

241 225



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

INFORMES ADICIONALES AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU IMPORTANCIA EN LA TOMA DE DECISIONES.

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
MARIA ELENA MENDOZA LOPEZ

DIRECTOR DE SEMINARIO:
C.P. Y L.A. JOSE LUIS PRIETO FERNANDEZ

MEXICO, D. F.

1984



Universidad Nacional
Autónoma de México



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 está 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.

INFORMES ADICIONALES AL DICTAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS Y SU
IMPORTANCIA EN LA TOMA DE DECISIONES.

I N D I C E

	Páginas.
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
1.- GENERALIDADES.	
1.1. La contabilidad como instrumento de ayuda y de información.....	4
1.2. Las decisiones en las empresas y la conta bilidad.....	12
1.3. La información en la toma de decisiones..	19
1.4. Los informes de auditoría como medio de - información.....	26
CAPITULO II	
2.- EL INFORME LARGO	
2.1. Importancia del informe.....	46
2.2. Concepto del informe largo.....	53
2.3. Requisitos de presentación.....	56
2.4. Contenido y estructura.....	62
CAPITULO III	
3.- LA CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS	
3.1. Fuentes para su elaboración.....	82
3.2. Importancia dentro del control interno...	99
3.3. Concepto y características generales.....	115
3.4. Reglas para su redacción y envío.....	121
3.5. Diferencias y similitudes con el informe largo.....	128

CAPITULO IV

4.- INFORMES ESPECIALES

4.1. Informes sobre revisiones con fines espe- cíficos.....	130
4.2. Informe del Comisario.....	134
4.3. Informe del Auditor Interno.....	147

CONCLUSIONES	154
--------------------	-----

BIBLIOGRAFIA	156
--------------------	-----

I N T R O D U C C I O N

Debido al rápido crecimiento de las empresas, a la multiplicidad de estas, al grado de complejidad que ha venido operándose en ellas, y a la competencia por mercados y consumidores; debido a éstas y otras múltiples causas, ya no es posible, como antaño se hacia, tomar decisiones y actuar sin ninguna orientación especializada.

En la actualidad, se ha hecho evidente que la información es una necesidad cada vez más poderosa, urgente en muchas ocasiones, para poder tomar decisiones acertadas.

Por lo que así surge la mayor importancia y necesidad de "Información calificada" que guie a los negocios.

Apareciendo por lo tanto, como documento informativo de un tercero, el Dictamen, teniendo cada vez mayor utilización, como un medio de información profesional del auditor sobre lo razonablemente cierto y confiable de la situación que presentan los entes económicos.

Más, no obstante ser útil esta opinión del Contador Público, es solo una opinión breve, y su finalidad no es el de contener información extra, muy necesaria, en donde se plasme la labor y guía del Contador Público, en forma tan específica y fehaciente por lo que se hace imperiosa la necesidad de información complementaria adicional que orientara por sendo seguro, el funcionamiento de las empresas; además de que redituaria en un beneficio hacia la actividad profesional que rea

liza el auditor y al trabajo que éste puede desempeñar, relativa a la Auditoría de Estados Financieros.

Es por esto, que considero el tema de sumo interés y trascendencia, lo cuál me motivó para desarrollar la preparación de mi tesis.

Partiendo de que la contabilidad representa el registro de las transacciones y la preparación de Estados Financieros, la Auditoría es fundamentalmente analítica y se lleva a cabo independiente de la gerencia con objeto de juzgar la actuación de ésta y preparar para la misma un informe imparcial de la situación financiera.

Considerando a la auditoría de estados financieros como una revisión sistemática realizada por un Contador Público Independiente de los libros, registros, documentos, procedimientos, métodos de operación y control, así como la estructura de la organización de una empresa, con el fin de formarse un juicio para poder opinar acerca de la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros.

Esta opinión el contador la proporciona a su cliente por escrito y recibe el nombre de Dictamen, pero también puede presentar al cliente un Informe Largo en el cual además del dictamen incluye detalles de las partidas que integran los estados financieros, datos estadísticos, estados comparativos y análisis financieros de la empresa.

También el Contador entrega a su cliente una Carta de Observaciones y Sugerencias, en la que hace ver a éste, las faltas que encontró al realizar su examen, ya sea de control in-

terno, procedimientos de contabilidad etc., y algunas sugerencias para solucionarlos.

Es por esto que surgió la necesidad de ampliar más estos conceptos de Informe Largo y Carta de Observaciones y Sugerencias, con el anhelo de que dentro de sus posibilidades y limitaciones, pueda servir de "puerta abierta" para que se haga de su conocimiento a los diversos sectores interesados y que se difundan más ampliamente con la mira de darlo a conocer y despertar interés sobre estos medios de información y ampliar la opinión presentada en el Dictamen de Estados Financieros.

Así también mencionare algunos informes especiales que se derivan de los estados financieros, como son el de rubros específicos, y comparar el informe del comisario y la diferencia que existe con el auditor externo, y otro informe que sirve de complemento a la auditoría de estados financieros, que es el informe de Auditoría Interna. Con el fin de dar a conocer solo un esbozo a lo que se refieren estos informes, que debido a su amplitud y contenido sería difícil abarcar en un solo capítulo.

CAPITULO I

1.- GENERALIDADES

1.1. LA CONTABILIDAD COMO INSTRUMENTO DE AYUDA Y DE INFORMACION.

Concepto y Análisis de Contabilidad.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, ha definido a la contabilidad como: "El arte de registrar, clasificar y resumir en forma significativa y en términos monetarios, las transacciones y eventos que sean cuando menos parcialmente, de carácter financiero, así como la interpretación de sus resultados.

Analizando este concepto comenzamos con el término REGISTRO, es el proceso mecánico por medio del cual se introducen en forma sistemática las transacciones y los eventos financieros, en los registros contables. Luego se analizan transacciones y eventos para poderlos CLASIFICAR según un sistema de contabilidad predeterminado. Periódicamente se RESUME la información registrada y clasificarla como antecede y se preparan los estados contables e informes con destino a la gerencia o a otros interesados.

En cuanto a la interpretación, se refiere esencialmente al empleo de la información registrada, clasificada y resumida. Así se revelan y acentúan las modificaciones financieras de importancia, las tendencias y el desarrollo potencial de los asuntos de una empresa.

Posterior a esta definición surge otra a consecuencia del gran avance obtenido en los últimos años.

" Contabilidad es el conjunto de conocimientos y funciones referentes a la sistemática iniciación, la comprobación de autenticidad, el registro, la clasificación, el procesamiento, el resumen, el análisis, la interpretación y el suministro de información contable y significativa, relativa a las transacciones y a los acontecimientos que son, al menos en parte, de índole financiera requeridos para la administración y la operación de una empresa y para la preparación de informes que deben rendirse para cumplir con las responsabilidades derivadas de mandatos encomendados y de índole diversa " .

De los conceptos anteriores, se deduce que la contabilidad constituye una eficiente herramienta de control de tipo financieros, ya que registra en forma numérica, la verdad de los acontecimientos de la empresa, ya sea industrial, comercial o de servicios.

como
realizarla

—Registro
—Clasificación
—Resumen

Fases de la contabilidad

como
utilizarla

Interpretación

Los funcionarios que tienen a su cargo la operación de una empresa, o sea la alta dirección, necesitan información monetaria para poder realizar eficazmente sus tareas. Una gran parte de esa información es la misma que se prepara pa-

ra los interesados externos. Sin embargo los ejecutivos de la empresa requieren además, una gran cantidad de información financiera adicional.

NECESIDAD DE LA CONTABILIDAD.

Según John Champion en su libro La contabilidad y las decisiones administrativas, nos dice que hay 3 causas principales en las quiebras de los negocios, que son; Capital insuficiente; funcionarios impreparados responsables de las decisiones que se tomen y registros inadecuados de contabilidad; con una de estas causas es suficiente para causar estragos - en el trabajo de los gerentes de negocios. Ya que por ejemplo si se contara con fondos suficientes para pagar sus cuentas y se encontrara con un funcionario bien preparado para ser responsable de las decisiones, no podria hacer planes ni controlar las operaciones sin contar con la informacion veridica.

Desde tiempos muy remotos se vio la necesidad de representar y anotar, aunque fuese en forma elemental, el patrimonio de las personas; hoy en dia, con el crecimiento industrial, la intervencion es esencial, pues gracias a ella, es posible darse cuenta de la marcha de los negocios, su desenvolvimiento y situacion.

Por lo tanto, la contabilidad debe ser llevada en tal forma que permita, por medio de sus registros, observar la informacion necesaria que se requiere para conocer el pasado, vigilar el presente y proyectarse hacia el futuro, en cuanto a la tarea de decisiones.

El hecho de administrar un negocio comercial de menudeo, en vez de una gran industria, una institucion de gobierno o una empresa de fines no lucrativos, tal como una universidad, no disminuye la necesidad de contar con informacion financiera de su empresa. Ademas muchas personas ajenas al negocio requieren datos financieros sobre el exito que tenga la empresa en el logro de sus objetivos. Satisfacer tales requisitos es la funcion primordial de la contabilidad.

Existen relaciones complejas entre las personas dentro de las empresas, entre el factor humano y los equipos e instalaciones para fabricar y distribuir la producción de la empresa, y entre ésta y terceras personas que tienen que ver - sus asuntos. Es imposible seguir la pista mentalmente a esas complejas relaciones recíprocas por lo que son indispensables los registros. La contabilidad, empleando como materia prima las operaciones económicas y las relaciones recíprocas; recopila y resume la información requerida y la comunica a las diversas personas que tienen a su cargo las decisiones que afectan a la empresa de que se trate. Con frecuencia los informes contables son la única fuente de información sistemática y fidedigna sobre las complejas relaciones recíprocas de la empresa y sobre los resultados de sus innumerables operaciones.

La contabilidad no es un fin en sí misma; es un instrumento valioso. Es el lenguaje para comunicar las operaciones financieras de la empresa o actividad, a los que tienen interés en descifrarlos y usarlos. Es una manera de analizar y controlar las operaciones de la empresa y de hacer planes para el futuro. Para que sea útil, debe adaptarse a las necesidades particulares de los usuarios de la información contable. Los diversos grupos que confían en la información contable de la empresa tienen que tomar decisiones diversas; por consiguiente a menudo necesitan informaciones diferentes. El éxito de la contabilidad puede medirse por el grado en que se pueda identificar y comunicar la información, ajustada a los requisitos importantes de quienes la usen.

En las empresas, sean o no lucrativas la contabilidad es un instrumento de ayuda y de comunicación, para los gerentes, la contabilidad ayuda a sus decisiones internas en los trabajos de planeación y control, e informa sobre los resultados de las decisiones a los niveles diversos de la gerencia dentro de la organización, así como a terceras personas.

A su vez, la información de los resultados de la gestión de los gerentes facilita a terceras personas, usuarios de la información contable, el formular sus decisiones.

Las instituciones no lucrativas, tales como las dependencias de gobierno, reciben generalmente una cantidad fija de dinero durante un período determinado. Sus gerentes deben rendir al máximo los servicios que permitan los fondos disponibles. En esas circunstancias, la tarea primordial de la contabilidad es informar acerca de la entrada del dinero y el uso que se le dió durante el período en cuestión, así como informar acerca de los recursos disponibles para usos futuros.

Para las empresas lucrativas creadas por personas que buscan compensación financiera, la contabilidad se ocupa primordialmente en medir las utilidades originadas por el trabajo en el negocio. Quienes usan más que nadie la valoración de las utilidades son:

Los propietarios.— Las utilidades significan la manera de aquilatar su remuneración con relación a la inversión que hicieron en la empresa; por ejemplo, de valorar la marcha de las operaciones para decidir si deberá conservar su inversión o bien disponer de ella. La información primordial que requiere para este objeto el propietario del negocio, es la utilidad devengada por la empresa, le interesa conocer el desarrollo de los recursos de ella, resultantes de sus operaciones.

Los gerentes.— Consideran las utilidades como indicadores de la calidad de su rendimiento.

Los acreedores.— Pueden tener en la mente otro concepto de las utilidades, porque primordialmente están interesados en la capacidad de la empresa, para pagar capital e intereses

de sus deudas en la fecha de su vencimiento. Es decir, confían en que las utilidades derivadas del negocio sean fuente de efectivo para pagar sus créditos.

Las dependencias del gobierno.- También están interesados en las utilidades, pero por razones diferentes. Usan las cifras, no para medir las realizaciones de la empresa, sino sus posibilidades en el pago de los impuestos sobre la renta o para justipreciar la equidad de lo que cobra la empresa por sus servicios. En otras palabras, el gobierno usa las utilidades para medir los impuestos.

Los empleados.- Los toman como base para negociar aumentos de salarios y prestaciones; es decir su reparto de utilidades. Por lo tanto, debido a que las decisiones de los usuarios de los informes contables son de índole diversa frecuentemente necesitan información de tipos diferentes; para llevar a efecto debidamente su función, es indispensable que el contador conozca el tipo de decisiones que deben tomar esos grupos diferentes y después llevar a cabo el proceso contable que permita dar la información requerida para tomar esas decisiones.

Debido a que la contabilidad es flexible, puede adaptarse a muchas necesidades informativas de los diversos grupos. Esas necesidades deben tomarse en consideración al decidir la clase de información que haya que acopiar en las cuentas. Cuando los registros para fines generales y los informes de la posición financiera no proporcionan la información que requieren algunos grupos, pueden elaborarse informes para fines especiales. Las manifestaciones del Impuesto Sobre la Renta, los presupuestos y los estados que muestren comparaciones de procedimientos alternativos, se elaboran en calidad de información para fines especiales que requieren generalmente análisis separados y que con frecuencia contienen más detalles. Por ejemplo, frecuentemente la gerencia usa -

los presupuestos de costos futuros y de precios de venta futuros para proyectar sus actividades. Proyectos tales caen dentro del marco del trabajo del contador, pero no se usan para informar a terceros, porque comprenden planes futuros más bien que resultados de las operaciones pasadas de la empresa.

Los estados contables más comunes son el de resultados y el de la posición financiera (Llamado también Balance General). La gerencia los usa para informar a terceros sobre los resultados obtenidos al utilizar el activo controlado por la empresa.

El estado de resultados abarca un período determinado de tiempo, generalmente un año, y muestra los ingresos de la empresa por las ventas del período y el costo de obtener esos ingresos.

El estado de posición financiera (balance general) se hace para un momento específico, como es el fin de año. Comprende todos los bienes y derechos con que cuenta la empresa llamadas Activo y de las fuentes que las han solventado ya sean acreedores o propietarios; o bien utilidades retenidas de operaciones previas. Estos dos estados financieros generales, aunque se hayan hecho para los propietarios y para la gerencia, son por lo común muy útiles para los demás grupos de usuarios.

1.2 LAS DECISIONES EN LAS EMPRESAS Y LA CONTABILIDAD

Según John E. Champi^on, Hower A. Black y Brown Gere, - en su libro *La contabilidad y las decisiones administrativas*, trata dos tipos principales de decisiones relativas a la informaci^on contable: Decisiones de los usuarios y decisiones contables.

LAS DECISIONES DE LOS USUARIOS.-

Implican la elecci^on de un procedimiento entre varias alternativas, con base parcial o principal en la informaci^on contable.

LAS DECISIONES CONTABLES.-

Se refieren a la recopilaci^on, la valoraci^on, la sⁱnte^sis y el an^alisis de datos financieros para presentarlos del modo que sea m^as util de que se valga de ellos al tomar su - decisi^on, en beneficio de la empresa.

La mayor^{ia} de las decisiones de los usuarios que ten^{gan} repercusiones financieras, puede enfocarse siguiendo las etapas siguientes.

- 1.- Definir el problema.
- 2.- Identificar los posibles procedimientos que deben seguirse.
- 3.- Escoger las alternativas m^as logicas, con el fin - de analizarlas.
- 4.- Analizar las alternativas m^as logicas, expres^{ando}las en cifras.
- 5.- Determinar cu^{ales} son los procedimientos mejores - a la luz de an^alisis cuantitativos.

6.- En las alternativas mejores, investigar los factores relacionados con ellas que no pueden expresarse con cifras. (Factores intangibles).

7.- Elegir el procedimiento mejor.

Siguiendo estas etapas, para aclarar los procedimientos al tomar decisiones, por parte de los usuarios; se mostrará un ejemplo; suponiendo que la dirección general de una compañía manufacturera, de importancia nacional, con varias plantas industriales, está disgustada con el rendimiento de una de sus plantas.

Primera etapa.- El problema consiste en saber cuáles son las medidas que debe tomar la gerencia respecto a la planta industrial " X ", para mejorar los rendimientos de la empresa hasta que alcancen un nivel satisfactorio.

Segunda etapa.- Las alternativas posibles consisten en:

- 1.- Reducir los costos de la planta
- 2.- Realizar un esfuerzo para aumentar las ventas; y, como medida extrema
- 3.- Vender la planta

Tercera etapa.- Falta demanda del mercado para producción adicional; por consiguiente, las alternativas más lógicas son:

- 1) Reducir los costos en la planta; y 2) Venderla.

Cuarta etapa.- Es necesario tener informes sobre la manera de reducir los costos y deben hacerse presupuestos de los importes de las reducciones en cada caso. También deben obtenerse las cifras de reducción probable en costos y ventas en toda la compañía, si se vende la planta, así como las del producto probable que rendiría la venta de la planta.

Quinta etapa.- Los registros contables mostrarán cuáles han sido las ventas anteriores y los costos de la planta industrial " X " y el costo de adquisición de las diversas partidas de su activo. (menos la depreciación acumulada en la fecha). Las cifras que ayudarán a tomar decisiones son, sin embargo, cuáles ingresos se perderán, qué costos se evitarán y en cuánto podrán venderse las partidas de activo en el futuro, si la decisión es en el sentido de cerrar la planta.

Sexta etapa.- Algunos de los factores intangibles que afectan la decisión que se tome, son el efecto moral que en los empleados tenga el procedimiento para reducir costos, y la repercusión en el bienestar de los empleados y de la comunidad, si se toma, la decisión de cerrar la planta. Además, debe tomarse en cuenta el efecto adverso que se tendrá en las relaciones con el sindicato en otras localidades.

Septima etapa.- La decisión debe tomarse pensando en los resultados del análisis cuantitativo y los diversos factores - no cuantitativos que sean pertinentes y revistan importancia.

Las decisiones contables referentes a los estados financieros generales del negocio, se toman en 2 niveles.

- 1.- Las determinadas por asociaciones contables de profesionales sobre cuáles reglas de orden general (principios) deben seguirse para valorar y medir la información financiera y .
- 2.- La de contadores individuales, o de bufetes de contadores y sobre cuáles son los métodos aceptados por el magisterio en general, que deban emplearse para adaptar los principios contables a los negocios de la empresa en particular.

La contabilidad trata de lo que ocurre en la empresa - y sus relaciones, que pueda expresarse en dinero; pero no to

dos los factores importantes entran en esta categoría. El estado de ánimo de los empleados es elemento muy importante en los negocios, pero, sea elevado o bajo, no puede medirse directamente en la contabilidad. Otros factores cuantitativos importantes que deben tomarse en cuenta al tomar decisiones son las decisiones con la clientela, con el gobierno, con el público en general; el bienestar de la ciudad donde se opera; el crédito de la empresa y otros muchos. A veces, la importancia de éstas consideraciones cualitativas tiene mayor peso que las cuantitativas, al tomar decisiones.

El procedimiento que hemos expuesto es el seguido por las empresas, en forma consciente o inconsciente, para problemas de esta índole que tengan repercusiones financieras, ya sea que consistan en la construcción de una planta industrial de una empresa multimillonaria o en la compra de una nueva máquina de oficina. Los datos e informes contables entran en juego primordialmente en las etapas relativas al conocimiento y elección de las alternativas lógicas y de los análisis cuantitativos de ellas. Sin embargo, no son los contadores quienes inician el camino que debe seguirse por el hecho de ser contadores; lo que hacen únicamente es proporcionar los datos que son pertinentes para que se decida cuál es el procedimiento que se adoptará. Los contadores toman parte en las decisiones con carácter de asesores, mostrando las alternativas.

La responsabilidad que implica la exposición y la interpretación de los informes pertinentes de carácter financiero, para tomar decisiones, es lo que hace interesante a la profesión contable y lo que la pone a prueba. Para decidir que factores son pertinentes y cómo se les debe valorar, el contador necesita percatarse del problema que implica la decisión y los objetivos de quien la toma. También debe saber mucho sobre los caminos que se pueden seguir y sobre las

distintas formas de valorar que se disponga. Es muy difícil tomar decisiones contables y frecuentemente ejercen gran influencia en la resolución del problema por parte de quien decide en la empresa. Por lo tanto, es indispensable que el contador mantenga los datos que proporciona, al margen de prejuicios personales.

Quién tome las decisiones en la empresa debe también saber algo de contabilidad para que pueda entender la información que se le da, sus limitaciones y las maneras de aquilatar los datos financieros que haya podido escoger el contador. En ocasiones, los informes contables señalan los efectos de los diferentes modos de medir los datos financieros. Esto permite al que toma las decisiones escoger la medida más razonable, a la luz del problema particular al que se enfrenta.

El grado de libertad que existe para escoger entre varias medidas depende del grupo que tome las decisiones, y para el cual se destina la información contable. Los gerentes ejecutivos de la empresa tienen derecho a conocer toda la información que deseen, aquilatada y expuesta en la forma que ellos prefieran (dentro de las limitaciones que implica lo que cuesta obtenerla). No existe, sin embargo, el mismo grado de libertad contable en los informes para terceras personas. Por ejemplo a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, La Secretaría de Programación y Presupuestos. La objetividad, la compatibilidad y la facilidad para hacer comparaciones, son atributos altamente deseables de los informes contables hechos para terceras personas.

Analizando una decisión administrativa encontraremos que conjuga los recursos materiales, humanos y técnicos de que dispone un negocio, los cuales proyectan constantemente una sombra financiera de la cual no puede desprenderse. Esto

mismo hace que las decisiones administrativas revistan características eminentemente financieras por las dos razones siguientes:

1.- EXPRESION FINANCIERA.- Toda decisión administrativa, ya sea que se exprese en unidades de producción, horas de trabajo, número de empleados, etc., siempre tendrá expresión en unidades de tipo financiero:

- UTILIDAD
- COSTO
- GASTO
- INVERSION, etc.

2.- REPERCUSION FINANCIERA.- Toda decisión administrativa, aun cuando tenga efectos directos o indirectos sobre cualquier recurso, ya sea eficiencia del trabajo o de la máquina, calidad de los materiales, mejora en relaciones públicas, o imagen de la empresa, etc. siempre tendrá repercusiones, mediatas o inmediatas, de tipo financiero:

- MAYOR VALOR DE LA PRODUCCION
- REDUCCION DE COSTOS
- AUMENTOS DE SALARIOS, etc.

Por otra parte, sabemos que la contabilidad es el medio para registrar metódica, cronológica y sistemáticamente las operaciones de una empresa. Incluye la preparación de estados financieros con los correspondientes resúmenes de las cifras expresadas en esos estados, así como su análisis e interpretación, para fines de una mejor información, de los hechos financieros y económicos, productos de las decisiones que han tomado los administradores.

Con la característica financiera de las decisiones ad-

ministrativas y con el objeto de la contabilidad, llegamos a la conclusión inmediata de que dichas decisiones reflejarán, directa o indirectamente, sus efectos sobre los registros contables y, en consecuencia, sobre los estados financieros que son la máxima expresión de las cifras contables.

1.3. LA INFORMACION EN LA TOMA DE DECISIONES

INFORMACION

A.- Concepto y elementos que lo forman.

Información es la consecuencia del procesamiento de un conjunto de datos, ordenados de manera elocuente y que se re presentan normalmente por medio de reportes.

El elemento básico de la información es su contenido,- éste a su vez lo podemos subdividir en cuanto al volumen y a la claridad de interpretación.

En cuanto a su volumen en lugar de preguntar que repor tes necesita una administración, se deberá saber que es lo - que no se necesita. Los reportes restantes serán aquellos - que tengan información pertinente, no es conveniente extrali - mitar el número de reportes elaborados ya que se caería en - el error de hacerlos sin que éstos reportaran ninguna utili - dad y si en cambio obtendríamos un volumen elevado de pape - les inútiles.

En cuanto a la claridad podemos decir que una vez que se sepa que información debe contener un reporte, dicha in - formación puede distribuirse dentro de él en varias formas,- por lo que se debiera estudiar y elegir un orden lógico para una fácil interpretación.

La característica principal de la información es que - ésta no es estática. El movimiento constante de la informa - ción forman un ciclo sucesivo de información, decisiones y - nuevamente información.

Este ciclo se forma tanto con información interna - - dentro de la compañía, como externa - fuera de la compañía.

La información externa la originan los clientes, proveedores, etc., dicha información tendrá repercusión dentro de la empresa que hará que la administración tome decisiones pertinentes de suspensión o incrementos en determinados departamentos de trabajo, los resultados que provoquen estas decisiones se convertiran en información - información interna - de un departamento a otro de la misma compañía.

B.- Importancia de la Información.

En primer término es preciso distinguir lo que son datos y cifras de lo que es información.

Datos y cifras son hechos que se conocen o que se determinan al estudiar una situación. Y en cambio información significa datos aislados o combinados con cifras los cuales han sido procesados, se encuentran al día, son correctos, oportunos, debidamente relacionados e indican una perspectiva apropiada para su utilización. Pues quién vaya a tomar una decisión (o quiera enterarse de los resultados de una decisión aplicada con anterioridad) requiere información o simplemente datos, ya que los informes y estados financieros son útiles desde el punto de vista de la información que contienen y no solamente por la abundancia de datos y cifras que los integran.

Ya que muchas veces las cifras en los informes son secundarios lo importante es saber lo que éstas significan. La presentación de los datos sobresalientes en forma breve ayudan enormemente a la interpretación de informes.

La información es un medio para un fin, y no un fin en si misma. Los documentos y opiniones que lo forman las cifras y en general los datos que se utilizan para producir la información serviran para las comparaciones, estudios o análisis y concretamente para formarse un juicio de las condi-

ciones que prevalecen y decidir modificaciones, planes y en general lo más conveniente a seguir para obtener mejores resultados.

Además por ser tan importante la función de informar, el contador público debe tener responsabilidad para determinar atinadamente, hasta que grado debe de llegar su función informativa, pero además no debe limitarla a la presentación escueta de ciertos datos, sino también a interpretar esa información, ya que por medio de los hechos o situaciones que ha conocido a través de la utilización de las técnicas de la profesión le es posible informar las deficiencias que ha encontrado en el transcurso de su intervención y sugerir las formas de corregirlas.

C.- Sistemas de Información Para Directivos.

El concepto universal de lo que es un sistema es aquel que nos dice que es un conjunto de elementos, con una relación entre sí y dirigidos hacia un fin determinado. Para que un sistema tenga un significado, se debe definir concretamente los elementos que lo forman y la relación que guardan entre sí.

Según el sistema de que se trata serán los elementos que lo compongan, por ejemplo: Tratándose de un sistema de información serán sus elementos los reportes, los datos y los subsistemas.

En base a los conceptos anteriores podemos definir lo que es el sistema de información para directivos el cual quedaría de la siguiente manera.

Es el conjunto de reportes, datos y subsistemas, que guardan una relación entre sí y dirigidos a un propósito.

Por su carácter de sistema informativo deberá contar - con determinadas cualidades que son:

- a) Medir el impacto de las decisiones, antes y después de haberse tomado.
- b) Medir el ambiente, tomando en cuenta la existencia de posibles problemas ocasionados por cambios externos.
- c) Reaccionar dentro de un marco de tiempo apropiado, para actuar oportunamente respecto a los problemas probables.

La eficacia del sistema de información para directivos consiste en que cumpla el objetivo que la gerencia persigue para la planeación de sus operaciones. Este objetivo es medir el medio ambiente en que se desarrollara la empresa tomando en cuenta los cambios externos, las variaciones de las ganancias, etc. evitando así situaciones desfavorables.

Es muy importante para un gerente de una compañía el conocer el porque de las variaciones que se registran en los resultados de sus operaciones ya que él será el encargado de solucionar los problemas que estos presenten, así mismo deberá conocer los efectos que tendrán sus decisiones y a que renglones afectarán.

El conocimiento del impacto de sus decisiones deberá tenerlo oportunamente, esto es, saberlo aún antes y después de tomar dichas decisiones para poder reaccionar a tiempo ante este impacto.

Al gerente le interesa primordialmente, saber el resultado final de cada una de las operaciones que la empresa lleva a cabo, teniendo que contar con él a la mayor brevedad posible para poder proyectar sus funciones y un futuro que le reporte el máximo beneficio.

Se hace por ésto, de vital importancia la precisión en los datos que le son presentados.

D.- Retroinformación.-

La retroinformación consiste en ajustar un plan elaborado para hacerlo más apegado a la realidad, esto significa, que al diseñar un sistema de información se sigue un plan en todos sus pasos hasta lograr realizar dicho plan, esta realización da un resultado esperado el cual se comparará con los resultados reales. De esta comparación puede obtenerse diversas variaciones según su importancia, habrá necesidad de tomar decisiones que las disminuyan. Estas decisiones serán — ajustadas en el área que afecten para así apegar el sistema diseñado a la mayor realidad posible.

Esta modificación es lo que se entiende por retroinformación.

En esencia la retroinformación es un ciclo compuesto — por:

La decisión, el resultado y la evaluación.

Se entiende por decisión el plan a realizar por ejemplo:

- 1.- La obtención de un pronóstico o presupuesto de ventas — de los artículos de una empresa para un determinado período.

Por resultado

- 2.- El valor real y valor esperado de la decisión.

La venta esperada se estima en el momento de tomar la decisión, la venta real se conocerá una vez transcurrido dicho período.

Por Evaluación.

3.- La comparación del resultado real con el resultado esperado, de dicha comparación podríamos llegar según el ejemplo supuesto a las siguientes conclusiones:

Dar de baja ciertos artículos, incrementar la producción de aquellos que han tenido mucha demanda, etc.

E.- Comunicaciones Sencillas.-

La tarea básica de una organización es facilitar las operaciones de la empresa, simplificándolas al máximo posible evitando papeleo y tramitaciones innecesarias.

Al efectuar el análisis de una operación específica sería más fácil recurrir a un reporte con toda la información necesaria ordenada en forma clara y lógica para su fácil interpretación, que tener que seguir una secuencia complicada recurriendo a una serie de reportes enredados y la mayor de las veces con datos inútiles, siguiendo esta secuencia complicada sólo lograríamos desorientarnos en la investigación y perder tiempo inútilmente.

Debemos hacer más sencillas las comunicaciones para crear un puente entre el problema y la solución, o entre el administrador y el técnico.

La sencillez en las comunicaciones nos reporta además un control eficaz de las operaciones, ya que al existir un orden claro en la secuencia de pasos, se podrá advertir más fácilmente la omisión de algún punto específico establecido en la planeación de la empresa y que tal vez por su poca importancia sea fácil pasar desapercibido.

F.- La organización y el sistema de información para directivos de empresas.

El sistema de información para los directivos como parte principal de la empresa.

El buen funcionamiento de la empresa dependerá básicamente de las decisiones que la gerencia tome, así como de la destreza con que utilice sus recursos. Se hace por ésto necesario prestar un absoluto cuidado a los medios existentes de comunicación, cerciorándose de que sean los más adecuados para obtener una fluidez óptima en la transferencia de informes para su recepción oportuna y clara, ya que de la eficacia del sistema de información con que cuente la compañía dependerá el conocimiento que el gerente tenga del desempeño de la empresa, capacitándolo para la correcta toma de decisiones.

1.4. LOS INFORMES DE AUDITORIA COMO MEDIO DE INFORMACION.

Como ya habíamos dicho anteriormente la contabilidad es una herramienta necesaria dentro de una organización, ya que es la primera información que llega directamente a los interesados mediante la presentación de los estados financieros básicos, sin embargo este género de informes presenta datos sin ninguna interpretación a la información que contiene. La persona que entrega estos informes, en este caso el contador, lo más importante para él será la de acumular información exacta y presentarla en forma comprensible y razonable para el lector de conformidad con las normas de la profesión.

Siguiendo el criterio de que los estados financieros junto con sus notas son instrumento de información, propiedad de la empresa y responsabilidad de la misma.

En la elaboración de estos estados financieros intervienen necesariamente juicios u opiniones personales, por lo que estos juicios se deben aplicar en base a los principios de contabilidad generalmente aceptados, no obstante lo anterior, debido a que la veracidad y rectitud estarán en la relación con la capacidad, competencia e integridad de quienes intervengan con sus opiniones personales, en elaborar los estados financieros; se hace necesario, el hacerlos examinar en forma imparcial para determinar sobre su corrección.

Es aquí donde surge la necesidad de la dictaminación de los estados financieros, por el contador público como profesional independiente ya que este es contratado por los clientes principalmente para que exprese su opinión si los estados financieros de la empresa presentan o no razonablemente la situación financiera y el resultado de sus operaciones, mediante la auditoría de estados financieros y derivada

de ésta, los informes adicionales al dictamen, materia de estudio del presente trabajo, considerada como información indispensable para la toma de decisiones.

Esta necesidad inicial de la dictaminación de los estados financieros, tiene como origen la falta de independencia por parte del que formuló y del propietario de los estados, razón por la cual puede carecer de confianza ante terceros.

El contador público con su dictamen añade confianza — acerca de la credibilidad que merecen los estados financieros, elemento que resulta tan necesario para quienes vayan a utilizarlo.

Según el C.P. Ricardo Mora Montes, el terreno de acción del Contador Público lo constituyen los estados financieros y alrededor de ellos establece tres fases que definen sus actividades típicas:

- 1.- La preparación de estados financieros
- 2.- La revisión (Auditoría) de estados financieros
- 3.- El análisis e interpretación de estados financieros.

De las cuales jerárquicamente hablando la más importante es la auditoría de estados financieros, en la cual el Contador Público actúa como auditor independiente.

La auditoría de estados financieros, se puede considerar como la actividad privativa del Contador Público, la cual es una técnica especial basada principalmente en sólidos conocimientos contables, en la aplicación de una serie de procedimientos sujetos a reglas precisas, es además en donde se aprecia mejor el doble carácter de responsabilidad profesional, ante el cliente y ante el público.

Para poder juzgar los estados financieros, se requiere, según dice el C.P. Ricardo Mora Montes, " Ser imparcial, y - ser imparcial implica tres cosas: Primero, ser capaz de apreciar la diferencia entre un juicio imparcial y otro que no lo es; segundo, tener la sincera intención de ser imparcial, y tercero, tener la fuerza moral para ser imparcial.

Estas tres cosas, en este mismo orden, representan una interpretación de las tres normas personales existentes.

Definiremos primeramente las normas de auditoría.

"Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas!"

Las normas de auditoría personales, que es uno de los tres grupos en los cuales se clasifican las normas, y que son:

- 1.- Entrenamiento técnico y capacidad profesional
- 2.- Cuidado y diligencias profesionales; estas dos aplicadas a todas las profesiones.
- 3.- Independencia mental. Esta última aplicable exclusivamente al Contador Público.

La naturaleza de las normas personales las hace aplicables no sólo a la dictaminación de estados financieros, sino también a cualquier otro trabajo profesional que efectúe el contador público y que pueda servir de base para tomar decisiones a terceros desconocidos por él, es decir, su valor intrínseco las hace inmutables.

Antes de dar una definición de auditoría, sería conveniente aclarar quien es el auditor. O sea la persona que se dedica en forma profesional a examinar los datos contables que se encuentran en los registros, estados e informes, de una negociación, con el fin de emitir una opinión que se basa fundamentalmente en la verificación de los estados financieros, dándole un especial enfoque al aspecto contable, ya que el Contador Público en su función de auditor, dedica atención y tiempo para estudiar los documentos y aspectos de la contabilidad, para obtener después de su examen; de acuerdo al control interno que posee la empresa, la conclusión a la que llegó expresada por medio de un informe, el cuál contiene su opinión debidamente fundada.

Un auditor no solamente examina los libros, papeles, registros etc., de una contabilidad; debe también conocer cuáles han sido los procedimientos seguidos para el control interno, la eficiencia con que la administración de la empresa los ha observado, y como se refleja esta situación en las cuentas.

Debe tener capacidad para proyectar y ampliar el límite de su investigación más allá del plan original, si es necesario y posible, llevándolo a descubrir irregularidades de distintas clases.

Todo esto es necesario antes de poder opinar respecto de los estados financieros y su razonabilidad. Además, el auditor, en su calidad de profesionista, tiene un conjunto de características que a la vez son responsabilidades, las cuales son comunes en toda profesión, y como mencionamos anteriormente estas características se encuentran contenidas dentro de la clasificación de las normas de auditoría, relativas a la personalidad del auditor.

Sin embargo, como todo profesionista, debe estar consciente de la importancia que tiene el sustentarse y desarrollar su labor como tal, ya que para el público que recibe los servicios del contador público, el profesionista refleja la profesión misma lo cuál redundará en el prestigio o desprestigio de la contaduría, base en la que descansa la respetabilidad de la profesión.

A.- LA AUDITORIA, SU CONCEPTO Y FINALIDAD.

Junto con el acelerado desarrollo económico de México, la actividad de Contador Público ha sido cada vez más demandada. A pesar de que en los últimos años han surgido acontecimientos y factores que han propiciado su actuación en los campos de la computación electrónica, la organización, el control, la asesoría en materia de impuestos y otras, es innegable que la auditoría de estados financieros sigue siendo una función principal del contador público. Esta actividad es, quizá la única que le es privativa, es decir, no puede ser desempeñada por ningún otro tipo de profesionistas. A través de su desempeño en esta actividad, el contador público ha logrado infundir dentro de los banqueros, accionistas, administradores, fisco y público en general, confianza de los hechos y cifras que indica haber examinado. Es esta misma confianza la que lo ha llevado a extender su opinión sobre otros estados y hechos diferentes de la tradicional opinión sobre estados financieros.

Ahora daremos algunas definiciones de auditoría, hechas por diferentes autores, y establecer una definición propia basándose principalmente en la importancia de la información que emana de esta.

El Diccionario Larousse Ilustrado. Define a la auditoría como: "Ejemplo o dignidad del auditor", tribunal o despacho del auditor.

Arthur W. Holmes, en su libro auditoría, principios y procedimientos, define a la auditoría como: " La comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad; mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones, y certificar los estados e informes que se rindan".

Eric. L. Kohler, en su libro Auditoría Introducción a la práctica de la contaduría pública, define a la auditoría como: " La revisión analítica hecha por un contador público, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que procede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros.

Arthur W. Holmes, en su libro principios básicos de auditoría, define a la auditoría como " una disciplina intelectual basada en la lógica, ya que está dedicada al establecimiento de hechos, siendo las conclusiones resultantes falsas o verdaderas" también la define como: El examen objetivo de los estados financieros preparados inicialmente por la administración.

Fernando Diez Barroso la define así "Auditoría es la ciencia que trata de la comprobación de los hechos registrados en la contabilidad".

Luis R. Velasco y Alejandro Prieto, dicen: " La auditoría — tiene por objeto la comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad, de los cuales son recopiladas periódicamente por las respectivas empresas para su propia información en estados financieros que nos muestran el resultado de las transacciones que se han llevado a cabo

y la situación del negocio".

En mi concepto se podría considerar la auditoría de estados financieros como la revisión analítica practicada en forma profesional por un Contador Público Independiente, conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas; de los papeles, registros, libros y documentos de una entidad económica que se encuentran plasmados en sus estados financieros, y de acuerdo con un estudio previo de su control interno; con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad con la que dichos estados financieros muestran la situación financiera y los resultados de sus operaciones.

Sea cual fuese la definición hay que señalar el hecho fundamental de que la causa o razón de ser de la misma es el darle el sello de confianza y aprobación profesional a los estados financieros que formulan las empresas. O sea que la opinión que da en su informe, significa para las personas interesadas en él, seguridad y confiabilidad.

Claro está que aquí hablamos del dictamen de estados financieros como culminación del trabajo de auditoría, sin embargo derivada de esta misma se pueden proporcionar informes adicionales al Dictamen, lo cual beneficiaría tanto al auditor como al cliente, ya que para éste significaría una prueba más de lo importante que es el trabajo realizado por el contador público como auditor, por la información que puede proporcionarle este y las aplicaciones y decisiones que pudiera tomar derivada de esta información.

Considerando además que el desarrollo económico del país y el ritmo de crecimiento de los negocios han planteado diversos problemas a los empresarios, debido a la adopción necesaria de nuevos métodos de control y sistemas de re

gistro derivados de las múltiples operaciones que realizan - actualmente, estos cambios han traído como consecuencia que se requiera de mayor información dentro de los propios negocios para mejorar su eficiencia en cada una de sus operaciones, esto ha originado que el Contador Público no se mantenga al margen de los mismos, sino que independientemente de sus actuaciones referentes a auditoría de estados financieros, ha sentido la necesidad de intervenir en una forma más positiva y útil, este aspecto ha dado como resultado que considere como imprescindible el hecho de procurar proporcionar le al cliente una mayor información, que lo ayude a normar su criterio con respecto a la eficiencia ya citada. Todo esto derivado de una intervención más exhaustiva por parte del Contador Público dentro de la empresa.

Independiente del objetivo clásico de la auditoría que es el de dictaminar, considero que colaboraciones de este tipo, por parte del auditor, cooperan con el desarrollo social y económico de nuestro país, al mismo tiempo que despertará un mayor interés por los servicios de la Contaduría Pública, como ya habíamos dicho anteriormente Tomando en cuenta que la finalidad que persigue la auditoría independiente es opinar si los estados financieros de una empresa, presentan o no, de manera razonable, la situación financiera y el resultado de sus operaciones. Fundando su opinión en la revisión e interpretación que hace de las cuentas, transacciones y estados financieros que examina.

Sin embargo también estamos considerando que esta opinión vaya más allá de lo que es el dictamen y que con base en los resultados de su revisión plasmar en los informes adicionales toda la información y observaciones necesarias que se deben tomar en cuenta para muy diversos tipos de decisiones.

B. - LA OPINION DEL CONTADOR PUBLICO COMO RESULTADO DEL EXAMEN DE ESTADOS FINANCIEROS.

Como mencionamos anteriormente; para que la opinión del Contador Público sea de utilidad a la empresa e inspire confianza, a quienes por diversas razones, están interesados en su situación financiera es necesario que la emita el auditor independiente; con lo cual la necesidad de asegurarse con respecto a la corrección y veracidad de la información que muestran los estados financieros, queda cubierta, pues como profesional independiente, el Contador Público se encuentra fuera de presiones económicas y morales, y por esta causa puede expresarse libre e imparcialmente respecto a la corrección o incorrección contable de dichos estados financieros.

Terminada una auditoría, la labor tal vez de la más importantes del Contador Público, es la formulación de un informe, la principal razón de ser de este constituye el medio por el cual se le puede transmitir al cliente las conclusiones y la información pertinente en el trabajo.

Por lo tanto podemos decir:

Que el informe de auditoría es una opinión que da el contador público al cliente relativa al trabajo encomendado por este.

La principal finalidad del informe es dar a conocer la razonabilidad de la posición financiera en períodos determinados.

Así como la eficiencia del control interno establecido.

Su objetivo principal sera que mediante los informes presentados dar a conocer al cliente informaciones que le servirán de apoyo para tomar algunas decisiones que considere pertinente.

Así también proporcionarle otra visión de lo que es el auditor y la utilidad de sus servicios, ya que mediante los diversos informes presentados, se pueden llegar a conocer situaciones no percetadas por los altos directivos ya que estas corresponden a la parte operativa o a diversas áreas en que estos no tienen relación directa con ellos, pero que en un momento pudiera suceder que de manera tal vez indirecta no esten contribuyendo con los objetivos principales de la empresa.

Así también la creación o modificación de políticas o estudios más detallados mediante la creación de un departamento de auditoría interna, en el caso que se crea conveniente.

C.- A QUIENES INTERESAN LOS INFORMES?.

Los informes de auditoría aún cuando van dirigidos a su cliente en particular, también hay personas que por diversas circunstancias se interesan en la opinión y comentarios que emiten.

Entre las principales personas que se interesan en el informe del auditor se encuentran:

a) Los accionistas e inversionistas potenciales.

El informe les sirve para formar su juicio respecto al grado de seguridad que tiene la inversión que ha efectuado o que esperan efectuar, así como el rendimiento que esperan obtener como consecuencia de la inversión. Es decir, necesi-

tan conocer de tiempo en tiempo la evolución que ha tenido - el negocio en su marcha hacia su objetivo, que es tener utilidades, así como su posición financiera en un momento determinado. Estos informes les son útil tanto para asegurarse de los rendimientos de la empresa en el pasado, como para que - sirva de clave de lo que probablemente ocurriera en el futuro. Las acciones de una empresa, en gran parte, debido a que sus tenedores esperan beneficiarse con reparticiones futuras de utilidad y con aumentos en el precio de venta de esas acciones.

b) Directores o gerentes de la empresa.

Depositán su confianza en estos informes para que les ayude en sus planeaciones y para controlar el funcionamiento de la empresa, para determinar si los controles establecidos en el desempeño de las funciones en el negocio están de acuerdo con sus objetivos y planes.

Así también les ha de servir de base para tomar cualquier medida administrativa, que puede ser aplicado durante un mayor o menor lapso.

c) Los banqueros, acreedores, proveedores, etc.

Con el informe, pueden apreciar si existe la solvencia necesaria para garantizar el crédito que han otorgado o que piensan otorgar; primeramente hasta qué cantidad y luego en que condiciones.

d) Los comisarios

Logran con el informe desempeñar mejor la función que le es encomendada, de acuerdo con lo establecido con la Ley General de Sociedades Mercantiles y demás disposiciones de los accionistas de la sociedad.

e) Los trabajadores de la empresa en general.

Logran con el informe formarse una idea de la situación que guarda la compañía, y así poder hacer peticiones para mejores salarios y prestaciones, además determinarán si el reparto de utilidades se efectúa de acuerdo con la ley. Además contar con trabajo estable al servicio de un patrón cuya situación financiera sea firme.

Los sindicatos de trabajadores generalmente se interesan en forma más activa en los estados financieros dictaminados de las compañías, que los trabajadores individuales. Cuando se entablan negociaciones para mejorar salarios, frecuentemente se consultan los datos sobre costos y utilidades y así poder medir la capacidad del patrón para pagar el salario propuesto y los aumentos a las prestaciones.

f) Al fisco.

Al fisco, el informe le ayuda a tener todos los datos que le son de utilidad, para normar su criterio de acuerdo al adecuado cumplimiento de las leyes fiscales, tanto estatales como federales, en su calidad de recaudadores de impuestos y en otros casos, en el aspecto de reglamentaciones.

g) Al público en general

Al público en general le interesan datos que proporcione el auditor en su informe, para los fines que según las circunstancias se encuentre colocado, que puedan ser estudiantes investigadores y en general con los que se encuentren relacionados, con algún problema que estén investigando.

El objetivo o finalidad del informe dependerá del uso

que se le va a dar. Pero es importante tener en cuenta que - la persona que realiza el informe, tiene que informar la si tuación verdadera que se presenta en la compañía donde se - realizó la auditoría sin dejarse influenciar por situaciones que no sean normales en ellas. Así se podrá demostrar al - cliente o a las personas que utilizan el informe sea cual - fuere el destino, que fue desarrollado de una manera correcta y con un alto grado de capacidad profesional y esto beneficiara a la firma que realizó dicho trabajo.

Después de que sean proporcionados los datos pedidos - por el cliente, la persona que realizó el informe podrá suge- rir a éste cuales serán los puntos que se deberán de desarro- llar para realizar la aplicación adecuada de ellos.

El mundo de los negocios reclama cada vez con mayor ur gencia al Contador Público por los servicios que presta y de los cuales uno de los más importantes es la Auditoría de Es- tados Financieros.

En forma específica hare mención de algunos de los fi- nes a los que se aplica:

- 1.- Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.
- 2.- Como base del estudio previo que debe efectuar un invers ionista.
- 3.- Como base para obtener y conceder créditos.
- 4.- Como base para determinar el valor de compra y ven- ta de un negocio.

- 5.- Para el registro de acciones, bonos, obligaciones, en la bolsa de valores.
- 6.- En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, - sirve de base para la revisión y clasificación de las declaraciones de impuestos de los causantes.

En este caso se estima conveniente aclarar que el contador público no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.

D. CLASES DE INFORMES

Los informes de auditoría varían según sean los objetivos que se persiguen al formularlos. Existen muchos tipos de informes ya que los propósitos van desde los deseos del - - cliente, el objeto de la auditoría y del sistema que sigue - el auditor. Tales informes podemos resumirlos de la siguiente manera:

La forma y tamaño del informe depende de:

- 1.- El carácter de la auditoría. Si se examina solo una parte de los registros, el informe que se haga abarcará solamente esa parte, mientras que si se hace una auditoría detallada de todos los registros y cuentas, se tendrá toda la información necesaria para un informe detallado.
- 2.- Si el contrato fue para una primera auditoría o para una sucesiva. En el caso de una primera auditoría, siempre - se suele incluir más información que si fuera otra sucesiva.

- 3.- Los deseos del cliente. El cliente puede interesarse ya sea por un breve estado de las condiciones existentes o un balance, o bien por un informe completo.
- 4.- La práctica que emplee la firma auditora. Respecto a la información que desea incluir.
- 5.- El objeto del informe. O de las personas a quienes deba presentarse.

A continuación hare una clasificación de tipo general, de los informes que puede presentar el Contador Público.

I.- Desde el punto de vista de su importancia.

A.- Principales.- Son aquellos que contienen información que por su naturaleza se considera como básica o de primer orden. Y estos son:

- a) El informe corto o Dictámen
- b) El Informe Largo

B.- Secundarios.- Son los que contienen información complementaria o aclaratoria, relativa ya sea a los informes principales o bien a los informes especiales.

Dentro de esta clasificación podemos incluir la Carta De Observaciones y Sugerencias.

C.- Especiales.- Son los que presentan una situación especial y llegan a un resultado de acuerdo al tipo de trabajo que se efectuó.

II.- Desde el punto de vista de la oportunidad con que se —
presenten:

- A.- Periódicos.- Son aquellos que se formulan, entre uno y -
otro, en lapsos iguales.
- B.- Continuos.- Son aquellos que se elaboran en forma perma-
nente.
- C.- Esporádicos.- Son aquellos que se formulan cuando se pre-
sentan situaciones extraordinarias o especiales.

III.- Información que proporciona el auditor, y que va en -
función del tiempo:

- A.- Pasado.- Se puede citar los informes que se emiten nor-
malmente para efectos de dictaminación de Estados finan-
cieros, de hechos ya transcurridos.
- B.- Presente.- Son los informes que se elaboran conforme se
van requiriendo de acuerdo a las situaciones existentes
en la empresa. Ejemplificando podemos citar los informes
relativos al estudio y evaluación del control interno -
existente en una compañía.
- C.- Futuro.- Son los que se formulan en función a lo sucedi-
do en el pasado y conforme a la situación presente.

Los informes que se elaboran con este carácter son co-
nocidos con el nombre de informes proforma.

No obstante las clasificaciones anteriores, los tipos
de informes que el auditor tiene como función principal, son
los que se refieren a la primera clasificación; es decir des

de el punto de vista de su importancia ya que las demás clasificaciones pueden quedar comprendidas en éste o bien se puede hacer una serie de combinaciones, siempre redundando en la importancia que pueden revestir para el cliente.

En este trabajo se pretende desarrollar todo lo referente a estos informes y demostrar porque estan considerados dentro de esta primera clasificación y sobre todo el beneficio que obtienen los usuarios, principalmente los accionistas y administradores como una herramienta más para posibles tomas de decisiones que repercutirían en el beneficio de la empresa.

El contador público como profesional independiente es contratado por los clientes principalmente para que exprese su opinión acerca de lo antes mencionado.

Para expresar esa opinión debiera desarrollar su trabajo de acuerdo con lineamientos técnicos que ha fijado la profesión para conveniencia de él mismo y para proporcionar a los lectores una mayor seguridad de los resultados obtenidos.

De acuerdo con los servicios contratados, el Contador Público expresará su opinión en informes, de los cuales los considerados como principales reciben los nombres de:

DICTAMEN O INFORME CORTO

INFORME LARGO (También llamado extenso o detallado)

INFORMES ESPECIALES

Los informes del Contador Público en su carácter de auditor externo, como el trabajo de cualquier profesionista particular tiene frente a terceros el valor de un testimonio equilatable por la veracidad de sus fundamentos. Su resulta-

do no obliga a nadie simplemente es una fuente de información y su valor equivaldría al uso que se le quiera dar.

Como mencionamos anteriormente los usuarios de los informes van desde accionistas hasta acreedores financieros, sindicatos, autoridades fiscales, organismos reguladores y, en una dimensión final al público.

Los informes del auditor, son provechosos e indispensables dado el ritmo y las necesidades de los negocios, así como que no puede considerarse una adecuada dirección de un negocio si se carece de informes de auditoría periódicos, sobre todo si se elabora en forma dinámica y no estática o invariable.

Es conveniente que el auditor, además de expresar su opinión, en forma sencilla y clara indique, cuadros numéricos indispensables, principalmente los comparativos con el propósito de poner de manifiesto la dinámica del negocio en relación con otros períodos y resultados.

Los Informes Largos deberán incluirse como parte de una auditoría, con la convicción de que los valores inherentes al examen del negocio serán más cabalmente aprovechados si el auditor presenta sus conclusiones en forma comprensiva y detallada.

Los informes largos varían mucho más en forma, contenido y propósito que el dictamen (Informe Corto) el cual persigue un mismo fin y conserva su uniformidad en un grado mucho mayor. En el primero, el auditor explica los resultados a los que llegó en forma extensa, después de efectuar investigaciones y haber aplicado las técnicas que consideró necesarias, de acuerdo a las circunstancias, a diferencia del dictamen que expresa únicamente la opinión del auditor sobre -

los estados financieros y de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los informes del auditor tanto Informe Corto (Dictamen) como el informe largo no incluye una opinión sobre la efectividad del control interno de la empresa. Dada la importancia que puede significar este aspecto para la empresa examinada, se juzga conveniente que el Contador Público le informe concretamente sobre este particular.

Este informe que no ha sido considerado dentro de los principales, también derivado de la auditoría de estados financieros, es el que comunica al cliente las deficiencias observadas en su examen, y recibe el nombre de "Carta de Observaciones y Sugerencias".

El auditor, en el curso de su trabajo a desarrollar - acumula una serie de informaciones sobre el negocio que le - permite tener un mejor conocimiento de la empresa y deberá - obtener material suficiente para formular sugerencias que me - joraran en el control en cuanto a trámite y registro de las - operaciones del negocio del cliente.

Los Informes Especiales, se refieren al examen que se realiza de alguna parte o sección de las cuentas; por ejemplo, puede hacerse de las cuentas por pagar, nóminas, cuentas por cobrar, gastos, etc., lo que llevaría a cabo examinando detalladamente todas las operaciones que afecten a la cuenta que se está revisando; no se quiere decir con esto - que en una auditoría especial de una cuenta, abarque la revisión el 100% de sus operaciones.

Así también dentro de esta clasificación podemos mencionar los informes que no específicamente se derivan de una

auditoría de Estados Financieros como es el informe de comisario en su papel de vigilante de la administración de la em presa, designado por el consejo de administración.

El informe del auditor interno como complemento a la -
revisión del auditor externo el cual lo veremos más amplia -
mente en un capítulo especial dentro de este trabajo.

C A P I T U L O I I

2.- EL INFORME LARGO

2.1 IMPORTANCIA DEL INFORME

Como mencionamos anteriormente, los simples datos que arrojan los estados financieros no bastan para llegar a una adecuada conclusión, con respecto a la situación financiera de una empresa, considero que el auditor tiene la obligación de profundizar su revisión, con el objeto de rendirle al cliente una mejor información.

Por lo que el Contador Público se vió precisado a idear un informe más amplio que cubrirá estas necesidades de información requeridas por la propia empresa, terceros y clientes, para que sirviera de base en la toma de decisiones e implicara un instrumento de utilidad para implantar sistemas de organización, políticas a seguir, cambios e innovaciones, etc.

El informe largo o detallado de auditoría es un medio fundamental para proveer al propietario o propietarios de una empresa un análisis eficaz de las tendencias operacionales y posición financiera similar al proveido por reportes internos de las grandes organizaciones.

El informe largo contiene mucho más información detallada que el corto, información que se proporciona usualmente por medio de cédulas detalladas que fundamentan a los estados financieros principales, que muestran comparaciones y análisis, y comentarios explicativos.

Cuál es la razón de ser del informe largo?

Considero que las causas o razones del informe largo - o detallado son: Por una parte el objetivo que se ha impuesto la profesión misma, el de prestar cada día un mejor servicio a sus clientes y terceros interesados (inversionistas, - instituciones bancarias, etc.) de contar con un elemento de información más amplio que el breve, el Informe Corto o Dictamen.

El informe largo sirve para que el Contador Público, - comente con mayor amplitud los resultados de la revisión - practicada. Pero puede considerarse que su importancia estriba en que analiza o va al fondo de los fenómenos encontrados en las operaciones de la empresa.

El informe largo contiene aquella información adicional al dictamen que el Contador Público proporciona y cuya finalidad consiste en ampliar y aclarar los datos que presentan los estados financieros, con explicaciones que los hagan más comprensibles, conteniendo comentarios específicos acerca de algunos renglones, que requieren de aclararse y la opinión que el auditor tenga de los mismos.

Permitiendo a administradores y terceros interesados, formarse un juicio más amplio sobre las áreas examinadas, al brindar los elementos que faciliten el tomar decisiones más apegadas a las circunstancias observadas.

Así pues se debe afirmar que para tener un panorama - amplio de la empresa, no es suficiente la opinión contenida en el dictamen del auditor, sino que es necesario anexarle a éste determinada información complementaria que se deriva de los mismos estados financieros.

Debe quedar claramente establecido que el dictamen y el informe largo no son el mismo documento con mayor o menor detalle en su redacción, sino que constituyen dos tipos de información totalmente distintos; en otro orden de ideas la diferencia medular entre el Dictamen e Informe Largo es cualitativa y no cuantitativa, pues mientras que el Dictamen representa la expresión de la opinión del Contador Público, el Informe Largo presenta información complementaria comparativa y estadística que ayuda enormemente a conocer en forma más detallada la situación financiera y el resultado de las operaciones.

Sin embargo las fuentes que existen para su preparación son las mismas, es decir, que para presentar cualquiera de ambos documentos el auditor se ve precisado, a llevar a cabo una auditoría de los estados financieros; observando un conjunto de normas y variados procedimientos que deben quedar plasmados en lo que se llama "papeles de trabajo", considerados como la fuente permanente de datos, que sirven de base tanto al dictamen como al informe largo.

Para que sea útil el informe largo debe ponerse el máximo cuidado en la compilación, redacción y presentación del material que lo integra.

Los casos que estimo más importantes, en los que puede ser utilizado el informe largo son los siguientes:

- a) Para cubrir necesidades de información interna de la empresa.
- b) Con la finalidad de dar a conocer el valor del negocio, bien sea el caso de venta o compra del mismo.

- c) Para permitir a la empresa trazar presupuestos, basados en hechos y cifras reales.
- d) Para la valuación de acciones.
- e) En la preparación de informes destinados a organismos oficiales, para fines de impuestos o estadísticas.
- f) Para registrar en la Bolsa de Valores, las acciones, bonos y obligaciones.
- g) Para atraer nuevos inversionistas.

Es muy frecuente que en vez de utilizarse para los diversos casos antes señalados, el informe largo se ocupe sólo para la administración del negocio y como complemento del dictamen.

Situación que viene a confirmar nuevamente, el desconocimiento general de las funciones que puede cubrir este trascendental documento; no se conoce, no se utiliza, sería la premisa para destacar, pero también hay que añadir esta otra que por las razones antes señaladas; este sigue sin aprovecharse.

Por lo que es de vital importancia, por una parte que la profesión lo difunda a través de la emisión de un boletín que trate exclusivamente como tema central, el Informe Largo y a través de recomendar las ventajas que se obtienen en su realización y uso.

Y por otra, en que los auditores, lo formulen, no sólo cuando la empresa lo pida, sino en todos los casos para cubrir la necesidad de la entidad económica, de contar con una información que viene a proporcionar un buen informe detallado.

Sin embargo el lugar que se le ha dado al informe no ha sido el adecuado, pues se tiene la idea de que debe pre

sentarse un informe largo cuando se solicita, siendo que los contadores públicos deberán presentarlo como complemento del trabajo realizado. Todo auditor debe tender a superar su actuación profesional; ya que una de las obligaciones a que se hace acreedor como profesionista es la de dar un mejor servicio.

Por lo que, si siempre que se dictaminan Estados Financieros, como complemento se presenta un informe largo aún cuando no haya sido solicitado por el cliente, este documento servirá para dar una visión más amplia y completa de la labor desarrollada por el auditor, así como para aclarar los resultados obtenidos por la empresa en sus diversos renglones; sirviendo de información adicional a la gerencia cerca de las directrices a seguir para que la empresa mejore los resultados obtenidos. O bien, para que terceros interesados decidan la actitud a seguir respecto de la misma.

Ahora, se puede plantear la siguiente consideración:

Porqué es importante un informe largo de auditoría, no tan solo con respecto al cliente sino desde el punto de vista de los diversos interesados?

La pregunta sería A quienes y porqué les interesa el informe largo?

1.- Accionistas y socios.- Para este grupo, lo importante sería: Los rendimientos del capital invertido y la situación financiera de la entidad económica; el desempeño a grandes rasgos de la administración y la realización de operaciones de gran repercusión para la empresa; los resultados de determinadas políticas acordadas por ellos, como aplicación de utilidades, modificaciones al capital, ya sea por aumento o disminución del mismo, etc.

2.- Administradores y Gerentes.- Por el conocimiento general que tienen de la empresa no es necesario para ellos el detalle de la información, pues su atención se ubica principalmente en revisar los resultados, por lo que deberán elaborarse con las necesarias observaciones y comentarios relativos a las deficiencias, para utilizarse en corregir los planes administrativos.

El punto de vista del auditor puede ser sumamente útil para normar el criterio de estos funcionarios, ya que por ser objetivo no es factible que se deje influenciar por un positivismo o negativismo excesivos acerca del resultado en el manejo de la entidad, que por regular son consecuencia de vivir cotidianamente las situaciones existentes o proyectos a futuro.

3.- Acreedores.- Los aspectos que tienen mayor interés para estas terceras personas son:

- a) Acreedores a Corto Plazo.- El grado de solvencia de la empresa y la suficiencia de su capital de trabajo. Por lo cual, la información que desean conocer son detalles del activo realizable y pasivo circulante.
- b) Acreedores a Largo Plazo.- Les será de interés la información sobre el activo fijo y su valuación. - Observar que el aumento de los bienes de activo fijo motivado por préstamos a Largo plazo hayan originado un incremento razonable en las utilidades; - además de que la capacidad económica de la entidad haya mejorado a tal grado que pueda amortizar dicho pasivo.

4.- Posibles Inversionistas.- Los puntos informativos que primordialmente tienen significación para los futuros inversionistas, son principalmente, la capacidad de ganancia de la compañía; las posibilidades que la misma tiene de desarrollo futuro; el origen del capital invertido; que exista cierta seguridad y estabilidad para invertir, y, una breve reseña histórica de la empresa.

5.- Fisco.- Resulta de interés para la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ya que puede verificar si la empresa ha cumplido con sus obligaciones fiscales, así como también, si goza de excenciones o plazos especiales para la liquidación de impuestos, etc.

6.- Trabajadores.- Lo que se da a conocer es el dictamen o informe corto generalmente, en cambio, es difícil que el informe largo llegue a manos del público; sin embargo por lo que se refiere a los trabajadores de la empresa, les interesaría conocer con mayor detalle lo relativo a las utilidades, ya que de acuerdo con la ley respectiva, los trabajadores deben participar en las utilidades de la empresa.

2.2 CONCEPTO DEL INFORME LARGO DE AUDITORIA

No existe un concepto generalizado sobre lo que es el informe largo, pero según las tendencias observadas en la literatura técnica y de acuerdo a su contenido se puede conce-
tuar de la siguiente manera.

El informe largo es consecuencia de la auditoría de los estados financieros, constituyendo el documento idóneo que permite comunicar al cliente la expresión de la opinión que el auditor emite sobre dichos estados, enriquecida con información complementaria, respecto a: Los resultados de las operaciones realizadas. La tendencia de esos resultados y la situación financiera de la entidad económica, incluyendo una serie de comentarios, cuadros analíticos, estados comparativos, gráficas, cuadros estadísticos e información relevante obtenida durante el examen realizado.

El informe largo recibe su nombre no por su extensión sino por contener información más amplia y complementaria a los estados financieros básicos y sus notas.

Los análisis o comentarios sobre los estados financieros representan una información complementaria que se proporciona bajo la responsabilidad básica del cliente, ya que él, a su solicitud se incorpora esta información.

La información complementaria, ya sea que se presente o no conjuntamente con el dictamen sobre los estados financieros básicos, deberá sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron dichos estados financieros y por lo mismo deberá estar cubierta por una opinión del auditor, ya que el concepto del informe largo es un concepto más am-

plio que comprende a dicho dictamen y a la información complementaria.

Sin embargo hay que tener en cuenta que el informe largo es en esencia una aplicación a los estados financieros dictaminados y sus notas. No obstante esta calidad complementaria de la información, el auditor debe aplicar las normas de auditoría para su examen siguiendo los mismos alcances o procedimientos que utilizó para el examen de la información financiera básica.

Por otra parte todos estos datos, comentarios e información tienen la finalidad de proporcionarle un panorama completo de la situación financiera de la empresa, a los lectores del informe; quienes al hacer las correcciones necesarias, tomar decisiones, o estructurar planes con base en el documento, se convierten en usuarios del mismo, alcanzándose uno de los objetivos por el cual se elabora el informe largo.

Normalmente el informe largo es usado para los siguientes propósitos; como ya habíamos mencionado anteriormente.

- a) Obtención de créditos
- b) Información a nuevos socios e inversionistas
- c) Para conocer el valor del negocio, bien sea el caso de compra o venta.
- d) Ayudar a la administración de la empresa para la toma de decisiones.
- e) Registro en la Bolsa de Valores de las acciones, bonos y obligaciones.

Sin embargo una de las bases más importantes en la to-

ma de decisiones, es el conocimiento de situaciones pasadas o presentes, que aunadas a la previsión de situaciones o hechos futuros, permiten obtener una visión más amplia de determinado acontecimiento.

Es en este aspecto a futuro, en donde la información que proporciona el Contador Público adquiere el carácter de factor determinante, esta es la finalidad esencial que debe tener esta función informativa.

Por lo tanto esta información que proporciona el contador público no debe limitarla a la presentación raquítica de ciertos datos, sino también a interpretar esa información, ya que por medio de los hechos o situaciones que ha conocido a través de la aplicación de las distintas técnicas de su profesión, le es posible informar las deficiencias que ha encontrado en el transcurso de su revisión, y sugerir la forma de corregir esas deficiencias.

2.3 REQUISITOS DE PRESENTACION DEL INFORME LARGO

A pesar de que la esencia de los informes del contador público la constituye el contenido de los mismos, es indudable que la presentación o formato de éstos es la primera impresión que reciben los lectores.

Para coadyugar a este objetivo es necesario tomar en cuenta requisitos generales de carácter práctico, entre los que podemos citar como más importantes los siguientes:

1.- Redacción Adecuada.- El auditor como profesional que es, se encuentra obligado a aplicar una correcta, redacción en sus informes. Por lo cual debe estar compenetrado de las reglas gramaticales y de otras recomendaciones de carácter práctico; observándolas en toda comunicación escrita que formule:

a) La primera consideración de interés, se refiere a la elaboración de un plan o esquema, base que sirve de guía para redactar estructuradamente el informe.

El auditor deberá cuidar también, de que sus comentarios, cuadros analíticos que los ilustran, e información obtenida del examen realizado, guarden un orden lógico en su exposición. Lo que significa que el contenido de los informes se integre primero con una visión general del aspecto examinado y resultados obtenidos, y posteriormente con base en lo anterior se detallen los aspectos parciales. Punto de vital importancia para lograr que el informe se comprenda fácilmente y no de lugar a confusiones.

b) El vocabulario que se emplee en los informes será un factor determinante para la buena aceptación de su contenido. - Ya que la elección de las palabras adecuadas facilitará la comprensión de situaciones y conceptos difíciles.

c) Terminología técnica.- Debido a que el informe del auditor se elabora para ser consultado por terceros, en muchas ocasiones no versados en la fraseología de la materia, se debe procurar el no emplear tecnicismos en la medida de lo posible, y cuando esto se haga, es conveniente señalar su significado.

d) Es conveniente que al mencionar cifras éstas quedan escritas numéricamente, es decir, que los números en los informes aparezcan como tales, ya que así resulta más fácil su lectura.

e) La "claridad" en la exposición de las ideas, en una condición indispensable para que se pueda comprender fácilmente lo expresado por el auditor. Debiendo iniciar los párrafos con el asunto clave o esencial, para después de estas frases, seguir con las explicaciones pertinentes.

Así también el empleo de frases cortas o largas estará en función directa con la idea por expresar.

f) Los hechos deben describirse tal como se han efectuado; - utilizando correctamente las palabras en su verdadero significado.

g) Debe tratarse de que el informe sea "Conciso" entendiéndose por tal, que sea breve pero completo en su expresión. - Omitiendo asuntos intrascendentes, para hablar solamente de los más importantes; lo cual dará agilidad a la comunicación, con el consiguiente ahorro de esfuerzo y tiempo en su lectura.

11.- Condiciones Previas.- Para llevar a cabo los diversos aspectos de una mejor presentación del informe, deben realizarse los siguientes trabajos:

a) Cotejo de datos.- Es requisito indispensable, el tener la completa seguridad de que las afirmaciones contenidas en el borrador del informe, son ciertas. Por tal motivo, se debe cotejar cifras y datos importantes consignados en el borrador. Evitando que existan errores (de pase o interpretación), en el documento de referencia.

b) Discusión del borrador.- Posteriormente se solicitará una entrevista con el cliente para discutir el borrador del informe, de lo que surgirá el hacer los cambios necesarios o ampliaciones convenientes; lo cual además de ser una cortesía es una protección para el auditor, obteniéndose al aplicar esta medida, un resultado más satisfactorio en la preparación de un informe de mayor interés y utilidad.

111.- Impecable Presentación.- Independientemente de que lo esencial del documento en su contenido, una presentación atrayente y cuidadosa para el cliente y demás interesados, significa un reflejo de la manera en que se desarrolló el trabajo. Tal característica influye grandemente en la actitud y aceptación que el lector le da a la comunicación; además de que refleja aspectos de la personalidad y profesionalismo del auditor.

a) Uso de títulos y subtítulos, para delimitar conceptos relacionados pero distintos; pues esto le permite al lector comprender con mayor facilidad las situaciones planteadas.

b) Es recomendable incluir un "Índice" de los aspectos tratados en el informe, ya que tal listado precisa el contenido del documento, lo cual facilitará el localizar más rápidamente la información que se requiera.

c) Es conveniente utilizar cifras cerradas ya que permiten visualizar más clara y rápidamente los hechos, evitando las cantidades fraccionarias (centavos y en muchos casos cientos de pesos) que no tienen ningún significado al tomar decisiones.

d) Se debe decidir anticipadamente que partes del informe se ilustraran por medio de estados, transcripciones de la documentación examinada, gráficas, cifras comparativas, cuadros estadísticos, etc., de tal manera que aparezcan donde sean necesarios, coadyuvando a aclarar los diversos asuntos presentados.

Obteniéndose asimismo una reducción en la extensión del informe, ya que se pueden ahorrar varias páginas de literatura informativa al incluirse gráficas y cifras o cuadros comparativos.

Lo que por otra parte, permite que las situaciones sean mejor comprendidas y recordadas a través de un cuadro o una gráfica, puesto que son más accesibles y objetivos de lo que podría serlo la misma información pero descrita por medio de múltiples párrafos explicativos.

e) Buscando una presentación discreta y adecuada, debe elegirse cuidadosamente la papelería a utilizar en el informe, lo que mostrará la seriedad profesional del auditor.

f) Una vez planeado y terminado el trabajo de mecanografía - debe procederse a confrontar el informe contra el borrador - mismo, revisando la ortografía y localización de errores mecanográficos de puntuación, etc.

Procurando también que si el informe incluye cuadros - tabulares y estadísticos, estos se encuentran presentados en una sola página pues el seccionar la información implica el que la idea se pierda al tenerse que cambiar de hoja, lo - cual además de ser inconveniente, causa mala impresión.

Así también se revisará que todos los cálculos aritméticos sean correctos.

h) Habiendo quedado satisfecho el auditor, de que el informe en su fase final se encuentra completo y correcto, se procederá a colocarle las cubiertas o pastas adecuadas, lo que - constituye el toque final de una presentación que al ser realizada con todo profesionalismo, le dará relevancia al documento.

IV.- Contenido atractivo y novedoso.- Debe procurarse que - el informe invite a leerse, evitando que sea "estereotipado" ya que esto anula el interés del lector, por lo cual el auditor debe mostrar su capacidad imaginativa, realizando cambios y modificaciones positivas, presentando nueva información sobre determinado aspecto, tratando los asuntos desde - otra perspectiva, etc..

V. Entrega oportuna.- La utilidad del informe está en directa relación con la actualidad de los datos que incluye y de los comentarios que en un momento dado son aplicables a esos datos; por lo tanto debe vigilarse su oportuna presentación.

Es de suma importancia presentar el documento con oportunidad ya que de no ser así, probablemente, todo el trabajo y esfuerzo realizado, sean inútiles; pues un informe presentado a destiempo reduce su utilidad y la nulifica hasta el punto de no ser aprovechable.

Hay que tener en cuenta que la información contenida en el documento servirá al cliente y otros interesados para tomar acertadas decisiones; por lo que si el auditor no la elabora y presenta oportunamente, no le será al cliente lo suficientemente útil y se desperdiciaría los grandes beneficios que hubiera podido reportar el Informe Largo.

2.4 CONTENIDO Y ESTRUCTURA

A. CONTENIDO

Existen informes en los que ya se encuentra generalizado el orden a seguir en su exposición, como son el informe - corto de auditoría y el informe para la dirección de auditoría fiscal federal; sin embargo, para el resto de los informes no existe una estandarización ni en cuanto a su contenido ni respecto al orden en que debe presentarse la información.

Los asuntos a tratar dentro del informe, variarán de acuerdo con las circunstancias, necesidades del cliente, giro de la empresa, magnitud de la misma, amplitud que tengan las investigaciones, fin o destino que se le de al informe, políticas del despacho que efectúa la auditoría etc. sin embargo, en terminos generales creo que debe buscarse en todo caso, el seguir un orden lógico, de tal manera que el lector conozca en principio cuáles fueron los objetivos del trabajo efectuado, cuál es la visión, general de los resultados - obtenidos y después cuál es el detalle de tales resultados.

Pero en general en todos los casos el documento contempla comentarios que en forma breve, expresa el auditor sobre los hechos sobresalientes del período revisado.

Además como señala en sus apuntes de auditoría el profesor Daniel Alvarez "Se puede decir que su calidad y óptima utilidad dependen básicamente de la preparación, imaginación, inventiva, interés y personalidad, estilo y técnica del auditor que los prepara".

Lo que debe contener el informe largo de auditoría, según diversos autores los detallaré a continuación.

BOLETIN H-07 de la comisión de normas y procedimientos de auditoría publicados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., señala que un informe largo normalmente presentará el siguiente arreglo:

- 1.- Dictamen del auditor sobre los estados financieros y sobre la información complementaria.
- 2.- Estados financieros básicos (Balance, estado de resultados, estado de cambios en la situación financiera).
- 3.- Notas a los estados financieros.
- 4.- Información complementaria.

La información complementaria puede ser de naturaleza financiera o no financiera y, por lo mismo, el auditor debe tener un cuidado especial en destacar aquella información que sea de carácter no financiero y que no está en aptitud de juzgar. Debido a sus características y detalle es conveniente preparar un índice de las secciones más importantes de la información presentada, que puede comprender uno o varios de los siguientes conceptos:

- a) Detalles de análisis del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones.
- b) Descripción de las investigaciones especiales y sus resultados y en algunas ocasiones a solicitud expresa del cliente, procedimientos de auditoría aplicados y alcances de los mismos.

- c) Comentarios sobre la situación que guardan ciertas partidas de los saldos de algunas de las cuentas.
- d) Comentarios sobre situaciones específicas que se consideran importantes para el lector.
- e) Estadísticas o comentarios hechos por funcionarios y empleados de la entidad, en relación con la información presentada.

L. RUIZ DE VELASCO Y ALEJANDRO PRIETO, en su libro Auditoría Práctica, consideran aplicable en los casos de auditorías de balance, los siguientes puntos:

- 1.- Preámbulo, mencionando los estados financieros que se anexen.
- 2.- Alcance de la revisión.
- 3.- Breve historia de la compañía, en caso de auditorías iniciales.
- 4.- Comentarios sobre los resultados de las operaciones por el ejercicio comprendido en la revisión.
- 5.- Explicación de las cuentas de balance.
- 6.- Observaciones generales sobre hechos o circunstancias de interés, que afecten las cuentas.
- 7.- Conclusión.

W. ARTHUR HOLMES, dice al respecto en su libro Auditoría, -

principios y procedimientos, Tomo 1. " La distribución del - informe puede hacerse como aquí se va a indicar, pero se pue den emplear otras formas igualmente efectivas:

- a) Introducción
- b) Texto de comentarios
- c) Conclusión
- d) Los anexos y los estados

EL PROFESOR ROGERIO CASAS - ALATRISTE H., en sus apuntes de auditoría de los estados financieros, establece: "Las partes o secciones que normalmente incluye un informe de esta natu- raleza son las siguientes:

- 1.- Alcance de la auditoría e identificación de los estados financieros a que se refiere (En esencia será el primer párrafo del dictamen).
- 2.- Consideraciones específicas con relación a la auditoría o al negocio mismo que podrían estar representadas por - los antecedentes del negocio mismo y/o de la auditoría - que se practicó.
- 3.- Comentarios sobre las operaciones de la empresa refleja- das en las cuentas de resultados.
- 4.- Comentarios sobre cuentas del balance.
- 5.- Resumen de salvedades o excepciones, si las hay.
- 6.- Conclusiones u opinión.

En sus apuntes de auditoría III el profesor Daniel Alvarez - R., consigna: "El siguiente es un listado enunciativo de los

puntos que debe contener aún cuando no necesariamente en este orden.

1.- Índice

2.- Dictamen

3.- Estados financieros básicos

4.- Notas a los estados financieros

5.- Información General sobre el negocio:

a) Fecha de constitución

b) Integración del capital social

c) Principales accionistas

d) Consejo de administración

e) Comisario o comisarios

f) Principales funcionarios y antigüedad dentro del negocio

g) Productos o servicios que prestan

h) Ubicación del negocio y sucursales

i) Territorio en que operan

6.- Acontecimientos importantes ocurridos durante el año

7.- Estados comparativos

a) Balance General

b) Estado de pérdidas y ganancias

c) Estado de Origen y aplicación de fondos

8.- Cédulas

- 9.- Comentarios a las cuentas de balance
- 10.- Comentarios a las cuentas de resultados
- 11.- Análisis de estados financieros
- 12.- Estadísticas
- 13.- Apéndices
- 14.- Alcance del examen del auditor (No en todos los casos)

Como puede observarse en las clasificaciones anteriores, los autores citados tienen diferentes ideas respecto a lo que debe contener el informe largo (Tanto en las informaciones que se incluyen como en el orden de las mismas).

Esto confirma el que por ser una "actividad creadora", no se haya establecido un cartabón o modelo estandar con relación a su contenido y presentación, por lo que a continuación presento, como resultado del estudio efectuado y la práctica realizada, los aspectos básicos y orden lógico que estimo debe contener dicho documento; de los cuales se harán breves comentarios en páginas posteriores:

- 1.- INDICE
- 2.- DICTAMEN
- 3.- ESTADOS FINANCIEROS BASICOS
 - a) Estado de situación financiera
 - b) Estado de resultados
 - c) Estado de variaciones en el capital social
 - d) Estado de cambios en la situación financiera

e) Notas de los Estados Financieros.

4.- COMENTARIOS DE IMPORTANCIA GENERAL

- a) Fecha de constitución
- b) Objeto o giro principal de la empresa
- c) Duración del ejercicio social
- e) Duración de la sociedad
- f) Ubicación del negocio y en su caso si existen sucursales
- g) Capital original, modificaciones si las ha habido y cuál ha sido la política para incrementarlo
- h) Distribución de utilidades
- i) Tipo de administración y miembros del - consejo de administración
- j) Vigilancia de la sociedad.

5.- ESTADOS COMPARATIVOS

- a) Balance General o Estado de Situación - Financiera
- b) Estado de Pérdidas y Ganancias

6.- HECHOS SOBRESALIENTES EN EL EJERCICIO

7.- COMENTARIOS A LOS PRINCIPALES RENGLONES DE - LOS ESTADOS FINANCIEROS

- a) Referente a los resultados del ejercicio
- b) Respecto a las cuentas del balance general.

- 8.- ANALISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS
- 9.- ALCANCE DE LA REVISION
- 10.- CONCLUSIONES

B.- ESTRUCTURA:

Independiente de la gran importancia que reviste el contenido del informe largo, y de lo que generalmente se suele incluir en un documento de esta naturaleza, se hace necesario el procurar que esa comunicación guarde un orden lógico, contenga las informaciones básicas e incluya las condiciones necesarias para su completa y correcta interpretación y su fácil comprensión.

El orden en que se presente el informe, es un factor importante y aportará un valioso medio para mejorar y aprovechar realmente el trabajo efectuado por el contador público.

Esta estructuración será de acuerdo con las condiciones y resultados imperantes en la empresa y según el criterio profesional y personal del auditor, pero siempre deberá procurarse que el informe guarde un seguimiento que permita una comunicación más eficiente.

Esto debe considerarse como la parte medular del informe y sobre lo que el auditor deberá poner mayor cuidado y destreza, pues de su contenido depende el verdadero carácter constructivo del informe moderno y por consiguiente el que merezca o no la atención del cliente y el juicio que se forme sobre la capacidad profesional del auditor y la utilidad de sus servicios.

Una buena norma para lograr este objetivo, consiste en que el auditor se coloque en el lugar, o desde el punto de vista de los propietarios o de los administradores a quienes se dirige el informe, sometiendo a su consideración todos aquellos puntos que puedan ser factores del gobierno de la empresa.

Lo ideal sería que la profesión hiciera un esfuerzo para establecer una o varias estructuras, que siendo de carácter general sirvieran para facilitar la formulación del documento y la comprensión del mismo por parte del cliente y lectores. Indudablemente que dicha estructuración podría ser alterada de acuerdo con las necesidades de cada empresa y la iniciativa del auditor, pero los puntos básicos de interés que debe contener si resulta conveniente que sean establecidos, tratando de unificar el criterio sobre el particular.

A continuación se presenta un esbozo de cada una de las partes que contiene el índice estructurado que estimo conveniente y el cual quedo asentado hojas atrás de este mismo capítulo.

1.- INDICE

Debe formularse cuidadosamente para incluir los diferentes aspectos del informe, lográndose dar una idea resumida de su contenido; lo cuál además de facilitar la consulta de los puntos de interés para el lector, contribuye a una mejor presentación del documento.

2.- DICTAMEN

Esta parte del informe se refiere a la mención del trabajo efectuado y a la opinión del contador público sobre los estados financieros y la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes. Ya que de esta forma, incluido dentro del informe largo, soporta la razonable corrección de los estados principales que avala, y con ello da confiabilidad a la información complementaria que se des-

prende de dichos estados, es decir apoya la información detallada que constituye el Informe Largo.

3.- ESTADOS FINANCIEROS BASICOS

En este apartado del informe largo, se presentan los estados financieros básicos dictaminados por el auditor; los cuales fueron el motivo de los comentarios que constituyen propiamente el contenido del documento; los estados financieros básicos son:

a) Estado de situación financiera.

Comprende el análisis de las propiedades de una empresa y la proporción en que intervienen los acreedores y los accionistas o dueños de tal propiedad, expresados en términos monetarios a una fecha determinada.

b) Estado de Resultados

Es el estado que muestra los efectos de las operaciones de una empresa y el resultado final de los mismos, en forma de un beneficio o una pérdida, durante un período determinado.

Este estado se relaciona entre sí en cuanto a la modificación sufrida en el capital contable, en virtud del resultado de las operaciones.

c) Estado de Variaciones en el capital social

Deberá presentarse en apoyo de las partidas de utilidades pendientes de aplicación que aparezcan en el Balance General y como conciliación de los cambios en esas cuentas entre la apertura y el cierre del ejercicio social.

d) Estado de Cambios en la Situación Financiera

Este estado se formula para informar sobre los cambios ocurridos en la situación financiera de la entidad entre dos fechas.

El estado que nos ocupa complementa la información para el usuario de los estados financieros sobre las fuentes y orígenes de los recursos de la entidad, así como su aplicación o empleo durante el mismo período.

e) Notas a los Estados Financieros.

Las notas forman parte de los propios estados, permiten aclarar o ampliar situaciones y conceptos del contenido de los mismos. Estas notas incluyen explicaciones sobre la política de contabilidad de la empresa y comentarios y/o análisis que se consideran pertinentes para ampliar los datos de los estados financieros básicos.

4.- COMENTARIOS DE IMPORTANCIA GENERAL

Esta información se hace necesaria sobre todo, en caso de la primera auditoría practicada, o cuando el informe es para presentarlo a posibles futuros inversionistas. Los aspectos más importantes que pueden incluirse son:

- a) Nombre de la empresa
- b) Fecha de constitución de la sociedad
- c) Objeto o giro principal de la empresa
- d) Duración del ejercicio social
- e) Duración de la sociedad

- f) Ubicación del negocio y en su caso si existen sucursales
- g) Capital original, modificaciones si las ha habido y cuál ha sido la política para incrementarlo.
- h) Distribución de utilidades
- i) Tipo de administración y miembros del consejo de administración
- j) Vigilancia de la sociedad

5.- ESTADOS COMPARATIVOS

a) Balance General o Estados de Situación Financiera

Si el balance es comparativo, muestra además los cambios en la naturaleza de los recursos, derechos y participación de un período a otro.

b) Estado de Pérdidas o Ganancias o Estado de Resultados

Si es comparativo, reflejará las tendencias de las operaciones de un período a otro y para el usuario será de ayuda máxima como elemento de juicio. Y si se presenta comparándolo con cifras de períodos anteriores y/o con cifras presupuestadas será de mayor utilidad pues al determinar las variaciones se logra conocer las deficiencias o mejorías realizadas.

6.- HECHOS SOBRESALIENTES EN EL EJERCICIO

Los ejemplos de informaciones que podrían incluirse en esta sección, serían entre otros: ampliación de las instalaciones, nueva línea de productos o servicios, aumento de capital, operaciones importantes de financiamiento, cambios en

la política de ventas, establecimiento de nuevas sucursales, adquisición de nueva maquinaria. O sea eventos o acontecimientos que ocurrieron durante el ejercicio y que tuvieron impacto en los Estados Financieros del negocio.

7.- COMENTARIOS A LOS PRINCIPALES RENGLONES DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Los comentarios en esta parte del informe pueden ser muy variados, ya que dependen de situaciones particulares de cada empresa y su enfoque puede orientarse a los más variados aspectos de la misma.

La utilidad de presentar dichos comentarios, es la de que determinan datos y conclusiones que no serían detectados en su informe corto de Auditoría.

A. Referente a los resultados del ejercicio.

Son de gran utilidad los comentarios relacionados con pérdidas y ganancias, ya que determinan grados de eficacia de la empresa, tendencia de los resultados y fluctuaciones con otros ejercicios.

La determinación de las variaciones entre ejercicios se hace comparando los estados de resultados del ejercicio examinado y del anterior, a base de porcentajes y de análisis horizontal de aumentos o disminuciones.

Las principales variaciones pueden deberse a las siguientes situaciones:

- a.) Ventas; Por aumentos o disminuciones en volumen de unidades vendidas, o por aumentos o disminuciones en precios de venta.

- b) Costo de Ventas: Variaciones en ventas, modificaciones en precios de compra en materias primas, modificaciones en salarios, etc.
- c) Gastos de operación: Por aumentos o disminuciones en gastos de venta y gastos de administración.

B. Respecto a las cuentas del balance general.

Se puede omitir comentar partidas que no sean de importancia o que se expliquen por sí solas, dependiendo también, del uso que se le vaya a dar al informe. Los principales renglones dentro del balance y que normalmente se comentan son los siguientes:

- a) Cuentas y documentos por cobrar, en el que se presenten cuadros de antigüedades, monto de saldos vencidos, situación de la estimación para cuentas incobrables, importancia del saldo de la cuenta en relación al activo total, detalle de otras cuentas por cobrar, etc.
- b) Inventarios, renglón en el que se muestre con detalle los artículos que lo forman, rotaciones por grupo o cuenta de inventarios, artículos sin movimiento u obsoletos, así como situación de la estimación, método de valuación de los inventarios, etc.
- c) Activo fijo, con un cuadro de adiciones y retiros del ejercicio, comentarios de políticas de capitalización y suficiencia de tasas de depreciación.
- d) Pasivos, mostrando cuadros de cambios durante el ejercicio, garantías otorgadas sobre financiamiento, tasas de interés, plazos y parte del pasivo a largo plazo que se convirtió en corto plazo.

8.- ANALISIS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

En este punto se trata lo referente a la información sobre la situación financiera, que le indicará al cliente aspectos de importancia y que sin la ayuda de las comparaciones y análisis del Contador Público, difícilmente podría determinar.

Algunos de los aspectos que se analizan son: La situación crediticia, capacidad de pago a corto plazo, suficiencia de capital de trabajo, recuperabilidad de cuentas por cobrar, razonabilidad de utilidades con capital invertido, proporción de gastos con resultados, etc.

A fin de obtener conclusiones sobre los puntos anteriores, el auditor se basa en el análisis e interpretación de estados financieros cuyos distintos métodos de análisis le permite juzgar los aspectos financieros de la empresa. Los análisis más comunes son a través de razones simples, razones estándar, porcentajes integrales, gráficas etc.

METODO DE RAZONES SIMPLES.— Consiste en establecer las relaciones existentes entre las diversas cuentas o renglones de los estados financieros de una empresa, con el objeto de conocer su verdadero significado e importancia. Considerando que los elementos de los estados financieros en forma aislada tienen una significación muy limitada, es necesario que estas relaciones muestren los puntos de partida, que sirvan de base a estudios posteriores que permitan una correcta interpretación de las cifras para llegar a obtener conclusiones fundadas.

Sin embargo, es importante mencionar que las razones -

simples son un método de análisis cuya función se limita a servir de auxiliar en el estudio de la situación financiera de la empresa, señalando probables puntos débiles, pero que no sirven como base directa de juicios, ni para poner de manifiesto hechos reales, por lo que hay que reconocer sus limitaciones.

METODO ESTANDAR.- Este método es la comparación de conceptos para precisar las analogías y diferencias de lo comparado con el deseo de llegar a la máxima exactitud. Se basa fundamentalmente en métodos estadísticos como la media aritmética, media geométrica, mediana, etc.

METODO DE PORCENTAJES INTEGRALES.- Se funda en porcentajes obtenidos de los diversos renglones de los estados financieros, para su comparación, proporción, etc. Este método es uno de los más sencillos y de los que mayor información puede proporcionar, si se aplica adecuadamente y si las conclusiones obtenidas están bien fundadas.

Los métodos de análisis a través de razones se pueden clasificar en tres aspectos fundamentalmente; Estáticos, dinámicos y estático-dinámicos.

ESTATICOS.- Expresan la relación cuantitativa entre un grupo de partidas de balance y otras del mismo estado, por ejemplo:

- A).- Razón circulante, por medio de la cual se determina si el pasivo a corto plazo puede ser cubierto por el activo circulante. La razón se logra mediante la comparación del activo circulante con el pasivo circulante, siendo satisfactorio si existen dos pesos de activo por uno de pasivo.
- B).- Razón de disponible o "prueba del ácido" o "prueba severa", como también se le llama.

Esta es para determinar la capacidad de pago inmediata; y se logra mediante la comparación de valores realizables (activo circulante excepto inventarios) con el pasivo circulante. La relación de uno a uno es favorable.

DINAMICOS.- Determinan la relación cuantitativa que existe entre un grupo de partidas del estado de pérdidas y ganancias y otras del mismo estado; por ejemplo:

- A).- Utilidad del ejercicio a ventas netas, que nos permite conocer qué utilidad se obtuvo por cada peso de venta.
- B).- Costo de ventas a ventas netas. Por cada peso de ventas cuánto se incurrió en costo.
- C).- Gastos totales a ventas netas, que establece la proporción de gastos en relación a ventas.

ESTATICO- DINAMICOS.- Expresan la relación cuantitativa que existe entre un grupo de partidas de balance y un grupo de partidas del estado de pérdidas y ganancias; por ejemplo:

- A).- Ventas a activo fijo, que nos da la proporción entre cada peso vendido en relación a cada peso de activo fijo invertido.
- B).- Ventas netas a activo total.- Que nos determina si hay sobreinversión en los activos o volumen bajo de ventas.
- C).- Rotación de cuentas por cobrar, que nos permite conocer el número de veces que las cuentas por cobrar o clientes son cobradas en un período, y que tomando como base el plazo medio de crédito,-

permite darse una idea del desempeño del departamento de crédito, y cobranzas. Esta razón se determina dividiendo el total de ventas entre el promedio de cuentas por cobrar del período.

D).-Rotación de inventarios, que nos permite conocer el número de veces que el inventario es reemplazado en un período, si hay sobreinversión de inventarios o excesivos gastos sobre los mismos. Se determina mediante la división del costo de la mercancía vendida, entre el promedio del inventario en el período.

9.- ALCANCE DE LA REVISION.

En este punto se hará una breve descripción de los procedimientos usados y se explicará en forma clara las limitaciones y métodos usados en el examen de las cuentas y sobre todo las limitaciones.

Es muy importante hacer notar la imposibilidad de incluir en un informe las descripciones de todas las circunstancias que intervinieron en el transcurso de la Auditoría ya que entonces éste se haría extenso y tedioso.

Pero sin embargo cuando hay circunstancias que limitan los procedimientos se deben especificar los procedimientos supletorios que se aplicaron.

Este alcance se puede incluir dentro de los comentarios a las cuentas de Balance y a las cuentas de resultados.

10.- CONCLUSIONES.

Al terminar todo informe por lo general se incluye una frase en la que se agradece la colaboración de los em-

pleados y funcionarios de la empresa y se le ofrece cualquier tipo de ayuda o información adicional o para disipar cualquier duda respecto a su informe.

CAPITULO III

3. LA CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS:

3.1 FUENTES PARA SU ELABORACION

En la actualidad dentro del concepto moderno de empresa se requiere una preparación óptima en la información por ser el instrumento de comunicación entre la negociación y un sinnúmero de personas, adquiriendo beneficio e interés cuando a personas interesadas en la buena marcha interna de la empresa se externan deficiencias que aquejan o palpitan dentro de ésta y se le señalan las posibles correcciones o modificaciones de tipo general aplicables a cada caso particular.

La preparación de la carta de sugerencias es un medio más que fortalece la comunicación formal que une el trabajo del auditor con su cliente proporcionando información adecuada, oportuna y veraz que no dé lugar a dudas ni malas interpretaciones emanada de juicios objetivos, sin consideraciones de tipo subjetivo, atendiendo sólo a los hechos por sí mismos, mediante la aplicación de normas y procedimientos de auditoría, factores que van a proporcionar al auditor una certeza razonable de la situación financiera y de los resultados de la empresa mostrados en sus estados financieros.

Para poder elaborar la Carta de Observaciones es necesario contar con fuentes necesarias para la elaboración de la misma, obtener la evidencia suficiente que permita al auditor tener conocimiento de la existencia de ciertas situaciones que se derivan en una observación y/o sugerencia por parte de éste.

Estas fuentes para la elaboración serán las siguientes:

I PLANEACION DE LA AUDITORIA

II TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

III PROGRAMA DE TRABAJO

IV ESTUDIO Y EVALUACION DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

V ELABORACION DE PAPELES DE TRABAJO

A continuación se procederá a dar una breve explicación de cada una de estas fuentes:

I PLANEACION DE LA AUDITORIA

Una de las fuentes para la elaboración de la Carta de sugerencias y observaciones se basa en la buena planeación de la auditoría, es decir; los medios de información con los que vamos a iniciar. En otras palabras, esto es:

Planear es decidir anticipadamente lo que se va hacer, como se va hacer y en qué oportunidad se hará; el cumplimiento de esta norma tiene por objeto que la realización del trabajo se lleve a cabo sobre bases firmes que permitan al auditor formarse un juicio lo más acertado posible acerca de los estados financieros que examina.

Para la correcta planeación del trabajo profesional que realiza el auditor, es necesaria la previsión de los procedimientos de auditoría, la extensión y oportunidad de su aplicación, los papeles de auditoría en los que quedará plasmado el trabajo efectuado. Tanto los programas como los papeles de trabajo de auditoría son el resultado inicial de esta norma, o sea, la planeación de una serie de procedimientos que permitirán al auditor formarse una idea más clara de la situación de la empresa.

Hay que considerar también que la carta de observaciones se deriva fundamentalmente del examen del control interno que se efectúa en la auditoría de los estados financieros; es por esto que desde el inicio de la planeación se deben tomar en cuenta todas las fuentes de información necesarias para poder desempeñar su trabajo profesional el Contador Público, como Auditor Independiente.

Los primeros pasos para efectuar la planeación serían los siguientes:

- a) Entrevistas Previas con el cliente
- b) Revisión de las características de la empresa
- c) Visitas a las instalaciones de la empresa
- d) Entrevistas con funcionarios de la empresa
- e) Estudio de papeles de trabajo de auditorías anteriores.

II TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Para la obtención de la evidencia en auditoría es necesario, además de basarse en las normas que se refieren a la ejecución del trabajo, aplicar técnicas y procedimientos, para que por medio de estas una vez realizadas puedan obtener el resultado deseado, o sea, la certeza del conocimiento de los hechos así como la naturaleza de los mismos.

Las técnicas de auditoría se clasifican primeramente atendiendo a la fuente de información en donde se han de aplicar:

- 1.- Aplicables a fuentes externas
- 2.- Aplicables a fuentes internas.

Se entiende como fuente externa a la información que se obtenga fuera de los libros y registros de contabilidad de la empresa que se audita, sin importar que dicha información tenga origen dentro de la misma empresa; consecuentemente, la fuente interna serán los libros, registros y documentación propia de la contabilidad.

En base a lo anterior, a continuación mencionamos las técnicas de auditoría y su correlativa fuente a la que se aplica:

1.- Confirmación. Como su nombre lo indica, significa obtener información externa que ratifique los datos que se arrojan en los estados financieros, se usa generalmente para confirmar saldos de clientes, proveedores, etc.

2.- Inspección.- Consiste en el examen físico de bienes o documentos para cerciorarse de su existencia y propiedad.

Se aplica en fuentes externas como en arqueos, inventarios, etc.

3.- Observación. Significa cerciorarse visualmente aunque en actitud pasiva de hechos o circunstancias objeto de su examen. Su fuente de aplicación es externa, por ejemplo, la presencia de inventarios.

4.- Declaraciones o certificaciones. La capacidad intelectual del auditor está limitada en relación al conocimiento de hechos o bienes fuera de lo común, por lo que en ocasiones debe acudir a expertos que le suministren la información que requiere por escrito para adquirir la seguridad necesaria a ese respecto.

5.- Información Pública. En ocasiones, cierta informa-

ción reflejada en los estados financieros puede confirmarse con la proporcionada al público en general, tal es el caso de las cotizaciones de acciones o productos, etc.

6.- Estudio general. Es una técnica que podríamos calificar como mixta, ya que la información proviene tanto de fuente interna como externa. Consiste en conocer de una forma general la empresa, sus actividades, sus políticas, procedimientos generales de la compañía, etc.

7.- Análisis. Esta técnica es aplicable a fuentes internas y consiste en conocer cómo se encuentra compuesto un "todo" que para el efecto puede ser un saldo o un movimiento.

8.- Verificación y cálculo. Su aplicación es en fuentes internas y consiste en cerciorarse de la corrección de operaciones matemáticas practicadas por la empresa en sus registros.

9.- Investigación. En ocasiones, el auditor debe confirmar con funcionarios de la compañía cierta información para obtener un mejor conocimiento de los hechos. Se le considera interna porque inicialmente la información emana de elementos de la contabilidad.

10.- Examen de comprobantes. El registro de las operaciones de la empresa debe estar amparado por documentación comprobatoria, misma que el auditor examina por cerciorarse tanto de la realización de la operación como de su corrección en el registro.

La aplicación de las técnicas de auditoría no se realiza de una manera individual sino dos o más a la vez, recibiendo entonces el nombre de procedimiento, es decir, conjunto de técnicas.

Es pues la aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría el método a seguir para obtener la evidencia que permita el conocimiento de los hechos, sin olvidar que esta aplicación se realiza a base de pruebas selectivas, cuyo alcance determina el auditor precisamente a la realización del trabajo, tomando en cuenta para ello el control interno que priva dentro de la compañía.

III.- PROGRAMAS DE TRABAJO

Dentro de la planeación del trabajo de auditoría pueden distinguirse dos etapas: La contratación de los servicios - del auditor y la planeación propiamente dicha, de la forma - de desarrollar el examen de los estados financieros con el - objeto de obtener la evidencia suficiente y competente en la que pueda basarse la opinión del Contador Público acerca de la razonabilidad de los renglones que en ellos se muestran.

Los programas de trabajo son el resultado de la planeación porque en ellos se describen los procedimientos que a juicio del auditor deberán aplicarse, el proyecto de los papeles de trabajo a utilizar y el programa de adscripción de personal para el desarrollo de la auditoría.

El programa de trabajo que se elabora debe ser de carácter estrictamente confidencial para el uso interno del despacho, por lo que no debe ser mostrado al personal del cliente.

OBJETIVOS.

Los objetivos que deben cumplir los programas de trabajo son los siguientes:

- a) Facilitar el acceso al trabajo en forma ordenada.

- b) Proporcionar los datos sobre la apreciación de los procedimientos de contabilidad de la empresa, la amplitud y eficiencia de su control interno para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría a emplear.
- c) Dirigir el curso del examen, controlar el tiempo y la extensión del trabajo.
- d) Dejar evidencia del trabajo efectuado, incluyendo los cambios surgidos en el transcurso del examen, de acuerdo a las circunstancias.

Por lo que se refiere al cliente, el uso de programas adecuados debe producir los siguientes efectos:

- a) Un trabajo más eficiente
- b) La concentración del examen en los renglones de mayor importancia de los estados financieros.
- c) Con el transcurso del tiempo, una baja de honorarios en relación con los servicios a prestar, logrado mediante un conocimiento más amplio de la empresa.

EXTENSION, CONTENIDO Y FORMA

Dado que cada empresa que se examine tiene características distintas en la mayoría de los casos, aun cuando se trate de negocios cuyo giro sea el mismo, no pueden prepararse programas de trabajo estándar aplicables a todas, sino que se requiere de un programa diseñado específico de acuerdo con las circunstancias existentes y los posibles cambios que puedan presentarse año con año.

La extensión y el contenido del programa varía en función de las exigencias del trabajo que se realiza, ya sea por la clase de auditoría a desarrollar, por la magnitud de las operaciones que realice la empresa, por el grado de solidez del sistema de control interno, o bien, por la naturaleza propia del negocio de que se trate.

Normalmente, el programa que se prepara para una primera auditoría tiene mayor extensión que el de una auditoría recurrente, ya que se requiere de un conocimiento más profundo de los procedimientos contables establecidos y su efectividad. En auditorías posteriores, el auditor podrá reajustar el alcance de sus pruebas conforme a los resultados del primer examen mediante la corrección del programa inicial. Básicamente, los programas de trabajo deben contener informaciones sobre diversos aspectos de la empresa y del trabajo a desarrollar como son:

- a) La naturaleza del trabajo y los informes que el cliente requiera:
- b) Los objetivos que se persiguen en la revisión de cada área de los estados financieros.
- c) Un breve resumen de los procedimientos de contabilidad y del sistema de control interno establecido.
- d) Resumen de la evaluación del sistema de control interno que contenga la aprobación o desacuerdo del auditor respecto a las políticas utilizadas. Un programa de trabajo adecuado debe mostrar el resumen de los puntos sólidos y de las deficiencias del sistema establecido, y
- e) Los procedimientos que se vayan a aplicar en las fases importantes del examen, su extensión y oportunidad.

Cada área de los estados financieros deberá tener un programa específico en el que puedan incluirse; el tiempo estimado para cada fase del trabajo, así como también las recomendaciones sobre el tipo de personal requerido para desarrollarlo. Así, en cada sección debe incluirse un resumen claro de los procedimientos propuestos, marcando los pasos concretos del programa y las modificaciones que se hayan incluido en base a los puntos débiles o la solidez observada.

La forma que tienen los programas de auditoría, no varía notablemente de una firma de contadores públicos a otra, en cuanto a los lineamientos generales; normalmente se elaboran en papel de suficientes columnas, para controlar el tiempo estimado y el realmente utilizado en el desarrollo del trabajo, para las iniciales o firmas de la persona o personas que hayan tenido ingerencia en la realización del examen, para las fechas en que se apliquen los procedimientos y para anotar las referencias que los identifiquen con los papeles de trabajo en donde haya quedado plasmada su aplicación. Desde luego, también se incluye una columna, la más amplia, para detallar el trabajo concreto de los puntos de verificación.

SU ELABORACION

La elaboración de los programas es de sumo cuidado, por que en ella es preciso tomar en consideración múltiples detalles importantes, para lo cual es recomendable que la persona encargada de prepararlos tenga la experiencia suficiente para hacerlo, que conozca la habilidad del personal que los va a desarrollar, que tome en cuenta el riesgo probable y la importancia relativa de las diversas partidas a examinar, que los procedimientos de auditoría que decida aplicar sean realmente efectivos para lograr los objetivos perseguidos en la revisión de cada área de los estados financieros que considere el grado de mecanización que la empresa tenga en cuanto a

procedimientos de contabilidad y, en general, que posee la capacidad suficiente para determinar todos los detalles complementarios que se requieran para lograr su objetivo.

Responsabilidad primaria

En la generalidad de los despachos de contadores públicos, las personas encargadas de la elaboración de los programas son precisamente los encargados de la auditoría o los supervisores, aunque la responsabilidad primaria es del socio del despacho a cargo del cuál esté la auditoría de que se trate y será él quien deberá autorizar dichos programas, lo mismo que cualquier modificación que se sugiera en relación a éstos.

En resumen, podemos decir, que el programa de trabajo ayuda en el arreglo y distribución del mismo, lo controla y delimita las responsabilidades constituyendo un registro de las áreas que se van terminando y, por lo tanto, resulta de gran ayuda para la revisión.

El programa de trabajo de auditoría es de vital importancia en todos los niveles de responsabilidad, ya que permite conocer de antemano el trabajo que se va a realizar, además, una vez terminada la auditoría, representa una evidencia del trabajo desarrollado que el supervisor tendrá que tomar en cuenta cuando tenga que planear, revisar, o bien, apreciar la eficacia de la auditoría.

V. ELABORACION DE PAPELES DE TRABAJO

Dentro de la auditoría de estados financieros, los papeles de trabajo están considerados como instrumentos indis-

pensables de que disponen los Contadores para realizar y cubrir su trabajo.

El trabajo de auditoría se concentra alrededor de la sistemática preparación de una serie de papeles de trabajo que constituyen una cadena de evidencia que liga los registros del cliente con el informe del auditor en tal forma y con tal contenido, que éste puede obtener de ellas toda clase de información que requiere para fundamentar su opinión.

Los papeles de trabajo de auditoría deben estar preparados en tal forma que las personas que los revisen lo hagan con la mayor efectividad y con la seguridad de que se ha cumplido con los programas de auditoría y que la revisión se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias y que los estados financieros se han preparado de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicados con uniformidad.

En la actualidad, existe una gran variedad de definiciones de papeles de trabajo, siendo en mi opinión la más acertadas las siguientes:

Eric L. Kohler.- En su libro de Auditoría dice:

" Para el contador el término de papeles de trabajo significa el conjunto de análisis, sumarios, comentarios y correspondencia formadas por él durante el tiempo que dure su trabajo en una auditoría. Los papeles de trabajo son propiedad del contador y su contenido no deben mostrarse a otros sin el consentimiento del cliente.

El C.P.A. Hand Book define a los papeles de trabajo como sigue:

"Son los registros que un contador prepara en relación con una auditoría, los cuales hacen posible su trabajo, con un

gasto mínimo de tiempo y esfuerzo, los papeles de trabajo — contienen las condiciones que encontró, los métodos de examen que aplicó, la información que obtuvo no sólo de análisis de los registros del cliente, sino también de confirmaciones y datos obtenidos de otras fuentes y las conclusiones a que llegó. Los papeles de trabajo no sólo constituyen una recopilación del material que el contador consideró necesario para la formulación de su informe, sino también son un registro para el futuro, necesarios para casos relacionados con sus clientes, con el fisco o con corporaciones administrativas.

Para que el auditor pueda emitir un buen juicio profesional, debe reunir la documentación adecuada y necesaria — que lo respalde, misma que debe formar parte de sus papeles de trabajo.

El auditor va anotando en cada una de las cédulas analíticas las observaciones que se van originando en el transcurso de su revisión, las cuáles ha comentado con los interesados para llegar a una conclusión, la que también debe aparecer en esas cédulas, cualquiera que sea el resultado.

De las observaciones y conclusiones obtenidas en esas cédulas resulta la elaboración de una cédula resumen, en la que se incluirán todas y cada una de ellas, lo que hará más fácil su estudio, examinándose una vez más para comprobar su corrección, efectuándose una evaluación de las mismas para determinar cuales van a formar parte de la carta de observaciones y sugerencias.

Se recomienda que ésta cédula resumen se cruce con los índices de las cédulas analíticas, lo que ayudará a su fácil identificación.

La comisión de Procedimientos de Auditoría del Institu

to Mexicano de Contadores Públicos, a través de su boletín B manifiesta: " Los datos e informaciones obtenidos por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en muchos casos, la descripción de las mismas pruebas, se registran en un conjunto de cédulas y documentos que reciben la designación genérica de papeles de trabajo.

Por lo tanto, se puede decir que los papeles de trabajo son:

Los elementos necesarios del auditor para formular su informe al cliente ya que en ellos se encuentra la evidencia obtenida al efectuar su trabajo, el estudio que sobre el control interno realizó, los procedimientos utilizados, la supervisión que efectuó sobre sus ayudantes, la calidad de la evidencia obtenida, que constituyen las bases para su informe y a las conclusiones a las que llegó.

A. FINALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo constituyen un conjunto de material que representa la evidencia e información que el auditor desarrolla durante su trabajo. Estos cumplen con una serie de finalidades primordiales, como son:

- 1.- Facilitar la preparación del informe de auditoría
- 2.- Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.
- 3.- Proporcionar información sobre declaraciones presentadas a las autoridades fiscales; así como cualquier información requerida.
- 4.- Coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.

- 5.- Proveer un registro histórico permanente de la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados.
- 6.- Actuar como guía en exámenes subsecuentes.

Estos fines u objetivos son aplicables a papeles de trabajo para auditorías recurrentes y no recurrentes así también como a investigaciones especiales.

A continuación expondremos, de manera breve, el significado de cada una de estas finalidades:

- 1.- Facilitar la preparación del informe de auditoría.

Es la fuente principal de datos en que el auditor se basa para formular su informe de auditoría. Dentro de los papeles de trabajo debe incluirse toda clase de datos de interés para el auditor de tal manera que al finalizar su revisión tenga reunido el material suficiente para rendir un informe a las personas interesadas.

- 2.- Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.

Tiene importancia esta función, debido a que se puede mostrar al cliente en forma clara las correcciones que a juicio del auditor deben hacerse al balance presentado por la empresa para que represente la situación financiera de ésta. Además mediante estos se facilita demostrar las causas y la forma en que se hicieron las correcciones.

Debido a que el auditor, para elaborar su informe toma como base los datos recopilados en sus papeles de trabajo, cualquier explicación adicional o ampliación al mismo, lo encuentra rápidamente en estos, que son base de sus conclusiones.

nes y poseen la evidencia suficiente y competente obtenida a lo largo del trabajo realizado.

- 3.- Proporcionar información sobre declaraciones presentadas a las autoridades fiscales; así como cualquier información requerida.

El auditor puede ser llamado en alguna ocasión para testificar ante las autoridades gubernamentales acerca de la precisión y razonabilidad de su informe, por lo cuál los papeles de trabajo constituyen el medio principal para la comprobación del informe.

Así mismo, los papeles de trabajo nos sirven para proporcionar información sobre declaraciones presentadas a las autoridades fiscales sirviendo como base para la presentación y comprobación de declaraciones de impuestos.

- 4.- Coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.

Para poder desarrollar un trabajo de manera eficiente es necesario contar con una buena coordinación y organización de los componentes de dicho trabajo. En auditoría esta coordinación y organización se logran a través de los papeles de trabajo. Por medio de los papeles de trabajo conforme se va llevando a efecto la revisión y análisis se pueden presentar hechos y relaciones de cierta significación, que a menos de anotarse cuando se observan, existe la posibilidad de que se olviden.

Existiendo una cuidadosa planeación del trabajo, el encargado puede coordinar y organizar eficientemente varias fases del examen en forma simultánea. Con respecto a la elaboración de los papeles de trabajo, simplifica la revisión final del supervisor o socio y la formulación del informe de auditoría.

- 5.- Proveer un registro histórico permanente de la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados.

Los papeles de trabajo guardan por así decirlo, la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados durante el transcurso del examen practicado por un auditor a una entidad económica determinada. Además, en ocasiones, dado a la información en ellos contenida, pueden ser de utilidad para el cliente, por ejemplo, pueden ser empleados para apoyar reclamaciones contra deudores, como en el caso de la confirmación o bien, para analizar una cuenta para diversos fines; también, cabe señalar que los papeles de trabajo son la evidencia principal que el auditor tiene para hacer frente a cualquier cargo de carácter legal que en un momento dado trate de imputársele, ya que éstos muestran el alcance del trabajo realizado y las bases en que descansan las conclusiones obtenidas.

- 6.- Actuar como guía en exámenes subsecuentes.

Por último los papeles de trabajo nos pueden servir como modelo de auditorías posteriores, e inclusive consideramos que debe ser obligación del encargado de una auditoría el revisar los papeles de trabajo de la auditoría anterior y tratar de mejorarlos y perfeccionarlos, de este modo los posibles errores cometidos se irán saneando de un año a otro. Sin embargo, habrá que tener sumo cuidado en no seguir la misma pauta de los papeles de trabajo de años anteriores, ya que en lugar de ser beneficiosa, la revisión de éstos sería en perjuicio al caer dentro de un patrón sumamente rígido.

B. NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La información que se encuentra contenida, dentro de -

los papeles de trabajo se considera de carácter confidencial ya que se toman de los registros y expedientes del cliente - datos como sueldos de altos funcionarios, porcentajes de utilidad bruta, etc., de cuyos estados financieros se examinan, por tanto es obvio pensar que la naturaleza de los papeles - de trabajo debe ser igual que la información que éstos poseen, confidencial en extremo.

Nuestro código de ética profesional vigente señala como obligación para todos los contadores públicos el cumplimiento del secreto profesional, del que hace mención en su artículo 3101, que a la letra dice: " El contador público - tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión a menos que lo autorice el o los interesados y salvo - los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas. Sin embargo, podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio, sin identificar a las personas o negocios de que se trate.

Respecto al Estudio y Evaluación del Sistema de Control Interno no se mencionó en este momento porque se tratará más ampliamente en el siguiente tema.

3.2 IMPORTANCIA DENTRO DEL CONTROL INTERNO

En la integración de toda organización empresarial nos encontramos con un sin número de problemas que resolver, comenzando desde la gestión del negocio, en la elección del giro, tipo de sociedad, y la organización propiamente dicha de la administración que se ejercera en dicho negocio.

Toda la importancia que significa para los inversionistas el hecho de atender lo antes mencionado, radica en la seguridad de su inversión y en saber que dicha inversión es manejada por una administración favorable y capaz.

La eficacia que se desprenda de una buena administración proviene principalmente del ejercicio de los controles establecidos para la realización de las operaciones, desde luego, tomando en cuenta que para el efecto se han establecido políticas basadas en estudios administrativos previos y que esas políticas sean respetadas y actualizadas conforme sea necesario.

En la auditoría de estados financieros uno de los aspectos de mayor importancia, es precisamente el adquirir un conocimiento de las políticas establecidas, así como de los controles que sirvan para hacer respetar dichas políticas, para buscar el mejor funcionamiento de la empresa.

El control interno, como se llama a esas políticas y controles de la empresa, es base para que el auditor realice un trabajo de calidad, ya que con su estudio y evaluación podrá determinar la profundidad que deba tener su labor.

Es generalmente aceptado que en el examen a realizar -

de los estados financieros, con el fin de emitir una opinión sobre los mismos, el alcance del trabajo se fundamenta en la extensión y solidez del sistema de control interno.

La magnitud y complejidad de las operaciones que realiza una empresa en la actualidad hace incosteable que el auditor lleve a cabo un examen detallado de todos los registros, por lo cual se ve forzado a utilizar métodos de selección y pruebas de muestreo cuyo alcance se determina tomando como base la evaluación efectuada por el auditor de las medidas del control interno vigente.

Al control interno le corresponde coordinar todos los elementos para formar una base sólida que produzca eficiencia, es decir, reunir la información suficiente y competente para tomar decisiones basadas en un buen sistema contable y un buen flujo de información estadística, etc.

Antes de continuar haremos un estudio de lo que es el control interno, su definición, sus objetivos, y elementos de que se compone.

Una definición de lo que es el control interno, es ésta que nos dice:

" El control interno es el ejercicio sistematizado de comprobación y coordinación de las labores distribuidas con el personal de la empresa, basados en la información que arroja un sistema contable convenientemente establecido, así como de la información propia y necesaria en el desarrollo de cada labor específica con el fin de cumplir con ciertos objetivos ".

Otra definición es la emitida por el Instituto Mexicano De Contadores Públicos A. C. en su boletín E-02 y H-10 que señala:

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

Basándose en las definiciones anteriores se desprende que en un sistema de control interno los objetivos de mayor importancia son los siguientes:

- a) Proteger los activos de la empresa
- b) Obtener información correcta y confiable, así como los medios para la comprobación de la misma.
- c) Promover la eficiencia de operación
- d) Adherirse a las políticas de la dirección de la empresa.

El cumplimiento de los dos primeros objetivos, se les conoce como Control Interno Contable y los otros dos como Control Interno Administrativo.

DIVISION DEL CONTROL INTERNO.

1.- Control Contable

Por control contable se entiende el área relativa a la verificación de la exactitud y confianza de los datos contables.

Representa un plan de organización y un conjunto de métodos y procedimientos cuyo objeto fundamental es proteger el activo de la empresa y la confiabilidad de los estados financieros, dicho programa incluye el control de sistemas tales como el de aprobación y autorización de separación de actividades relacionadas con el manejo de la contabilidad y los informes de contabilidad de las actividades relacionadas con las operaciones o el control del activo, del control físico del mismo y de las auditorías internas. Los registros contables proporcionan un control efectivo derivándose la información requerida de las operaciones diarias de una empresa y para decisiones de mayor importancia cuando están organizadas y se mantienen en forma adecuada estableciendo una contabilidad entre personas y departamentos.

2.- Verificación Interna.

Es un sistema de comprobación interna o automática, por medio de la cuál el trabajo contable de un empleado es verificado por otro, cada uno de los cuales trabaja independientemente y sin repetirse entre sí, sino, más bien, obteniéndose una conclusión lógica del trabajo global.

En la actualidad, mediante la utilización de sistemas avanzados de computación electrónica puede llevarse, simultáneamente, el control con los mismos elementos operativos y, por lo tanto, tener inclusive diariamente, las cifras de operación, las cifras estimadas y las variaciones analizadas.

3.- El control interno y el contador público.

a) Desde el punto de vista de la función constructiva.

El estudio y aplicación del control en la función constructiva del sistema contable aplicado a una empresa, persigue los cuatro objetivos antes señalados.

El control interno no tiene como finalidad evitar los fraudes, los errores, los desperdicios, los malos manejos de fondos, etc., sino limitarlos.

La idea central del control interno no es del tipo colectivo, toda vez que implica división de funciones de trabajos y por la misma incurrancia de personas y que no se puede evitar que dos o más de ellas, se pongan de acuerdo en perjuicio de la empresa, acto que se conoce como colusión y que es uno de los principales enemigos del control interno.

Las funciones de la contabilidad en este punto son las destinadas a salvaguardar los activos, mantener la exactitud de las cuentas y examinar el cumplimiento de las políticas y los procedimientos prescritos.

b) Desde el punto de vista de la función ejecutiva.

La función ejecutiva se refiere a implantar esquemas y sistemas aprobados y llevarlos a cabo por medio del personal para alcanzar o superar objetivos. Es la función en donde se ejecutan los planes y se obtienen resultados. El control interno actúa en esta fase verificando por ejemplo, que se obtengan pedidos de los clientes, se cumplan los programas de producción y ventas, se apliquen los procedimientos prescritos y los costos y gastos se mantengan en un nivel que se apege con los costos establecidos.

Este mecanismo de control interno puede denominarse control directo o control concurrente, se basa en las cualidades de dirección y relaciones humanas en la administración, las cuales le permiten alcanzar sus fines. Exige la capacidad de prever las áreas en que se suscitaran problemas y de adoptar medidas antes de que surjan dificultades. También supone la capacidad de percibir cuándo las cosas comienzan a andar mal,

sin esperar a que se concluyan las operaciones en su totalidad.

c) Desde el punto de vista de la función supervisora.

La supervisión consiste en determinar las causas y los medios posibles para actuar en caso de variaciones trascendentales en el desarrollo de las operaciones planeadas. El control interno en la supervisión acerca del desempeño operativo se divide en:

1.- Supervisión de Implantación.-

- a) Adiestramiento del personal encargado de establecer los sistemas proyectados.
- b) Estudio y aclaración de todas las dudas que pudieran surgir en el desarrollo de esta fase.
- c) Intervención directa del contador cuando así lo amerite el problema que se suscite.

2.- Supervisión de Ejecución.-

- a) Estudio y evaluación de los reportes periódicos rendidos sobre el progreso alcanzado.
- b) Estudio y resolución de los problemas u obstáculos que en el desarrollo del control se vayan presentando.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Existe un determinado número de elementos que una administración debe incorporar al sistema de control interno, para

tener la seguridad de que se alcanzan los objetivos de la empresa.

Estos elementos del control interno se agrupan en cuatro clasificaciones.

- A. Organización
- B. Procedimientos
- C. Personal
- D. Supervisión

A. ORGANIZACION

La organización administrativa considerada como elemento del control interno, incluye las siguientes funciones, de acuerdo con el boletín E-02 y H-10 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.

- a) Dirección.-- Que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y las decisiones tomadas en su desarrollo.
- b) Coordinación.-- Función que se encarga de adoptar obligaciones a cada parte integrante de la empresa a un todo homogéneo y armónico.
- c) División de labores.-- Función por medio de la cuál se independiza la realización de cada labor específica, en base al establecimiento de una coordinación de las mismas y la complementación entre una y otra.

- d) Asignación de responsabilidades. Consiste en la delegación de responsabilidades en el personal capacitado para ejercer labores de dirección.

B.- PROCEDIMIENTOS.

El funcionamiento de la organización no basta para la existencia del control interno; depende también del procedimiento que se utilice para el logro de eficiencia y objetividad en el desarrollo de las operaciones.

Estos procedimientos se dividen en tres puntos importantes que complementados entre sí darán solidez a la organización, estos son:

a) Planeación y Sistematización.-

Esto consistiría en la implantación de un sistema elaborando manuales de procedimientos e instructivos, ya sea generales o específicos de cada operación, tomando en cuenta las labores que van generando y la persona indicada para hacerlo, es decir, fusionar en ese procedimiento las funciones de la organización.

b) Formas y Registros.-

Resulta indispensable diseñar formas y registros, ya que de la utilidad que emane de esto, se puede simplificar sin disminuir el flujo de información que va implícito en el desarrollo de las operaciones, así también es importante tener registros que permitan conocer la historia de esa información; así mismo las formas y registros deben estar diseñados de tal manera que sean accesibles al personal que los va a usar para obtener

ner un mayor rendimiento y aprovechamiento.

c) Informes.-

Los informes contables constituyen un elemento muy importante del control interno, desde la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad de obligaciones por vencimientos.

Estos informes también pueden ser de tipo productivo, financiero, ventas, costo, etc., los que han de servir a la gerencia para vigilar las actividades de la empresa en sus diferentes campos ya que estos poseen capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

C. PERSONAL.

Para que el funcionamiento de la organización de la empresa en base a los procedimientos establecidos, pueda lograr sus objetivos, es necesario que estas se realicen por personal capacitado eficaz, lo cual se logra a través de cuatro principios que son:

- a) Entrenamiento.-Que consiste en identificar al empleado con la labor que va a desempeñar, tomando en cuenta la capacidad mostrada en su selección y asignarle en base a ella las responsabilidades que se desprenden de su función.
- b) Eficiencia.- Principio que dependerá básicamente de lo obtenido por el entrenamiento, ya que el empleado que logre la identificación de su trabajo, podrá mostrar con ello que es la persona idónea para este tipo de labor.

- c) **Moralidad.**— Este es un principio en el cual descansa la estructura del control interno y debe propiciarse por medio de políticas de incentivos de rotación, de vacaciones periódicas, etc., con las cuales se hace menos rígida la relación empresa—trabajador. El complemento ideal a este principio radica en las fianzas de fidelidad, principalmente en los casos en que el personal realice actividades relacionadas con fondos o valores de la empresa.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO:

El estudio y evaluación del control interno significa la base con la cual se determina la extensión del examen de las operaciones, tanto administrativas como financieras de la empresa, dado que la auditoría se realiza por medio de pruebas selectivas. Así, pues, el conocimiento del control interno sirve para determinar la magnitud de la muestra representativa que dé oportunidad de verificar, además de la corrección en el registro de las operaciones financieras, verificar el ejercicio de las operaciones administrativas.

El inicio de toda auditoría se realiza con el estudio del sistema de control interno establecido principalmente para satisfacer los siguientes requisitos:

- a) Llegar a una decisión relativa a la cantidad de trabajo de examen detallado que deba ejecutarse durante una auditoría.
- b) Cerciorarse de la debilidad o fuerza del sistema.
- c) Juzgar lo adecuado del sistema como una de las bases

para emitir una opinión relativa a lo razonable de la presentación de los estados financieros.

El estudio del control interno, por ser el punto de partida de la auditoría, debe tener una correcta planeación, buscando obtener la satisfacción de los objetivos señalados; dicha planeación debe abarcar todas las operaciones administrativas y financieras de la empresa, así como la responsabilidad que originan en el personal, además de determinar si las operaciones son realizadas por el personal adecuado.

Así, pues, el auditor, para cumplir con este inicio de su trabajo, debe utilizar su criterio y experiencia para delinear la forma en que estudiará el control interno tomando en cuenta que de su resultado dependerá el grado de eficiencia de su trabajo, así como el que dicho trabajo esté de acuerdo con el tiempo y dinero que invertirá en él.

METODOS DE ESTUDIO

Para la realización del estudio del control interno, la técnica actual ofrece tres métodos que son los siguientes:

- 1.- Métodos de cuestionarios
- 2.- Método Gráfico
- 3.- Método Descriptivo

Método de Cuestionarios.

Consiste en la planteación de preguntas hechas de tal manera que las contestaciones tanto afirmativas y negativas vayan proporcionando al auditor la oportunidad de saber en qué áreas se desarrolla con eficiencia el control interno, y en cuáles existen fallas.

El planteamiento de las preguntas debe ser dirigido a aquellas personas que tengan un pleno conocimiento del funcionamiento del área examinada, por lo tanto, podría suponerse que debe estar dirigido a funcionarios especializados, o bien, resolverlo en forma conjunta con el auditor interno o contador de la empresa, de quienes se presume un conocimiento amplio de las funciones operativas.

Su frecuente uso en la práctica profesional radica principalmente en su fácil adaptabilidad a todo tipo de empresas, por lo que su elaboración debe ser lo suficientemente flexible para hacerlos aplicables en el mayor número de casos.

La problemática para la elaboración de los cuestionarios de control interno se basa en la deducción, es decir, partir de preguntas generales para llegar a las preguntas particulares.

Método Gráfico.

Este método consiste en representar toda la operación examinada en forma gráfica, es decir, primeramente representar la forma en que se encuentra organizada la operación desde el punto de vista administrativo, para posteriormente graficar los procedimientos seguidos por cada unidad de la organización a base de gráficas de movimientos o diagramas de flujo.

Este método ofrece como principal ventaja la objetividad que significa el recorrer visualmente las gráficas para poder percatarse del proceso operativo, sin necesidad de leer un cuestionario a la persona consultada, ya que dichas gráficas se realizarían a la par de la entrevista con el funciona-

rio encargado de la operación, aunque posteriormente sean completadas y reordenadas.

La principal desventaja que presenta este método gráfico consiste en que las gráficas no pueden reflejar ciertos detalles componentes de la operación que no son susceptibles de esa representación. Por otra parte, la falta de familiarización en la preparación de las gráficas puede ocasionar pérdidas de tiempo y mayor costo en la auditoría.

Método Descriptivo

Consiste en la descripción por parte del responsable de la operación o del empleado autorizado en forma narrativa de los procedimientos que se siguen, haciendo mención de los registros y personal realizador.

En base a lo anterior, el auditor tendría que analizar cada paso del desarrollo de la operación para poder determinar su corrección y/o sus fallas.

La ventaja de este método es la de dar al entrevistador la libertad suficiente para que explique todo el procedimiento seguido en la operación sin sujetarlo a cuestionarios o preguntas elaboradas, quedando a cargo del auditor al tener de esa entrevista las notas suficientes para posteriormente proceder a su análisis.

Presenta desventaja como el dar lugar a desvariar en el tema por parte del entrevistado y no poder obtener los resultados deseados, o bien, dejar escapar detalles que pudieran ser de importancia en el análisis del auditor.

Por lo general este método se desarrolla a base de memo-

rándums de procedimientos o notas explicativas.

EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

En la evaluación del control interno, es donde interviene de una manera definitiva el criterio y capacidad profesional del auditor, ya que será por medio de la evaluación con la que determinará el alcance de sus pruebas, basándose en las fallas o deficiencias así como en la propiedad del control interno en cada área examinada y la elección de los procedimientos de auditoría que habrá de utilizar.

En base a lo anterior, se puede decir que de la evaluación del control interno examinado se desprenden los programas de trabajo relativos a cada área específica, en los cuales, han de mencionarse los procedimientos de auditoría elegidos, el alcance que se les va a dar e inclusive la fecha en que se han de realizar.

La evaluación del control interno es un elemento subjetivo y su grado de eficiencia, como ya se ha mencionado, dependerá en gran parte del criterio y la capacidad del contador público.

Siendo la evaluación del control interno meramente subjetiva, tanto el examen realizado como sus conclusiones y observaciones, deben quedar asentados en papeles de trabajo, con el objeto de dejar evidencia de que cumplida la misión de auditoría que obliga al estudio y evaluación del control interno.

El programa de auditoría debe relacionar específicamente los procedimientos adoptados con la evaluación efectuada por el auditor de la extensión y efectividad del control interno, y debe reflejar claramente cualquier modificación introducida como consecuencia de fallas o deficiencias observadas en el transcurso de la auditoría.

Si la empresa auditada tiene establecidas las funciones de auditoría interna, el contador público debe determinar el alcance de las actividades realizadas por el auditor interno, observarlos y revisarlos, y del grado de confianza que deposita en ellos, establecer el alcance de su propia revisión, ya que el trabajo de auditoría interna es responsabilidad de la empresa, no así el del auditor externo, pues su responsabilidad se encuentra trascendida en el párrafo del alcance del dictamen, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, etc., lo cual incluye la revisión del sistema del control interno.

Por lo tanto, cuando el auditor emite un dictamen sin salvedad, de hecho manifiesta que ha realizado un apropiado estudio y evaluación del control interno, sin embargo no implica la aprobación tácita del mismo, sino la base para fijar los alcances de su trabajo.

LA CARTA DE SUGERENCIAS COMO SUBPRODUCTO DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El contador público, mediante el examen y evaluación del control interno, no solamente pretende determinar el grado de confianza que depositará en él para establecer el alcance de sus pruebas y elegir los procedimientos que utilizará para el desarrollo de la auditoría, pues su ética profesional le obliga a reportar a su cliente las fallas o deficiencias de que adolece en su sistema de control interno y sugerirle los medios y la forma de subsanarlos.

Ahora bien, nos encontramos entonces con que el auditor puede brindar servicios que no se limitan a la emisión de un dictamen en el cual expone su opinión sobre la razonabilidad de ciertos estados financieros, sino que debe acompañar con el resultado de su trabajo una carta de observaciones y sugerencias, en la cual anotará las diferencias del sistema de control interno y las recomendaciones a que nos referimos en el párrafo anterior.

Como se sabe, las fallas o deficiencias del control interno son conocidas cuando alguna de las áreas que intervienen en su funcionamiento no cumplen con alguno de los objetivos que tiene señalado el propio sistema de control interno, de tal manera que el objetivo de la carta de observaciones y sugerencias será principalmente el de sugerir a la gerencia de la empresa los medios con los cuales puede llegar a satisfacer los objetivos del control interno establecido.

3.3 CONCEPTO Y CARACTERISTICAS GENERALES

Una vez analizada las bases y finalidad de la elaboración de la carta de observaciones y sugerencias podemos definirla - de la siguiente manera:

" La carta de observaciones es el escrito por medio del - cual el Contador Público se dirige a la administración de la empresa mediante el cuál hace del conocimiento, las anomalías encontradas en la auditoría preliminar durante la revisión final, del control interno, procedimientos y sistemas de Contabilidad, así como de las normas administrativas de la empresa, y propone las sugerencias que procedan con el fin de salvaguardar los intereses de la empresa basadas en su preparación académica, capacidad y experiencia profesional " .

Protegiéndose a su vez de responsabilidades que pudieran derivarse de irregularidades o acciones contrarias a los intereses de la empresa.

Así también el objeto principal es el de comunicarse con el cliente para llamar su atención sobre las deficiencias de control más significativas localizadas en el curso de la revisión procurando motivar a la administración para que tomen las medidas correctivas que procedan. .

De aquí se desprenden 3 elementos importantes:

- 1.- El hecho de que se trate de una comunicación formal.
- 2.- Llamar la atención a la administración sobre las deficiencias más significativas.
- 3.- Estimular a la administración para la toma de las me di das correctivas que correspondan.

Esas observaciones y sugerencias no forman parte normalmente del informe de auditoría. Debido a los asuntos que trata, como puede ser la operación administrativa, el control interno establecido y los sistemas de contabilidad, es conveniente que se presenten en carta por separado, ya que su utilidad es para provecho exclusivo y directo de la empresa.

Por los temas tan importantes que se pueden incluir en la carta, es de desearse que todos los contadores públicos como mencionamos anteriormente, consideren la posibilidad de que invariablemente como resultado de las auditorías que realicen, expidan la carta de observaciones correspondiente, lo cual redundará en beneficio del cliente y de ellos mismos.

BENEFICIOS PARA EL CLIENTE Y PARA EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE.

Es indudable que la expedición de esta carta por parte del Contador Público independiente en su calidad de auditor — trae beneficios tanto al cliente como a su persona.

La carta de observaciones y sugerencias representa sin lugar a duda una aportación constructiva que hace el Contador Público a su cliente, sin afán de criticar o de creer que en sus manos está la solución a todos los problemas que la misma padece.

Uno de los objetivos de la carta es el crear inquietudes entre los directivos de la empresa, a fin de que procuren solucionar los problemas que en ella se tratan. Si el auditor logra que eso se consiga, deberá sentirse satisfecho, ya que habrá motivado el inicio de un proceso de transformación tendiente a mejorar el desempeño de la empresa.

El contador Público realiza un servicio a su cliente al presentarse observaciones y sugerencias como resultado de su revisión, principalmente sobre los aspectos administrativos, contables y de control; no limitándose a emitir un dictamen o un informe sobre los estados financieros, sino que además efectúa la entrega de esa carta que seguramente es de gran utilidad a la empresa. Tal servicio hace que el prestigio de la profesión en general y del Contador Público que realizó la auditoría, en particular, se mantenga y aún se supere.

Ante este resultado, el cliente no vacilará en considerar un posible aumento en sus honorarios, así como de recomendar sus servicios a otras personas.

RESPONSABILIDAD:

La función primordial del Contador Público es, proporcionar información adecuada oportuna y veraz, para la cual se vale del dominio de la disciplina contable aplicada de acuerdo con normas y principios establecidos por los cuerpos colegiados, su experiencia y cultura personal es conservando la independencia de juicio en cada uno de esos actos, Ya que la independencia mental será el requisito que otorga a la información el sello de confiable puesto que ésta será consecuencia de un sin número de reflexiones, procedimientos y principios dictados por la profesión y otros por la propia convicción del auditor aplicados exclusivamente sobre elementos objetivos de juicio.

El Contador Público como auditor independiente de estos financieros debe manifestar las sugerencias que por su preparación y capacidad resueiven o mejoren las deficiencias observadas durante su revisión, cuidando de no afirmar que el resultado será positivo, de ser puesto en práctica, o sea, aseverando la contingencia del resultado.

Debe hacerse notar que el contador público, es sólo un expositor de sugerencias las que emitirá teniendo una adecuada concepción del organismo sobre el que trabaja y considerando que tendrá un límite, el de la preparación y capacidad, ya que su calidad irá en función a ellas.

En ocasiones le resultará difícil señalar una sugerencia adecuada por encontrarse ésta fuera de los límites de actuación del contador público, circunstancia que lo obligará a solicitar el asesoramiento de especialistas o determinado tipo de profesionales, con el propósito de que éstos determinen la sugerencia para aquella situación que constituye un motivo de

observación y especial cuidado.

En este caso, la responsabilidad del contador público - será únicamente sobre el señalamiento de la deficiencia, dejando la sugerencia a cargo de especialistas indicados.

LA CARTA DE OBSERVACIONES COMO PASO INICIAL AL SERVICIO DE LA ASESORIA ADMINISTRATIVA.

El fin principal que persigue la carta de sugerencias es: colaborar para que en la empresa exista un óptimo grado de eficiencia en funcionamiento, mediante el señalamiento y desplazamiento en su caso de las deficiencias que presenten las empresas en marcha de un negocio es responsabilidad privativa de su administración, bajo ningún concepto se torna impropio pensar que la carta de sugerencias deba ser considerada como ejemplo de los servicios prestados por el contador público conocidos como: " Servicios Administrativos", entendiéndolos como los define John L. Carey:

"Servicios administrativos es una expresión que tiene diferentes significados para diferentes personas. Esto no debe sorprendernos puesto que es una expresión muy amplia que abarca una gran variedad de principios procedimientos y técnicas aplicables, dentro de los negocios a numerosos campos de acción, que difieren entre sí casi infinitamente en tamaño, objetivos y actitudes" y continúa diciendo que quizá algunos contadores públicos les cause asombro pensar que todos los servicios que comúnmente desempeña son servicios administrativos".

Por lo anterior se puede considerar a la carta de sugerencias como un paso inicial en la asesoría administrativa, tomando en cuenta que la intención de la misma es, prevenir a la dirección de la empresa, de las deficiencias observadas duran-

te la revisión de los estados financieros de ésta; en su control interno, rutinas administrativas, sistemas de contabilidad, etc., con el propósito de que la dirección analice y estudie estas observaciones y sugerencias, tome decisiones e imponga las mejoras y reformas necesarias que le permitan aprovechar al máximo sus recursos y esfuerzos en sus diversos niveles, para alcanzar sus objetivos trazados.

3.4.- REGLAS PARA SU REDACCION Y ENVIO

A. RECOMENDACIONES A SEGUIR EN CUANTO AL CONTENIDO DE LA CARTA DE OBSERVACIONES.

1.- De Esboso.

No existe un modelo estándar de la Carta de Observaciones, por lo que cada una de ellas tendrá que prepararse en forma específica, sin embargo las reglas generales que debe contener y considerarse en ésta son las siguientes.

- a) Introducción: se indicará el nombre de la carta y origen de la misma: Ejemplo

Me permito someter a su consideración la presente carta de observaciones y sugerencias como resultado de la auditoría de estados financieros de la empresa, X, Y, Z, al de.... de..... 19.....

- b) Limitación de la Responsabilidad.- Es conveniente dejar establecido que las observaciones y sugerencias son consecuencia directa de la aplicación de procedimientos de auditoría que se juzgarán necesarias en las circunstancias, durante la revisión del auditor, y bajo ningún aspecto deben considerarse como el resultado de un estudio especial o exhaustivo.
- c) Ratificación de las Sugerencias: Se debe señalar que se confirman las observaciones y sugerencias que en su oportunidad fueron comunicadas y discutidas con funcionarios de la empresa.

2.- De Exposición.

- a) **Aspecto Constructivo.**- Los comentarios incluidos en la carta deberán estar redactados con espíritu constructivo, ya que las sugerencias del auditor buscarán exclusivamente el beneficio para la empresa y sus observaciones deberán mantenerse al margen de suspicacias en relación a la capacidad y actuación de las personas.
- b) **Palabras y uso limitado de tecnicismo.**- Debe emplearse un lenguaje sencillo, acorde con el nivel de la persona a la que vaya dirigida y procurando evitar el uso de tecnicismos.
- c) **Relación inmediata entre observación y sugerencia.**- Debe presentarse en forma separada pero relacionadas de tal manera que los hechos observados y las opiniones referidas logren un enlace lógico, es decir exponer la observación y una vez descrita, desarrollar en el párrafo inmediato siguiente la sugerencia aplicable.
- d) **Extensión indispensable o brevedad suficiente.**- Cuando la propia naturaleza de la información que se pretende dar a conocer se haga insuficiente, una forma breve de comunicación, es recomendable que la exposición de dicha información se efectúe mediante un desarrollo amplio para impedir la creación de dudas o confusiones, es decir a información clara y precisa del auditor una comprensión e interpretación adecuada del lector.

- e) No deberá incluirse recomendaciones específicas a menos de que se cuenten con toda la información necesaria para su soporte. Cuando sea factible deberá auxiliarse de especialistas en el área fiscal o de consultoría.
- f) Así también es conveniente que los problemas detectados no se generalicen sin que existan razones justifi cadas para ello.
- g) Siempre que sea posible deberá cuantificarse el efecto monetario o el riesgo inherente de cada observa- - ción.
- h) Todas las observaciones deberán estar debidamente - asentadas o apoyadas en papeles de trabajo, procurando siempre que sea factible ilustrar con ejemplos las deficiencias encontradas.
- i) Evitar el uso de frases negativas que originen una - reacción desfavorable por parte del personal afectado.

3.- De atracción.-

- a) Utilizar encabezados; con el fin de facilitar su lectura deben utilizarse encabezados, así también es con veniente que en el área que contiene un motivo de ob- servación y de sugerencia se mencione con letras ma- - yúsculas, ejemplo:

BANCOS
INVENTARIOS, etc.

- b) Uso de líneas para subrayar.- La intención es el hacer más notable la separación entre la observación y la sugerencia.

4.- De cuidado en su presentación.

- a) Redactar los comentarios en el orden en que aparecen los distintos rubros en los estados financieros o bien de acuerdo a su importancia; y es conveniente cuando la redacción de la carta sea muy extensa utilizar un índice.
- b) Comparación.- Con el fin de asegurarse que en la carta están incluidas las observaciones y sugerencias que en un principio habían decidido incluirse, es necesario comparar con los puntos del sumario o guía, que forma originalmente el contenido de las mismas.
- c) Reflexión.- Es obligación del auditor recapacitar en relación con lo mencionado en la carta, si es lo que deseaba comunicar o le falta señalar alguna otra proposición no considerada en su guía.
- d) Deben utilizarse cuadros, gráficas, etc. para objetivizar algunos problemas.
- e) Deben destacarse todas aquellas observaciones no atendidas de años anteriores.

5.- De calidad en su presentación.

Es necesario cuidar que la presentación de la carta sea atrayente y esmerado, mediante el uso de carpetas membretadas

que sean estéticas, y que constituyen una evidencia más de la calidad del trabajo del auditor, esto sin olvidar que la calidad va inherente en la elaboración misma de la carta y no sólo en la calidad y diseño de la carpeta.

B. RECOMENDACIONES RELACIONADAS CON LA REVISIÓN Y ENTREGA DE -
ESTA CARTA.

- 1.- Deberán comentarse invariablemente su contenido con los distintos funcionarios responsables de los asuntos incluidos en esta carta, pues esto permite confirmar las deficiencias y complementarlas con otros datos, razón por la cual es conveniente hacerlo, salvo en aquellos casos en que por la naturaleza de los comentarios no se justifique esta decisión.
- 2.- La carta debiera entregarse con la mayor oportunidad posible a fin de que no pierda actualidad y utilidad. Evitando que ésta se torne inoperante por haberse presentado el daño que se pretendía evitar, o porque la situación existente que sirvió de base a la sugerencia desapareció.
- 3.- La carta definitiva debiera entregarse a funcionario con la jerarquía y facultades suficientes para ordenar las medidas correctivas que procedan.
- 4.- En empresas de gran tamaño debe juzgarse la posibilidad de seccionar la carta de tal manera, que los problemas de carácter general o específico de mayor importancia se comuniquen en una carta al director general y los problemas específicos de cada área se realice en una carta por separado a cada funcionario responsable. Esto para hacerles saber las deficiencias encontradas en su área responsable y aún cuando no se consideren que puedan trascender debido a la naturaleza de estas.

5.- Debe solicitarse en la mayor parte de los casos que el cliente conteste los comentarios incluidos en la carta a fin de que informe al auditor acerca de:

- a) La naturaleza de las medidas correctivas establecidas, o
- b) Justificación o razones por no haber atendido las sugerencias de la carta.

Esto para verificar la utilidad que se le dió a la carta de observaciones ya que la importancia considerada por el auditor pudo no haberse aprovechado debidamente.

6.- Debe evitarse que exista divorcio entre los comentarios incluidos en la carta y los comentarios que aparecen en el dictamen.

Por ejemplo en el caso de que presentaron asientos de ajuste estos hayan sido aceptados o no; se tiene que hacer observación ya que constituyen correcciones a errores.

3.5 DIFERENCIAS Y SIMILITUDES CON EL INFORME LARGO

A través de los capítulos anteriores he intentado dar un panorama general del contenido del informe largo y la carta de observaciones y sugerencias respectivamente, con el objeto de tratar de relacionar tanto sus semejanzas y diferencias y tener una idea más clara a la que se refieren estas informaciones adicionales a la opinión emitida en el Dictamen de Estados Financieros.

La primera de estas similitudes y quizá más importante es:

- 1.- La de la interrelación existente del control interno en que el Informe Largo es base de alcance y de extensión de los procedimientos a emplear en la revisión de los estados financieros, y de comentarlos en dicho informe, y en consecuencia como resultado del estudio y evaluación del control interno, se captan las posibles deficiencias que darán origen a la elaboración de la Carta de Observaciones y Sugerencias, ya que la misma es de gran utilidad para el cliente, y no exclusivamente debemos limitar nuestro trabajo a expresar una opinión sobre la situación financiera.
- 2.- La segunda similitud es la relativa a el origen tanto del informe largo como de la carta de observaciones y sugerencias, ya que ambos provienen de una auditoría de Estados Financieros, o bien en su caso una auditoría especial o detallada relativa a dichos Estados Financieros.

DIFERENCIAS:

Aún cuando en instancia el objetivo principal de la auditoría de estados financieros es la expresión de juicio personal del auditor, expresado en su dictamen, el informe largo incluye detalles de las partidas que integran los estados financieros y en algunas ocasiones descripción detallada de la extensión de las pruebas y de los procedimientos aplicados.

No así la carta de observaciones y sugerencias ya que esta se elabora con el fin de rendir un servicio adicional al cliente, y cuyo objetivo es el de ayudarlo a la consecución de los fines del plan de control interno establecido en la empresa, considerándolo como un sub-producto de la revisión a los estados financieros del cliente.

En ocasiones la carta de sugerencias puede formularse aún cuando no haya informe largo, siendo práctica común en muchos de los despachos de contadores que realizan este tipo de trabajos, aunque lo ideal es que se presentaran ambos informes como información complementaria al dictamen de estados financieros.

C A P I T U L O I V

4. INFORMES ESPECIALES

4.1 INFORMES SOBRE REVISIONES CON FINES ESPECIFICOS

Los informes que el Contador Público emite por circunstancias especiales o con un fin determinado, pueden ser muy variados y se presentan generalmente, por requerimiento del cliente.

Los casos más comunes y que con más frecuencia han hecho que el Contador Público rinda un informe con fines específicos son los siguientes:

- A. Presentaciones financieras incompletas.
- B. Proyectos y presupuestos.
- C. Procedimientos limitados.

PRESENTACIONES FINANCIERAS INCOMPLETAS.- El informe en que se dan a conocer estas situaciones debe ser redactado con vistas a su fin especial; indicando la información que se está presentando, las bases sobre las que se preparó y la opinión de que está razonablemente presentado, de acuerdo con las bases estipuladas.

A continuación mostraré un ejemplo de este tipo de informe:

" En relación con mi examen de los estados financieros de la Compañía X por el año terminado el _____ de _____ de 19____,

también he examinado el cálculo de la utilidad que debe repartir la compañía a sus trabajadores, según anexo que se adjunta, por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con lo establecido en la participación de utilidades a los trabajadores.

Mi examen fué practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó pruebas de la documentación y de los libros y registros de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias".

En mi opinión, el cálculo de la utilidad a repartir según estado adjunto, presenta razonablemente la cantidad de utilidad que debe repartir la compañía por el año terminado el _____ de _____ de 19____ de conformidad con lo establecido en la participación de utilidades a los trabajadores".

PROYECTOS Y PRESUPUESTOS.- El reglamento de Etica profesional no permite que el Contador Público " utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización depende de hechos futuros, en tal forma que induzca a creer que el Contador Público asume la responsabilidad de que se realicen estimaciones y proyectos!"

Apegándose a esta disposición, el Contador Público solamente otorga el servicio de revisión o asistencia en la preparación de presupuestos y proyectos de distintos tipos.

La información de la revisión efectuada sobre esas bases puede redactarse en una carta, como sigue:

"Conforme a su requerimiento he revisado el proyecto adjunto - de ingresos en efectivo y gastos de la compañía "X", por el año que termina el _____ de _____ de 198____, las estimaciones y -

suposiciones de los funcionarios y empleados de la compañía en que el proyecto está basado, se mencionan en las notas referentes a éste.

Mi revisión indicó que el plan fué preparado para reflejar dichas suposiciones y estimaciones, sin embargo, como ellas están referidas al futuro, no puedo dar ninguna opinión sobre el plan, ni tampoco indicar hasta que punto ésta se aproxima a los resultados reales".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda que se tomen las precauciones necesarias para que se pueda hacer una comparación con la información histórica de la empresa, así como mencionar las bases de elaboración y el carácter presupuestado de la información.

En el caso de que la información histórica haya sido la base para la preparación de dichos proyectos y presupuestos, se debe indicar los principios de contabilidad generalmente aceptados que le fueren aplicables, y si hubo consistencia con los que la empresa ha utilizado en su información histórica.

PROCEDIMIENTOS LIMITADOS.— Se puede presentar el caso de que un cliente requiera al Contador Público para que emita un dictamen restringido basado en procedimientos limitados. El informe lo deberá rendir indicando específicamente el trabajo realizado y los procedimientos omitidos a fin de que no sea adecuado para uso general y se limite a indicar el alcance de la revisión.

El informe incluirá a grandes rasgos lo siguiente:

- A. Indicación del examen limitado y estados sobre los que se realizó

- B. Alcance de la revisión
- C. Procedimientos de importancia omitidos
- D. Procedimientos aplicados
- E. Limitaciones a los estados revisados
- F. Indicación de los fines del informe y sobre las bases que se efectuó el examen.

4.2 INFORME DEL COMISARIO

Antecedentes:

La legislación mexicana desde hace varias décadas se ha preocupado por reglamentar la vigilancia de las sociedades anónimas. En el Código de Comercio de 1889 por primera vez aparece la figura del vigilante y posteriormente, en 1934, la Ley General de Sociedades Mercantiles legisla específicamente sobre el Comisario.

Desde su origen, las funciones de vigilancia que señala la ley han tenido por objeto el que una persona independiente informe a los accionistas respecto a la razonabilidad de la información presentada por los administradores sobre la situación financiera y los resultados de la sociedad.

De las modificaciones posteriores que sobre el particular se han hecho a la legislación mercantil, puede inferirse la conveniencia de que un contador público, en el ejercicio independiente de su profesión, desempeñe el cargo de Comisario, o bien, que quien actúe como tal, se apoye en los servicios de profesionales independientes en el campo de la contaduría pública.

Lo anterior ha puesto de relieve la identificación entre la función del Comisario y la actividad del contador público cuando actúa como auditor externo.

Por otra parte, el Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos " es aplicable a todo contador

público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad.... ". Conforme a este Código, " al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial"., y, en tratándose del auditor externo, prevé que en el caso del Comisario se considera que subsiste la independencia e imparcialidad".

SU FUNCION INFORMATIVA.- En el artículo 174 de la Ley General de Sociedades Mercantiles se encuentra establecida la obligación fundamental del comisario en cuanto a información, misma que consiste en la formulación de su dictamen, incluyendo también, las consideraciones y sugerencias que juzgue convenientes.

Por supuesto que la opinión que el comisario emita sobre el balance anual, será de gran importancia para la sociedad, - pues servirá para normar el criterio de los accionistas con relación a la aprobación del mismo; ya que es el Dictamen del comisario el instrumento donde se plasma definitivamente su decisiva opinión acerca de la forma como se ha llevado a cabo la administración de la sociedad.

Será el dictamen e informe del comisario, sobre los documentos que se basará la asamblea de accionistas para, además - de probar el balance anual, dar su consentimiento al proyecto de distribución de utilidades.

De éste modo cuando el comisario dictamina que los estados financieros que presenta la administración, son el reflejo de una correcta situación de la sociedad y el resultado real - de sus operaciones, dará gran confianza a los socios.

Debe observarse que toda la información que estamos co--

mentando, presentada por el comisario a la asamblea de accionistas, se basa en la opinión personal del mismo, para que la empresa logre una operación mejor. Al aclarar el comisario que sus recomendaciones están basadas en su opinión personal, fácilmente está demostrando que carece de autoridad para la toma de decisiones y que su opinión es una información a la asamblea de accionistas para que ésta decida si se aceptan o se rechazan las recomendaciones formuladas por el comisario.

De lo anteriormente expuesto podemos deducir que, para el desarrollo de su función de vigilancia, el comisario requiere una preparación similar a la del contador público, aunque al respecto la Ley no lo menciona.

En páginas posteriores hablaremos más acerca del informe del comisario y presentaremos un ejemplo de éste.

EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE EN LA FUNCION DE COMISARIO.

Actualmente, gracias al amplio y creciente conocimiento de las actividades que desarrolla el contador público, se ha difundido el conocimiento del trabajo de auditoría y las grandes ventajas que representa para las empresas llevar a cabo esta actividad.

El objetivo principal de la revisión de los estados financieros de una empresa, consiste en emitir una opinión profesional en relación con la situación financiera que dichos estados revelan.

De acuerdo con la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el contador público debe obtener "Certeza razonable" de cierto hechos pa-

ra que pueda estar en condición de expresar una opinión; tales hechos son:

- 1.- Cerciorarse de la "Autenticidad" de los sucesos que reflejan los estados financieros.
- 2.- Constancia de los criterios y métodos que se usaron para reflejar en contabilidad y en los estados financieros tales hechos.
- 3.- Certeza de que los métodos utilizados esten de acuerdo con los llamados principios de contabilidad que la profesión ha aplicado en forma uniforme.

En consecuencia puede asegurarse que la actividad del auditor se encauza a la obtención de evidencia suficiente para fundamentar su opinión, con respecto a si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa.

Pero no así, es una función propia de auditoría juzgar la actuación de la administración de la empresa; por el contrario el comisario de la sociedad si tiene la facultad de criticar la actuación que la administración realiza y además asegurarse de la correcta marcha de las operaciones que la sociedad efectua.

COMPATIBILIDAD DE LAS FUNCIONES DEL AUDITOR EXTERNO Y DEL COMISARIO.

No hace muchos años que nació la controversia, en el sentido de si es compatible o no lo es, el desempeño en forma simultánea de las funciones de comisario y auditor externo en una misma persona.

Al respecto se han esgrimido argumentos a favor y en contra.

Tal polémica resulta de gran interés, en virtud de que - por una parte respaldando la opinión de incompatibilidad, se encuentra la Comisión Nacional de Valores, organismo nacional de reconocida seriedad, y por otra se hayan sosteniendo la compatibilidad, destacados miembros de la profesión, así como autorizados jurisconsultos.

En consecuencia, creo pertinente señalar los puntos o aspectos en que concuerdan o existe concordancia de funciones de comisario y auditor externo.

DESIGNACION. - El auditor externo de una sociedad anónima puede ser designado, de acuerdo con mi opinión, de dos formas:

- 1.- Mediante nombramiento por parte de la asamblea general de accionistas, o bien.
- 2.- Por acuerdo del Consejo de Administración.

En cuanto al órgano de vigilancia, de acuerdo con las disposiciones legales, serán los accionistas los que nombrarán a sus miembros.

RESPONSABILIDAD. - El auditor externo al dar su dictamen e informe sobre los estados financieros, se responsabiliza "por la veracidad y exactitud de sus declaraciones", ante los accionistas y demás personas que tengan acceso a los documentos dictaminados. Del mismo modo asume responsabilidades sobre las opiniones que declare, en relación con hechos que le sean consultados por sus clientes.

En comparación con lo anterior el comisario sólo tiene responsabilidad ante la sociedad, por las obligaciones que le señalen los estatutos sociales, la asamblea de accionistas y las que la propia Ley le marque.

INDEPENDENCIA ECONOMICA Y DE ACTUACION PROFESIONAL.-

Referente al auditor externo, creo que siendo un contador público independiente, prestara servicios a varios clientes, por lo que posee independencia de carácter económico, en virtud de que no estará sujeto a percibir honorarios de un solo cliente; en esta forma la actuación profesional será independiente al existir independencia económica. Por lo que su actuación no se verá influenciada por la administración de la sociedad externando libremente sus opiniones, ya que de no contar con la independencia debida se verían coartadas en su libertad.

En cuanto al comisario, cuando la función no la desempeña un Contador Público independiente que al mismo tiempo sea auditor externo de la sociedad, generalmente carecerá de independencia, tanto económica como en la ejecución de su trabajo; pues con frecuencia se le señalan sus honorarios dependiendo de los resultados que obtenga la sociedad en el ejercicio, otras veces se los fija la asamblea de accionistas, que considero a éste último medio como el mejor para determinar los honorarios del comisario.

De cualquiera de las dos formas anteriores, pienso que al depender, económicamente sólo de la sociedad, pierde la independencia de criterio.

Ahora bien, la forma de llevarse a cabo la función de comisario sería con una completa independencia económica y profesional, la vinculación económica que relaciona al comisario

con la sociedad debería tomarse y remunerarse como una verdadera prestación de servicios profesionales, determinada su remuneración por la propia asamblea general de accionistas, o bien fijada de antemano en los estatutos sociales, pensando que se trata de honorarios por la prestación de un servicio.

Lo anterior encaja perfectamente cuando es el mismo auditor externo quien desempeña el cargo de comisario.

DESARROLLO DE FUNCIONES.- El auditor externo debido a su entrenamiento técnico y capacidad profesional, cuenta, con los requisitos necesarios para desempeñar una labor tendiente a vigilar las operaciones que efectúa la administración de la sociedad.

En cuanto al desarrollo de las funciones o ejecución de actividades del órgano de vigilancia, pienso que deben estar dirigidas a dos aspectos que en forma general son:

- 1.- Cuidar que el interés de la voluntad social sea cumplido por el órgano administrativo.
- 2.- Desplegar una vigilancia de carácter técnico sobre las operaciones que efectúa la administración.

En relación al primer punto, creo que lo podrá llevar a cabo el contador público, pues siendo auditor externo de la sociedad en la realización de su auditoría observará si se han cumplido las decisiones acordadas por los accionistas en las asambleas.

Sobre el segundo aspecto, ya quedó aclarado que el contador público tiene los conocimientos técnicos necesarios, para

asegurarse del desarrollo de las operaciones que se realizan.- Desde luego que con mayor facilidad podrá el comisario cumplir con este concepto, si además de ser contador público, es el auditor externo de la sociedad.

INFORMACION.- Al terminar el auditor externo su auditoría permite conocer a su cliente el resultado de la misma, mediante un documento llamado Dictamen o informe, dependiendo de su extensión la denominación que se le dé.

Del mismo modo, el comisario tiene la obligación legal de presentar un Dictamen con las observaciones y propuestas que juzgue conveniente dentro de un plazo de quince días siguientes a la fecha en que se le entregue el balance con sus anexos.

Considero que el contador público auditor llega mediante el desarrollo de su trabajo a obtener las mismas metas que persigue el comisario en su gestión, referente a obtener la certeza suficiente en la posición financiera reflejada en los estados financieros.

Este fin común consiste en la emisión de una opinión acerca de la situación financiera en la que la sociedad se encuentra, misma que se refleja en los estados financieros.

Con el fin de efectuar una comparación entre los dictámenes emitidos por el Auditor Externo y por el Comisario, a continuación transcribo un ejemplo de cada uno de ellos.

El del Auditor sería:

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 _____ al _____ de _____
de 198____ y los resultados de sus operaciones por el año que
terminó en esa fecha.

Un ejemplo de un dictamen emitido por un Comisario es el si- -
guiente:

En cumplimiento de las obligaciones que la Ley me impone
como comisario de esta empresa, he intervenido en la formación
y revisión de su balance anual, practicado con fecha al _____
_____. Asistí a las juntas del Consejo de Administración
y recabe la información que consideré necesaria respecto a las
operaciones de la sociedad.

Encuentro que el contenido de este documento expresa co-
rrectamente la situación financiera de la sociedad por lo cual
me permito proponer su aprobación a la Asamblea General de Ac-
cionistas.

Atentamente

El Comisario.

Del análisis de ambos dictámenes, pude observar algunos aspectos comparativos como son:

- 1.- El contador público en su carácter de auditor formula su dictamen sin que exista alguna obligación de carácter legal que se lo exige en la Ley General de Sociedades Mercantiles, sino que como resultado de su trabajo, su integridad le obliga a expresar su opinión sobre lo examinado. En cambio en el dictamen elaborado por el comisario, existe una obligación marcada en la citada Ley y también en los Estatutos Sociales.
- 2.- El comisario debe asistir a las sesiones del Consejo de Administración, donde obtiene conocimiento de las operaciones que la administración realiza. De distinta forma el contador público no tiene obligación de acudir a las sesiones, y quizá tampoco sea invitado.
- 3.- En ambos dictámenes puede observarse que existe una afirmación fundamental, referente a que los estados financieros de la sociedad presentan en forma razonable su situación financiera y los resultados de sus operaciones.

FUNCIONES DEL COMISARIO PROPIAS DEL CONTADOR PUBLICO:

El objeto de mencionar las funciones de carácter contable que realiza el comisario consiste en fundamentar el criterio relativo a que tales funciones constituyen unas de las más primordiales que éste órgano efectúa; así como comprobar que una persona con la debida experiencia y preparación técnica en la materia, puede lograr el desempeño eficaz de la gestión de comisario, consultando además a otras personas en aspectos técnicos diferentes a los de su actividad profesional que desconoce y contrariamente quien no cuente con una amplia experien-

cia contable, difícilmente cumplirá el cargo con éxito, a menos que sea asesorado por un contador público para poder juzgar sobre los aspectos contables marcados en el articulado legal.

Entre algunas de las funciones que cumple el comisario - marcadas por la Ley y que son propias de ser ejecutadas por un contador público, encuentro las siguientes:

- 1.- La revisión del Balance general formulado por la administración de la sociedad o en su caso con la colaboración - del comisario.

Creo que salta a la vista inmediatamente que éste es un aspecto con el cual el contador público está familiarizado íntimamente, por ser la revisión de estados financieros una de las especialidades profesionales en que más amplio conocimiento posee el profesional de la contaduría pública.

- 2.- Aunado a la revisión de estados financieros irá el dictamen respectivo que el contador público emita sobre los mismos. Es función del comisario formular dicho documento, añadiéndole además, todas aquellas observaciones y su gerencias que a su juicio considere serán de beneficios para la buena marcha de la sociedad, amén de señalar cualquier situación que según su propio criterio juzgue irregular o bien piense que fué mal desempeñada por el órgano administrativo.

En este renglón el órgano de vigilancia puede recomendar determinadas modificaciones tales como la forma de registro de operaciones en la sociedad, o bien sobre nuevas fuentes de financiamiento más efectivas y económicas, también sugerir modificaciones a los sistemas de control interno y cualquier otra

sugerencia que valore adecuada sobre algún aspecto de la vida de la sociedad.

- 3.- El estudio de la balanza de comprobación que mensualmente entrega la administración al órgano de vigilancia, es una función que por su naturaleza contable requiere tener conocimientos de la materia.
- 4.- La inspección de libros de contabilidad y documentación comprobatoria de las operaciones llevadas a efecto por la sociedad, son actividades propias a desarrollar por un contador público.
- 5.- Asimismo, la elaboración de arqueos de caja es una actividad netamente contable, propia a efectuarse con éxito por un profesional de la contaduría pública:

En conclusión, las funciones con las que debe cumplir el órgano de vigilancia de la sociedad anónima, tienden a proporcionar la salvaguarda de los intereses pertenecientes a los socios, ante la actuación del órgano administrativo. Esta vigilancia se lleva a cumplimiento cuando el comisario realiza labores de inspección de comprobantes, registros y libros de contabilidad, que aunados a otros derechos-obligaciones que le confiere la ley como son: La asistencia a sesiones y asambleas del consejo de administración y de accionistas respectivamente, permitirán al comisario sobre la razonabilidad de presentación e información que contiene el balance general y el estado de resultados de una sociedad al término de su ejercicio social.

Este programa de actividades se asemeja en su desenvolvimiento, ejecución y fin, al trabajo de auditoría de estados financieros que desarrolla el contador público independiente en su carácter de auditor. De igual forma es fácil comprender que todas las actividades antes mencionadas del comisario, serían

cumplidas en forma eficiente por un profesional que tenga cabal y profundo conocimiento de ellas y que a la vez, posee completa independencia de criterio, para poder apuntar con acierto las conclusiones que obtenga en el desarrollo de las citadas funciones; por esto creó, que sería el contador público independiente, la persona idónea quien podría lograr un más fructuoso resultado en tan trascendental cargo, auxiliado cuando así lo requiera por técnicos conocedores de otras áreas de la empresa.

4.3 INFORME DEL AUDITOR INTERNO

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

Debido a sus contactos e íntimo conocimiento de los detalles de las operaciones, a menudo se le confía al auditor interno la realización de estudios especiales para la administración con objetivos tan diversos como la revisión de los métodos de contabilidad y control para materiales de desecho, y la elaboración de un plan para la descentralización de la contabilidad y otras responsabilidades. Estos estudios especiales tienen como propósito el acopio de la información necesaria para formular políticas generales.

Por lo tanto podemos decir que la Auditoría Interna es un control Administrativo que sirve como base para medir y evaluar el funcionamiento de otros controles.

OBJETIVOS DEL AUDITOR INTERNO

El objetivo principal es el de proporcionar ayuda a la Administración para comprobar el correcto control y contabilización de las operaciones, observando y sugiriendo mejores a los Sistemas de Control Interno y Contabilidad.

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

- a) Que los planes y la política general del organismo, así como los procedimientos aprobados para su ejecución, se cumplan de manera satisfactoria.

- b) Que los resultados de los planes y de la política general respondan en su ejecución práctica, a los objetivos perseguidos.
- c) Que la estructura orgánica de la empresa, la división de funciones y los métodos de trabajo sean adecuados y eficaces.
- d) Si la adopción o revisión de algún plan, política, — procedimiento o método, o algún cambio en la estructura básica o en la división de funciones, pudiera contribuir a mejorar el funcionamiento general de la organización.
- e) Que los bienes patrimoniales se encuentren debidamente protegidos y contabilizados.
- f) Que las transacciones diarias se registren en su totalidad, correcta y oportunamente.
- g) Si la entidad se encuentra razonablemente protegida — contra fraudes, despilfarros y pérdidas.
- h) Si los medios internos de comunicación transmiten información fidedigna, adecuada y oportuna a los niveles de dirección y de ejecución responsables de la buena marcha de la empresa.

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

INFORME DEL AUDITOR INTERNO.

Como última finalidad de toda auditoría interna es la de informar al consejo de administración y a las autoridades superiores sobre cierto número de observaciones concernientes a la dependencia de la empresa que inspeccionare. Dichas observaciones por lo general se refieren a lo siguiente:

- a) Funcionamiento General de la Organización
- b) Calidad de trabajo individual de sus funcionarios y empleados
- c) Conducta del personal de la empresa.

PUNTOS EN LOS QUE DIFIEREN Y COINCIDEN LA AUDITORIA INTERNA Y LA AUDITORIA EXTERNA.

1.- Objetivos primordiales de ambas auditorias.

El Auditor Interno y el Auditor externo difieren en sus objetivos primordiales ya que el primero investiga y evalúa — las actividades contables, financieras y de operación de la — compañía, con el propósito de cooperar con la dirección en el desarrollo de una eficiente administración, y el segundo, verifica independientemente la información contenida en los estados financieros, para emitir su opinión que agregará confianza a los mismos y que servirá para la toma de decisiones de la gerencia, socios, accionistas, acreedores, inversionistas y la — del público en general.

2.- Independencia.

El auditor interno tiene contrato de trabajo y está sujeto a las órdenes del patrón.

El auditor externo, celebra un contrato de prestación de servicios y disfruta de una completa independencia mental, que lo capacita para expresar cualquier juicio profesional en su dictamen, bajo un criterio libre e imparcial.

3.- Alcance.

La extensión del trabajo desarrollado por el auditor interno, no se encuentra limitado al examen de los registros contables de la compañía, sino que incluye actividades adicionales tales como la investigación de sistemas, la eficiencia de diversos departamentos, estudios de efectividad de los canales de comunicación y otras asignaciones especiales, llevando a cabo su trabajo, en una forma detallada y continua.

Por otro lado el auditor externo se le ha asignado su trabajo a través de estatutos y normas generalmente aceptadas, que rigen la función de auditoría, viéndose limitado al examen de estados financieros y a la información y control interno directamente relacionado con los mismos.

En cuanto al tiempo, el auditor externo se ve limitado, ya que desarrolla su trabajo en un período corto.

VENTAJAS DE LA COORDINACION DE LA AUDITORIA

INTERNA Y EXTERNA

CONCEPTO DE COORDINAR:

Coordinar es ordenar metódicamente, reunir esfuerzos tenientes a lograr un objetivo común.

La experiencia y el entrenamiento de un auditor interno y un auditor externo se complementan una a otra.

El auditor externo tiene una experiencia más amplia y general en muchos campos de contabilidad y auditoría en una gran variedad de industrias y compañías. El auditor interno, por otra parte, está específicamente y por completo enterado de su compañía e industria particular. Como resultado sus conocimientos complementan los conocimientos del auditor externo.

Trabajando coordinadamente obtendrán resultados muy satisfactorios. Para poder determinar las formas que puede revertir la coordinación entre el auditor interno y el externo, es observar las funciones que desarrollan ambos y los resultados que tengan con motivo de esas funciones y así poder determinar lo que puede ser aprovechable evitando así la Duplicidad de trabajo o funciones.

Las ventajas de la Coordinación son básicamente:

- a) Evitar la Duplicidad de trabajo
- b) Evitar costos innecesarios
- c) Ahorro de tiempo y obtención de información rápida.

Es necesario que el departamento de auditoría interna — formule su programa anual de actividades, enfocando aquellos — puntos que la auditoría externa previamente le haya encomendado o bien trabajando mancomunadamente bajo la supervisión de — la auditoría externa en aquellos trabajos que considere necesarios coordinar sus esfuerzos para la obtención de mejor y pronta información, AHORRANDO TIEMPO.

Ahorra costos cuando el trabajo de coordinación que desarrolla la auditoría interna con la auditoría externa se realiza mediante la preparación de papeles de trabajo relacionados con las revisiones que la auditoría externa encomienda a la auditoría interna, a quien señala previamente tanto las cuentas a examinar como el alcance que deberá darse a esas revisiones, en estos trabajos el auditor interno deberá mencionar en las cédulas respectivas, los procedimientos de verificación que aplicó así como la evidencia comprobatoria de las partidas por él examinadas.

Tomando como base los papeles de trabajo de auditoría interna, el auditor externo efectuará las pruebas que considere necesarias para cerciorarse tanto de la efectividad del trabajo del auditor interno como de la autenticidad de los hechos registrados en la contabilidad, lo mismo de la objetividad e independencia con que el auditor interno realizó su trabajo.

Los trabajos que realiza el departamento de auditoría interna son diversos, variados y tienen como finalidad el de proporcionar información a la gerencia, pero la gerencia tiene necesidad de informar al consejo de accionistas y al de administración del resultado de las operaciones y de las utilidades de las mismas, es aquí cuando requiere los servicios de la auditoría externa que viene a dar fé y crédito de los resultados que se reflejan en los estados financieros, y es también en es

te momento cuando interviene el departamento de auditoría interna en su función de coordinación para proporcionar a la auditoría externa la ayuda necesaria en la revisión del área con
table.

C O N C L U S I O N E S

En mi opinión y de acuerdo al estudio realizado, considero a los informes adicionales anexos al Dictamen de Estados Financieros como instrumentos de ayuda indispensables para la toma de decisiones por parte de los directivos de la empresa y personas interesadas en la misma. Considerando lo siguiente:

- 1.- El Dictamen por sí solo, expresa la opinión del auditor acerca de la razonabilidad de los estados financieros, pero por la brevedad del mismo no proporciona detalles de la situación financiera ni el resultado del estudio y evaluación del control interno realizado.
- 2.- El Informe Largo, constituye el documento idóneo que permite comunicar al cliente, la opinión que el auditor emite sobre dichos estados, enriquecida con información complementaria respecto a: Los resultados de las operaciones realizadas, la tendencia de esos resultados y el análisis de la situación financiera de la empresa.
- 3.- La Carta de Observaciones y Sugerencias, es el documento en donde el auditor informa las deficiencias que encontró sobre el control interno, al mismo tiempo que sugiere la forma de corregirlas.
- 4.- Los Informes Sobre Revisiones con Fines Específicos, se emiten a petición del cliente interesado en el examen de alguna parte o sección de los estados financieros, y su importancia dependerá de las necesidades del cliente y el uso que pretenda darle.
- 5.- El Informe del Comisario y el Informe de Auditoría Interna,

sirven como complemento para el trabajo realizado por el auditor externo, por lo que debe existir coordinación entre ambos, con el objetivo primordial de prestar un mejor servicio para - la Administración.

B I B L I O G R A F I A

LIBROS:

Léxico Básico del contador

Enríquez Palomec, Raúl
Editorial Trillas, México, D.F.
Octava impresión, junio 1981.Organización contable de -
la empresaC.P. Acosta Altamirano, Jaime A.
E.S.C.A. México, D.F.La contabilidad y las deci-
siones administrativasHomer A. Black, Champión John E.
Gene Brown R.
Editorial Diana, México, D.F.
3a. Reexpresión, abril de 1976.Redacción de informes pa-
ra decisiones administrati-
vasDavid M. Robinson
Editorial Diana, México, D.F.
5a. impresión, octubre 1981.

Auditoría práctica

Luis Ruiz de Velasco y Alejandro
Prieto
Editorial Banca y Comercio, S.A.
Octava Edición, 1983 México, D.F.

Auditoría

Eric. L. Kohler
Editorial Diana, 1970
México, D.F.Normas y Procedimientos
de AuditoríaInstituto Mexicano de Contadores
Públicos, A. C.
Tercera Reimpresión, 1985.

TESIS:

El informe de auditoría para
la toma de decisiones

Díaz Miguel, Víctor Santiago
E.S.C.A., 1978.

Informes de auditoría

Sierra Romero, Martha Marina
U.N.A.M., 1977.

Informes de auditoría Interna

Lagunes Sosa, Haydee
U.N.A.M., México, 1975.

Intervención del Contador
Público en la función del
Comisario.

Bautista Moreno, Luis Felipe
U.N.A.M. FCA., 1970.