

307908

RECIBO DE 2027/0221
40000.00 11/01/2002



TECNOLOGICO UNIVERSITARIO DE MEXICO

ESCUELA DE CONTADURIA Y
ADMINISTRACION

INCORPORADA A LA
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

**ORGANIZACION Y ADMINISTRACION DE UNA
AUDITORIA FINANCIERA**

Seminario de Investigación Contable
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

GABRIELA CASAS CASTRO

DIRECTOR DE SEMINARIO: C. P. VICTOR MANUEL CRUZ MENDOZA

MEXICO, D. F.

1990

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



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.

INTRODUCCION

CAPITULO 1

ORGANIZACION DE LA AUDITORIA

1.1	GENERALIDADES.	1
1.2	DIVERSOS CONCEPTOS DE AUDITORIA.	3
1.3	NORMAS DE AUDITORIA.	6
1.4	PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA.	12
1.5	PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.	21
1.6	NUEVOS TRABAJOS A REALIZAR.	26
	A) PROMOCION DE NEGOCIOS.	27
	B) CONFERENCIAS Y JUNTAS CON LOS CLIENTES.	28

CAPITULO 2

EJECUCION, DETERMINACION Y CALCULO DEL TRABAJO DE AUDITORIA

2.1	INVESTIGACION PRELIMINAR.	29
2.2	PRESUPUESTO DE TIEMPO.	33

2.3	DETERMINACION DE LOS HONORARIOS.	36
2.4	CARTA DE COTIZACION DE SERVICIOS PROFESIONALES DE AUDITORIA.	38
2.5	SELECCION DE COLABORADORES.	39
2.6	ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORIA.	40
	A) CONTROL INTERNO Y PRUEBAS SELECTIVAS.	42
	B) COLABORACION DEL PERSONAL DEL CLIENTE EN EL TRABAJO DE AUDITORIA.	53

CAPITULO 3

ADMINISTRACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

3.1	GENERALIDADES.	55
3.2	PLANEACION DE LA AUDITORIA.	57
	A) PROGRAMA DE TRABAJO.	66
	B) AL INICIAR EL TRABAJO.	74
	C) DURANTE EL DESARROLLO DEL TRABAJO.	75
	D) AL FINALIZAR EL TRABAJO.	76
3.3	COMO REALIZAR UNA REVISION ADECUADA DEL TRABAJO DE AUDITORIA.	77
A)	EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO EN LAS OFICINAS EL CLIENTE Y DEL AUDITOR.	77

B)	AL TERMINO DEL TRABAJO EN LAS OFICINAS DEL CLIENTE Y DEL AUDITOR.	78
C)	AL EMITIR SU INFORME Y OPINION.	79

CAPITULO 4

REVISION Y DICTAMEN DEL TRABAJO DE AUDITORIA

4.1	TERMINACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA.	81
A)	REVISION DEL CUMPLIMIENTO DEL PROGRAMA DE TRABAJO.	82
B)	REVISION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA.	82
C)	REVISION FINAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO.	84
4.2	RESUMEN DE OBSERVACIONES Y NOTAS ACLARATORIAS AL INFORME FINAL.	86
4.3	DICTAMEN Y PRESENTACION RAZONABLE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS.	90
4.4	ARCHIVO PERMANENTE DE LA AUDITORIA.	113

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCION

Este trabajo tiene como finalidad principal el dar a conocer de que manera el Contador Público realiza la revisión de los estados financieros de una empresa, presentando un panorama general acerca de la auditoría financiera, para así estar en condiciones de emitir su opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera, la cual puede ser utilizada para efectos fiscales y financieros.

Se exponen diversos aspectos que deben tomarse en cuenta para el desarrollo de una auditoría de estados financieros tales como; algunos conceptos, normas, procedimientos y técnicas de auditoría, etc, así como las facultades del Contador Público como Auditor independiente responsable y capaz de realizar satisfactoriamente sus acti-

vidades profesionales hasta concluir la auditoría, emitiendo un dictamen en el que expresa su opinión acerca de la revisión realizada.

Los temas aquí tratados son fundamentales para la realización de un trabajo de auditoría externa; en el primero y segundo capítulo se plantean los lineamientos básicos que el Contador Público debe tener presentes para el inicio y desarrollo de su trabajo como Auditor; el tercer capítulo trata de manera específica sobre la administración del trabajo, ya que para la realización de la auditoría se requiere como pasos principales, de una Planeación y Programación meticolosas acerca de cada etapa del trabajo a realizar.

Finalmente en el capítulo cuarto se exponen los temas para el desarrollo, revisión y dictamen del trabajo de auditoría, ya que debido a la responsabilidad que implica para el Contador Público

el emitir su opinión respecto a la revisión realizada a los estados financieros de la empresa, al concluir el trabajo deberá cerciorarse del cumplimiento del programa, además de la aplicación de las normas, procedimientos y técnicas de auditoría.

C A P I T U L O 1

ORGANIZACION DE LA AUDITORIA

- 1.1 GENERALIDADES.
- 1.2 DIVERSOS CONCEPTOS DE AUDITORIA.
- 1.3 NORMAS DE AUDITORIA.
- 1.4 PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA.
- 1.5 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.
- 1.6 NUEVOS TRABAJOS A REALIZAR.
 - A) PROMOCION DE NEGOCIOS.
 - B) CONFERENCIAS Y JUNTAS CON LOS CLIENTES.

C A P I T U L O I

ORGANIZACION DE LA AUDITORIA

1.1 GENERALIDADES

La auditoría es considerada como una especialización del Contador Público, desde el punto de vista docente como del medio social en que se desenvuelve, por lo que se identifica como el examen de estados financieros practicados en forma independiente.

En los últimos años se le ha dado a la auditoría otros enfoques que permiten estructurar diversos tipos de auditorías, cuyo desenvolvimiento obliga a los interesados en la materia a profundizar en esta corriente, con la finalidad de poder así definir y limitar el campo de actuación en estas disciplinas de la profesión que son: Auditoría Externa, Interna, Administrativa, Operacional, Fiscal y Gubernamental.

Considerando la cantidad de obras y apuntes desarrollados sobre el tema de Auditoría de Estados Finan-

cieros, me he abocado a la elaboración de este trabajo, con el propósito de ofrecer al lector mayor facilidad para su estudio, comprensión y desarrollo; esperando así contribuir con algo práctico y representativo, que permita una cabal idea de la parte teórica de este tema, ya que para el inicio, desarrollo y conclusión del mismo es imprescindible tener conocimiento de los elementos teóricos que darán por resultado un trabajo eficaz y con calidad profesional.

1.2 DIVERSOS CONCEPTOS DE AUDITORIA

Existen diversos conceptos de auditoría, por lo que considero necesario enunciar algunos de ellos que a continuación indico:

MANCERA HNOS. Y CIA. "El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentos y comprobación correspondiente, de una persona, de un fideicomiso, de una sucesión, de una oficina pública, de una copropiedad o de un negocio especial cualquiera y llevada a cabo con el objeto de determinar la exactitud de las cuentas respectivas y de informes".

LUIS RUIZ DE VELAZCO Y ALEJANDRO PRIETO. "La Auditoría de Balance constituye una comprobación a una fecha dada de las cuentas del Activo, Pasivo y Capital Contable de la Empresa".

MENDIVIL ESCALANTE. "Es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los

Estados Financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los Estados Financieros emanados de ellos".

ERNEST COULTER DAVIES. "Auditoría, es el examen de los libros y cuentas de un negocio que permite al Auditor formular y presentar los Estados Financieros en forma tal que el balance refleja la verdadera situación a la fecha de cierre del ejercicio que se revise".

MONTGOMERY en su obra *Autig Theory y Practice* considera que "Auditoría es el examen sistemático de los libros de contabilidad de un negocio, con el objeto de aclarar y comprobar los hechos referentes a las operaciones efectuadas y los resultados de las mismas".

EL INSTITUTO AMERICANO DE CONTADORES PUBLICOS. "Auditoría es el examen de los libros de contabilidad, comprobantes y demás registros de organismo público, institución, corporación, firma o persona, o de alguna

persona o personas situadas en destino de confianza con el objeto de averiguar la corrección o incorrección de los registros y de expresar opinión sobre los documentos suministrados, comunmente en forma de un certificado".

Desde mi punto de vista y apegándome a los conceptos antes descritos; Auditoría es el examen crítico y minucioso realizado por Contadores Públicos de los libros y registros contables de una empresa por medio del análisis, comprobación, verificación y estimación de sus cuentas y/o operaciones basándose en las normas, procedimientos y técnicas de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, así como de las técnicas y cualidades morales que posee para expresar su opinión acerca de la razonabilidad de los registros y operaciones examinadas por él.

1.3 NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de auditoría son los pasos a seguir por el Contador Público en el desarrollo de su profesión como Auditor.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las normas de auditoría de la siguiente manera:

Las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del Auditor y al trabajo que desempeña, que se deriva de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA:

- I. Normas personales. Son las cualidades que el Auditor debe tener para asumir la responsabilidad de realizar un trabajo de auditoría.

- a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional. Todo Auditor debe poseer la suficiente habilidad, práctica y estudio e investigación constante para el desempeño de su profesión con eficiencia y calidad.

- b) Cuidado y diligencia profesional. El Auditor al realizar su examen esta obligado a ejercer cuidado y diligencia razonable y así evitar la mayor posibilidad de error en la realización de su trabajo y en la de sus colaboradores.

- c) Independencia mental. El Auditor para realizar su trabajo debe tener la suficiente capacidad para expresar un juicio u opinión imparcial, sin alterarlo por ningún motivo personal, familiar, social o de cualquier otra naturaleza.

II. Normas de ejecución del trabajo. En las normas personales se señala que el Auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia, aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

- a) Planeación y Supervisión. El Auditor debe planear adecuadamente cada etapa del trabajo a realizar, y si participan ayudantes, estos deberán ser supervisados para que su trabajo sea eficiente para así evitar las posibilidades de error.

b) Estudio y evaluación del control interno. El Auditor debe realizar un estudio y evaluación del control interno que va a examinar para determinar el grado de confianza que depositará en él, además de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que debe dar a los procedimientos de auditoría.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente. El Auditor por medio de la aplicación de procedimientos de auditoría debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente, según el grado que requiera para suministrar una base objetiva para expresar su opinión.

III. Normas de información. Al término de su trabajo el Auditor emite su dictamen e informe, en el que dá a conocer a las personas interesadas los resultados obtenidos y la opinión que se a formado a traves de su examen.

El dictamen del Auditor es el documento en el que depositan su confianza los interesados en los estados financieros y en las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y resultados de las operaciones de la empresa examinada.

- a) Relación con los estados financieros y responsabilidad. El Auditor en todos los casos en que queda asociado con los estados financieros o información financiera, debe expresar en forma clara e inequívoca la naturaleza de su relación con esa información, su opinión sobre la misma y en todo caso las limitaciones de importancia que tuvo para realizar su examen, las salvedades derivadas de ellas o razones importantes por las que expresa una opinión adversa o no puede expresar su opinión profesional a pesar de haber realizado un examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

b) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados. Para opinar sobre los estados financieros, el Auditor debe observar que fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad, que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes, que la información presentada en los estados financieros y las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación; en caso de excepciones a lo anterior, el Auditor debe relacionar o mencionar en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros examinados.

1.4 PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos los define de la siguiente manera:

Procedimientos de auditoría. Son el conjunto de técnicas aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros examinados, y mediante las cuales el Auditor obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros sujetos a examen.

Técnicas de Auditoría. Son los recursos particulares de investigación que el Auditor utiliza para obtener la información que necesita y así comprobar la información que otros le han suministrado o él mismo a obtenido.

Generalmente al Auditor le es imposible obtener el conocimiento que necesita para fundamentar

su opinión con la aplicación de una prueba, por lo que es necesario el examen de cada partida o conjunto de hechos aplicando varias técnicas en forma simultanea o sucesiva.

CLASIFICACION DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Debido a los sistemas aplicables en cada empresa en cuanto a la organización y control de sus operaciones, es difícil establecer sistemas rígidos de pruebas para examinar los estados financieros, por lo que el Auditor aplica su criterio profesional al decidir, que técnicas o procedimientos de auditoría deberá utilizar en cada caso para obtener la certeza moral y los mejores resultados del examen que realiza.

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Oportunidad es la época en que se van a aplicar los procedimientos de auditoría, dependiendo

del examen concreto de que se trate, ya que el trabajo de auditoría puede desarrollarse antes o después del cierre del ejercicio.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice:

Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y mejor aplicados en épocas anteriores al cierre del ejercicio y otros deben ser utilizados en épocas posteriores a esa fecha. A la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se les denomina su oportunidad.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:

Extensión o alcance es la amplitud o intensidad con que se aplican los procedimientos de auditoría.

Es común que muchas operaciones de la empresa tengan características repetitivas y formen gran-

des cantidades de operaciones individuales, por esa razón no es posible generalmente llevar a cabo un examen en forma detallada de todas las partidas individuales que forman la partida global; por lo tanto al llenarse los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, el Auditor procede a examinar una muestra representativa de estas para obtener del resultado del examen de esa muestra, una opinión general sobre los procedimientos de auditoría, ya que en la planeación de la misma es un factor importante.

CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA:

- a) Estudio general. Es la apreciación del Auditor acerca de la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y las partes más importantes y significativas para saber si ha de profundizar en su estudio y como debe hacerlo.

b) **Análisis.** Analizar es desglosar y estudiar los componentes de un universo, por lo general es aplicable a cuentas o rubros genéricos de los estados financieros de la empresa sujeta a examen; el análisis puede ser de dos clases:

1.- **Análisis de saldo.** Consiste en la eliminación de asientos para determinar las partidas que forman el saldo, ya que existen cuentas en las que distintos movimientos registrados en ellas son compensaciones unas de otras.

2.- **Análisis de movimiento.** Consiste en el análisis de los cargos o abonos que forman el movimiento, ya sea deudor o acreedor de la cuenta que se está revisando.

c) Inspección. Consiste en examinar físicamente los documentos y bienes materiales de la empresa, para cerciorarse de las operaciones registradas en la contabilidad o presentadas en sus estados financieros.

d) Confirmación. Consiste en cerciorarse por medio de la ratificación de una persona o personas ajenas a la empresa, que conoce las operaciones realizadas con ésta, de la autenticidad de sus activos, operaciones, etc. Y que por lo tanto está o están en condiciones de dar información válida.

Esta técnica puede ser aplicada de diferentes formas:

1. Confirmación positiva. Consiste en pedirle por escrito al confirmante, si está o no de acuerdo con el dato solicitado; este tipo de confirmación es

utilizada preferentemente para el activo de la empresa.

2. Confirmación negativa. Generalmente se utilizan para confirmar los activos de la empresa, y consiste en enviar datos al confirmante solicitando contestación únicamente en caso de no estar de acuerdo con los datos de la empresa.
 3. Confirmación indirecta. No se envían datos al confirmante, solamente se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Se utiliza normalmente para confirmar pasivos a instituciones de crédito.
- e) Investigación. Consiste en obtener información por medio de conversaciones con funcionarios o empleados de la empresa que se está revisando, con la finalidad de ser utilizada

por el Contador Público para complementar su trabajo.

Esta técnica se realiza generalmente en el estudio del control interno y operaciones que no le parecen muy claras al Auditor en los registros contables de la empresa.

- f) Declaraciones o certificaciones. Es la manifestación realizada al Contador Público por escrito con documentos o cartas, firmadas por los interesados que han participado en las investigaciones hechas por el Auditor.

Cabe mencionar que cuando dichas confirmaciones son certificadas por una autoridad se dice que son certificaciones.

g) Observacion. Por medio de esta técnica el Auditor se cerciora de manera discreta o abierta, de hechos o circunstancias, y de como realiza ciertas operaciones el personal de la empresa.

h) Cálculo. El Auditor aplica esta técnica para cerciorarse de la corrección numérica de algunas partidas específicas que se determinan con cálculos sobre bases precisas, como son intereses pagados o cobrados, depreciaciones y amortizaciones, etc.

1.5 PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

En la profesión del Contador Público los principios de contabilidad generalmente aceptados constituyen la base para el desarrollo de su profesión, ya que los datos que muestran los estados financieros elaborados por él descansan o tienen como base principios de contabilidad, que es en lo que se fundamenta la confianza de quienes hacen uso de ellos, por ser reglas o formas de registro de las operaciones e información de las mismas, consideradas de observación necesaria en el ejercicio de la técnica contable desde sus orígenes.

La Comisión Nacional de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos hace referencia a los principios de contabilidad indicando que dentro de estos se encuentran considerados:

1. Algunos postulados o hipótesis subyacentes, que informan criterios sobre contabilización y preparación de estados financieros.
2. Reglas que permiten dar soluciones concretas de problemas comunes o generales.
3. Procedimientos de aplicación de las reglas generales y de presentación de los estados financieros.

LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD SON LOS SIGUIENTES:

- I. De la entidad. Este principio hace referencia de la personalidad jurídica propia de la empresa y totalmente diferente y separada de los propietarios o socios.
- II. Del período contable. Este principio indica la necesidad de preparar estados financieros por períodos regulares determinados de antemano, según lo

permitan los recursos y necesidades administrativas de la empresa, para información de terceros y por disposiciones de las leyes fiscales que indiquen que el período contable debe ser de un año.

III. De la realización. Este principio indica que las operaciones de una empresa deben registrarse cuando se realicen efectivamente. El Contador Público no debe dar efectos contables a planes inconclusos que no se realicen plenamente.

IV. Del valor histórico. Este principio se refiere a que los activos adquiridos por la empresa deben registrarse al precio que se pagó efectivamente por ellos en la fecha de su adquisición.

V. De la consistencia. Este principio hace referencia a que cuando existan diferentes formas de registro para operaciones específicas, la solución que se seleccione debe ser aplicada de manera consistente año con año.

Cabe mencionar que la aplicación de este principio no implica inflexibilidad, ya que existe la posibilidad de cambios necesarios en la empresa para mejoramiento de sistemas de aplicación y registro de las operaciones.

VI. De la dualidad económica. Este principio tiene antecedentes científicos de la causa y el efecto, la acción y la reacción, definiendo y estableciendo la doble presentación (a todo cargo corresponde un abono) primero de registros y después de información (activos y pasivos) o sea la doble presentación que debe tener en contabilidad las operaciones cuantitativas de una empresa.

VII. De la importancia relativa. Este principio se refiere a que las partidas de poca importancia no deben estar sujetas necesariamente a lo dictado por los otros principios de contabilidad, ya que no se debe actuar de igual forma en la aplicación y registro de partidas significativas que con

aquellas que no lo son. La importancia al respecto será a consideración del Contador Público, quién además deberá tomar en cuenta la magnitud de la empresa, por medio de su criterio y experiencia profesional.

VIII. De la revelación suficiente. Este principio hace referencia a que la información presentada en los estados financieros de la empresa debe ser clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la empresa, incluyendo en los mismos, notas si es necesario para que cualquier persona interesada en ellos pueda comprender su contenido y tomar una decisión justa.

IX. Del negocio en marcha. Este principio se refiere a que salvo prueba en contrario, la vida de un negocio es indefinida. Por esa razón se ignoran dentro del balance, los valores de realización de sus renglones y de igual manera se reflejan gastos aplicables a períodos futuros.

1.6 NUEVOS TRABAJOS A REALIZAR

Todo profesionista al realizar su trabajo debe tener en cuenta diversos aspectos que le permitan su actuación como tal.

Tratandose de despachos de Contadores Públicos, así como el Contador Público que presta sus servicios en forma independiente, deberán dar especial atención a las medidas de que disponen para allegarse de nuevos trabajos, además de calidad, esmero y honradez que deban reunir sus servicios a través del reconocimiento impartiendo clases y de sus experiencias adquiridas en el desarrollo de su trabajo, etc.

La obtención de nuevos trabajos generalmente se dá por las buenas relaciones que se adquieren mediante la reputación alcanzada por los servicios proporcionados a los clientes que quedan satisfe-

chos y que se encargan de hacer comentarios y recomendaciones favorables, dando origen a un reconocimiento público.

Otros medios de promoción de los servicios que presentan los despachos de Contadores Públicos o el Contador Público independiente, son las relaciones que guardan con antiguos empleados del cliente, banqueros, abogados, actividades de tipo social, profesional, civil y personal.

A) Promoción de Negocios.

Se dá por medio de las referencias adquiridas con los clientes a quien se les han brindado los servicios requeridos, porque al quedar satisfechos, tendrán a bien, recomendar los servicios que se ofrecen en el despacho a otros posibles clientes a los que se harán visitas para promover estos servicios y obtener así un nuevo negocio.

B) Conferencias y Juntas con los Clientes.

Estas se llevan a cabo con la finalidad de cerrar un contrato de trabajo a favor del despacho de Contadores, en ellas se tratan los puntos que son de interés tanto para el Contador Público que se encargará de desarrollar el trabajo, como para el cliente interesado. Además de señalarse las condiciones de trabajo y otros puntos de importancia que serán tocados en cada una de las juntas con el cliente.

C A P I T U L O 2

EJECUCION, DETERMINACION Y CALCULO DEL TRABAJO DE AUDITORIA

- 2.1 INVESTIGACION PRELIMINAR.
- 2.2 PRESUPUESTO DE TIEMPO.
- 2.3 DETERMINACION DE LOS HONORARIOS.
- 2.4 CARTA DE COTIZACION DE SERVICIOS PROFESIONALES DE
AUDITORIA.
- 2.5 SELECCION DE COLABORADORES.
- 2.6 ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORIA.
 - A) CONTROL INTERNO Y PRUEBAS SELECTIVAS.
 - B) COLABORACION DEL PERSONAL DEL CLIENTE EN EL
TRABAJO DE AUDITORIA.

C A P I T U L O 2

EJECUCION, DETERMINACION Y CALCULO DEL TRABAJO DE AUDITORIA.

2.1 INVESTIGACION PRELIMINAR

La investigación preliminar se lleva a cabo con la finalidad de recopilar datos acerca de las características y fisonomía de la empresa que solicita los servicios del Contador Público para realizar una auditoría, tales como:

1. Fecha de constitución
2. Tamaño
3. Ubicación
4. Personas y Representantes que la integran.
5. Etcétera

Es así como el Auditor empezará a identificarse con la empresa y sus integrantes, lo que será de gran utilidad para allegarse de la infor-

mación necesaria para desarrollar su trabajo con mayor eficiencia, además de enterarse de las políticas y criterios seguidos para el control de las operaciones y su contabilización en el ejercicio que se revisará.

Es indispensable que el Auditor se entreviste las veces que sea necesario con su cliente antes del inicio de la auditoría, con la finalidad de definir las condiciones básicas del servicio que va a proporcionar; se recomienda que el Auditor elabore previamente una lista de los asuntos que tratará con su cliente, después de tratarlos, debe evaluarlos y determinar si se requiere o no de otra entrevista para aclarar los puntos o problemas que hayan surgido, al haber un acuerdo mutuo con respecto a las condiciones del servicio a prestar, el Auditor deberá proceder a conocer la estructura de la organización y sus características; así como a realizar un estudio de los manuales e instructivos.

Además deberá inspeccionar las instalaciones de la planta y sus operaciones, poniendo especial interés a las de producción y sistema de control interno con el fin de observar como son realizadas.

Es necesario que el Auditor conozca el organigrama vigente de la entidad para identificar las diferentes áreas que la integran, así como la jerarquía de sus funcionarios y empleados, esto es con el objeto de poderse entrevistar con ellos, para conocer las políticas generales de la empresa relativas a su funcionamiento y los criterios de contabilidad en las áreas de producción, finanzas, personal, mercadotecnia, etc.

Al conocer lo anterior, es conveniente que elabore un resumen como resultado de su investigación para que éste sea confirmado por el funcionario o empleado que proporcionó la información, lo

cual es indispensable para tener elementos más sólidos que servirán de base para planear la auditoría.

Es necesario para la planeación de la auditoría que el Auditor defina claramente con su cliente la colaboración que le proporcionará en el desarrollo de la revisión, quedando este punto confirmado por escrito.

Con los antecedentes anteriores, el Contador Público puede estimar sus honorarios en forma justa para lo cual intervienen ciertos factores como:

- a) Tiempo en que se efectuará el trabajo.
- b) Eficiencia del personal asignado.
- c) Dificultades encontradas durante el desarrollo del trabajo.
- d) Ayuda que proporcionará el cliente.
- e) Gastos incurridos por el Auditor incluyendo los indirectos.
- f) Etcétera.

Una vez que el Auditor ha planeado su trabajo, y después de haber estimado sus honorarios, es conveniente que elabore una carta-convenio en la que incluirá claramente los elementos de la misma como son:

- a) Especificación clara y precisa del servicio.
- b) Definición del alcance y del resultado del trabajo.
- c) Estimación de los honorarios.

2.2 PRESUPUESTO DE TIEMPO

El presupuesto de tiempo cumple una función importante, ya que sirve de base para cotizar los honorarios que deban cobrarse sobre una actividad a desarrollar.

De acuerdo a lo antes expuesto, un trabajo de auditoría de estados financieros, requiere de un estudio previo con respecto a la estructura organizacional y administrativa de la empresa sujeta a

dictamen, con la finalidad de formarse un criterio acerca de la aplicación de las operaciones realizadas en la empresa o la descripción de algún problema en caso de existir.

Estos datos sirven al Auditor para elaborar el estimado de tiempo, el cual debe prepararse tomando en cuenta los siguientes aspectos:

1. Revisión del control interno establecido por la empresa en toda su organización y aspecto administrativo.
2. Indicar el alcance de los procedimientos de auditoría, con base en el amplio análisis del control interno.
3. Los procedimientos deben estar indicados detalladamente, sección por sección; en los renglones que integran los estados financie-

ros, indicando a la vez el tiempo que se va a utilizar para desarrollarlos.

4. Al establecer los puntos anteriores, es necesario, programar al personal capacitado profesionalmente para realizar el trabajo de auditoría.
5. El estimado de tiempo debe tener un resumen total del tiempo a emplear por cada socio, gerente, ayudantes y personal administrativo del despacho.

En general, para que el estimado de tiempo cumpla con su objetivo, es necesario que la responsabilidad para su control recaiga sobre una persona que debe ser el encargado de la auditoría, que a su vez delegará a sus ayudantes la responsabilidad de controlar su tiempo por cada sección que le sea asignada.

Por otra parte cuando el tiempo utilizado en un procedimiento de auditoría muestra variación notable con el tiempo estimado, deberán anotarse las razones en los papeles de trabajo.

Las variaciones importantes deben ser sometidas a la consideración del socio encargado del trabajo quien decidirá si deben ser discutidas con el cliente. Si lo anterior, es motivado por problemas especiales o por atrasos ocasionados por el personal del cliente, pueden atribuirse a éste y deben ser recuperadas en la facturación correspondiente, si son consecuencia de ejecución o planeación deficiente de parte del Auditor y su personal, no deberán considerarse como recuperadas.

2.3 DETERMINACION DE LOS HONORARIOS

Respecto a la determinación de los honorarios, intervienen diferentes factores para fijar su monto, ya que pueden ser calculados en base al tiempo empleado, o por cifra global que sea el importe total de la intervención, o mediante iguala.

De acuerdo con el lugar de presentación del servicio, se pueden adoptar dos tipos fundamentales: Honorarios por trabajo en la ciudad y Honorarios por trabajo fuera de la ciudad.

Cuando se trata de una Auditoría que se va a practicar por primera vez, es conveniente tanto para el Contador Público como para el cliente, que los honorarios se computen a base de tiempo de trabajo, esta conveniencia se funda en que el Contador Público en este caso no puede determinar exactamente el tiempo que habrá de emplear en su trabajo; y en caso de fijar una cuota global, lo haría con cierto margen de seguridad pudiendo dar al cliente la impresión de un elevado costo; por otra parte, si el desarrollo de la revisión tomara más tiempo que el convenido, estaría tentado a apresurar su trabajo más allá del ritmo en el cual se obtienen los mejores resultados.

Cualquier sistema que se elija debe quedar claro y determinado antes del inicio del trabajo de auditoría, respecto de su monto es algo complejo, y que no esta sujeto a ningún arancel, por lo que el Contador Público y el cliente quedan en absoluta libertad para llegar a un acuerdo.

2.4 CARTA DE COTIZACION DE SERVICIOS PROFESIONALES DE AUDITORIA

Una vez que el Contador Público ha planeado su trabajo de auditoría y, después de haber estimado sus honorarios, es conveniente que elabore una carta de cotización, en la que debe incluir claramente los elementos que la integran, como son entre otros:

- a) Definición clara y precisa del servicio que se va a prestar.

- b) Definición del alcance y del resultado del trabajo.
- c) Estimación de los honorarios.
- d) Etcétera

2.5 SELECCION DE COLABORADORES

El personal que el Auditor requiere para realizar el trabajo de auditoría son ayudantes y supervisores; de acuerdo al volúmen de operaciones que se van ha revisar. Por lo que el trabajo debe planearse adecuadamente y al emplear ayudantes, estos son supervisados por personal capacitado, considerando siempre su capacidad y experiencia, correspondiendo al Contador Público que realiza la Auditoría la supervisión del trabajo, ya que es quien dictamina.

Se ejercerá mayor supervisión cuando los ayudantes poseen poca experiencia y se ejercerá menos supervisión cuando los ayudantes poseen mayor experiencia.

2.6 ALCANCE DEL TRABAJO DE AUDITORIA

El alcance o extensión del trabajo de auditoría es en base al número de operaciones que maneja la empresa que va a ser auditada, así como la oportunidad con que sea presentada al Auditor la información requerida por él para el desarrollo de las distintas etapas que implica la auditoría.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice:

La relación que guarda el número de partidas individuales que forman la partida total se denomina "Extensión o alcance de los procedimientos de

auditoría", y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación.

Entre los elementos importantes que debe de tomar en cuenta el Auditor para la determinación o alcance de los procedimientos de auditoría se pueden citar algunos tales como:

- a) El grado de eficiencia del control interno.
- b) El número de partidas que forman el universo.
- c) El número de errores encontrados en el examen etc.

Por lo tanto, es difícil determinar reglas específicas para fijar el alcance o extensión; ya que el criterio profesional del Auditor es importante en la determinación de la extensión de los procedimientos de auditoría, que le den la suficiente certeza para fundamentar su opinión objetiva y profesional; y de esta forma obtener los mejores resultados en el desarrollo de su trabajo.

A) CONTROL INTERNO Y PRUEBAS SELECTIVAS

CONCEPTO:

El control interno es en base a un plan de organización con sus métodos y procedimientos adoptados en forma coordinada en una entidad económica para protección de sus bienes, obtención de información financiera correcta y segura, eficiencia de operación y el apego a las políticas prescritas por la dirección de la empresa.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define al control interno de la siguiente manera:

"El control interno comprende: el plan de organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un nego-

cio para la aplicación de sus activos, la obtención financiera correcta y segura, la promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas prescritas por la dirección".

El Comité de Procedimientos de auditoria del Instituto Norteamericano de Contadores Públicos dice:

"El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas de coordinación adoptados para proteger los activos como son: Verificar la exactitud y veracidad de los datos contables, fomentar la eficiencia de las operaciones y alentar el apego a las políticas de administración prescritas en una empresa".

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

El objetivo de implantar un sistema de control interno como su concepto lo dice, es la obtención de información correcta y segura, así como la protección de los bienes de la empresa, para evitar posibles fraudes y reducir desperdicios e ineficiencias; además de encausar el cumplimiento de las políticas de operación sobre bases más firmes.

METODOS PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Al realizar el examen del control interno de la empresa y sacar sus conclusiones, el Auditor debe plasmarlo en sus papeles de trabajo con la finalidad de:

- 1) Fundamentar el alcance o extensión de sus pruebas de auditoría así como su oportunidad.

- 2) Comprobar que cumplió con la norma que obliga al Auditor a examinar el control interno.
- 3) Probar su estudio en caso de conflictos.
- 4) Facilitar el trabajo de posteriores auditorías.
- 5) Auxiliar en la supervisión del trabajo de los ayudantes etc.

METODOS MAS COMUNES QUE EXISTEN PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

1. Método descriptivo. Consiste en detallar en forma amplia y por escrito los métodos contables y administrativos en vigor, haciendo mención de los registros y formas contables que utilizó la empresa, los empleados que los manejan, quienes son las personas que protegen los bienes, etc.

El Auditor obtendrá y preparará la información como lo juzgue conveniente; por departamento, por funciones u otro proceso, según las circunstancias a las que se enfrente.

2. Método de cuestionarios. Este método consiste en elaborar una lista con preguntas encaminadas a determinar puntos de la organización de la empresa, la forma como se maneja y opera dicho aspecto; generalmente se le entrega una copia a cada empleado para que conteste las preguntas, finalmente el Auditor elige algunas de las que a su juicio sean más importantes, para comprobar que efectivamente se cumplan según la respuesta del empleado que se investigó.
3. Método gráfico. Consiste en presentar la información, formulando esquemas o gráficas del

sistema de organización de la empresa y de los procedimientos administrativos en vigor, en conexión con la contabilidad, proporcionando así una rápida visualización de la estructura de la empresa.

Desde mi punto de vista es necesario que todo Auditor realice un examen minucioso del control interno de la empresa, ya que al elaborar su dictamen deberá exponer que realizó su trabajo de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas y una de esas normas es el estudio y evaluación del control interno, por lo tanto, la comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos expone que ninguno de sus miembros está facultado para opinar sobre cifras presentadas en los estados financieros, si antes no se ha cumplido con esta norma.

La finalidad del examen del control interno es señalar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, además para que el Auditor pueda exponer a sus clientes las diferencias que encontró en su sistema de control interno necesariamente deberá examinarlo.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, comenta acerca del control interno:

"El Contador Público no debe oponer salvedades, ni abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencias en el control interno a menos que ocurra lo siguiente:

1. Que existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del control interno.
2. Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa magnitud en los estados financieros que ha de dictaminar.

3. Que los estados financieros de su cliente u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que para suplir las fallas u omisiones en el control interno, el Auditor estime son necesarios para quedar satisfecho, sobre la razonabilidad de las cifras afectadas.

Por medio del examen realizado al control interno, el Auditor obtiene algunas ventajas, tales como ahorro de tiempo y trabajo, lo cual beneficia a la empresa en cuanto a la obtención de información oportuna y ahorro en honorarios; el Contador Público podrá aplicar el método de pruebas selectivas, evitando así una revisión total, determinando el alcance y oportunidad de las mismas en base al examen previo del control interno, ya que solo revisará las actividades y aspectos de la empresa que desde su punto de vista, más lo re-

quieran y que influyan en las cifras de los estados financieros.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos una de las maneras más efectivas de ponderar la importancia relativa de las partidas y su riesgo probable es el examen cuidadoso del control interno, la influencia de su evaluación en los procedimientos de auditoría es determinante, ya que de esto depende la elección que el Auditor hará para realizar sus pruebas selectivas, su extensión y su oportunidad. Por otra parte la evaluación del control interno le es indispensable al Auditor para fundamentar su confianza en los registros contables, porque de estos se obtienen los estados financieros sobre los cuales emite su opinión en el dictamen, ya que puede originar desde una salvedad hasta una abstención de opinión.

Por lo antes expuesto, resumo que el objeto del estudio y evaluación del control interno es con la finalidad de informar a la gerencia sobre las desviaciones operacionales en caso de que existan, de procedimientos y sistemas dentro de la empresa por lo que el Contador Público debe considerar la norma del estudio y evaluación del control interno como base no solo para emitir su dictamen, sino como instrumento para hacer notar fallas en la práctica de los elementos fundamentales de la administración, y así poder colaborar a su corrección o en la implantación de nuevos sistemas de control, si fuera necesario.

PRUEBAS SELECTIVAS.

Respecto a las pruebas que el Auditor aplicará para el examen a realizar dependerá del nú-

mero de partidas a revisar así como de las condiciones particulares específicas de cada empresa, para que el Auditor decida cuales son las pruebas de auditoría aplicables para cada caso que se le presente.

Es frecuente que al Auditor se le presenten casos de empresas con operaciones que se repitan constantemente, motivo por el cual es conveniente la aplicación del método de pruebas selectivas para llevar a cabo el examen correspondiente ya que no es posible la revisión de todas y cada una de las partidas individuales que forman una partida global, sino que el Auditor toma una muestra parcial de partidas individuales, facilitando así su trabajo y reduciendo el tiempo para su revisión total.

B) COLABORACION DEL PERSONAL DEL CLIENTE EN EL TRABAJO DE AUDITORIA

Para la realización de la auditoría puede resultarle al Auditor de gran ayuda la colaboración del personal de su cliente, pues esto agilizará el trabajo haciendolo más eficiente, siempre que haya un acuerdo con el cliente para evitar discrepancias y posibles errores.

Entre las actividades que el personal del cliente puede desarrollar y que serán de gran utilidad para el Auditor en el desarrollo de su trabajo se encuentran entre otras, el proporcionar al Auditor todos los análisis de cuentas que a su juicio sean necesarios tales como:

1. Listados de los activos fijos de la empresa.

2. Listados de cuenta de los clientes por antigüedad de saldos.
3. Mostrar la existencia de los productos terminados a determinada fecha.
4. Facilitar el acceso al archivo de la empresa etc.

La ayuda que el personal del cliente proporcione al Auditor puede ser utilizada en gran parte del trabajo de detalle, siempre que no afecte la independencia mental en la actividad profesional.

Para evitar posibles confusiones en relación a la colaboración del personal del cliente, es necesario que dicho acuerdo se realice por escrito.

CAPITULO 3

ADMINISTRACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

3.1 GENERALIDADES.

3.2 PLANEACION DE LA AUDITORIA.

- A) PROGRAMA DE TRABAJO.
- B) AL INICIAR EL TRABAJO.
- C) DURANTE EL DESARROLLO DEL TRABAJO.
- D) AL FINALIZAR EL TRABAJO.

3.3 COMO REALIZAR UNA REVISION ADECUADA DEL TRABAJO DE AUDITORIA.

- A) EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO EN LAS OFICINAS DEL CLIENTE Y DEL AUDITOR.
- B) AL TERMINO DEL TRABAJO EN LAS OFICINAS DEL CLIENTE Y DEL AUDITOR.
- C) AL EMITIR SU INFORME Y OPINION.

CAPITULO 3

ADMINISTRACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

3.1 GENERALIDADES

Las buenas auditorías no son realizadas por casualidad, sino por una complicada combinación de actividades que requieren coordinación y programación meticulosa y ni el más experimentado Auditor obtiene los mejores resultados si no organiza a su personal y administra bien su trabajo. La organización de la oficina o despacho y el buen manejo administrativo de la auditoría, son prerequisites para la práctica de una auditoría eficiente que se puede realizar tomando en cuenta entre otros aspectos; la asignación de personal capacitado y la aplicación de las normas, y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

Las auditorías pueden ser complejas y suceder en ellas operaciones a ritmo acelerado, que

pueden hacer necesarios cientos de personas que requieren un manejo y disciplina muy estricta, no obstante, cualquier auditoría; aun las pequeñas que requieren de unos días de Auditor Señor, pueden quedar fuera de control o aparecer hechas a la ligera si son mal organizadas o administradas.

Este tema requiere pues, más de una atención superficial, sin embargo aquí se le da más bien descriptivo que de definición, porque la buena administración es un asunto de disciplina diaria, de diligencia y de atención de detalle más que de definición de planes y principios.

La administración de una auditoría comprende todo y a todos los que esten involucrados con ella de una forma u otra, aun el ayudante de reciente ingreso debe realizar su función en forma conveniente al preparar los papeles de trabajo y los informes de tiempo.

3.2 PLANEACION DE LA AUDITORIA

CONCEPTO

Desde el punto de vista de el Contador Público, Israel Osorio Sánchez en su libro Auditoría I; "Planeación es la primera fase del proceso administrativo, consiste fundamentalmente en prever el futuro y con base en ello plantear cursos alternativos de acción y así definir lo adecuado a seguir para alcanzar determinados objetivos", puede comprender:

- a) Políticas
- b) Procedimientos
- c) Programas
- d) Pronósticos

O de cualquier elemento que tienda a precisar las características y condiciones del curso de acción.

Por lo anterior se desprende que planear es proyectar, disponer anticipadamente lo que se va a realizar, por lo que planeación de la auditoría es exponer los procedimientos que se van a aplicar así como la extensión que se les dará, y la oportunidad con que serán aplicados.

OBJETIVOS DE LA PLANEACION

El objetivo de la auditoría es el suministrar al Auditor los elementos suficientes y competentes para fundamentar su opinión sobre bases objetivas, las cuales se obtienen aplicando los procedimientos de auditoría que de acuerdo a las características de la empresa cuyos estados financieros se examinan, se determinará su alcance y oportunidad. En la planeación se establecen los objetivos que se persiguen en relación con los componentes de mayor importancia de los estados financieros que se encuentran bajo examen.

La planeación es uno de los pasos mas importantes para el inicio y desarrollo total del trabajo del Auditor, ya que forma parte de la norma de auditoría de ejecución del trabajo (capitulo I, No. II), la cual indica que la auditoría se debe llevar a cabo con cuidado y diligencia profesional para obtener resultados satisfactorios; en el inciso a) de ese mismo capítulo se menciona la planeación y supervisión y dice que el trabajo de auditoría se planea previa y cuidadosamente, para que el Auditor pueda determinar entre otras cosas el volumen de trabajo, tiempo de realización y personal que necesita.

Respecto a las normas de auditoría, la planeación y supervisión se encuentran en primer término dentro de la norma de ejecución del trabajo,

por lo que se debe prestar especial atención a este concepto para el inicio y ejecución del trabajo.

Es importante para llevar a cabo la planeación determinar los siguientes puntos:

- a) Que el inicio quede claramente contratado.
- b) Que el Contador Público este consiente de ser apto para realizar esta función.

A veces no es posible realizar con exactitud la planeación detallada de algunos procedimientos de auditoría si no se conoce el resultado de otros, por lo que es necesaria la elaboración de un plan inicial que debe revisarse constantemente conforme se desarrolla cada una de sus etapas para modificarlo si es necesario, al mismo tiempo supervisar el trabajo realizado.

La planeación no es de carácter rígido ya que el Auditor puede modificar o ampliar el programa de trabajo ya establecido si así lo exigen las circunstancias, ya sea porque los resultados obtenidos no son los esperados debido a situaciones no previstas durante la planeación o por algunas variaciones de menor importancia.

La planeación no implica que sea una etapa inicial a la ejecución del trabajo ya que ésta continúa a través del desarrollo de la auditoría, es necesaria para realizar cualquier actividad, porque como es sabido los mejores resultados los obtienen quienes conocen lo que van a hacer y como realizarlo, es decir, quien planea su trabajo.

Para empezar una auditoría y obtener resultados positivos deben aplicarse procedimientos adecuados tales como:

1. Aplicar las pruebas de auditoría apropiadas a tiempo.
2. Identificar los problemas significativos que afecten el tratamiento contable y el dictamen.
3. Disponer del personal apropiado y con experiencia en el momento que se necesite.
4. No utilizar el tiempo del personal para asuntos o áreas de auditoría de menor importancia.
5. No exagerar en horas extras de trabajo para el personal.

6. No aplicar procedimientos innecesarios de auditoría ya que algunos programas tienden a través del tiempo a convertirse en cada vez más largos por la adición de nuevas pruebas y procedimientos, por lo que en el programa de auditoría, la planeación ofrece muchas ventajas que la convierten en una necesidad por lo siguiente:

- a) Por medio de la planeación se visualiza el trabajo total y se prevee el tiempo probable de ejecución además de la fecha de entrega del dictamen.
- b) Al tener un panorama total del trabajo, es más fácil el estudio de los problemas importantes de la empresa.
- c) Se muestra el trabajo realizado y por realizar.

- d) Se evita la duplicidad de labores ya que señala la acción concreta a desarrollar.
- e) Distribuir el trabajo y coordinarlo.

Al mostrarse por escrito lo que se va a realizar, se eliminan omisiones por posibles olvidos o fallas, lo cual implica seguridad y eficiencia.

Hablar de planeación necesariamente implica hablar de supervisión, ya que para que cada una de las etapas del trabajo de auditoría a desarrollarse sean eficientes y se realicen en forma positiva es indispensable una supervisión adecuada .

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en el Boletín E-10, establece las disposiciones normativas, relativas a la supervisión de la auditoría:

1. La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del Contador Público encargado de la supervisión del trabajo también deberá ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en la auditoría.
2. La supervisión se realiza en las etapas de planeación y ejecución del trabajo de auditoría.
3. Debe dejarse evidencia en los papeles de trabajo de la supervisión ejercida.

De lo anterior se desprende que la supervisión tiene que ejercerse sobre cualquier trabajo profesional y más aun tratándose de una auditoría de estados financieros, por lo tanto forma parte de las normas relativas a la ejecución del trabajo.

Después de lo anteriormente enunciado se dará el concepto de supervisión.

C o n c e p t o :

Supervisión significa el vigilar y revisar el desarrollo del trabajo de la auditoría, realizado por los Auditores de menor experiencia profesional.

A) PROGRAMA DE TRABAJO

El programa de trabajo es la última fase de la planeación, es la presentación física y formal de la planeación, por lo tanto el programa de trabajo es un plan con adiciones de tiempo que sirve al Auditor para:

1. Desarrollar la auditoría y obtener los mejores resultados.
2. Dirigir a sus ayudantes.
3. Comparar el tiempo real con el estimado.
4. Determinar el trabajo que falta por realizar.
5. Estimar sus honorarios.
6. Servir de base para futuras auditorías etc.

OBJETIVOS DEL PROGRAMA DE AUDITORIA

Dentro de los objetivos principales de un programa de auditoría se encuentran los siguientes:

1. Facilita el acceso al trabajo en forma ordenada y planeada.
2. Dirección del curso del examen, control del tiempo y extensión del trabajo a desarrollar.

3. Un trabajo eficiente de auditoría.
4. Concentración del examen en los puntos principales de los estados financieros.
5. Acentar en una constancia el trabajo realizado, incluyendo los cambios efectuados en el transcurso del examen de acuerdo con las circunstancias.

FINALIDAD DEL PROGRAMA DE TRABAJO

El programa de auditoría representa el plan de acción para guiar y controlar el trabajo, en términos generales describe el alcance de las actividades que se consideran necesarias para permitir al Contador Público expresar su opinión sobre los estados financieros de la empresa.

Para cada auditoría debe existir un programa de trabajo diferente; sea cual fuere la extensión o alcance del examen a realizar el programa puede ser breve y en cierto modo informal en trabajos pequeños, o amplio y detallado si se refiere a trabajos importantes que encierran problemas de mucha consideración de contabilidad y de auditoría como sucede en caso de existir una empresa con varias sucursales o compañías filiales radicadas en distintas localidades. Esto es de gran importancia en aquellos casos en que la comprobación de las sucursales comprenden pruebas selectivas y otros procedimientos de auditoría que han sido establecidos con vistas a la auditoría global de la empresa.

PREPARACION, EMPLEO Y SECCIONES PRINCIPALES DEL PROGRAMA DE TRABAJO

El programa de trabajo en su forma original, al iniciarse la auditoría tiene un carácter provisional

pero a medida que la auditoría progresa se va modificando según sea necesario y de acuerdo con las variaciones, ya sean deficiencias o mejoras que se observen en el alcance de las medidas de control interno.

El Contador Público debe considerar posibilidades de economía en el tiempo y perfeccionamiento en los procedimientos de auditoría, sin mengua en la integridad de su examen, además de trazar planes anticipadamente con los clientes y utilizar su ayuda siempre que sea posible evitando así en lo posible trabajo innecesario. No debe solicitarse al cliente la preparación de anexos, (cédulas, resúmenes etc.) que no se consideren de suficiente importancia para ser preparados por el Auditor si la compañía no lo hiciere, eliminar trabajo innecesario y utilizar inteligentemente la contribución del cliente son factores importantes en la labor de trazar planes y programas adecuados.

El programa de trabajo de auditoría esta integrado generalmente por secciones individuales, cada una de las cuales cubre el examen de los saldos comprendidos en una partida principal o sección del estado de situación financiera y del estado de resultados.

El programa de auditoría de cada sección o partida principal de los estados financieros, comprende generalmente tres secciones principales:

1. Introducción.
2. Objetivos de la auditoría.
3. Procedimientos de auditoría.

La introducción ofrece un breve resumen explicativo de la naturaleza de las cuentas a que se refiere y de los procedimientos de contabilidad y medidas de control interno, así como sus características para poder determinar el alcance de la auditoría.

Para facilitar la comprensión de lo que es introducción a una sección del programa, por ejemplo de activo fijo, podrán describirse los principales grupos de activo, así como las principales fabricas, sucursales etc; indicandose ademas las bases de la valoración de ellos, las normas de distinción entre las erogaciones capitalizables, los gastos de mantenimiento y métodos de depreciación.

Respecto a la preparación del programa de auditoría es el supervisor quien debe estar pendiente del alcance y procedimientos necesarios para realizar el examen correspondiente; su participación puede ser más directa en la preparación del programa de la primera auditoría que en la de una auditoría periódica, pero de cualquier forma debe revisar el programa completo antes de iniciar el trabajo de auditoría.

Un programa idóneo es aquel que constantemente sufre modificaciones para ajustarlo a los cambios que se

producen de año en año y que se observan en el curso de la auditoría.

Los objetivos de la auditoría aplicables a la partida o sección en los estados financieros que han de examinar, se harán constar en el programa de trabajo, a continuación de la introducción y se fundamentarán en los objetivos expuestos en los distintos capítulos, modificandolos o ampliandolos para ajustarlos a las condiciones de trabajo en particular.

Los procedimientos de auditoría se incluyen en la parte final del programa de cada sección, dividiendo en dos grupos los que se emplearán en la auditoría preliminar y los que se aplicarán en el trabajo final debido a que con frecuencia es necesario introducir cambios en los procedimientos de auditoría a medida que progresa el examen.

B) AL INICIAR EL TRABAJO

Para el inicio del trabajo de auditoría es indispensable contar con un plan de trabajo, que es la secuencia predeterminada tendiente a la realización y contiene lo siguiente:

1. Personal que se encargará de realizar el trabajo de auditoría:
 - a) Ayudantes.
 - b) Supervisores, etc.

2. Fecha para el desarrollo de cada fase de la auditoría:
 - a) Preliminar.
 - b) Cierre.
 - c) Final.

3. Observaciones importantes del control interno:
 - a) Puntos sólidos.

b) Deficiencias.

4. Objetivo de la auditoría.

5. Descripción de las pruebas y su alcance.

C) DURANTE EL DESARROLLO DEL TRABAJO

Para que la auditoría se lleve a cabo en forma profesional y se eviten errores o se corrijan en el momento de ser detectados, es necesario que durante el desarrollo del trabajo se ejerza una supervisión minuciosa respecto de la aplicación de los procedimientos establecidos para cada actividad y así evitar posibles alteraciones u olvidos, por lo que se deben dar instrucciones precisas y claras en cada etapa de la auditoría para agilizar el trabajo y evitar pérdidas de tiempo por parte del personal asignado.

D) AL FINALIZAR EL TRABAJO

Al finalizar cada etapa de la auditoría, el Auditor debe cerciorarse que el trabajo realizado se ha desarrollado de acuerdo al programa de auditoría previamente formulado con la finalidad de corregir los posibles errores conforme sean detectados.

3.3 COMO REALIZAR UNA REVISION ADECUADA DEL TRABAJO DE AUDITORIA

Esta parte de la auditoría implica el determinar si efectivamente el trabajo realizado fue eficiente o si existieron fallas que deban corregirse, lo cual indica que hubo deficiencias durante el desarrollo del trabajo por falta de comunicación o de instrucciones claras.

A) EN EL DESARROLLO DEL TRABAJO EN LAS OFICINAS DEL CLIENTE Y DEL AUDITOR

La revisión del trabajo en las oficinas del cliente puede llevarse a cabo con mayor facilidad porque se dispone de la información necesaria en caso de existir incertidumbre respecto al trabajo desarrollado, pudiendo cotejarse la información captada por el personal asignado para la realización de la auditoría con la información que nos ha

sido proporcionada por la empresa, pero esto no significa que en las oficinas del Auditor sea imposible trabajar con la información captada, ya que dicha información debe vaciarse en papeles de trabajo adecuados y hacer las correcciones de presentación necesarias, así como operaciones y cálculos pendientes de realizar.

B) AL TÉRMINO DEL TRABAJO EN LAS OFICINAS DEL CLIENTE
Y DEL AUDITOR

Al término del trabajo el Auditor lo revisa en su oficina con la finalidad de sacar sus conclusiones en cuanto a las deficiencias o alteraciones encontradas en el control interno y la aplicación de las operaciones de la empresa, posteriormente elabora un informe o resumen para exponer y aclarar dichas alteraciones en caso de existir con los dirigentes de la empresa y así po-

der emitir una opinión acertada de la información proporcionada.

C) AL EMITIR SU INFORME Y OPINION

Al emitir su informe y opinión el Auditor debe basarse en los lineamientos técnicos que marca la profesión, por propia conveniencia y para que los lectores tengan plena confianza sobre ellos por lo que se apegará a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, expresando los resultados derivados de la revisión a los estados financieros de su cliente y de toda la información que le fue proporcionada.

En la forma estandar del informe se hace una manifestación directa con respecto a las normas de auditoría y al alcance: "Nuestro examen fue practicado de acuerdo a las normas de auditoría gene-

**ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

ralmente aceptadas y por consiguiente, incluyo las pruebas de los libros y documentos de contabilidad y otros procedimientos de auditoría necesarios de acuerdo con las circunstancias, los estados presentan razonablemente la posición financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases uniformes con las del año anterior.

CAPITULO 4

REVISION Y DICTAMEN DEL TRABAJO DE AUDITORIA

- 4.1 TERMINACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA.
 - A) REVISION DEL CUMPLIMIENTO DEL PROGRAMA DE TRABAJO.
 - B) REVISION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA.
 - C) REVISION FINAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO

- 4.2 RESUMEN DE OBSERVACIONES Y NOTAS ACLARATORIAS AL INFORME FINAL.

- 4.3 DICTAMEN Y PRESENTACION RAZONABLE DE LOS ESTADOS FINANCIEROS AUDITADOS.

- 4.4 ARCHIVO PERMANENTE DE LA AUDITORIA.

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

CAPITULO 4

REVISION Y DICTAMEN DEL TRABAJO DE AUDITORIA

4.1 TERMINACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA

Al término de la auditoría, el Contador Público tiene la responsabilidad de verificar que el trabajo y los estados financieros sobre los que elaborará su dictamen cumplan con los requisitos necesarios para el cierre de la auditoría, ya que cada vez que se emite un dictamen se hacen manifestaciones acerca del alcance de la misma y del cumplimiento del trabajo expresando una opinión con respecto a la situación financiera de la empresa; lo cual implica que el Auditor debe estar completamente satisfecho con el trabajo realizado, por lo que realiza las siguientes revisiones:

A) REVISION DEL CUMPLIMIENTO DEL PROGRAMA DE TRABAJO

Al término del examen de los estados financieros, el Auditor debe verificar que fueron aplicados los procedimientos y técnicas de auditoría, además de revisar que fue desarrollado en todas sus fases el programa de trabajo ya que de su aplicación eficiente y profesional depende la obtención de resultados satisfactorios además de servir de base para futuras auditorías.

B) REVISION DEL CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA

Las normas, procedimientos y técnicas de auditoría son elementos fundamentales para el desarrollo del trabajo, por lo que el Auditor debe revisar su aplicación en cada etapa

de la auditoría para obtener resultados eficientes.

Al final del examen de los estados financieros es conveniente que se revise el trabajo realizado para constatar que no existen errores en cuanto a la aplicación de estos puntos, ya que para un trabajo de auditoría se requiere de suficiente experiencia y conocimientos por la responsabilidad que implica para el Auditor la obtención de resultados satisfactorios y precisos, y por la importancia que dichos resultados tienen para quien o quienes solicitaron la auditoría, por lo que el trabajo deberá desarrollarse con precaución, calidad profesional y destreza.

C) REVISIÓN FINAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son cédulas o documentos en los que se registra la información obtenida durante el desarrollo de la auditoría, por lo que al término de su examen, el Auditor debe revisar que la información contenida en ellos sea la correcta y cerciorarse que estén completos y cumplan con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los papeles de trabajo sirven al Auditor para fundamentar su opinión y aclarar cualquier duda de terceros acerca de la opinión contenida en el dictamen, porque constituyen la prueba material del trabajo realizado, además de que en ellos se deja constancia de la profundidad de las pruebas y de la suficiencia de los elementos en que se apoyó para emitir su opinión.

Cabe mencionar que dichos documentos contienen datos que pueden considerarse confidenciales, por lo tanto el Auditor debe mantener discreción acerca de esa información, ya que está obligado por el secreto profesional que estipula no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que él o los interesados lo autoricen, o los informes que en forma obligatoria establecen las leyes respectivas.

Los papeles de trabajo son propiedad del Auditor, pero en caso de ser requeridos para cualquier información o aclaración futura deberán solicitarse por escrito al Auditor.

A continuación se muestran 3 cédulas (cédula analítica de valuación de inversiones en valores, cédula sumaria de valuación de inversiones en valores y cédula de arqueo de inversiones en valores) como ejemplo de papeles de trabajo que pueden ser elaborados en una auditoría de estados financieros.

COMPANIA REPLICADORA, S.A. DE C.V.
 Cuentas Analíticas de VALUACION DE INVERSIONES EN VALORES.

Cuenta No. 01
 Fecha: 10-01-17
 Formulario E.C.D.

TITULO	PRECIO DE	VALOR DE	TENEDOR
NO.	Costo	Medios	Asignados
OPERACIONES DE NEGOCIO, S.A.			
OBLIGACIONES	08-02200	4000000.00	1500000.00
"	08-09201	2750000.00	1200000.00
"	08-05203	3300000.00	1700000.00
"	78-01291	10200000.00	10300000.00
"	7c-03610	2000000.00	2200000.00
"	76-03515	8100000.00	9000000.00
ACCIONES			
"	079901	7345000.00	7200000.00
"	081704	9361000.00	9361000.00
"	091412	1509000.00	1509000.00
"	075312	6665000.00	6500000.00
"	096201	1542000.00	1400000.00
ACCIONES DE CENTRAL REPLICADORA, S.A.			
		75451000.00	71470000.00
Saldo al 31 de Noviembre de 17			
		20731000.00	28000000.00
		96382000.00	71470000.00
		5731000.00	5731000.00
		96651000.00	77700000.00

✓ SINDE VERIFICANTE
 ✓ CONTADOR GENERAL AUXILIAR

EMPRESA REPUBLICANA, S.A. DE C.V.
 CEDULA SUPLENTE DE VALUACION DE INVENTARIOS EN VALORES

CEDEJA AL 03
 FINO 10-01-19-
 FORMA: F. C. D.

SALDO AL 31/12/19- AJUSTES RELACIONES = SALDO SECA
 CACIONES = AJUSTADO

1					
2	INVERSIONES EN FINANZAS	96'382,000.00	(5'731,000.00)	90'651,000.00	
3					
4	INVERSIONES EN VALORES REALIZADOS				
5	(DISMINUCION DE 5'731,000.00 PARA SALDA DE JAUJA).		61'920,000.00	61'920,000.00	
6					
7					
8	INVERSIONES EN COMPANIA SAHIBIANGA		20'731,000	20'731,000.00	
9					
10		<u>96'382,000.00</u>	<u>(5'731,000.00)</u>	<u>90'651,000.00</u>	
11					
12					
13					
14					
15					
16					
17					
18					
19					
20					
21					
22					
23					
24					
25					
26					
27					
28					
29					
30					
31					
32					
33					
34					
35					

COMPAGNIA REFACCIONARIA, S.A DE C.V.
 INSCRIPCIONES EN VALORES
 RAQUED PRACTICADO EL 3 DE JUNIO DE 19-

CADENA_Nº 02
 FECHA: 3-06-19-
 FOMULO: F.C.D.

	TITULO	VALOR	CUPONES	AL
	Nº	NOMINAL	DEL	AL
1	TELEFONOS DE MEXICO, S.A			
2	OBLIGACIONES			
	CO-02200	6000000.00	/ 03	35
3	"	CO-09201	3000000.00	35
4	"	CH-05203	4200000.00	37
5	"	TR-01211	9500000.00	42
6	"	TC-03210	2000000.00	45
7	"	FC-03515	8000000.00	46
8	ACCIONES			
	079901	7345000.00	/ 02	20
9	"	081904	9000000.00	36
10	"	091412	4509000.00	21
11	"	095310	5950000.00	26
12	"	<u>096202</u>	<u>15421000.00</u>	<u>47</u>

ACCIONES DE CENTRAL DE REPARACIONES S.A. (02) 74925000.00 y
 14500000.00 y
 89425000.00 y

VALORES AL PORTADOR
 X VALORES A NOMBRE DE LA COMPANIA
 Y SEÑAS VERIFICADAS

LOS VALORES DETALLADOS SON PROPIEDAD DE LA COMPANIA, REFACCIONARIA, S.A DE C.V.
 ENTREGARLE A MI CUSTODIA, Y CONTARME EN FORMA SATISFACTORIA.

4.2 RESUMEN DE OBSERVACIONES Y NOTAS ACLARATORIAS AL
INFORME FINAL

Al realizar el estudio y evaluación del control interno deberán anotarse todas las irregularidades observadas en los papeles de trabajo conforme trascorra la revisión, posteriormente se describirán en cédulas de deficiencias en las que además se anotan los comentarios del cliente respecto a los puntos observados y las soluciones propuestas para corregirlos.

Su contenido generalmente es el siguiente:

1. Referencia. Es en donde se describe ya sea el número del programa o el índice del papel de trabajo en el que fue observada la deficiencia.

2. Descripción de la deficiencia. Se explica la deficiencia o desviación y el origen, para que el cliente pueda revisarla de inmediato si fuera necesario.

3. Clasificación de la deficiencia. De esta forma se determina riesgo e importancia de las deficiencias encontradas durante el estudio y evaluación del control interno, ya que de esto depende la aplicación del alcance y extensión de los procedimientos de auditoría.

4. Nota de discusión con funcionarios del cliente. El Auditor deberá discutir o hacer notar las deficiencias con la persona o personas que intervienen en las actividades o departamentos en donde fueron observadas, posteriormente mediante escrito señalará la opinión que se ha formado o la sugerencia

constructiva que vaya a expresar, cabe señalar que la deficiencia o deficiencias observadas también serán discutidas con los funcionarios de la empresa.

Una vez discutidas y aceptadas las deficiencias se envían a la administración o a quien contrató los servicios del Auditor mediante una carta de recomendaciones para mejorar el control interno. Respecto de la presentación que se dá a la carta de recomendaciones en su contenido, es en base a los resultados que se obtengan, por lo que se debe elaborar de manera fácil de interpretar pero procurando que llame la atención del empresario o de la persona a quien va dirigida.

Es conveniente elaborar un borrador de la carta antes de hacer las sugerencias finales para que los directivos de la empresa realicen un estudio de los hechos en que se basan, lo cual benefi-

cia al Auditor ya que puede darse cuenta del punto de vista del cliente respecto al informe final, sus notas aclaratorias y de las deficiencias observadas durante la revisión del control interno de la empresa.

4.3 DICTAMEN Y PRESENTACION RAZONABLE DE LOS ESTADOS
FINANCIEROS AUDITADOS

Al terminar de revisar y examinar la información presentada al Contador Público que practicó la auditoría, éste expresa su opinión respecto a las correcciones y observaciones que realizó en su informe final denominado dictamen en el cual se resumen tres ideas fundamentales que son:

1. El trabajo que realizó durante su examen.
2. La identificación de los estados financieros a que hace referencia en el dictamen.

3. La opinión que se ha formado respecto a la información que le fue proporcionada y la observada por él.

Concepto de dictamen:

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se refiere al dictamen como el resultado del trabajo del Auditor, y la opinión que como consecuencia de dicho examen se ha formado.

El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos dice:

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 y alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto a los estados financieros.

Los hermanos Mancera definen al dictamen contable como el sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad.

Según los conceptos expresados anteriormente, el dictamen del Contador Público es el conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, en el que expresa su opinión concisa sobre los estados financieros examinados por él.

Respecto a la presentación razonable de los estados financieros, es fundamental que para que la información contenida en ellos goze de la aceptación de terceras personas el Contador Público independiente que realiza la Auditoría a la empresa que solicita sus servicios le imprima el sello de confiabilidad através de su opinión escrita en un documento denominado dictamen; ya que

por este medio el Contador Público independiente expresa su opinión e informa si los estados financieros son o no confiables, para lo cual deberá revisar y cerciorarse de que los datos asentados en los registros contables y en los estados financieros son razonables de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las normas y procedimientos de auditoría.

Formas de dictamen que recomienda el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a sus miembros en 1964 (Boletín No. 21):

1. "He examinado el balance general de la Cía. "X", S.A. al ----- y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría ge-

neralmente aceptadas y, en consecuencia incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión; los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cía, "X", S.A. al -----
----- y el resultado 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 los del año anterior."

2." He examinado el balance general de la Cía, "X", S.A. al ----- y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de au-

ditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias. En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan en forma razonable la situación financiera de la Cía, "X", S.A. al ----- y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esta fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen de dichos estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría que dentro de las circunstancias, consideré necesarias."

Cabe mencionar que debido a la terminología técnica que contienen los dos dictámenes anteriores, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda en 1975 un nuevo dictamen que dice:

"He examinado el balance general de la Cía, "X", S.A. al ----- y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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 ----- al 31 de diciembre de 19 ----- y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha."

Cuando el Contador Público realice un trabajo para efectos fiscales deberá utilizar el nuevo

dictamen, que es el recomendado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ELEMENTOS DEL DICTAMEN

1. MEMBRETE. Se forma con el nombre del Contador Público que emite la opinión sobre los estados financieros examinados o con el membrete de la asociación a la que pertenece o esta asociado.

2. A QUIEN VA DIRIGIDO EL DICTAMEN. Debe dirigirse al público en general o a quien corresponda, pero por costumbre se dirige normalmente a quien contrata los servicios del Contador Público para la realización de la auditoría.

3. ALCANCE. En este párrafo es en donde el Auditor afirma que ha examinado el balance general, estado de resultados y de utilidades acumuladas que le

son relativas por el año que terminó en la fecha del ejercicio que revisó.

4. FIRMA. El Contador Público que realizó la Auditoría deberá aceptar su responsabilidad respecto a las declaraciones expresadas en su dictamen acentando su firma en dicho documento.
5. OPINION. En este párrafo el Contador Público que realizó la auditoría expresa su opinión respecto a los resultados obtenidos de su revisión.
6. LUGAR Y FECHA. En el dictamen se debe acentar el lugar en que fue practicada la Auditoría y la fecha en que se da por terminada.

CLASIFICACION DEL DICTAMEN

- I. DICTAMEN LIMPIO. Es el dictamen en que el Auditor expresa su opinión sin salvedad alguna, cuando

está completamente satisfecho de que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados consistentemente con respecto al período anterior.

1.- DICTAMEN LIMPIO PARA AUDITORIAS DE EJERCICIOS INICIALES Y POSTERIORES

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA "X", S.A.

Muy señores nuestros:

He examinado el Balance General de la compañía "X", al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganacias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente, la situación financiera de la Compañía "X" al -----, el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F.,.....19.....

Sánchez, Caso, Toledo y Cía.
Antonio Ruiz Ordoñez
Contador Público
Ced. Prof.

2.- DICTAMEN LIMPIO PARA USARSE EN AUDITORIAS DE EJERCICIOS POR PERIODOS IRREGULARES.

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA "X", S.A.

Muy señores nuestros:

Este dictamen tiene la siguiente excepción:

En el primero y segundo párrafo deberá emplearse la expresión por el ejercicio terminado en esa fecha y en su lugar decir el período comprendido del.....al.....

Para mayor claridad a continuación se presenta el siguiente dictamen:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital contable por el período comprendido del al Mi examen fue realizado de acuerdo

con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente, la situación financiera de la Compañía "X" al, el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el período comprendido del al, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F..... 19.....

Sánchez, Caso, Toledo y Cía.
Antonio Ruiz Ordoñez
Contador Público
Ced. Prof.

II. **DICTAMEN LIMITADO.** En este tipo de dictamen la opinión del Contador Público se ve limitada por circunstancias o hechos ajenos a su voluntad que pueden dar origen a que su opinión sea negada, adversa, parcial o incluir salvedades o excepciones.

El Instituto Americano de Contadores Públicos dice:

" Cualquier salvedad debe hacerse constar clara e inequívocamente. Ya sea que afecte al alcance de la Auditoría, a cualquier partida de los estados financieros o a la solidez de los métodos de la empresa, ya sea con respecto a los libros o a los estados financieros o a la continuidad de prácticas contables. "

Si el resultado de la verificación realizada por un Contador Público independiente amerita salvedades que resulten en un dictamen negativo o bien cuando la investigación haya tenido a su juicio alcances insuficientes, deberá extender su dictamen en la forma usual en el sentido de que los estados financieros presentan razonablemente la situación de la empresa y los resultados de sus operaciones y que tales estados están formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. En tales circunstancias, el Auditor debe limitarse a dar su información acerca de lo que encontró y las razones que tiene para negar su opinión.

En el boletín No. 2 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se definen a las salvedades de la siguiente manera:

CONCEPTO

Salvedades. "Son las excepciones particulares que el Auditor hace a alguna de las afirmaciones genericas del dictamen normal. El Auditor puede hacer salvedades en el caso de que las excepciones particulares, ya sean individualmente o en su conjunto, no afecten un área importante o significativa de los propios estados financieros".

Los casos más comunes que dan origen a las salvedades son:

1. Faltas en la aplicación de los principios de contabilidad e inconsistencia en las bases de aplicación de los mismos.
2. Limitación en el alcance de la revisión.

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PROCEDIMIENTO, PERO SIN SALVEDAD DE OPINION

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE LA COMPAÑIA "X", S.A.

Muy señores nuestros:

En este tipo de dictamen se dan dos excepciones:

1. Si hay una salvedad, deberá agregarse al final del primer párrafo la siguiente frase: con excepción de haciéndose mención, en su caso, de que se cubrió satisfactoriamente el procedimiento con la aplicación de otro alternativo.

Hemos examinado el balance general de la compañía "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganacias, y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con excepción de que no fue posible confirmar las cuentas por cobrar de agencias gubernamentales, por lo que recurrí a otros procedimientos su-

pletorios de la confirmación directa que dieron resultados satisfactorios.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan, razonablemente, la situación financiera de la Compañía "X" a el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

2. Si hay varias salvedades, deberá agregarse al final del primer párrafo la frase con las siguientes excepciones y, a continuación indicarlas en párrafos por separado, haciendo mención, en su caso, de que se cubrió satisfactoriamente el procedimiento con la aplicación de otros alternativos:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y

Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con las siguientes excepciones:

No observé la toma de inventarios físicos al ya que esa fecha es anterior a mi nombramiento como Auditor de la Compañía. Sin embargo, revisé la valuación y la corrección aritmética de esos inventarios y también efectué ciertas pruebas estadísticas y analíticas de las cifras relativas. En el curso de mis pruebas no encontré nada que me haga suponer que las cifras del inventario al no fueron razonablemente determinadas.

El alcance de mi examen no permitió confirmar directamente con los clientes los saldos a su cargo que figuran en el Balance con un importe de \$ 00.000, para la verificación de estos saldos recurrí a otros procedimientos de auditoría supletorios de la confirma-

ción directa, que produjeron resultados satisfactorios.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente, la situación financiera de la Compañía "X" al el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F.,.....19

Sánchez, Caso, Toledo y Cía.
Antonio Ruiz Ordoñez
Contador Público.
Ced. Prof.

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PRINCIPIOS, PERO SIN
SALVEDAD DE OPINION

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA "X" S.A.

Muy señores nuestros:

En este tipo de dictamen se dan dos modificaciones:

1. En párrafo especial comprendido entre los párrafos primero y segundo del dictamen deberá explicarse claramente el motivo de la (s) salvedad (es).
2. En el segundo párrafo del dictamen, después de la frase de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, agregar ésta otra: excepto lo indicado en el párrafo (segundo, o tercero o cuarto).

Para mayor claridad, a continuación presentamos el siguiente dictamen:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ga-

nancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esta fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

La compañía, en la determinación del costo de sus inventarios considera unicamente los materiales y la mano de obra directamente aplicables a los artículos que manufactura, y carga a Pérdidas y Ganancias todos los otros gastos de fabricación. Esta práctica no es considerada como principio de contabilidad generalmente aceptado y, si se incluyen en el costo de inventarios los gastos de manufactura aplicables, éstos aumentarían en \$ 000,000 y la utilidad después de considerar el efecto en el Impuesto Sobre la Renta, aumentaría en \$ 00,000.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X" al el resultado de

sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, excepto por lo que se refiere a la valuación de los inventarios y en la determinación del costo de ventas, como se indica en el segundo párrafo.

México, D.F., 19.....

Sánchez, Caso, Toledo y Cia.
Antonio Ruiz Ordoñez
Contador Público
Ced. Prof.

4.4 ARCHIVO PERMANENTE DE LA AUDITORIA

El archivo permanente de la auditoría contiene los papeles de trabajo de uso o vigencia para el ejercicio en revisión, así como para revisiones de ejercicios posteriores, estos papeles de trabajo forman parte de los de cada auditoría y se conservan por separado para facilitar su consulta.

Una vez concluida la auditoría, se archivan los papeles de trabajo del ejercicio en forma ordenada y lógica, por ejemplo:

1. Memorándum sobre asuntos importantes que deben ser considerados para una futura auditoría.
2. Las cédulas que muestran cada sección examinada de los estados financieros.

3. Las cédulas sumarias que muestran las cuentas de mayor que forman un rubro.
4. La balanza de comprobación .
5. El programa de trabajo de auditoría.
6. La hoja de pendientes resueltos.
7. Asientos de ajuste y reclasificaciones.
8. Certificados del cliente.
9. Puntos para el memorándum de observaciones y sugerencias.

Los papeles de trabajo representan la prueba de que el Contador Público realizó el trabajo de auditoría, y en ellos se basa para dictaminar, por lo que debe conservarlos un tiempo razonable no menor de cinco años.

CONCLUSIONES

Actualmente el constante crecimiento de las actividades en los negocios hace necesarios los servicios profesionales del Contador Público, ya sea como asesor en el área administrativa o bien para la emisión de su dictamen sobre los estados financieros de la empresa.

El realizar una auditoría tiene como finalidad principal allegarse de los elementos necesarios para fundamentar su opinión el Contador Público de manera profesional y objetiva sobre los estados financieros examinados, por lo que las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados son requisitos de calidad indispensables para la ejecución y obtención de los mejores resultados en el trabajo realizado.

Después de efectuar esta investigación he podido comprobar la importancia que tiene el área de auditoría externa para el Contador Público en el desarrollo de su profesión.

Los servicios de auditoría externa son necesarios en empresas aun de mediana capacidad, tanto para fines fiscales como financieros, por lo que se deben contratar los servicios de una firma de Contadores Públicos, ya que esto representa un freno en el personal de la empresa que pretenda defraudarla y es útil para medir la eficiencia de operación y para mejorar el control interno.

Para que lo antes mencionado resulte positivo es necesario hacer un examen meticuroso del control interno de la empresa por ser la base sobre la que se apoyan la naturaleza, la extensión y la oportunidad de las pruebas de los registros de

contabilidad y de los demás procedimientos de auditoría que se aplican en cada caso sobre cada uno de los aspectos del negocio. Por lo que el Auditor antes de iniciar el trabajo de auditoría, deberá planearlo, previniendo los procedimientos a emplear así como la extensión y oportunidad que se les dará a cada uno de ellos, además de los papeles de trabajo en que se van a registrar los resultados y, del personal que se asignará para realizar el trabajo.

Por último cabe mencionar que la empresa auditada es responsable de la información financiera obtenida, por lo que el Contador Público imprime el sello de confiabilidad a través de su dictamen que es el documento en el que expresa su opinión respecto de la revisión realizada, por lo tanto si se encuentra con limitaciones para opinar deberá incluir las salvedades y excepciones localizadas en el transcurso de la auditoría.

BIBLIOGRAFIA

Elementos de la Auditoría

Víctor Manuel Mendivil Escalante

Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

México, 1984

Auditoría Montgomery

Philip L. Defliese, Roderick K. Macleod y

Kenneth P. Johnson

Editorial Limusa, S.A.

México, 1983

Planeación, Base de la Auditoría de Estados

Financieros

Vicente Enrique Fabregat

Facultad de Comercio y Administración de la

Universidad Nacional Autónoma de México, 1972.

**Importancia de la Planeacion de la Auditoría
de Estados Financieros**

Francisco Solís Villa

Escuela Bancaria y Comercial

México, 1975

Programas de Auditoría

C.P. Sánchez Alarcón Francisco Javier

Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

México, 1984.

Normas y Procedimientos de Auditoría

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

México, 1984

Auditoría, Principios y Procedimientos

Arthur W. Holmes

Unión Tipográfica, Editorial Hispano-Americana

**Manual para la Auditoría de Pequeñas y Medianas
Empresas**

Frank P. Walker

Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

México, 1982

El Dictamen en la Contaduría Pública

C.P. y L.A.E. Benjamín R. Téllez

Ediciones Contables y Administrativas, S.A.

México, 1983.