que están estrechamente relacionadas entre sí y forman un ciclo dentro de la empresa, son : Ventas, Cuentas por Cobrar a Clientes, Costo de Ventas e Inventarios. En este caso, partiendo de un número seleccionado de créditos en los registros de inventarios y mediante la revisión de los documentos debidamente aprobados que se utilicen para el control de las salidas de mercancía, el auditor llega a las facturas que amparan las ventas, las revisa individualmente a través de los sistemas, procedimientos y políticas establecidas y comprueba el registro contable, del cargo a cuentas por cobrar a clientes, el crédito a ventas; y el cargo a costo de ventas con abono al inventario.

Es necesario conocer las operaciones que realiza la empresa para poder combinar el trabajo y en esa forma llevar a cabo una revisión -- efectiva de cada uno de los rubros que integran el balance general, -- a fin de combinarlo con la revisión de las cuentas de resultados, de --

esta manera su trabajo exclusivamente sobre estas cuentas se reducirá de una manera considerable, limitándose en la mayoría de los casos a investigar y explicar variaciones importantes.

APLICABLES A RESULTADOS

El auditor al examinar los resultados de una empresa debe tener la seguridad de que la utilidad o pérdida neta presentada sea razonablemente correcta.

Los objetivos del examen de cada grupo de cuentas de resultados - que a continuación se mencionan, son aquellos a los que se refiere el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en sus boletines G-11 y G-12 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Los procedimientos de auditoría a los que nos vamos a referir en forma de programas de trabajo, aplicables a cuentas de resultados, son meramente enunciativos y están sujetos a los cambios que las circunstancias lo requieran.

VENTAS E INGRESOS

OBJETIVOS :

- 1.- "Determinar que todas las ventas e ingresos son auténticos y

que ninguno haya dejado de registrarse" .

Cualquier venta e ingreso que no se registre, representa utilidades menores a los que realmente se estan obteniendo y consecuentemente el Licenciado en Contaduria Independiente, debe llevar a cabo los procedimientos de auditoria necesarios para poder determinar si las ventas e ingresos a que se referira en su dictamen no incluyan este tipo de anomalías.

2.- "Cerciorese que las ventas e ingresos registrados corresponden exclusivamente al periodo que se examina y que no se incluyan transacciones correspondientes a los periodos inmediato anterior y posterior".

Todas las empresas necesitan llevar a cabo sus operaciones debidamente clasificadas en periodos homogéneos, ya que es la única forma de obtener conclusiones veraces sobre sus utilidades o pérdidas según sea el caso.

3.- "Asegurese que las deducciones a las ventas o ingresos sean genuinas y adecuadamente presentadas".

El auditor debe cerciorarse de que toda disminución a las ventas o ingresos se derive de una operación autentica y autorizada, y en el caso de devoluciones exista evidencia al respecto.

4.- "Compruebe que en el estado de resultados, se muestren las -

ventas que provengan de transacciones normales dentro de la operación del negocio, separando aquellos ingresos que no reúnan estos requisitos. Asimismo, cualquier situación importante que amerite ser relevada en los estados financieros, deberá ser considerada, mencionando el origen de la misma".

La razón de esta separación en el estado de resultados, es con el propósito de aclarar a cualquier lector, los diversos casos por los que se obtienen los ingresos ya sea por :

- a) Operaciones normales de la propia compañía,
- b) Ventas a compañías afiliadas.
- c) Ventas de gran importancia no comunes en la empresa.
- d) Otros Ingresos, que pueden ser entre otros: ventas de activo fijo, ingresos por intereses, ventas de desperdicios, etc.

5.- "Comprobar que las ventas netas e ingresos presentan los resultados de las operaciones de acuerdo con Principios de Contabilidad - Generalmente Aceptados semejantes a los aplicados en el ejercicio anterior".

El Auditor debe cerciorarse de la aplicación y consistencia de los principios de contabilidad, ya que permite comparar los resultados obtenidos en el ejercicio auditado con las cifras de los años anteriores o con las obtenidas por otras entidades.

PROCEDIMIENTOS :

1.- Conteste el cuestionario de Control Interno y en base a ello, determine el alcance y la oportunidad de su examen. Modifique el alcance, si en la aplicación de las pruebas selectivas determina deficiencias no conocidas al momento de fijar el alcance inicial.

2.- Obtenga o prepare un resumen de las ventas, deducciones y otros ingresos, por meses, verificándolo con los registros contables autorizados y comparándolo con los del ejercicio inmediato anterior, ex plicando las variaciones de importancia :

- a) Entre los meses del ejercicio que se revisa
- b) Entre éstos y los del ejercicio anterior
- c) Entre el total de las ventas netas y otros ingresos con los - del ejercicio anterior.

3.- Respecto al (los) periodo (s) seleccionado (s) para revisión detallada de ingresos por operaciones normales del negocio.

- a) Sume el libro de ventas, en forma selectiva, en su caso. Conserve las tiras sumadoras y adhíralas al papel de trabajo res pectivo.
- b) Verifique el o los asientos que muestren el diario de ventas - contra las distintas cuentas de mayor (Efectivo, Documentos - Por Cobrar, etc.)
- c) Seleccione el número de facturas que le indique el estudio y - evaluación del control interno, para llevar a cabo la siguien te revisión detallada :
 - Cotejo de las copias de facturas contra el diario de ventas
 - Comprobación de pedidos verificando que la entrega se haya - efectuado correctamente y conforme a la facturación.
 - Verificación de que los precios coincidan con las listas vi- gentes autorizadas.
 - Comprobación de que la mercancía fué entregada
 - Verificación de que los créditos fueron autorizados.

- Comprobación numérica de las facturas.
- Comprobación de la secuencia numérica de las facturas.
- Comprobación de los cargos en los auxiliares de documentos y cuentas por cobrar.

4.- Asegúrese que se ha cumplido con los requisitos fiscales relativos a ventas e ingresos, para lo cual deberá cumplir los puntos relativos al cuestionario de impuestos, aplicables a esta área.

5.- Seleccione un grupo representativo de notas de embarque, relaciones de entrega de mercancía, remisiones, etc. y verifíquelo contra las facturas para comprobar que las entregas fueron realizadas y facturadas.

6.- Por las devoluciones, descuentos y rebajas sobre ventas, desarrolle el siguiente trabajo:

- a) Determine las políticas respectivas y comente en memorándum - cualquier cambio de importancia.
- b) Seleccione un período (conforme el control interno) y haga - pruebas de sumas, verificando los totales contra el libro mayor.
- c) Seleccione un grupo representativo de notas de crédito y lleve a cabo la siguiente revisión detallada :
 - Compruebe que las devoluciones se hayan documentado y las en tradas al almacén se hayan recibido físicamente.
 - Coteje los créditos en los auxiliares de cuentas y documentos por cobrar.
 - Verifique las notas de crédito contra el registro correspondiente.
 - Compruebe que los descuentos estén correctamente calculados.
 - Asegúrese de que las notas de crédito se encuentren debidamente autorizadas.

7.- Con respecto a (los) periodo (s) seleccionado (s) para la — revisión detallada de otros ingresos no propios de las operaciones nor males; siendo el mas común la venta de activo fijo.

El procedimiento que se sigue en este caso, esta enfocado a la revisión efectuada al activo fijo, realizando los cruces necesarios — por la cancelación del registro original, su depreciación y la venta — de la propiedad.

COSTO DE VENTAS

OBJETIVOS :

1.- " Que el costo de ventas incluya todos aquellos costos atri bulbles a las ventas efectuadas durante el ejercicio".

El auditor debe asegurarse dentro de la extensión de sus procedimientos de revisión, que los unidades que fueron vendidas se hayan — registrado en la contabilidad de la empresa en una forma adecuada, --- afectando su costo.

El auditor debe considerar este objetivo, pues de ello depende su opinión sobre las cifras que muestre el estado de pérdidas y ganancias en la utilidad bruta.

2.- "Que todos aquellos costos que deban diferirse por ser erogaciones que beneficien a ejercicios futuros, no se carguen a los resultados y viceversa. Que si son por conceptos especiales no directa-

tamente relacionados con las ventas, se muestren en un renglón por separado para no distorsionar la presentación e interpretación de la utilidad bruta".

Todas las inversiones que una compañía efectúa deben ser clasificadas por su naturaleza, en tal forma que su aplicación a los resultados dependan del período en que la inversión adoptará beneficios, -- (gastos de organización y preoperativos) del momento en que la producción y operación del negocio requiera dicha inversión (inventarios), - o simplemente de hechos naturales (depreciación de activos fijos).

El auditor debe asegurarse que la aplicación de estas inversiones a las cuentas de costos sean adecuadas y estar en posibilidad de determinar si estas cuentas han recibido cargos indebidos por este concepto.

3.- " Que se compruebe que haya consistencia en la contabilización del costo de ventas y su presentación en los estados financieros de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados, semejantes a los aplicados en el ejercicio anterior".

Este objetivo es complementario al No.5 del examen de ventas.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Es necesario enfatizar que la revisión del renglón del costo de ventas está íntimamente ligada con la verificación que el auditor rea-

liza de la correcta valuación de los inventarios, ya que los costos a que dichos inventarios están valuados deben considerarse para determinar el costo de los productos que han sido vendidos

La revisión del costo de ventas por parte del auditor deberá tomar en cuenta situaciones detectadas al revisar las cuentas de inventarios y que puedan afectar la correcta determinación del costo de ventas.

TRABAJO PRELIMINAR - GENERAL

1.- Conteste el cuestionario de control interno y en base a — ello, determine el alcance y la oportunidad de su examen. Modifique — el alcance, si en la aplicación de las pruebas selectivas determina de deficiencias no conocidas al momento de fijar el alcance inicial.

2.- Obtenga cédulas resumen del costo de ventas previo acuerdo y planeación con el cliente.

3.- Agrupe todas las deficiencias que observe en el transcurso de la revisión; asimismo, determine situaciones que puedan funcionar — mejor. Sumarice ambos aspectos y coméntelos con los funcionarios co— rrespondientes.

4.- Actualice el expediente permanente.

5.- Compare los saldos a la fecha de la preliminar con los saldos del año anterior y explique los cambios significativos.

6.- Determine la rotación de inventarios (Número de meses que —

presenta el inventario) a la fecha de cierre del año anterior y a la preliminar.

A) INVENTARIOS FISICOS

Este trabajo solamente puede llevarse a cabo en la preliminar - si los procedimientos de control interno son satisfactorios.

1.- Investigue la fecha en que la empresa tomara los inventarios fisicos e indíquela.

2.- Obtenga copia del instructivo que debió preparar la empresa.

3.- Si las diferentes clases de inventarios no se tomaran en la misma fecha, explique las razones de esta decisión en un memorándum, y las medidas tomadas para asegurarnos de un "corte de inventarios correcto".

4.- Lleve a cabo la planeación de nuestra observación del inventario fisico. Este trabajo debe incluir los siguientes procedimientos:

- a) Visite la planta y almacenes para obtener una impresión general de la cantidad y condiciones del inventario y ayudar a la empresa a planearlo y a preparar instrucciones escritas.
- b) Precise los artículos en poder de terceros; confirmarlos si son significativos, y en su caso haga pruebas fisicas.
- c) Confirme las mercancías propiedad de terceros, en poder de la compañía. Asegurese de que no haya posibles pasivos por faltantes o reclamaciones.
- d) Revise tarjetas de inventarios previamente o registros, para determinar cuales son los artículos de mayor valor en los cuales debes concentrar la mayoría de nuestras pruebas.

5.- Observe el inventario físico y determine si la compañía está apegándose a los procedimientos del instructivo. Determine si los artículos están bien colocados; si son cajas, o empaques cerrados, deben abrirse selectivamente para determinar que sus contenidos están intactos y corresponden al producto a contar.

6.- Cerciórese que existe debido control sobre las tarjetas u - hojas de inventario y que todas serán recogidas y verificadas numéricamente al terminar el conteo.

Mantenga control sobre los números de las tarjetas, hojas usadas o cuadernos.

7.- Durante el inventario, investigue si existen artículos obsoletos, excesivos o de poco movimiento y coméntelo con el personal de almacén y producción.

8.- Lleve a cabo y anote una cantidad representativa de pruebas físicas para comprobar los procedimientos de la empresa:

- a) Indique la medida usada. (unidades, kilos, metros, etc.)
- b) Cerciórese que las cantidades contadas, coincidan con los -- conteos hechos por la empresa al momento de hacerse el inventario.
- c) Si la producción en proceso se va a valorar a base de porcientos, anote si tales procedimientos son para los artículos incluidos en nuestras pruebas físicas .
- d) Examine otras tarjetas o anotaciones según el procedimiento y determine que las descripciones son correctas.

9.- Revise los procedimientos que aseguren el "corte de inventarios". Anote los números de algunos de los documentos de recepción y embarque antes del inventario y después, para verificarlos posterior --

mente contra los registros de la compañía. Prepare cédula de corte de inventarios, y verifíquelo contra registros.

10.- Por lo que se refiere al ajuste por inventarios físicos, señale :

- a) Cuánto importó
- b) Quién lo autorizó
- c) Si estuvo correctamente determinado
- d) Si verificó su registro
- e) Si comprobó el ajuste en los auxiliares
- f) Si el ajuste es importante, investigue las causas y concluya sobre su procedencia.

11.- Cerciórese que los inventarios previamente castigados por obsoletos, no están incluidos en el inventario.

12.- Complete todos los pasos que señala el "Cuestionario sobre la toma física de inventarios", que a continuación mencionamos:

- Clase de mercancías
- Fecha de cada inventario
- ¿Dónde se encuentra la mercancía?
- ¿Quién fue el responsable directo de cada inventario por parte de la empresa,
- ¿Quién fue el responsable directo de cada inventario por parte del despacho, en la observación y pruebas?
- Fecha y hora en que se inició
- Fecha y hora en que se concluyó
- Valor aproximado del inventario
- Forma en que registró el cliente el inventario (marbetes, lis-

tas, relaciones previamente elaboradas, cuadernos, otros).

- ¿Se encontraron las hojas, marbetes, listas, etc. por numeración?
- Numeración utilizada. Indíquela.
- ¿El cliente contó la totalidad del inventario?
- Número de personas que intervinieron por parte del cliente.
- Número de personas que intervinieron por parte del despacho.
- ¿Personal de qué departamento aparte de almacenes, intervino?
- ¿Hubo segundo recuento para todos los inventarios?
- ¿Se encontraban las existencias debidamente acomodadas antes de iniciar los inventarios?
- ¿Se interrumpió el inventario por entradas y salidas de mercancía?
- Elabore cédula de corte de inventarios que detalle los últimos y primeros movimientos, antes y después de los inventarios: - Entradas y Salidas de Almacén, vales internos, últimas y primeras compras y facturas por ventas así como devoluciones, notas de crédito y en su documentación que ampare cualquier movimiento de inventarios. Por cada forma, anotar número, fecha, clase de forma, descripción principal de lo que ampara.
- Señale si el inventario se llevó a cabo a base de conteo, peso o medida.
- Si existe producción en proceso, elabore una cédula que señale la forma en que se tomó el inventario físico.
- ¿Había en existencia mercancía vendida y no entregada, y en su caso, se excluyó del inventario?
- ¿Había en existencia mercancía en consignación, y en su caso, se excluyó del inventario?
- ¿Había en existencia, mercancía propiedad de terceros por cualquier motivo, y en su caso, se excluyó del inventario?
- ¿La forma en que se llevaron a cabo los inventarios físicos, - aseguró: ¿Qué se contaron todas las mercancías?

- ¿Preparó nuestro cliente instrucciones escritas que contemplen los pasos necesarios desde la planeación de los inventarios físicos, sistema de conteo, personal a intervenir, etc., así como el seguimiento posterior del corte de inventarios?.
- Archive una copia de las instrucciones del inventario en los papeles de trabajo del despacho.
- ¿Las mercancías se encontraban en buenas condiciones y en nuestra opinión se encuentran en condiciones de ser vendidas o utilizadas?. Señale la fuente de la información.
- Agrupe todas las deficiencias que se deriven de este cuestionario; coméntelas con el personal apropiado de nuestro cliente y elabore la sección correspondiente a informe de sugerencias.

B) VALUACION

1.- Materia prima y artículos de reventa:

- a) Obtenga de la compañía, comprobantes que incluyan facturas órdenes de compra, notas de entrada, etc., que sean suficientes para cubrir la existencia de los artículos seleccionados y compruebe la valuación. Si se usan costos promedios, verifique el cálculo aritmético de dicho promedio.
- b) Determine y concluya sobre el tratamiento de fletes, derechos de importación, y otros gastos, en su caso acumulables al costo.
- c) Determine precios de mercado.

2.- Productos terminados en proceso :

- a) Determine el porcentaje de materia prima, mano de obra y gastos indirectos que integran los inventarios para determinar dónde debemos concentrar nuestro trabajo.
- b) Si los inventarios son llevados a través de órdenes de trabajo :

- Cerciorese que las órdenes estan bien llevadas por medio de - pruebas de sus movimientos, examinando vales de almacén y nominas.
 - Compruebe el método de aplicación de gastos indirectos y verifique los cálculos. Coordine con el trabajo de Costo de Ventas.
 - Verifique las variaciones en la aplicación de gastos indirectos y calcule el efecto de la variación sobre el inventario.
- c) Determine que no existen órdenes que se iniciaron hace algún tiempo, lo que podria indicar un posible problema.
- d) Si se utiliza el sistema de proceso para valuar el inventario, revise los costos para deteminar que son propios.
- e) Si el cliente utiliza el sistema de costos estandar, deben - cuidar los siguientes aspectos :
- Cerciorese de que los costos estandar hayan sido revisados durante el periodo.
 - Verifique por pruebas la determinación de los costos que se - van a usar en el inventario.
 - Revise la cuenta de variaciones con detenimiento y detalle - (de material, de mano de obra y gastos indirectos), para conocer y juzgar la relación entre los costos estandar y los cos-tos reales, estudiando la necesidad de ajustar los costos es-tandar en reconocimiento de las variaciones) como seria el caso en el que los precios del material o los costos de la mano de obra hayan cambiado en forma sustancial desde la fecha en que los costos estandar fueron determinados).
 - Revise la determinación del porcentaje de gastos indirectos que se estén usando.
- f) Revise precios de mercado para asegurarnos que el inventario no esta valuado mayor que el costo de reposicion o valor neto de realización.

A) INVENTARIOS FISICOS

1.- Si el inventario físico se llevó a cabo a una fecha preliminar (lo cual puede hacer si el control interno y los requisitos son satisfactorios) haga lo siguiente :

- a) Analice globalmente los movimientos desde la fecha del inventario físico, hasta el fin del ejercicio. Revise que los asientos provenientes de fuentes normales y que no hay cantidades anormales incluídas en los asientos. Haga pruebas de la documentación que soporte movimientos significativos o anormales; para esta prueba especialmente considere el control interno.
- b) Compare la utilidad bruta obtenida desde la fecha del inventario físico, para determinar que es normal en relación a la obtenida en los meses siguientes, hasta la fecha del cierre.
- c) Obtenga las relaciones a fin del año; compruebelas numéricamente, coteje con auxiliares, órdenes en proceso, etc., y verifique con el libro mayor.

B) VALUACION

- 1.- Compare los costos utilizados al cierre del ejercicio con los costos comprobados en la auditoría preliminar y explique cambios significativos habidos. Concentre su atención en los artículos principales.
- 2.- Determine que los costos utilizados son menores que el precio en el mercado.

- 3.- Revise las variaciones entre costos estandar y reales para de terminar las necesidad de ajustar los inventarios finales.

C) OTROS TRABAJOS

- 1.- Revise, en su caso, contratos importantes por compras de in-ventarios o ventas, Analice la posibilidad de una reserva.
- 2.- Por lo que se refiere a las mercancías que se encontraban en tránsito al cierre de la auditoría asegúrese de :
 - Que fueron recibidas posteriormente y en buenas condicio-nes, comprobando tanto su entrada al almacén como regis-tro contable, examinando la documentación original.
 - Que la documentación y características de las mercancías aseguran que son de la compañía y no propias para su ope-ración.
 - Que su registro original es procedente, cerciorandose por medio de la confirmación de los proveedores o agentes — aduanales y que se encuentra debidamente registrado el pa-sivo.

GASTOS DE OPERACION

OBJETIVOS

- 1.- "Compruebe que los Gastos de Operación que reflejan los esta-dos financieros representan transacciones efectivamente reali-zadas".

El auditor debe cerciorarse que todos los gastos de venta, ad-ministrativos y generales, que efectúa la compañía, sean au-

ténticos y se encuentren respaldados con la documentación correspondiente, ya que cualquier incremento ficticio a la falta de la contabilización de algunas partidas, no reflejará la utilidad o pérdida real.

- 2.- "Determinar que todos los gastos de operación del ejercicio estén incluidos en el estado de resultados y que no incluyan transacciones de los períodos inmediato, anterior o posterior".

Que todos los gastos efectuados en el ejercicio se muestren en los estados financieros y que no se incluyan operaciones que correspondan a otros ejercicios.

- 3.- "Asegúrese de que los gastos de operación que se muestren en el estado de resultados provenga de las operaciones normales del negocio y que se revelen las partidas extraordinarias, especiales o no recurrentes, así como las transacciones importantes con entidades afiliadas".

El estado de pérdidas y ganancias debe mostrar los resultados provenientes de la operación normal del negocio, en forma separada a aquellos que reflejan operaciones extraordinarias, especiales o no recurrentes, incluyendo las correspondientes a empresas afiliadas.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

GENERALES

- 1.- Revise el control interno y cerciórese que cubre todos los puntos del cuestionario aplicable a esta sección; basado en éste determine la oportunidad y extensión de las pruebas selectivas que habrá de aplicar.

- 2.- Actualice el expediente permanente.
- 3.- Obtenga de la empresa una relación de los saldos de las sub'cuentas de los gastos de operación por el periodo que se examina, verificando sumas y cotejando selectivamente contra auxiliares.
- 4.- Examine visualmente y en forma general la clasificación de las sub'cuentas de gastos.
- 5.- Al programar la extensión del análisis de los gastos, considere las siguientes ventajas :
 - a) Revisando el análisis practicado a las cuentas de balance con las que estén relacionadas, tales como, cuentas complementarias, pagos anticipados, pasivos acumulados, reservas, etc.
 - b) Revisando globalmente, cuando el cargo a los gastos esté respaldado por contratos, obligaciones tributarias.
 - c) Revisando detalladamente cuando el nombre de la sub'cuenta no indique con claridad su contenido y si su monto lo amerita.
 - d) Revisando la cuenta de gastos no deducibles, en tal forma de poder tener la certeza de las causas de su naturaleza.
 - e) Revisando selectivamente todas aquellas sub'cuentas no — condideradas en los casos anteriores.
- 6.- Investigue los gastos que aparezcan en principio como anormales, extraordinarios, ficticios o fuera de presupuesto, revisando las variaciones mas importantes. (anual y mensualmente)
- 7.- Investigue los créditos a las cuentas de gastos.

- 8.- Cerciorese de que en las cuentas de gastos no existen cargos por conceptos capitalizables.
- 9.- Desde el punto de vista fiscal, considere que las deducciones que hace el causante:
 - a) Sean las ordinarias e indispensables para los fines del negocio y estén en proporción a sus operaciones.
 - b) Que cuando los pagos cuya deducción se pretenda hacer, se comprueben por medio de facturas, recibos o documentos - que tengan las características necesarias que permiten - las leyes respectivas.

N O M I N A S

TRABAJO PRELIMINAR

- 1.- Estudie y evalúe el control interno. Asegúrese que el cuestionario de esta sección, se encuentra completamente contestado.
- 2.- Determine la oportunidad y extensión de las pruebas selectivas que habrá de aplicar, basado en el control interno examinado y evaluado.
- 3.- Si en la aplicación de las pruebas selectivas, determina deficiencias no conocidas al momento de fijar el alcance inicial, modifique el alcance determinado en un principio. Además modifique el alcance inicial si en la apreciación de las pruebas selectivas determina que el control interno es mejor al originalmente supuesto.
- 4.- Actualice el expediente permanente.

- 5.- Anote las deficiencias y observaciones que vaya encontrando - en el transcurso de la revisión, que servirán de base para la elaboración de la carta de observaciones y sugerencias. Determine además, situaciones que en forma aceptable, pueden mejorarse y precise, por tanto, las sugerencias aplicables.
- 6.- Comente con los funcionarios correspondientes, las deficiencias y observaciones señaladas en el punto anterior.
- 7.- Elabore el borrador de la carta de observaciones y sugerencias, por lo que se refiere a esta sección.
- 8.- Precise aquellas cédulas y análisis que pueden ser Cédulas de Auditoría, papeles de trabajo y análisis preparados por nuestro cliente. Acuerde con el funcionario correspondiente, la forma de elaboración y el plazo de entrega.
- 9.- Determine y explique variaciones comparando saldos a la fecha de la preliminar con los saldos a la misma fecha del año anterior.
- 10.- Obtenga por un período determinado, un resumen de nóminas. Compruebe totales, con las cuentas aplicables, como son caja y bancos, impuestos sobre productos del trabajo, IMSS, fondo de ahorro, otros aumentos y disminuciones, etc.
- 11.- Seleccione un período de cada nómina y lleve a cabo el siguiente trabajo de detalle (considere el número de funcionarios y empleados que existen):
 - a) Referencie y cruce con el resumen obtenido en el punto 10 anterior.
 - b) Compruebe las sumas y restas. Conserve las tiras de suma dora.

- c) Revise el registro de nóminas y asegúrese que no existen asientos anormales y verifique las excepciones.
- d) Verifique el pago contra el registro de egresos. En caso de que el egreso sea mayor al importe neto, revise el depósito por el excedente.

12.- Lleve a cabo pruebas de detalle, seleccionando de las nóminas, un número significativo de funcionarios, empleados y trabajadores de acuerdo al control interno, efectuando los siguientes procedimientos:

- a) Verifique nombres y cargos dentro de la empresa, contra la autorización de ingresos, cambios posteriores y en general contra los datos contenidos en los expedientes de personal.
- b) Compruebe los sueldos contra la autorización original correspondiente, contrato en su caso, y modificaciones autorizadas, posteriores.
- c) Cerciórese que las tarjetas o registros comentados en el punto anterior, están debidamente autorizados.
- d) Verifique horas trabajadas contra las tarjetas de reloj - marcador o los registros de tiempo que existan .
- e) Revise autorizaciones de tiempo extra.
- f) Verifique autorizaciones por otras percepciones.
- g) Compruebe el cálculo del importe bruto devengado y la cifra neta a pagar.
- h) Revise el registro correspondiente y la distribución del costo de mano de obra, verificando horas en importe en su caso.
- i) Verifique los cálculos por impuesto sobre la renta retenido.

- j) Compruebe otras deducciones, como fondo de ahorro, etc.
 - k) Revise cualquier cálculo que haya originado aumentos.
 - l) Asegúrese respecto al cálculo del IMSS
 - m) Asegúrese de su inscripción en el IMSS y que se encuentren en el grupo de cotización apropiada. Compruebe los cálculos respectivos; asegúrese que los avisos de altas y bajas se han dado conforme a la ley del IMSS.
 - n) Compruebe que se encuentran inscritos en el INFONAVIT.
 - o) Verifique contra recibos de sueldos.
 - p) Compruebe que las firmas de los recibos coinciden con las registradas en los expedientes de personal.
- 13.- Compruebe las sumas del registro de distribución de la mano de obra y coteje los totales contra otros registros, en su caso, o el mayor general.
- 14.- Asegúrese que cualquier pago relacionado con nóminas, como fondo de ahorros, pagos al sindicato, etc., se encuentran debidamente respaldados.
- 15.- Cerciórese que las nóminas están aprobadas por quién está autorizado para ello.
- 16.- Por lo que se refiere a funcionarios, asegúrese que sus sueldos se encuentran completamente autorizados y obtenga un resumen de sus percepciones totales, como son : sueldos, prestaciones, gratificaciones, bonos, porcentajes sobre determinadas bases, gastos no sujetos a comprobación, partidas para atenciones diversas, etc., juzgue su razonabilidad y concluya.

- 17.- Dependiendo de la bondad del control interno, considere la posibilidad de aplicar los siguientes procedimientos :
- a) Observe un pago de nóminas e investigue los sueldos no reclamados.
 - b) Comente con los responsables de las diferentes áreas de operación y administrativas, si todos los funcionarios y empleados incluidos en nóminas y en lista de raya pertenecen al personal de trabajo de la empresa.
 - c) Compare número de funcionarios y empleados por áreas, departamentos u operaciones con respecto al año anterior. Obtenga y compuebe las explicaciones correspondientes .
- 18.- Revise el contrato colectivo de trabajo y determine responsabilidades particulares que pudieran existir. Sugiera en su caso, la necesidad de consultar al abogado de la empresa.
- 19.- Compruebe el registro contable y distribución de las nóminas, verificando contra las pólizas y registros correspondientes.
- 20.- Concilie con las cuentas de posivos aplicables, los cargos - por conceptos de nóminas, o relacionados con ellos.

TRABAJO FINAL

- 1.- Compare los saldos a la fecha de la preliminar, con los saldos a la fecha de la revisión final. Investigue variaciones de importancia. Amplie sus pruebas, solamente si observa movimientos significativos.
- 2.- Complete el resumen de las deficiencias y observaciones elaboradas en la preliminar, con aquellas determinadas en la revisión final. Los puntos que debe anotar, incluirán aquellas -

situaciones que considera pueden funcionar mejor.

- 3.- Comente las observaciones y sugerencias con los funcionarios correspondientes, que determinó en la revisión final.
- 4.- Actualice el expediente permanente con la información adicional que corresponda.
- 5.- Asegúrese que los cargos por concepto de nóminas corresponden al ejercicio, que son operaciones propias y normales de la em presa del ejercicio revisado.

En su caso cerciórese que los cargos extraordinarios tendrán un tratamiento distinto en su presentación dentro de los esta dos financieros revisados.

Esta forma de comprobación es muy importante, pues con base en la prueba de un período y un cálculo global o una sumaria de los períodos comprendidos en el ejercicio, se aprecia la ra zonabilidad de un cargo a los resultados que generalmente es - de los más importantes.

DEPRECIACION

- 1.- Lleve a cabo una comprobación global de la provisiones anuales para depreciación, observando que los porcentajes aplicados - sean consistentes con el año anterior.
- 2.- Identifique los importes comprobados conforme al punto ante -- rior, con los cargos a las cuentas correspondientes de costos y gastos. Asegúrese que las bases de aplicación sean igua -- les que en años anteriores.

IMPUESTO SOBRE LA RENTA

El objetivo de la provisión para el impuesto sobre la renta, es comprobar que el cargo anual a los resultados del ejercicio, es por el impuesto que corresponde pagar a la compañía.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

- 1.- Determine durante el transcurso de la revisión de las cuentas de activo, pasivo y resultados, las partidas de conciliación entre la utilidad contable y gravable, para efectos del procedimiento siguiente.
- 2.- Revise el cálculo de la provisión para impuesto sobre la renta, asegurándose que fue hecho de acuerdo con las disposiciones de la ley correspondiente.
- 3.- Determine las diferencias de impuestos, en favor o en contra de la compañía, que correspondan a ejercicios de años anteriores y que se hayan aplicado a los resultados del año.
- 4.- Determine cualquier pasivo de contingencia por concepto de impuesto sobre la renta.

PARTICIPACION DE LOS TRABAJADORES EN LAS

UTILIDADES DE LA EMPRESA

OBJETIVOS

- 1.- Cerciorese que la participación ha sido determinada con razonable corrección.
- 2.- Cerciorese que la información que se dé en los estados financieros sea la adecuada: que la participación constituya un cargo específico a los resultados.

Estos objetivos del examen de la participación tiene el siguiente significado. El primero es el de una importancia ya que si la participación no está correctamente determinada o su cálculo fue omitido, el auditor deberá dar una salvedad en su dictamen, en caso de que la cifra respectiva sea de importancia y la compañía no acepte registrarla correctamente en sus libros. El segundo, constituye la base para uniformar la presentación de esta partida, en el estado de resultados.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

- 1.- El auditor debe verificar los cálculos hechos por la compañía, cuidando que se haya observado el procedimiento o fórmula prescrita en la resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas.

2.- Si la compañía no muestra por separado el cargo a los resultados por concepto de la participación, efectúe la reclasificación correspondiente, para efectos de presentarla en el estado de resultados a que se refiera el dictamen de auditoría como una partida específica.

Nota : Los procedimientos y objetivos de auditoría que anteceden, aplicables a la participación, son únicamente los que se refieren a ésta desde el punto de vista de cargo a los resultados.

CALCULOS GLOBALES

Un procedimiento de auditoría recomendable es el cálculo global, ya que se puede concluir sobre la razonable corrección de una partida - mediante un trabajo realmente reducido. Consistente en hacer una - prueba sobre una partida base, a la que se aplica un factor (período, precio, porcentaje, etc.). El cálculo global pierde toda validez si la base no es comprobada.

A continuación presentamos en una forma simple el ejemplo del cálculo global del impuesto al valor agregado y el de la depreciación de activos fijos.

CALCULO GLOBAL DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO

Ventas Netas del Ejercicio	\$ 850,000.00
Otros Ingresos Gravables	98,000.00
	<u>\$ 948,000.00**</u>

Impuesto : 10% sobre \$ 948,000.00 \$ 94,800.00

Impuesto real según registros y de
claraciones mensuales del Impuesto
al Valor Agregado

	<u>94,800.00</u>
--	------------------

- 0 -

** Revisados a través de la prueba de ingresos.

CALCULOS GLOBALES DE DEPRECIACIONES DE ACTIVO FIJO

ARO DE ADQUISICION	VALOR DE ADQUISICION	BAJAS	VALOR DE DEPRECIAR

D E P R E C I A C I O N E S			
ACUMULADA AL - (CIERRE DEL EJER CICIO ANTERIOR).	DEL EJERCICIO (1)	CANCELADA	ACUMULADA (PA RA EL SIGUIEN TE EJERCICIO) (2)

SALDO POR DEPRECIAR

(1) CRUCE CONTRA RESULTADOS.

(2) CRUCE CONTRA RESERVA COMPLEMENTARIA

CAPITULO IV

ESTADOS FINANCIEROS

PRESENTACION DEL ESTADO DE RESULTADOS

El informe anual que se presenta a los accionistas constituye el trabajo más importante que resulta de la revisión de la contabilidad, el cual es realizado por Auditoría Externa y en él se contemplan los estados financieros convencionales y las notas adicionales concernientes a rubros específicos, que en resumen muestran la mayor parte de la información financiera de la empresa.

Los estados financieros más importantes entre otros que contiene el informe son : el estado de situación financiera, el estado de resultados y el estado de cambios en la situación financiera. En dichos estados se muestra la utilidad neta de la empresa, la cual es la que — capta el mayor interés de los accionistas y por este motivo se elaboran los estados financieros en la mejor forma, para que la interpretación de éstos satisfaga las necesidades de información requeridas por los accionistas.

En el estado de situación financiera, se muestra la posición de la empresa a una fecha determinada. Como parte del capital contable se presenta la utilidad neta obtenida y podemos observar la proporción que guarda respecto al mismo, casi siempre se presenta en forma comparativa al ejercicio anterior.

El estado de resultados nos muestra el conjunto de ingresos, egresos y utilidades obtenidos en un periodo determinado por las operacio — nes realizadas por la empresa. En este estado financiero se presen — tan por separado los resultados de las operaciones normales, es decir, las que corresponden a su giro y las que necesitan ser distinguidas de éstos resultados por considerarse esporádicas, como son :

Otros Productos, Gastos Financieros, entre otros, etc.

Es importante para los accionistas observar esta descripción, ya que separadamente se les muestra el monto de los ingresos o gastos por operaciones normales y las no habituales: y se identifica con mayor facilidad qué cuentas han afectado fuertemente la utilidad o pérdida obtenida.

El estado de cambio en la situación financiera es el que informa sobre los recursos que se manejaron, la forma en que se originaron y la aplicación que se les dió. Muestra a la utilidad neta como el elemento más importante de los orígenes de recursos. También sirve para determinar si se tuvo un aumento o una disminución en el capital de trabajo.

NOTAS ADICIONALES AL ESTADO DE RESULTADOS

Las notas adicionales a los estados financieros son parte integrante de los mismos, y son las explicaciones que amplían el significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados, aluden a políticas, procedimientos contables, reglas particulares o proporcionan información de ciertos eventos que afectan a la empresa. Esto significa que deben de revelarse todos los asuntos de importancia y cerciorarse de que esta información es correcta y completa. Es conveniente tener presente que los estados financieros y las notas adicionales deben ser preparadas por la empresa, el auditor puede ofrecer sugerencias en la preparación de estos Estados y notas o participar en la redacción, sin que ello le implique relevar a la empresa de la responsabilidad -

También el auditor debe de comprobar que las notas incluyan toda la información que se considera indispensable para que exista una revelación suficiente, pero evitar la incorporación de información intrascendente que pueda causar que pase inadvertido lo relevante.

D I C T A M E N

El dictamen del Licenciado en Contaduría se define como el documento formal que suscribe éste conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los Estados Financieros de su cliente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo. Es importante señalar que los Estados Financieros y sus notas son responsabilidad directa y exclusiva de la empresa, pero por otra parte, en virtud de que el dictamen de esos Estados Financieros es responsabilidad exclusiva del profesional, éste deberá expresar en forma clara y precisa el grado de responsabilidad que está asumiendo al firmar dicho documento.

Al emitir un dictamen u opinión, el Licenciado en Contaduría debe cumplir con los requisitos mínimos de calidad que le sirven para estar en condiciones de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza, la convicción de la autenticidad de los hechos y fenómenos que los Estados Financieros reflejen; que los criterios, sistemas y métodos utilizados son adecuados para captar y reflejar en la contabilidad y en los Estados Financieros dichos hechos y fenómenos, y que los Estados Financieros se aplican sobre bases consistentes .

De acuerdo a las diversas circunstancias que se pueden presentar en el desarrollo de una auditoría, el Licenciado en Contaduría podrá - emitir su dictamen de cuatro formas :

- 1.- Limpio o sin salvedades.
- 2.- Con Salvedades
- 3.- Negativo u opinión adversa
- 4.- Abstención de opinión

Consideramos conveniente para el mejor entendimiento de estos tipos de dictamen, incluir ejemplos de cada uno de ellos y comentarios inherentes a éstos, con el fin de mostrar los efectos que pueden tener en la opinión del auditor las conclusiones obtenidas de su revisión

DICTAMEN LIMPIO O SIN SALVEDADES

Al expresar el auditor un dictamen diciendo que presentan la situación financiera y los resultados de sus operaciones conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas en base al examen que efectuó, y que la presentación de los Estados Financieros se hizo de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes y que no se encontró limitaciones o salvedades, está en posibilidad de expresar un dictamen limpio.

Existen dos maneras de expresar un dictamen limpio como son :

1. En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S. A. al y los resultados de

sus operaciones por el año que terminó a esa fecha.

Este modelo de dictamen es conocido como dictamen nuevo ya que se eliminan ciertas afirmaciones como el calificativo "razonablemente" o que el examen se efectuó de acuerdo a las normas de auditoría, entre otras afirmaciones.

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

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

Este tipo de dictamen también puede expresarse en un solo párrafo y se le denomina dictamen tradicional.

Estos dos tipos de dictámenes antes mencionados son los modelos que comúnmente utilizan los auditores, esto asegura uniformidad entre ellos y evita confusiones en el público.

DICTAMEN CON SALVEDADES

Cualquier excepción de importancia que a criterio y juicio del auditor señale en vista de las circunstancias, generalmente se le denomina dictamen con salvedades.

En todos los casos de salvedad se tendrá presente la importancia relativa y el riesgo probable respecto de los Estados Financieros considerados en su conjunto. Las Salvedades no deben ser de tal importancia que hagan que el auditor dé una opinión negativa o adversa.

Las principales causas que se presentan al emitir una salvedad o excepción son las siguientes :

- 1.- Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- 2.- Por desviación en la aplicación consistente de los principios.
- 3.- Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- 4.- Por incertidumbres.

A continuación mostramos un ejemplo en el que no se aplicó consistentemente el método de valuación de inventarios respecto a años anteriores, y en el cual el auditor se ve obligado a expresar su opinión con salvedad por la desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad.

En mi opinión con base en el examen que practiqué los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la Compañía X, S. A. al..... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, a excepción de que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad hubo un cambio en el método de valorar los inventarios. En el año anterior se valoraron con base en precios promedios y al fin del presente año se valoraron a base de últimas entradas - primeras salidas, método que en este caso, considero más aceptable por la época infla

cionaria que vivimos. El cambio afectó la utilidad neta del año, disminuyéndola en la cantidad de \$. después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

Tradicionalmente los Estados Financieros han sido preparados bajo el principio de valor histórico. Las cifras expresadas de esa manera en época inflacionarias o de precios cambiantes como la actual, distorsionan la información financiera. Por tal motivo, nuestra profesión se ha pronunciado a través de la aprobación del boletín B-7 (Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera) para que las empresas actualicen las cifras en que los efectos de la inflación sean más significativos, revelándolos como información adicional a los Estados Financieros y para que éstos cumplan con los principios de contabilidad.

Ante esta necesidad, al rendir su dictamen el auditor podrá encontrar las siguientes situaciones :

- 1.- Empresas que cumplan con los requerimientos del Boletín B7.
- 2.- Empresas que omitan revelar los efectos de la inflación.
- 3.- Empresas que revelen parcialmente la información requerida.
- 4.- Empresas que se aparten de los procedimientos recomendamos en el Boletín B7, y
- 5.- Empresas que cambien el método de actualización de un período a otro.

Si en relación a lo anterior el auditor verifica que la empresa -- presenta los efectos de la inflación que determina la Comisión de Prin-

cipios de Contabilidad, no deberá hacer referencia a la información complementaria en los Estados Financieros, porque tales principios se han aplicado de conformidad en lo establecido. Pero por el contrario, si como resultado de su trabajo concluye que requiere expresar salvedades, opinión negativa o abstenerse de opinar, tendrá que plasmar las causas de esto en la información complementaria y si le es posible cuantificar esos efectos. Si tampoco revelan los efectos de la inflación, por consecuencia se aparta de los principios y deberá expresar una salvedad en el dictamen.

Un ejemplo de dictamen con este tipo de salvedad es el siguiente:

En mi opinión con base en el examen que practiqué y excepto porque no se revelan los efectos de la inflación en la información financiera, que se menciona en el párrafo siguiente, los Estados Financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la compañía X, S. A. al y los resultados de las operaciones por el año que terminó en esa fecha.

Los Estados Financieros por el ejercicio que terminó el no revelan los efectos de la inflación en la información financiera de acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse como información complementaria para interpretar adecuadamente los Estados Financieros básicos.

DICTAMEN NEGATIVO O DE OPINION ADVERSA

Cuando como consecuencia del examen que practica el auditor, determina que los Estados Financieros pretenden presentar la situación finan-

ciera y los resultados de operación no están de acuerdo con principios de contabilidad, porque las desviaciones son a tal grado importantes, - se encuentra en posibilidad de expresar una opinión negativa.

Al expresar esta opinión, el auditor listará todas las razones - que lo justifican y su efecto neto cuantificado, porque de no incluir - todas esas razones, se ocultaría información a la que el lector tiene - derecho de conocer. Si se emite un dictamen negativo no se debe ex- presar opiniones parciales sobre algún rubro específico, ya que se ha- ría contradictoria y confusa la afirmación del auditor, de que no reu- nió los elementos de juicio suficientes en su examen.

El ejemplo aplicable para este tipo de dictamen es el siguiente :

En mi opinión con base en el examen que practiqué, los estados fi- nancieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, no presenta la situación financiera de la Compañía X, - S.A. al ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, en vista de lo que se menciona en el - párrafo siguiente .

La compañía no registró en libros al cierre del ejercicio el efec- to de unas ventas por la cantidad de \$ y los inventarios - incluyen todavía el costo de esas ventas, por la omisión de esas transacciones las cifras que presentan los Estados Financieros se distorcionaron considerablemente.

ABSTENCION DE OPINION

El auditor al encontrarse limitaciones en el alcance de su examen que por limitaciones de su cliente o porque las circunstancias son de -

de tal magnitud, que no pueda formarse una opinión de los Estados Financieros, deberá abstenerse de expresar una opinión e indicar claramente las razones o motivos que dieron lugar a esa situación. También se abstendrá de opinar cuando la situación financiera pueda verse afectada trascendentalmente por incertidumbre en la forma de manejar ciertos — asuntos que influyen en la empresa. Esta abstención de opinión que dará plasmada como sigue :

He examinado el balance general de la Compañía X, S. A. al..... y los Estados de Resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos. Mi examen reveló que existen deficiencias de control interno importantes, las que se describen en el párrafo siguiente, y — que me impiden satisfacerme en forma práctica de la corrección de ciertas partidas. Las principales de la corrección encontradas fueron :

- 1.- XXXXXXXXXXX
- 2.- YYYYYYYYYYY
- 3.- ZZZZZZZZZZZ

En vista de la importancia de las deficiencias descritas en los párrafos anteriores, no estoy en condiciones de expresar opinión alguna sobre los Estados Financieros que examiné, considerados en su conjunto.

CONCLUSIONES

- El objeto principal de la Auditoría de Resultados, es el de comprobar su correcta determinación contable y que su presentación esté de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para lograr este objetivo es indispensable aplicar las normas, técnicas y procedimientos de auditoría, que según el criterio del Licenciado en Contaduría juzgue necesarios.

- Es conveniente para la administración de la compañía el — crear y apegarse a un sistema de control interno. El Licenciado en Contaduría Independiente tiene la responsabilidad de practicar el estudio y evaluación de ese sistema, con la finalidad de precisar si dicho sistema es el adecuado para las necesidades de la empresa, y así determinar el alcance que dará a sus pruebas.

- El Licenciado en Contaduría Independiente, al conocer el resultado del estudio y evaluación del control interno de la empresa sujeta a examen, implanta los procedimientos de auditoría que a su juicio son necesarios para la revisión de los rubros relacionados con cuentas de balance y con cuentas de resultados. Puesto que dichos procedimientos fueron elaborados para aplicación general y no para una empresa específica.

- El Auditor Externo al practicar la auditoría de Estados Financieros, y en especial la auditoría de cuentas de resultados, ofrece el sello de confianza a inversionistas, accionistas y a terceras personas al expresar su opinión sobre las operaciones realizadas de una empresa, ya que de las conclusiones obtenidas de su revisión, tendrá que emitir un dictamen limpio, con salvedades, negativo o se abstiene de expresar su opinión.

BIBLIOGRAFIA

- *Boletines de la Comisión de Procedimientos de Auditoría.*
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
- *Auditoría I*
C.P. Israel Osorio Sánchez ECASA
- *Auditoría*
E. L. Kohler, C.P.T. DIANA
- *Programa para Control Interno Efectivo*
Victor Z. Brink
- *Apuntes de Auditoría del Prof. Arturo Ramírez Mayer*
F.C.A. U.N.A.M.
- *El Dictamen en la Contaduría Pública*
Benjamin R. Tellez T.
- *Control Interno*
Comité de Procedimientos de Auditoría
Instituto Norteamericano de Contadores Públicos
- *Diccionario de Contabilidad*
Eduardo M. Franco. SIGLO NUEVO EDITORES
- *Módulos Dofiscal. Auditoría*
Jaime del Valle Noriega. DOFISCAL EDITORES
- *Apuntes de Auditoría de la Profa. Gloria Flores*
F.C.A. U.N.A.M.