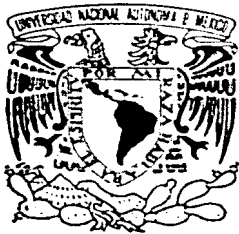


77A
26j



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA
Y ADMINISTRACION

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Seminario de Investigación Contable
QUE EN OPCION AL GRADO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
OSCAR GARCIA GONZALEZ
PROFESOR C. P. SILVANO GARCIA ASPE

México, D. F.

1987



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.

A ELLA, QUIEN ME DIÓ LA VIDA,
Y ME ENCAUSÓ POR EL CAMINO DEL BIEN.

A MI PADRE Y HERMANOS.

A MIS PROFESORES QUE CON SU TRABAJO,
CONTRIBUYERÓN A HACER DE MI UN PROFESIONISTA,

A MI FAMILIA,

A QUIEN ME ALENTÓ A
LA REALIZACIÓN DE ESTE TRABAJO

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	1
I.- GENERALIDADES	
1.1 CONTABILIDAD	3
1.2 AUDITORIA	6
1.3 AUDITORIA ADMINISTRATIVA	8
1.4 AUDITORIA OPERACIONAL	9
1.5 AUDITORIA INTERNA INTEGRAL	10
1.6 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	12
II.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	16
2.1 NORMAS DE AUDITORIA	17
2.2 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	25
III.- DICTAMEN O INFORME DEL AUDITOR	38
3.1 CONCEPTO	38
3.2 DICTAMEN LIMPIO	41
3.3 DICTAMEN CON SALVEDADES	45
3.4 ABSTENCION DE OPINION	51
3.5 OPINION NEGATIVA	52
3.6 CARTA DE SUGERENCIAS	55
CONCLUSION	56
BIBLIOGRAFIA	58

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

Hoy en día el Contador Público se ha venido desarrollando en diferentes sectores de la sociedad, y no como antiguamente lo hacía "como tenedor de libros", no, actualmente éste ha venido demostrando su capacidad y necesidad en los diferentes sectores socio-económicos.

Así pues, con los diferentes conocimientos que el Contador Público adquiere en su formación, puede actuar como una persona independiente al núcleo de algún ente económico, para proporcionar diferentes tipos de servicios a dichos entes económicos como son los de:

- Contabilidad General.
- Consejero o consultor fiscal.
- Asesor.
- Organizador.
- Auditor, entre otros.

Dentro de estos servicios destaca el de la auditoría de Estados Financieros, que tiene como objetivo fundamental que el Contador Público independiente de su opinión, referente a la razonabilidad de las cifras que se presentan en los Estados Financieros.

En el presente trabajo daré una semblanza general de lo que es la auditoría en general, incliniéndome hacia la Auditoría de Estados Financieros, así como el resultado de dicho trabajo que es el dictamen del auditor y la

carta de sugerencias.

OSCAR GARCIA GONZALEZ.

1. GENERALIDADES .

1.1 CONTABILIDAD.

La Contabilidad surge de la necesidad y obligación de controlar las -- operaciones de los entes económicos, que hayan sido constituidas por un solo individuo (persona física) o por un grupo de individuos (personas morales).

Para Elías Lara Flores, "La contabilidad es la disciplina que enseña - las normas y los procedimientos para ordenar, analizar y registrar las ope- raciones practicadas por unidades económicas".

Así mismo el Instituto Mexicano de Contadores Públicos da la defini- ción de la contabilidad financiera como:

"La técnica que se utiliza para producir sistemática y estructurada- mente, información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las -- transacciones que realiza una entidad económica y de ciertas cuentas econó- micas identificables y cuantificables que la afectan con el objetivo de fa- cilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con di- cha entidad económica".

De acuerdo con las definiciones anteriores tenemos que la contabili- dad es una técnica utilizada para analizar y registrar eventos o transac- ciones de carácter económico, con la finalidad de producir información fi- nanciera en base a normas y principios establecidos por la comunidad conta

ble, las cuales serán aplicadas de acuerdo a las características y necesidades de cada ente económico.

La información que se obtenga debe reunir ciertas características para su utilización.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la comisión de principios de contabilidad nos dice que las características de la información son:

- La Utilidad.
- La Confiabilidad.
- La Provisionabilidad.

- La Utilidad: es que la información debe de adecuarse a las necesidades de los diferentes interesados.

Así mismo, para que la información sea de utilidad para el interesado, ésta debe tener un contenido informativo y oportuno.

Contenido Informativo: Es que dicha información muestre claramente la posición y evolución del ente económico.

Oportunidad: La información debe de llegar a manos del interesado en el momento que éste la requiera para tomar decisiones adecuadamente.

- La Confiabilidad: Es el crédito que el usuario da a la información, basado en que en operación del sistema contable es estable, objetiva y verificable.

- La Provisionabilidad de la información financiera se refiere a que para la toma de decisiones se requiere que la secuencia de operación de un ente, sea cortada para presentar los resultados de operación y la situación financiera y sus cambios.

La información financiera por su carácter, no solamente es de utilidad para la persona que la obtiene, sino que existen diversos interesados en conocer la información contable de una empresa o ente económico.

Los interesados en la información financiera son entre otros: Los administradores, los accionistas, los trabajadores, los proveedores, así como las autoridades gubernamentales.

Como conclusión de lo mencionado en párrafos anteriores, podemos decir que para una buena toma de decisiones, se requiere de una información adecuada, confiable y oportuna.

La información contable debe tener presentación para que pueda ser interpretada por los interesados que así lo requieran.

La adecuada presentación de dicha información se realiza mediante estados financieros, que son el balance general, el estado de resultados y el -

estado de cambios en la situación financiera.

1.2 AUDITORIA.

Se tienen antecedentes no muy definidos de que en la antigüedad ya se realizaban trabajos semejantes a la auditoría entre los comerciantes europeos de la época.

Es en la edad media (siglo XV D.C.) donde se sabe que los dueños de pequeños talleres, aplicaban determinados procedimientos para verificar -- los inventarios y cuentas por cobrar como objetivo de controlar sus intereses, que estaban en manos ajenas para cerciorarse si eran manejados con honestidad y eficiencia.

En el siglo XVII (D.C.) en Europa surgen los primeros profesionales independientes, siendo su función principal, la de vigilar la veracidad de la información contable.

Durante el reinado de Eduardo VI en Inglaterra se estableció un conjunto de breves y precisas reglas de auditoría, originadas al expedirse -- una serie de ordenanzas para el mejor gobierno del hospital de San Bartolomé el Mayor.

Existen antecedentes de que en Venecia en el siglo (XVI-XVII) ya existían agrupaciones de contadores que ejercían la profesión en forma independiente.

Es principalmente en los países industrializados en donde se manifiesta el interés por ejercer la contabilidad en forma independiente.

Así es como a fines del siglo XIX la auditoría logra su mayor auge como consecuencia del gran desarrollo y las necesidades de la empresa moderna.

En México, la auditoría se comienza a aplicar como tal a principios del siglo XX, misma que se ha venido desarrollando y siendo necesaria, dado el surgimiento de empresas con una estructura administrativa cada vez más compleja, así como el número de operaciones que realizan.

La auditoría es un trabajo que generalmente es realizado por un Contador Público independiente.

Para la realización de este tipo de trabajo se requiere de una persona con amplios conocimientos y práctica en el área contable, así como la aplicación de una serie de procedimientos sujetos a ciertas reglas y la realización de diversas pruebas.

Concepto de Auditoría:

Como conceptos generales básicos de auditoría tenemos los siguientes:

"La auditoría es un servicio profesional regulado por principios técnicos y éticos, con características y objetivos específicos tendientes a verificar una situación o problema realizable por un profesional y que debe culminar con un informe".

Para el C.P. Luis Ruiz de Velasco, la auditoría es la técnica basada en un sólido conocimiento de la contabilidad, en una serie de procedimientos sujetos a ciertas reglas y en la realización de ciertas pruebas, con la finalidad de la comprobación y fiscalización de las operaciones registradas, y para en su caso, emitir la opinión imparcial que de él se espera.

Existen diversos tipos de auditorías, según para los fines que se requieran, entre otros tenemos a:

- a) La Auditoría Administrativa.
- b) La Auditoría Operacional.
- c) La Auditoría Interna Integral.
- d) La Auditoría de Estados Financieros.

1.3 AUDITORIA ADMINISTRATIVA.

Analizando las definiciones de diversos autores se concluye que:

La auditoría administrativa es el examen que se realiza en la estructura orgánica, o a cualquier parte de ella, sus planes, objetivos, sus métodos de control y sus recursos humanos y materiales, de una empresa o entidad económica, bien sea pública o privada.

La auditoría administrativa tiene la finalidad de verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo.

Este tipo de auditoría se puede realizar en forma completa a todo el ente económico o bien en forma seccional a cualquier operación, departamento o función, incluyendo la evaluación de las personas y los niveles jerárquicos que conforman la estructura organizacional del ente auditado.

La auditoría administrativa generalmente es realizada por Licenciados en Administración, aunque también la pueden efectuar el Contador Público y otros profesionistas capacitados en técnicas de administración.

Dichos sujetos pueden depender económicamente de la empresa en la que realizan esta actividad o actuar independientemente.

1.4 AUDITORIA OPERACIONAL.

La Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define como auditoría operacional:

"El Servicio que presta el Contador Público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad".

La auditoría operacional tiene como objetivo "el presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades a que se practique".

Por lo anterior podemos definir que la auditoría operacional es el --

examen a las operaciones, su ejecución y control de una entidad para promover su eficiencia.

La auditoría operacional generalmente se efectúa con la finalidad de prestar un servicio a todos los miembros de la administración (gerencia) a través de proporcionarles análisis, evaluaciones, recomendaciones y comentarios relacionados con las actividades u operaciones examinadas.

De hecho la auditoría operacional se puede considerar un control gerencial, cuya función consiste en medir y evaluar la efectividad de otros controles.

Este tipo de auditoría puede efectuarse en forma seccional o integral a alguna de las operaciones que realiza un ente económico.

La auditoría operacional generalmente es realizada por un Contador Público con preparación en materia administrativa para poder detectar problemas y poder supervisar especialistas en áreas específicas.

Dicho profesionista puede depender económicamente del ente en el que se desenvuelve o actuar independientemente.

1.5 AUDITORIA INTERNA INTEGRAL.

La auditoría interna es semejante a la auditoría de estados financieros, pero su objetivo principal es el de expresar una opinión para efectos

internos sobre rubros o cuentas revisadas.

La auditoría interna se realiza dentro del ámbito de una organización o entidad para dar servicio a la misma.

A la auditoría interna se le ha dado en llamar auditoría interna integral, porque ésta cubre en sí tres aspectos importantes que conforman al ente económico, como lo son:

- El aspecto financiero.
- El operacional.
- El administrativo.

Al examinar estos tres aspectos fundamentales el auditor interno podrá dar en su informe una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, así como del buen funcionamiento del control interno y la estructura orgánica del ente examinado.

Con dicho examen, el Contador Público (auditor interno) podrá proponer controles internos, contables, financieros y operativos básicos para la consecución de los fines para los que fue creado el ente económico.

Como se ha mencionado, la auditoría interna se realiza con fines internos, es decir, como apoyo a la gerencia para verificar el buen funcionamiento del control interno de la organización y comprobar la eficiencia y la calidad de la ejecución de las responsabilidades asignadas a los miembros.

bros que integran dicha organización.

La auditoría interna integral es realizada por personal que dependa económicamente de la entidad examinada, o bien por personal ajeno a la misma.

Però independientemente de lo anterior, el auditor interno debe de -- realizar su trabajo con libertad y objetividad, para así poder emitir juicios imparciales y justos, acorde al trabajo profesional que desarrolla.

1.6 AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

La auditoría a los estados financieros por su carácter, ha venido desarrollándose por contadores públicos independientes, ya que éstos, por -- su independencia podrán emitir juicios u opiniones justas e imparciales.

El objetivo principal de la auditoría de los estados financieros es -- el de agregar confianza a los estados financieros que emite un ente económico. Dicha confianza se la da un profesionista independiente, al efectuar un examen a los estados financieros, ya que por su independencia será imparcial al emitir su opinión.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. en su boletín B relativo a los pronunciamientos normativos sobre el trabajo del auditor en general, nos dice que "el objetivo del examen a los estados financieros, es -- rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con --

que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes".

El Comité de Terminología del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. define que:

"Auditoría es el examen de los libros de contabilidad, pólizas y otros registros y datos de un organismo público, de instituciones, corporaciones, empresas o personas establecidas con cualquier capacidad fiduciaria con el propósito de dictaminar la exactitud o inexactitud de los libros y registros y de emitir opinión sobre los estados financieros, usualmente en la forma de un dictamen".

Para E. L. Kohler:

"La auditoría es una revisión analítica hecha por un Contador Público del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los estados financieros".

Robert L. Grinaker y Ben B. Bora nos dicen que:

"La auditoría es una investigación crítica para llegar a conclusiones ciertas, sobre la contabilidad de los aspectos financieros y de operaciones de una organización económica".

De lo expuesto anteriormente concluimos que:

La auditoría de estados financieros es el examen que realiza un contador público independiente, a los estados financieros de una empresa, de -- acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objeto de emitir una opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en ellos, la situación financiera y los resultados de las operaciones de -- acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes a las de ejercicios anteriores.

Para que el auditor pueda emitir su opinión en forma profesional, deberá reunir todos los elementos de juicio necesarios para el soporte de su opinión, sobre la razonabilidad de los estados financieros examinados.

Entre los elementos de juicio que debe reunir el auditor para fundamentar su opinión es el de cerciorarse de:

- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
- Que sean adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos y fenómenos.
- Que los estados financieros estén de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Al finalizar su examen el auditor deberá dar su opinión, la cual es efectuada a través del dictamen del auditor, el cual será estudiado más adelante.

II. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

La profesión contable se ha preocupado por que el trabajo de auditoría que realizan los contadores públicos sea un trabajo con validez profesional por lo que en diversas publicaciones, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha emitido normas y procedimientos de auditoría de carácter general, esto es el auditor al desarrollar su trabajo deberá -- aplicar las normas y procedimientos de acuerdo a las características y necesidades de dicho trabajo.

Esta preocupación se debe a que el objetivo de la auditoría es el de dar una opinión sobre los estados financieros que emite un ente económico y dicha opinión va a ser utilizada, no solamente por los funcionarios del ente examinado, sino también por diversos interesados en conocer los estados financieros del mencionado ente.

Cabe hacer mención que el auditor al aplicar las normas, procedimientos y técnicas de auditoría deberá dejar evidencia del trabajo realizado en papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y con ellos en un momento dado podrá comprobar que aplicó los procedimientos y técnicas necesarias para fundamentar su opinión.

II. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

La profesión contable se ha preocupado por que el trabajo de auditoría que realizan los contadores públicos sea un trabajo con totalidad profesional por lo que en diversas publicaciones, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha emitido normas y procedimientos de auditoría de carácter general, esto es el auditor al desarrollar su trabajo deberá -- aplicar las normas y procedimientos de acuerdo a las características y necesidades de dicho trabajo.

Esta preocupación se debe a que el objetivo de la auditoría es el de dar una opinión sobre los estados financieros que emite un ente económico y dicha opinión va a ser utilizada, no solamente por los funcionarios del ente examinado, sino también por diversos interesados en conocer los estados financieros del mencionado ente.

Cabe hacer mención que el auditor al aplicar las normas, procedimientos y técnicas de auditoría deberá dejar evidencia del trabajo realizado en papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y con ellos en un momento dado podrá comprobar que aplicó los procedimientos y técnicas necesarias para fundamentar su opinión.

2.1 NORMAS DE AUDITORIA.

Para que la auditoría pueda ser un trabajo de calidad profesional, la persona que lo desarrolla deberá de reunir ciertas características las que se conocen como normas de auditoría y son definidas como "requisitos mínimos de calidad relativos a su personalidad, el trabajo que desempeña y la información que rinde como resultado de este trabajo".

De lo anterior se desprende que las normas de auditoría son las:

- Normas Personales.
- Normas de Ejecución del Trabajo.
- Normas de Información.

Normas Personales.

El contador público que realiza un trabajo de auditoría debe tener ciertos conocimientos y madurez profesional preadquiridos del trabajo de la auditoría, las cuales se adquieren a través del estudio de la carrera de contadores públicos, así como de la experiencia en el trabajo al lado de auditores más experimentados.

El auditor para lograr un trabajo profesional deberá estar actualizado, es decir, no bastan los conocimientos adquiridos en las aulas, estos deberán ser complementados con la asistencia a seminarios y conferencias, cursos de auditoría, la lectura de revistas y textos de la especialidad.

Así mismo, el auditor al desarrollar el trabajo de auditoría por la importancia del mismo, así como la responsabilidad que adquiere, tanto con la persona que contrata sus servicios, como con terceros interesados - en su opinión, deberá desarrollar su trabajo con cuidado y diligencia, para lograrlo con el mínimo de errores, es decir, un trabajo profesional.

Para que el auditor pueda dar una opinión justa e imparcial, deberá de gozar de una independencia, esto es no deben de existir elementos que interjeran en su opinión, como el hecho de ser pariente del administrador, socio, o bien ocupar algún puesto dentro de la administración del ente auditado.

Normas de Ejecución del Trabajo.

Esta norma se refiere a que el auditor al efectuar un trabajo de auditoría al igual que cualquier trabajo deberá ser planeado, para saber cómo efectuarlo, cuántas personas lo van a efectuar, en qué tiempo aplicar tal o cual procedimiento o técnica. lo anterior en base a los siguientes puntos:

"los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar".

"las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente".

La información para conocer los puntos anteriores y realizar una adecuada planeación de la auditoría, se hará a través de:

- 1.- Entrevistas previas con el cliente.
- 2.- Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones.
- 3.- Entrevistas con directores y funcionarios.
- 4.- Inspección de documentos.
- 5.- Examen y análisis de estados financieros.
- 6.- Revisión de informes y auditorías anteriores.
- 7.- Estudio del control interno.

Al efectuar una planeación adecuada el auditor podrá desarrollar un programa de trabajo adecuado a las circunstancias, en el cual especificará si dicho trabajo se efectuará en una sola fase o en varias, esto es lo que se conoce como auditoría previa o preliminar y la auditoría final o cierre, así como el tiempo necesario para cubrir cada una de ellas y las personas que intervendrán en las mismas.

Los programas de trabajo no deben de ser fijos, esto es, deberán ser flexibles, ya que muchas veces conforme se va desarrollando el trabajo se rá necesario adecuar el programa de acuerdo a las características y necesidades del mismo.

Así mismo, la auditoría requiere de una supervisión, ya que este trabajo generalmente es efectuado por varios auditores en diferentes niveles.

La supervisión deberá efectuarse en todos los niveles o categorías - del personal, y esta debe realizarse de acuerdo a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional de los auditores. Esto es el trabajo efectuado por el personal con menor experiencia y preparación técnica, deberá ser supervisado por el personal de mayor experiencia.

Dentro de las normas de ejecución del trabajo, tenemos el estudio y evaluación del control interno, que se refiere al conocimiento que el auditor externo, debe tener "de la organización y 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 y promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración".

Con el estudio y evaluación del control interno, el contador público (auditor) podrá cerciorarse de que realmente en la empresa se está aplicando en forma correcta y adecuada el plan establecido para la consecución de los fines para los que fue creado el ente económico.

Así pues, el auditor deberá cerciorarse en que la dirección es la -- adecuada y que está efectuando sus funciones correctamente, que existe -- una coordinación entre las partes integrantes de la empresa, que existe -- una división de labores, es decir que las funciones sean, de operación, -- registro, custodia, etc., y estén delimitadas por la responsabilidad otorgada a cada uno de los encargados de desempeñar dicha función; que existan procedimientos establecidos, que permitan a la empresa una planeación

Y sistematización adecuada; así como formas y registros adecuados para los activos, pasivos, productos y gastos, etc., así como la existencia de procedimientos adecuados para rendir informes en forma correcta y oportuna a quien sea necesario, para la toma de decisiones y corrección de las deficiencias existentes.

También será necesario comprobar que la empresa cuente con el personal idóneo. Es decir que tenga entrenamiento, eficiencia y una adecuada retribución, ya que con esto se podrán tener los resultados que de él se esperen.

El estudio y evaluación del control interno podrá efectuarse a través de los siguientes métodos:

1.- Método Descriptivo:

Con este método deberán relacionarse las diversas características del control interno, clasificándolos por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

2.- Método de Cuestionario:

Este método consiste en aplicar preguntas básicas del control interno. Este método tiene la ventaja de realizar cuestionarios previamente diseñados con preguntas en forma de listas, con lo que se ahorrará tiempo considerable en dicho estudio.

3.- Método Gráfico:

Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene en vigor en sus departamentos o actividades, mediante gráficas de organización y procedimientos.

4.- El estudio del Control Interno se puede efectuar también a través de ciclos de transacciones. Este método consiste en determinar los ciclos de transacciones de las operaciones que realiza un ente económico. Los ciclos más importantes que el auditor debe identificar son:

- Ciclo de Tesorería.
- Ciclo de Egresos.
- Ciclo de Producción.
- Ciclo de Ingresos.

El auditor podrá identificar otros ciclos en base a la profundidad que quiera dar a su estudio o bien porque la empresa carezca de un control interno razonable.

Una vez determinados los ciclos de transacciones, es necesario conocer las funciones de cada operación de los ciclos, esto es, las funciones típicas, asientos contables, formas y documentos importantes utilizados, esto con la finalidad de conocer los objetivos del control interno aplicado por la empresa.

Para complementar, así como para dejar evidencia del trabajo efectuado sobre el estudio del control interno, el auditor podrá desarrollar diagramas de flujo de las transacciones, memoranda descriptiva o la utilización de cuestionarios, los cuales a su vez, servirán para describir las funciones de las operaciones que efectúa la empresa.

La información para efectuar este estudio, podrá obtenerse de los papeles de referencia permanente, de observaciones directas a las operaciones efectuadas por la empresa, o bien por entrevistas con el personal de la compañía, así como de sus manuales de operación.

5.- Actualmente, debido al volumen de operaciones que realiza una empresa, es muy común toparse con empresas en las que se utilizan computadores para facilitar su labor. En estas condiciones el contador público deberá efectuar el estudio del control interno considerando los efectos que se presentan en el procesamiento electrónico de datos.

El auditor al efectuar su estudio y evaluación del control interno en empresas donde se utiliza el procesamiento electrónico de datos (DEP), deberá observar que los métodos que se utilizan para procesar la información financiera son los adecuados y cumplen los objetivos del control interno, así mismo deberá identificar los riesgos que representa la utilización de un centro de cómputo ajeno a la empresa. Si la empresa cuenta con los medios suficientes para instalar su propio computador, se deberá tener en cuenta que el computador instalado es el adecuado, que exista una adecuada organización del departamento de cómputo, que el personal encargado de este depar

tamiento es el adecuado, que existe un control de la documentación que en el se maneja.

En términos generales, el auditor deberá cerciorarse y comprobar que los sistemas implantados para el procesamiento electrónico de datos son los adecuados y funcionan correcta y oportunamente.

Con el estudio y evaluación del control interno, el auditor podrá obtener los elementos necesarios para determinar los procedimientos y técnicas de auditoría que aplicará en su trabajo, así como el alcance que dará a los mismos, en la medida que él considere, la gravedad de las deficiencias encontradas.

Es común que el contador público al término de su trabajo, dé un informe a la empresa sobre las deficiencias más significativas y sus soluciones.

Evidencia Suficiente y Competente.

El contador público (auditor) al realizar un trabajo de auditoría de verá obtener una evidencia suficiente y competente para poder fundamentar su opinión.

La evidencia suficiente y competente son elementos de juicio que el auditor debe obtener al aplicar los procedimientos y pruebas de auditoría que considera necesarios para la realización de su trabajo.

Los estados financieros emitidos por un ente económico.

Técnicas de Auditoría.

Las técnicas de auditoría "son los métodos prácticos de investigación y pruebas que el contador público utiliza para lograr la información sobre la cual basará su opinión".

Las técnicas de Auditoría son:

- Estudio General.
- Análisis.
- Inspección.
- Confirmación.
- Investigación.
- Declaración.
- Certificación.
- Observación.
- Cálculo

Concepto y Aplicación de las Técnicas de Auditoría.

ESTUDIO GENERAL: El estudio general se refiere fundamentalmente a -- que el contador público deberá conocer la estructura orgánica, características y las operaciones que realiza la empresa.

Esta técnica deberá ser aplicada por el auditor, cuando se trate de primera auditoría con mucho cuidado, ya que con este estudio podrá saber cuál es el panorama general de la compañía y en auditorías posteriores para conocer la situación que guarda la empresa y así poder determinar cuáles puntos de la auditoría requieren mayor atención.

El auditor podrá efectuar este estudio a través de estados financieros comparativos, documentos o cuentas. Esta es la razón por lo que es la primera técnica que se aplica al iniciar cualquier trabajo de auditoría.

ANÁLISIS: El análisis consiste en estudiar o ver cómo está conformado algún rubro de los estados financieros.

El análisis es aplicado a cuentas o rubros genéricos, este puede ser de dos clases: análisis de saldo y análisis de movimientos.

El análisis de saldo se refiere básicamente a la identificación de las distintas partidas que conforman un saldo.

Este tipo de análisis generalmente es aplicado en las cuentas por cobrar y por pagar.

Análisis de movimientos consiste en estudiar la acumulación de partidas (sean cargos o abonos) que conforman una cuenta.

El análisis de movimientos es aplicado en cuentas de resultados.

INSPECCION: La inspección es el "examen de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo - de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros".

Esta técnica por lo general es aplicada en cuentas de activo, como son los valores o acciones, caja, clientes, etc., los cuales para probar su autenticidad se realizan arcos, al efectuar dichos arcos el Contador Público podrá estar seguro de que las cifras mostradas en estas cuentas son reales.

Así mismo es aplicada para probar la existencia de activos como la maquinaria, inmuebles y mercancías, dicha técnica es aplicada a través de los inventarios e inspección de facturas y documentos que prueban realmente son propiedad de la empresa.

CONFIRMACION: Esta técnica consiste en solicitar a personas (físicas o morales) ajenas a la entidad examinada, información por escrito sobre los saldos y posición de alguna cuenta o evento de la cual ella tiene conocimiento y puede dar dicha información.

Con la información o contestación que den estas personas, el auditor podrá comprobar que las cifras mostradas en los estados financieros o contabilidad son ciertas o falsas.

Existen tres formas de confirmación: positiva, negativa e indirecta o en blanco.

CONFIRMACION POSITIVA: Consiste en enviar datos y se pide contesten si son correctos o incorrectos. Dicha información se aplica en las cuentas por cobrar como son las de clientes, deudores, (ver F-1).

CONFIRMACION NEGATIVA: En esta forma se envían datos y se pide contesten solamente en caso de estar inconforme. Dicha confirmación sirve para comprobar la autenticidad de las cuentas de bancos. (ver F-2).

CONFIRMACION INDIRECTA O EN BLANCO: A este tipo de confirmación se le ha asignado este nombre por que en ella no se envía ningún dato, única mente se solicita información como estados de cuenta, saldos y algunos movimientos.

El auditor utiliza este tipo de confirmación para verificar las cifras de las cuentas por pagar (proveedores, acreedores) así como para confirmar la situación de operaciones (de activo y pasivo) con instituciones de crédito (ver F-3 y F-4).

Cabe señalar que dichas confirmaciones son solicitadas por la empresa auditada a la persona de la cual se quiere su confirmación, pidiéndole que la información solicitada le sea enviada a la dirección del contador público que está realizando el trabajo de auditoría.

De los tipos de confirmaciones que se explicaron anteriormente, los más usuales son la positiva e indirecta.

El texto de la misma, generalmente es parecido a los ejemplos dados en las formas mencionadas, pero estos pueden variar de acuerdo al criterio del auditor y a las características de la empresa a la que va dirigida dicha confirmación.

El formulario de la confirmación bancaria no varía nunca por ser un estándar establecido por la Asociación de Banqueros de México y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

INVESTIGACION: Esta técnica sirve para obtener información de los funcionarios y empleados del ente examinado, esta técnica es utilizada por el auditor cuando realiza el estudio del control interno, así como para tener una idea más amplia de algún saldo o aclarar el por qué de algunos registros y hechos realizados en la contabilidad.

DECLARACION: Son documentos o cartas firmadas por los interesados de las investigaciones realizadas por el auditor. Las declaraciones por ejemplo cuando el cajero y contador de la compañía o el gerente de crédito y cobranzas nos firman los arquezos practicados.

Así como firma de la carta de gerencia al auditor cuando éste se retira de la empresa auditada.

F-1

CONFIRMACIÓN POSITIVA

(Membrete de la Empresa)

(Original y Copia)

Fecha _____

Nombre del Cliente

Dirección

Estado.

Muy Señor (es) nuestro (s):

Con motivo de la revisión que de nuestras cuentas está practicando el Despacho GARCIA GONZALEZ y Asociados, auditores de esta Compañía, rogamos a usted (es) se sirva (n) proporcionarle directamente su conformidad u observaciones a su saldo al _____ de _____ de 19____, que aparece al -calce de la presente, utilizando para el efecto el sobre porteadado que se acompaña.

Agradeciendo la atención que se sirva (n) dar a la presente, nos repetimos como sus S. S.

A l e n t a m e n t e ,

(Nombre y puesto del que firma).

GARCIA GONZALEZ y Asociados.
Contadores Públicos Titulados.
Apartado Postal No. 656,
México 1, D. F.

El saldo de \$ _____ que aparece a mí (nuestro) _____
_____ en los Libros de _____ (Nombre de la Compañía)
al _____ de _____ de 19____ es correcto () incorrecto ()
(Observaciones a la vuelta)

Firma y sello de conformidad

Cta. No. _____

F-2

CONFIRMACION NEGATIVA

(Hembrete de la Empresa)

Fecha _____

Muy señores nuestros:

Nuestros Auditores, Despacho GARCIA GONZALEZ y Asociados, seleccionaron su cuenta para verificar su correcto manejo.

Añ _____ de _____ de 19____, mostraba un saldo a su cargo de \$ _____ que le suplicamos comparar contra -- sus registros. Si dicho saldo fuese de su conformidad, no tiene que contestar esta carta, pero en el caso de que no lo encuentre correcto, sírvase comunicarlo directamente a nuestros Auditores de la dirección del sobre que acompañamos.

A t e n t a m e n t e ,

Nombre de la Empresa

F-3

CONFIRMACION DIRECTA

(Membrete de la Compañía)

Fecha _____

Nombre

Dirección

Zona y/o Estado.

Muy señores nuestros:

Con motivo de la auditoría de nuestros estados financieros que hemos encomendado al Despacho GARCIA GONZALEZ y Asociados, S.C., les agradeceré nos enviar directamente un estado de cuenta con nosotros al _____
de _____ de 19 _____.

Antecipamos a ustedes las gracias por su cooperación en este asunto y para facilitar su respuesta, nos permitimos adjuntar un sobre dirigido a nuestros auditores.

Atentamente,

(Nombre y firma del representante).

CARTA DE VERIFICACION DE BANCOS

(Debe escribirse en papel membrelado de la entidad examinada).

(Fecha de envío al correo)

Banco: _____

Departamento de Auditoría Interna.

Muy señores nuestros:

Con motivo de la auditoría que se está practicando a nuestros estados financieros, mucho habremos de agradecerles llenar el formulario que se acompaña a la presente a la brevedad posible y enviar el original directamente a nuestros auditores haciendo uso del sobre que se acompaña. Rogamos a ustedes tener presente las siguientes indicaciones:

- a) Si la respuesta a alguna de las respuestas es "ninguno", favor de hacerlo constar así.
- b) Si los espacios son insuficientes, favor de indicar los totales y acompañar las relaciones correspondientes.
- c) Sírvanse acompañar su respuesta con los estados y relaciones correspondientes a las cuentas y operaciones señaladas con (X) en los párrafos 2, 3 y 4, a las fechas que indican las columnas en la derecha.

Agradeciéndoles de antemano su pronta atención a nuestra súplica, que es de especial interés para nosotros, nos es grato repetirnos sus atentos amigos y servidores.

(Firma autorizada de la entidad examinada).

(NOMBRES Y DIRECCION DE LOS AUTORES)

_____ de 19____
 Informada sobre _____

Mis y señores señores

1. Que remanera la siguiente lista de la contabilidad
 De cada afirma (completa) () De _____ ()
 De cada la (completa) () De _____ ()

2. Las firmas autorizadas para para algunas con, según siguientes registros:

Firma	Monedas	Puede firmar / Deques autorizadas para	Toda puede firmar autorizadas para
1	_____	_____	_____
2	_____	_____	_____
3	_____	_____	_____
4	_____	_____	_____

3. Los recibos que autorizan algunas firmas en los siguientes rubros:

	Firma	Mon	De	De	De	De	De	De
	1	2	3	4	5	6	7	8
RECEIBOS DE								
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

4. Las cuentas de la contabilidad (debe ser por las rubros siguientes) (debe ser por las cuentas de los rubros siguientes)

Cuentas de	Fecha de	Fecha de	Fecha de	Fecha de	Fecha de	Fecha de	Fecha de
1	2	3	4	5	6	7	8
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Compras de mercancías	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

5. La siguiente relación de todos los rubros de las cuentas siguientes
 a la misma fecha se debe en el estado por cada:

Debitores por cada	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Aprobación de cada	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
Impresiones de cada:	De personal	_____	_____	_____	_____	_____	_____
	De material	_____	_____	_____	_____	_____	_____
	De administración	_____	_____	_____	_____	_____	_____
7 de cada	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
8 de cada	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

6. Adicionalmente a la información anterior, modificaciones y estados que en cualquier momento se presenten los siguientes datos
 suministrados con la forma de referencia:

Respectivamente

NOMBRE DEL BANCO

ORIGINAL PARA EL AUDITOR

PLAMA (S) AUTORIZADA (S)

Este libro de cuentas es un documento autorizado por el Banco de México para el uso de los bancos de México y de los bancos de los Estados Unidos de México.

FINANCIAL

CERTIFICACION: Es la obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una persona que tenga fe pública, como los Notarios y Corredores Públicos.

OBSERVACION: La observación es la manera de cercionarse físicamente de cómo se realizan algunos movimientos y operaciones en la empresa auditada.

Esta técnica es aplicada en la toma de inventarios, así como en el estudio del control interno, etc.

CALCULO: La técnica del cálculo es básicamente la comprobación aritmética de algunas partidas específicas.

Generalmente esta técnica se aplica en todas las partidas para comprobar sus saldos. Existen partidas en las que el auditor podrá aplicar un procedimiento distinto al utilizado por la compañía y obtener el mismo resultado, comprobando así que las cifras y montos de las partidas son correctas. Dichas partidas pueden ser entre otras el cálculo de amortizaciones, depreciación, cálculo de interés tanto a cargo como a favor.

Procedimiento de Auditoría.

Las técnicas se pueden aplicar en forma individual o en forma conjunta en el examen de una partida con la finalidad de obtener la evidencia suficiente y competente para determinar la autenticidad de la misma.

Cuando las técnicas de auditoría se utilizan en forma conjunta estamos realizando un procedimiento.

Como ya se mencionó anteriormente, el auditor de acuerdo a su criterio profesional, experiencia, y básicamente al estudio del control interno, que en términos generales se refiere al conocimiento de la estructura orgánica y operacional, decidirá cuales serán las técnicas y procedimientos que aplicará, así como la extensión y la oportunidad de cada uno de ellos, para así obtener los elementos de juicio necesarios para poder emitir una opinión justa y profesional acerca de los estados financieros examinados.

Debe entenderse por extensión o alcance, el porcentaje de revisión de cada una de las partidas examinadas.

La oportunidad es el tiempo en el que el auditor deberá aplicar algunos procedimientos, ya que hay partidas en que por su naturaleza deberán ser examinadas en las distintas fases de la auditoría, como es el caso de la toma de los inventarios que se realiza cuando la empresa interrumpe sus operaciones para emitir sus estados financieros. Generalmente en esta época también se efectúan los arqueos de caja, y de documentos por cobrar.

Esto es porque muchas veces es mejor aplicar los procedimientos antes o después de la ejecución de la auditoría, ya que sus resultados nos proporcionarán una mayor certeza de los hechos u operaciones realizadas por el ente auditado.

III. DICTAMEN O INFORME DEL AUDITOR

Una vez concluido el trabajo de la revisión a los estados financieros y cuando el auditor haya obtenido la evidencia suficiente y competente podrá dar su opinión acerca de dichos estados financieros examinados, esta opinión será expresada a través de un documento conocido como dictamen del auditor.

3.1 CONCEPTO.

El dictamen según la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos "es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética".

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos señala que "el dictamen es la opinión del Contador Público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza, el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros".

El diccionario Porrúa de la Lengua Española, define que "dictamen es - la opinión y juicio que se forma o emite sobre alguna cosa. Informe acerca de una consulta planteada.

En consecuencia podemos definir que dictamen es la opinión o informe profesional que da un contador público una vez efectuado un examen a los estados financieros emitidos por algún ente económico.

La opinión o informe del auditor quedará plasmada en un documento formal, el cual llevará el nombre de dictamen y el cual es la única parte del trabajo efectuado por el auditor que queda en manos de su cliente o del público en general.

La forma de presentación del dictamen ha venido evolucionando al paso del tiempo, ya que a finales del siglo XIX los auditores al render su informe utilizaban la palabra certificamos con la que se aseguraba o se daba por cierta una cosa, y como el contador público al efectuar un trabajo de auditoría no puede cerciorarse de todos los aspectos de un ente examinado, el término certificamos se eliminó del texto del dictamen.

En el examen a los estados financieros, el auditor juzga las cifras presentadas en ellos, en base a las normas y procedimientos de auditoría y emite su dictamen en el que expresa su opinión de la razonabilidad de las cifras mostradas en dichos estados financieros, estableciendo así que la declaración que suscribe no es una certificación, sino un juicio que se ha formado y emite.

Las modificaciones realizadas al dictamen han sido en base a los avances en el campo de la auditoría externa y estas han venido a simplificar su lectura.

Para evitar divergencias y confusiones en la redacción del dictamen - la profesión contable se ha preocupado por estandarizar su forma de presentación.

Para una adecuada presentación, el dictamen debe contener lo siguiente:

- A quién se dirige: Este puede estar dirigido al consejo de administración, o a los accionistas o bien a ambos.

- Párrafo del alcance: se refiere a la naturaleza del examen que se realizó, así mismo en este párrafo, el contador tiene la oportunidad de explicar si omitió y por qué algún procedimiento establecido, así como las desviaciones encontradas.

- Párrafo de la opinión: en este párrafo el contador público expresará su opinión o juicio personal de si los estados financieros presentan o no la situación financiera de acuerdo con principios de contabilidad, así como el hecho de que dichos estados fueron elaborados sobre bases consistentes.

- La fecha de la emisión del dictamen: Esta es importante, ya que el auditor tiene la obligación de informar sobre acontecimientos extraordinarios que puedan afectar la situación financiera de un negocio, - ocurridos entre la fecha de cierre y del retiro del auditor de las oficinas de la empresa auditada, que es el tiempo en que dicho profesional pue

de responsabilizarse de los hechos que pudieran afectar al ente examinado.

- *Firma:* Esta debe ser la del auditor responsable del trabajo de la auditoría.

Al realizar cualquier examen a estados o información financiera, un contador público tiene la obligación de rendir una opinión o informe en cualquier circunstancia.

Existen diversas formas en las que el auditor puede rendir su dictamen, esto es según las circunstancias:

Dictamen Limpio o sin salvedades.

Dictamen con salvedades.

Abstención de opinión.

Opinión Negativa.

3.2 DICTAMEN LIMPIO.

El contador público independiente emite un dictamen limpio cuando en la realización de su trabajo no encontró limitación alguna, ni existió desviación en las bases de aplicación de los principios de contabilidad y logró obtener los elementos de juicio necesarios para poder expresar su opinión de esta manera.

En estas circunstancias el auditor emitirá su dictamen en la siguiente forma:

DICTAMEN LIMPIO

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "XYZ", S.A.

P r e s e n t e ,

He examinado el balance general de la compañía "XYZ", S.A. al
y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le
son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó -
de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptados, y en consecuen-
cia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros pro-
cedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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

México, D.F. a de de 19 .

C.P. OSCAR A. RUIZ GARCIA

El texto anterior de dictamen es el aprobado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. en su boletín H-02, y es utilizado por la profesión contable desde la década de los años cincuentas, es también conocido como dictamen tradicional.

A partir del año de 1974 entró en vigor un nuevo texto de dictamen emitido por la misma Comisión con las siguientes características:

- a) Se elimina del texto las referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría.
- b) Se eliminan las referencias expresadas a los principios de contabilidad generalmente aceptados y a su aplicación consistente.
- c) Se elimina el calificativo de razonablemente.
- d) Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la admnistración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Las eliminaciones al dictamen antes mencionadas fueron realizadas con el objeto de simplificar su redacción y mejorar su entendimiento entre el público en general, ya que en el dictamen tradicional se utilizan afirmaciones de carácter técnico que son de uso y entendimiento de los profesionistas de la contabilidad y personas conocedoras de la técnica contable.

Así mismo, se indicaban las bases sobre las cuales el auditor fundamenta su opinión y la afirmación de que los estados financieros presentan

"razonablemente" la situación financiera. Lo cual se considera innecesario ya que el auditor efectúa su trabajo atendiendo a las normas de auditoría y principios de contabilidad.

En sí el texto del dictamen nuevo expresa claramente el trabajo realizado así como la opinión del auditor.

El texto del dictamen nuevo es el siguiente:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE

LA COMPANIA "XYZ", S.A.

P r e s e n t e ,

En mi opinión, con base en el examen que practiqué a los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la Compañía "XYZ", S.A. al y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

México, D. F. a de de

C. P. OSCAR A. RUIZ GARCIA

Cabe mencionar que el auditor podrá utilizar cualquiera de los textos propuestos (tradicional o nuevo) para dar su opinión toda vez que estén vigentes actualmente.

3.3 DICTAMEN CON SALVEDADES

Un dictamen con salvedades se da cuando el auditor no puede expresar su opinión limpia, es decir, que existe alguna inconsistencia o desviación en los elementos en que se basa para poder fundamentar su opinión. Es decir son excepciones que el auditor hace a las afirmaciones genéricas del dictamen.

Dichas excepciones se realizan observando siempre su importancia relativa y riesgo probable, es decir estas salvedades o excepciones podrán ser hechas por el auditor en su dictamen cuando no afecten un área importante o significativa de los estados financieros.

El auditor mostrará dichas salvedades en el dictamen tradicional en un párrafo (s) separado (s), indicando todas las razones de la salvedad, así como sus efectos en la situación financiera y en los resultados de operación, indicando también si se han considerado los efectos del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en las utilidades así mismo inmediatamente de la expresión en mi opinión deberá indicar la salvedad, haciendo una referencia a dicho párrafo aclaratorio. En el dictamen "nuevo" se mencionará la salvedad al final o en un párrafo separado.

Las principales salvedades que se presentan en un dictamen son las siguientes:

- a) Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- b) Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

dad.

c) Por inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

d) Por incertidumbre.

a) Un dictamen con salvedad por limitación en el alcance del examen practicado se da cuando el auditor no logra satisfacerse de la razonabilidad de las cuentas que forman los estados financieros aún después de la -- aplicación de procedimientos supletorios.

Ejemplo:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPAÑIA "XYZ", S.A.

P r e s e n t e ,

He examinado el balance general de la compañía "XYZ", S.A. al
y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó - de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en conse- cuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros pro- cedimientos de auditoría que consideré necesarias en las circunstancias, - excepto que, por instrucciones de la gerencia, no solicitamos confirmación de las cuentas por cobrar mediante correspondencia directa con los deudo- res de la compañía.

En mi opinión, excepto por el efecto de aquellos ajustes que pudieran haberse revelado si se hubiera solicitado confirmación de los adeudos a - que hacemos referencia en el párrafo precedente, los estados financieros - adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la empresa - "XVZ", S.A. al y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México, D.F. a de de

C.P. OSCAR A. RUIZ GARCIA

b) El auditor emitirá un dictamen con salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad cuando los estados financieros de una compañía han sido preparados con malas aplicaciones o con cambio en los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de valuación y presentación.

Dichos cambios deberán ser aplicados y justificados adecuadamente por la compañía en notas a los estados financieros y el auditor deberá hacer mención de estos hechos en su dictamen indicando claramente la naturaleza y el monto monetario de dichos cambios.

Ejemplo en la siguiente hoja:

DICTAMEN CON SALVEDADES

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "XYZ", S.A.

Presente,

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

Como se describe en las notas a los estados financieros, la compañía cambió el método de valuación de los inventarios de costos promedio al de primeras entradas - primeras salidas, el que se considera más aceptable - en vista de que refleja mejor el costo de adquisición de los inventarios a la fecha de los estados financieros.

Este cambio afectó la utilidad neta del año, aumentándola en la cantidad de \$ _____ después de considerar el efecto del impuesto - sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "XYZ", S.A. al y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de con-

formidad con principios de contabilidad generalmente aceptados los que, a excepción del cambio en el método de valuación de los inventarios que se describe en el párrafo anterior y con el cual estoy de acuerdo, fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior.

México, D.F. a de de

C. P. OSCAR A. RUIZ GARCIA

c) El dictamen con salvedades por inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, se debe a que los estados financieros examinados no fueron preparados observando la inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y presentación.

En este caso el auditor deberá explicar amplia y claramente el efecto de dichas faltas, así como su cuantificación.

Ejemplo en la siguiente hoja:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACIÓN DE
LA COMPANIA "XYZ", S. A.

P r e s e n t e ,

He examinado el balance general de la compañía "XYZ", S.A. al . . .
y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que -
le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectú -
e de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en conse -
cuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros
procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstan -
cias.

La compañía, hasta el, ha valuado sus inventarios al -
costo de producción, el cual inclula los importes de la materia prima y -
de la mano de obra, práctica que está en desacuerdo con los principios de
contabilidad generalmente aceptados. De haberse incluido en la valora -
ción de los inventarios, el importe de los gastos de fabricación, los in -
ventarios que se muestran en el balance general adjunto al hubie -
ran sido superiores aproximadamente a \$ y la utilidad neta por
el año terminado en esa fecha, después de considerar el efecto del Impue -
to Sobre la Renta y la Participación de los Trabajadores en las utilida -
des, hubiera aumentado aproximadamente \$

En mi opinión, excepto por el cambio en el método de valorizar los -
inventarios, el cual no está de acuerdo con principios de contabilidad ge -
neralmente aceptados, según se explica en el párrafo precedente, los esta -

dos financieros adjuntos presentar razonablemente la situación financiera de la compañía "XYZ", S. A. al y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

México, D. F. a de de

C. P. OSCAR A. RUIZ GARCIA

d) Dictamen con salvedad por incertidumbre, este se da cuando existen incertidumbres legítimas sobre el efecto que puedan tener sobre la situación financiera y los resultados de operación de la compañía. Es decir algunas veces el auditor no podrá cerciorarse adecuadamente de algún asunto que esté pendiente de conocer su solución, en este caso el auditor deberá mencionar dicha salvedad en su dictamen utilizando para tal efecto la palabra "sujeta a".

3.4 ABSTENCION DE OPINION

Después de haber efectuado el auditor un examen a los estados financieros de un ente y no poder obtener los elementos de juicio y evidencias para poder emitir su opinión y si las dudas son muy importantes, deberá de abstenerse de opinar; indicando todas las razones y limitaciones que lo elevaron a dicha abstención para informar en forma adecuada al lector del dictamen.

3.5 OPINION NEGATIVA

El dictamen con opinión negativa se da cuando los estados financieros y los estados de resultados de las operaciones no muestran la situación financiera de la empresa.

En este tipo de dictamen el auditor deberá describir todas y cada una de las razones que dieron origen a la opinión negativa.

A continuación se presentan ejemplos del dictamen con abstención de opinión negativa respectivamente.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "XYZ", S. A.
P r e s e n t e .

He examinado el balance general de la compañía "XYZ", S.A. al
y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le
son relativos. Mi examen reveló que existen deficiencias de control inter-
no importantes, las que se describen en el párrafo siguiente, las que me
impiden satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del
ejercicio.

Las principales deficiencias encontradas fueron:

- 1.-
- 2.-
- 3.-

México, D. F. a de de

C. P. OSCAR A. RUIZ GARCIA

DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE
LA COMPANIA "XYZ", S. A.

Presente,

En mi opinión con base al examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía no presentan la situación financiera al ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, en vista de lo que se menciona en los siguientes párrafos:

- 1.-
- 2.-
- 3.-

México, D. F. a de de

C.P. OSCAR A. RUIZ GARCIA

3.6 CARTA DE SUGERENCIAS

Dentro de las obligaciones que tiene el contador público al efectuar una revisión a los estados financieros de una compañía, está el de informar sobre las deficiencias observadas en el estudio del control interno, así como las recomendaciones que se consideren pertinentes al respecto.

Las observaciones realizadas deberán ser de utilidad para la empresa con la finalidad de mejorar el sistema del control interno implantado, es recomendable que antes de entregar dichas deficiencias a la administración, sean comentadas con el personal de la compañía para tener la seguridad de la posibilidad de la aplicación de las sugerencias recomendadas y de que sean de beneficio para la compañía.

Este tipo de informe únicamente es de interés para la administración de la empresa auditada, por lo que deberá presentarse por separado del dictamen.

La forma común de presentar dichas sugerencias es a través de un memorandum conocido como carta de sugerencias, en el cual se detallarán todas y cada una de las observaciones detectadas así como su respectiva sugerencia.

Dicha carta de sugerencias será dirigida a la administración de la empresa examinada.

C O N C L U S I O N

La realización del presente trabajo de investigación dirigido a la auditoría de estados financieros me permite concluir lo siguiente:

Existen diferentes tipos de auditorías, las cuales se efectuarán bajo la misma metodología, ya que en esencia el objetivo de éstas es verificar y comprobar algo.

La auditoría de estados financieros es realizada por Contadores Públicos independientes y consiste en verificar que dichos estados sean realizados en base a principios de contabilidad, así como a reglas particulares de valuación y presentación.

Se ha buscado que el trabajo de auditoría sea realizado con calidad profesional, por lo que el Contador Público que lo lleva a cabo debe reunir ciertos requisitos, como es el hecho de ser un profesionalista con título de Contador Público, así como el de tener ciertos conocimientos pre-adquiridos a través de la práctica y lo más importante es que tiene que estar consciente de la responsabilidad que asume al emitir su opinión, por lo que deberá efectuar su trabajo con ética y calidad profesional.

La profesión contable en su afán de que el Contador Público desempeñe un trabajo profesional y con calidad ha desarrollado técnicas y procedimientos, de los cuales deberá elegir para aplicarlos a su examen en base a las características del trabajo a efectuar.

Con la aplicación de dichos procedimientos el auditor obtendrá los elementos de juicio necesarios para fundamentar su opinión.

El Contador Público es el único profesional con facultades para emitir una opinión (dictamen) sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en los estados financieros, por la capacidad y conocimiento que tiene acerca de la operación y administración de los negocios, así como de la información que éstos rinden.

Es importante resaltar la importancia que tiene la actuación del Contador Público en el desarrollo del país por lo que es necesario que éste actúe con ética u honestidad ante los requerimientos de sus clientes y del público en general.

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

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES, A.C.

CONOCE LAS AUDITORIAS.
JUAN RAMON SANTILLANA GONZALEZ.

AUDITORIA
ERIC L. KHOLER.

ELEMENTOS DE AUDITORIA.
C.P. VICTOR M. MENDIVIL ESCALANTE.

AUDITORIA INTERNA
C.P. JORGE LOZANO NIEVA.

EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA
C.P. Y L.A.E. BENJAMIN R. TELLEZ TREJO.

TESTS DE AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS (I.P.N.)
C.P. ALICIA LARA CASTILLERO.