

PAGINACION VARIA

8

2 Ejm



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

PRIMERAS AUDITORIAS

SEMINARIO DE INVESTIGACION

CONTABLE

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURIA

PRESENTAN:

SUSANA APARICIO MEJIA

JULIETA DE LA TORRE HERRERA

ASESOR: C.P. JOAQUIN BLANES PRIETO

MEXICO, D.F.

1994

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la *Universidad Nacional Autónoma de México*

A la *Facultad de Contaduría y Administración*

Al *C.P. Joaquín Blanes Prieto*

Con gratitud y admiración, por
asesorarnos en el desarrollo de
este trabajo y brindarnos siempre
su apoyo

A todos nuestros *profesores* que
durante nuestros estudios nos
transmitieron sus conocimientos

SUSANA APARICIO MEJIA

A mis *padres*

Con gratitud y respeto, como respuesta al
esfuerzo y apoyo que siempre me brindaron.

Y por motivar mi profesión sabiéndolos
conmigo a lo largo de todos mis logros.

A mis *hermanos*

Alberto y Andres
por tener confianza en mi.

A mis *sobrinos*

Cristian, Sergio y Lian
porque con su presencia han
llenado mi vida de alegría

A *Alejandro*

Por haber compartido conmigo esta responsabilidad,
porque con tu comprensión y apoyo he logrado llegar
a esta meta.

A *Elsa*

Porque cuento siempre contigo y porque
el deseo de la superación te acompañe toda
tu vida.

A *mis amigos*

Porque de algún modo contribuyeron a
la culminación de mis estudios y por
mostrarme el verdadero valor de la
amistad.

JULIETA DE LA TORRE HERRERA

A mi madre

**A Daniel, Laura,
Rosario y Emmanuel**

A mis familiares y amigos

INDICE GENERAL

Introducción

1. Generalidades

1.1	Concepto de auditoría de estados financieros.....	2
1.2.	Objetivo, naturaleza e importancia	4
1.3.	A quienes les interesa el dictamen de los estados financieros	6
1.4.	Requisitos que debe reunir el Licenciado en Contaduría.....	7
1.5.	Responsabilidad del Licenciado en Contaduría	10
1.6.	Conclusión	17

2. Normas y procedimientos de auditoría que el Licenciado en Contaduría debe considerar en la ejecución de su trabajo

2.1.	Normas de auditoría.....	20
2.2.	Técnicas de auditoría	25
2.3.	Procedimientos de auditoría.....	31
2.4.	Conclusión	34

3. Primeras auditorías

3.1.	Concepto y clasificación.....	37
3.2.	Primer contacto y entrevistas previas con el cliente	38
3.3.	Grado de dificultad técnica a la intervención del Licenciado en Contaduría.....	41
3.4.	Planeación administrativa de la auditoría	44

3.4.1. Cantidad de horas necesarias para el desarrollo de la auditoría	44
3.4.2. Cantidad y calidad del personal técnico que tendrá a su cargo el desarrollo de la auditoría.....	45
3.4.3. Preparación de la propuesta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría	47
3.5. Conclusión	51

4 Etapas para el desarrollo de la auditoría de los estados financieros

4.1. El control interno y la planeación de auditoría.....	54
4.2. Papeles de trabajo de auditoría	91
4.2.1. Índices y marcas	95
4.2.2. Datos que deben contener los encabezados de las cédulas de auditoría.....	98
4.3. Preparación y aplicación de programas de auditoría	98
4.3.2 Programa general de auditoría	102
4.3.3. Programas por áreas específicas	102
4.4 Evaluación de sistemas.....	105
4.4.1 Pruebas de cumplimiento	105
4.4.2. Pruebas sustantivas.....	108
4.5. Conclusión	107

5. Informe sobre el examen de los estados financieros

5.1. El dictamen	110
5.2. Elementos que integran el dictamen	111
5.3. Tipos de dictamen	113

5.4. Carta de sugerencias	122
5.5. Conclusión	126
Apéndice I (Código de ética)	128
Apéndice II (Principios de contabilidad).....	132
Apéndice III (Modelos de dictamen)	137

Conclusiones

Bibliografía

INTRODUCCION

La auditoría de estados financieros, desde nuestro punto de vista, es una área de trabajo del Licenciado en Contaduría muy completa e interesante. Cuando comienza una persona a introducirse en este campo puede encontrar un poco confusa la auditoría y sin sentido, más sin embargo, consideramos es de suma importancia, ya que gracias a ésta, aparte de proporcionar confiabilidad a las cifras que se presentan en los estados financieros a través del dictamen, la administración de una entidad puede confiar en el auditor para que en caso de que existan desviaciones, éste dé puntos de vista importantes para su solución siendo más fácil controlar adecuadamente a dicha entidad. Todas las habilidades necesarias para desempeñar competentemente el trabajo de auditoría fundamentalmente se adquieren en la práctica profesional.

El presente trabajo básicamente es de recopilación y fue realizado con las disposiciones y normatividad existente a noviembre de 1993, maneja conceptos según nuestro criterio y se desarrolla con el objeto de mostrar en forma general el trabajo a desarrollar en una primera auditoría donde hay aspectos que a simple vista pueden carecer de importancia, más sin embargo, son el punto de partida para las auditorías subsecuentes.

A través del Primer capítulo trata lo que representa una auditoría y porqué es importante, asimismo, se establece cuales son los requisitos para que un Licenciado en Contaduría pueda dictaminar los estados financieros y cuales son las responsabilidades que debe afrontar durante el desarrollo de su trabajo.

Es importante mencionar que para el desarrollo de una auditoría se deben seguir algunos lineamientos de trabajo, mismos que han sido aportados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como son las Normas y Procedimientos de Auditoría, los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y el Código de Etica, puntos que son tratados en el Segundo capítulo y en los Apéndices I y II.

En el Tercer capítulo se habla específicamente de lo que es una primera auditoría, cómo se inicia y todos los aspectos que se involucran en la planeación administrativa de la auditoría.

El Cuarto capítulo presenta la elaboración del plan de trabajo a desarrollar en la auditoría y la documentación necesaria para obtener la evidencia suficiente y competente, así como la forma de organizar los papeles de trabajo de auditoría e información obtenida por el cliente.

Una vez concluida la auditoría y teniendo la evidencia del trabajo desarrollado, se debe emitir una opinión respecto a la razonabilidad de las cifras. Sobre esta opinión se habla en el Quinto capítulo y Apéndice III, así como de la carta de sugerencias que es enviada al cliente como conclusión del trabajo realizado.

Con lo anterior pretendemos que los temas contenidos en este trabajo sean claramente explicados y de esta manera el lector comprenda los pasos a desarrollar en una primera auditoría y la importancia de ésta.

CAPITULO 1

GENERALIDADES

	INDICE	Página
1.1	Concepto de la Auditoría de Estados Financieros	2
1.2.	Objetivo, Naturaleza e Importancia	4
1.3.	A quienes les interesa el Dictamen de los Estados Financieros	6
1.4.	Requisitos que debe reunir el Licenciado en Contaduría	7
1.5.	Responsabilidad del Licenciado en Contaduría	9
1.6.	Conclusión	17

1.1 Concepto de la Auditoría de Estados Financieros

La información es un elemento clave del funcionamiento efectivo y eficiente de las formas económicas ya que la sociedad necesita contar con información económico-financiera homogénea comparable.

Esta situación hace que la información contable posea un gran significado para el funcionamiento de una gran economía.

Otra función principal de la información económica-financiera dentro de la economía es proporcionar un medio para valorizar el éxito en el uso de los recursos y así mismo es una manera de medir la gestión de los administradores.

A medida que esta información se va incrementando a consecuencia del desarrollo constante de las entidades, surge la necesidad de que dicha información sea revisada para aumentar la confianza que se puede depositar sobre cierta información, además de ser un elemento de gran importancia para la organización de las entidades.

Es por esto que las entidades recurren a los servicios del Licenciado en Contaduría ya que este desempeña dos papeles fundamentales:

- a. Verifica la razonabilidad de la información dando a conocer los resultados de su trabajo.
- b. Se constituye como un consultor que sirve de apoyo a la gerencia y que conduce los negocios de empresarios.

La función más conocida del contador público es la auditoría la cual "trata de incrementar la confianza que se tenía en la información suministrada por la administración de la entidad." (1)

(1) Carlos A. Slosse, Juan C. Goordics, Silvia P. Giordano, Auditoría un nuevo enfoque empresarial, Página 4

Para evaluar la información financiera el contador debe combinar tres aspectos fundamentales:

1. Adecuado conocimiento de la entidad a auditar y de sus operaciones.
2. Total familiaridad con su sistema de información.
3. Clara concepción de las técnicas, normas y principios generalmente aceptados, utilizados para la valuación de la información y de comunicación usualmente usados para describir formas económicas.

Muchos tipos de información pueden auditarse por variadas terceras personas; pero la Auditoría más común que lleva a cabo el Licenciado en Contaduría es la de estados financieros de una entidad a una fecha por un período determinado.

La auditoría tiene por fin emitir un informe sobre la razonabilidad de tales estados financieros.

Una vez concluida su revisión el Licenciado en Contaduría emite un informe respecto de si estos estados presentan o no una descripción justa y razonable de los negocios de la entidad, posteriormente esta opinión se hace pública en forma de dictamen transmitiendo la autoridad del Contador como experto ajeno a los estados contables de la compañía incrementando así la confianza que se puede depositar en esos documentos.

Esta opinión nos expresa que el auditor como persona independiente, testifica si el informe de datos económicos-financieros que una entidad presenta, esta adecuadamente preparado en el lenguaje que convencionalmente se utiliza para tal efecto.

El desempeño de esta función brinda crédito a la manifestación o declaración de la administración de la empresa y aumenta la confianza en tal manifestación.

De lo anterior podemos concluir 4 aspectos importantes de lo que es la auditoría:

1. Es el examen de información financiera.
2. Es elaborado este examen por una tercera persona, independiente y ajena a la empresa.

3. Establece la razonabilidad de dicha información donde a conocer los resultados de su examen.
4. Aumenta la utilidad que tal información posee dándole mayor credibilidad y confianza.

Por lo tanto la auditoría es el examen crítico de los estados financieros preparados por la administración de una empresa a una fecha determinada con el propósito de emitir una opinión imparcial acerca de que dichos estados presentan en forma razonablemente correcta la información derivada de las operaciones celebradas.

1.2. Objetivo, Naturaleza e Importancia

Objetivo

El objetivo principal de la Auditoría de estados financieros es la de expresar una opinión acerca de la razonabilidad de la información financiera de una empresa presentada a una fecha por un periodo determinado.

Para poder expresar esta opinión el auditor debe *compenetrarse* de las operaciones y problemas del cliente, distinguir tendencias y dificultades potenciales y lo anterior lo logra fundamentalmente a través de la aplicación de técnicas de análisis de información financiera.

Sólo de esta manera el auditor logrará planear adecuadamente su examen y reducir sus pruebas al mínimo y concentrarse en los sectores problema y en las áreas más significativas con el fin de rendir un servicio óptimo a sus clientes al presentarles sugerencias constructivas derivadas de su examen analítico cuya finalidad esencial es la de proporcionar elementos de juicio necesarios para formarnos una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

Es de suma importancia tener en cuenta que si el Auditor es responsable de expresar una opinión sobre los estados financieros con base al trabajo realizado en una auditoría, esto no releva a la administración de la compañía de sus responsabilidades ya que esta última es responsable de la preparación de los estados financieros así como sus notas aclaratorias.

Naturaleza

Como se ha mencionado anteriormente para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros de una empresa, éste se basa mediante procedimientos de auditoría y a través de pruebas selectivas ya que no es práctico el revisar la totalidad de las operaciones de la empresa.

El alcance o la extensión de las pruebas las determina el auditor basándose en su criterio, el cual se va formando mediante los resultados que obtenga de su estudio y evaluación al control interno de la empresa, de la importancia de las partidas a examinar y del riesgo de error que pueden contener los estados financieros.

El criterio es indispensable en todo trabajo del auditor para evaluar juicios adoptados por la administración de la empresa en la elaboración de la información financiera, porque si bien, su revisión no tiene como objetivo el de descubrir irregularidades o errores, tiene la responsabilidad de detectarlos y prevenirlos, lo cual lo logra con la adecuada aplicación de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con lo que puede ampliar sus pruebas, en caso de ser necesario, para confirmar o disipar sus apreciaciones con respecto a irregularidades que pueden afectar a la opinión expresada por el auditor.

Importancia

La importancia radica en que el auditor además de expresar una opinión imparcial sobre la situación financiera y resultados de una unidad económica con el fin de darle mayor confianza y credibilidad a la información financiera presentada por una entidad; presenta al cliente sugerencias constructivas para ayudar a mejorar el control interno y procedimientos de contabilidad que son aplicados en una empresa. Ya que en el trabajo de auditoría no sólo se buscan las áreas problema o problemas existentes sino que investiga la causa del problema y los efectos financieros y de otra índole que se presentan para poder dar sugerencias o alternativas y en su caso solucionar la situación presente.

1.3 A quienes les interesa el Dictamen de los Estados Financieros

El auditor proporciona información adecuada y suficiente a las distintas personas interesadas en el contenido de los estados financieros por medio de su informe.

A continuación se resume el beneficio o utilidad que obtienen las distintas personas interesadas en el contenido de los estados financieros.

- a. A los **socios o accionistas**, para:
 - Comparar lo real con lo planeado y tomar las decisiones necesarias.
 - Controlar de manera más eficiente las operaciones de la empresa.
 - Ver la posibilidad de obtener créditos.
 - Efectos de información.
- b. A los **futuros accionistas**, para:
 - Tomar decisiones en la compra de acciones de la empresa.
- c. A los **comisarios**, para:
 - Vigilar la administración de la entidad.

- d. A los **proveedores**, para:
 - Ver la capacidad de venta, producción y de pago de sus clientes con el fin de vigilar el crédito otorgado, si se les puede vender, cuanto se les puede vender y cuando podrán pagar.
- e. A los **acreedores**, para:
 - Determinar la capacidad de pago de sus deudores a corto o a largo plazo y la garantía que respaldan sus créditos.
- f. A los **acreedores bancarios**, para:
 - Otorgar financiamiento conociendo la situación financiera de sus clientes así como las perspectivas del crédito, la cuantía y especificación de las garantías que proporcionan sus clientes.
- g. Al **gobierno**, para:
 - Control de impuestos y causantes, cálculo, revisión y estimación de impuestos, para asegurar que los causantes cumplen con sus obligaciones fiscales.
- h. A los **trabajadores**, para:
 - El reparto de utilidades, revisión de contratos colectivos de trabajo y prestaciones sociales.

1.4. Requisitos que debe reunir el Licenciado en Contaduría

El auditor para emitir dictamen de estados financieros debe reunir ciertos requisitos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión. Entre estos requisitos podemos mencionar los siguientes:

1. Conocimientos técnicos (áreas contables y humanísticas).
2. Tener título de Licenciado de Contaduría y registro en la SEP.
3. Obtener una adecuada práctica y experiencia.

4. Tener el debido cuidado y diligencia profesional.
5. Tener independencia de criterio.

El propósito de estos requisitos es garantizar al público que las personas que posean un título de Licenciado en Contaduría son competentes para otorgar un servicio público, ya que éste debe demostrar sus habilidades y capacidad mediante la única y limitada prueba de su actuación al otorgar un servicio competente lo cual se logra si reúne, además de los requisitos antes mencionados, una amplia recomendación de su conducta y ética.

Además, para que el Licenciado en Contaduría pueda emitir un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, invariablemente debe obtener un registro ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público a través de la Administración General de Auditoría Fiscal Federal.

Para poder obtener dicho registro el Código Fiscal de la Federación, establece ciertos requisitos que son los siguientes:

1. Ser de nacionalidad mexicana.
2. Tener título de Contador Público registrado en la SEP.
3. Ser miembro de un colegio de contadores reconocido ante la SEP.

El Licenciado en Contaduría al obtener el registro, tiene la obligación de comunicar a las autoridades fiscales cualquier cambio de datos contenidos en su solicitud y tiene también la obligación de comprobar dentro de los tres primeros meses de cada año que es socio activo de un colegio o asociación profesional y presentar constancia de que se sustentó y aprobó examen ante la autoridad fiscal en la que se demuestre que se encuentra actualizado o bien presentar constancia de cumplimiento de la norma de educación continua expedida por su colegio o asociación profesional o constancia de actualización académica expedido por dicho colegio o asociación.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos establece que la actualización profesional se puede cumplir mediante:

- A. Recibir capacitación o realizar estudios de postgrado en:**
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
 - Federados
 - Universidades
 - Tecnológicos
 - Empresas
 - Organismos gubernamentales
 - Despachos de Contadores Públicos
 - Instituciones con reconocimiento oficial
- B. Implantar capacitación a través de:**
- a. La práctica profesional:**
- Curso
 - Conferencia
 - Seminario
 - Panel
 - Simposium
 - Mesa redonda
- b. Participando:**
- En las comisiones técnicas del Instituto Mexicano de Contadores Públicos o del Colegio al que pertenezca el Licenciado en Contaduría.
 - Como sinodal
 - En convenciones relativas a la profesión
 - Dirigiendo trabajos de tesis o equivalentes
- c. Elaborando:**
- Artículos técnicos
 - Trabajos de investigación

- d. Presentando examen ante el colegio al cual pertenezca el Licenciado en Contaduría.

1.5 Responsabilidad del Licenciado en Contaduría

Como ya se había comentado, el objetivo de la auditoría de estados financieros, es emitir una opinión profesional independiente respecto a la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros de una entidad siendo ésta opinión de gran importancia para los usuarios, ya que la base para la toma de sus decisiones (estados financieros y notas), es confiable.

Los usuarios tienen la idea de que a través de la auditoría de estados financieros, se va a detectar absolutamente todos los errores y/o irregularidades que se pudiesen presentar ya que consideran que éste es el objetivo básico de la auditoría de estados financieros. Pero se debe tomar en consideración lo siguiente:

La misma entidad es quien debe adoptar las políticas contables que considere necesarias para formar una estructura de control interno que se encargue de:

- Registrar, procesar, sumarizar y reportar datos.
- Que estos datos sean consistentes respecto a los estados financieros.

La estructura del control interno debe incluir:

- a. Un sistema contable que identifique, agrupe, analice, clasifique, registre y reporte las transacciones de la entidad.
- b. Que logre la mayor eficiencia en el reporte de transacciones.
- c. Que controle los activos y pasivos de la empresa

Para todo esto es que la presentación razonable de los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, son parte implícita e integral de la responsabilidad de la administración de la entidad.

Por su parte el auditor al efectuar su examen, es como va a conocer toda la estructura contable y va a hacer sugerencias sobre la forma o contenido de los estados financieros, siempre con base a la información del sistema contable de la administración y será su responsabilidad única, expresar su opinión sobre dicho estado financiero

En algunas ocasiones ciertas entidades por cuestiones legales o de otro tipo, publican la totalidad de los estados financieros incluyendo las notas relativas o bien, publica solamente el balance general, si dichos estados financieros han sido auditados por un Licenciado en Contaduría independiente, se entenderá que éste asume la responsabilidad sobre dicha publicación cuando antes de llevarse a cabo le es permitido reutilizar la información y firmar la opinión correspondiente, en este caso es importante que el auditor se asegure que la información que va ha ser publicada corresponde a aquella examinada por él.

Puede ocurrir el caso que adicionalmente se incluyan informes de la gerencia, estadísticas e información de diversa índole, en estos casos y a pesar de que el auditor no asume responsabilidad por la información adicional que se presenta junto con su dictamen, deberá cerciorarse que dicha información no contradiga a la ya determinada.

Como ya se mencionó anteriormente, la responsabilidad de emitir el dictamen es del auditor, pero cabe hacer la observación que es un dictamen y no una certificación ya que al emitir una certificación, el Licenciado en Contaduría se haría responsable al 100% de la información que se presenta en los estados financieros, sin que el auditor esté totalmente seguro de la certeza de las cifras presentadas en los estados financieros como ocurría hace algún tiempo.

Actualmente y dada la complejidad como se han presentado los cambios, es imposible efectuar una revisión al 100% para poder emitir una certificación además de que no tendría ningún valor reconstruir toda la contabilidad de una empresa siendo el gasto innecesario para la entidad. Así mismo se debe tomar en cuenta que una auditoría de estados financieros se basa en la obtención de evidencia suficiente y competente que

fundamente positivamente sus afirmaciones, logrando dicha evidencia a través de pruebas selectivas y por medio de las cuales va a poder opinar sobre la razonabilidad de las cifras que presentan los estados financieros.

En lo concerniente a la razonabilidad de los estados financieros, es necesario que ésta se aplique en el marco de los principios de contabilidad generalmente aceptados, ya que a falta de este marco, el auditor no tendría un estándar uniforme para juzgar la correcta presentación de la posición financiera, resultados de operación y los cambios en la situación financiera. Su opinión se basa en un juicio sobre si los principios de contabilidad aplicados, son generalmente aceptados, si son aprobados en las circunstancias, si los estados financieros cumplen con la función de informar si la información es clasificada y presentada de manera razonable y si reflejan los hechos de tal manera que presenten límites aceptables.

Por todo ésto, es que una auditoría no va a garantizar la detección de todas las irregularidades además de que, como ya se había mencionado, no es la naturaleza de la auditoría ni su finalidad, pero si va a servir como un elemento indispensable para disminuir riesgos importantes, aún así es importante hacer notar que el auditor si es responsable, cuando por no dar cumplimiento a las normas y procedimientos de auditoría no se descubran errores e irregularidades en las cifras presentadas en los estados financieros, es por ello que el auditor en su trabajo para emitir una opinión sobre los estados financieros de una empresa, debe tener el debido cuidado en su planeación, realización y evaluación de los resultados, de los procedimientos de auditoría aplicados y debe lograr un grado apropiado de trabajo para adquirir la certeza razonable que los errores e irregularidades, serán detectados. La opinión del auditor se basa en la certeza razonable, ya que no puede asegurar el detalle y su reporte no constituye una garantía, ya que está sujeto al riesgo inherente de que no se descubran algunas distorsiones en la información.

El código de ética establece postulados aplicables a nuestra profesión y no sólo sirve de guía a la acción moral, sino también declara su intención de cumplir con la

sociedad, de servirla con lealtad y diligencia en normas que conforma: La responsabilidad del profesional hacia la sociedad que ampara las relaciones de trabajo y de servicios profesionales, y de responsabilidad hacia la profesión; mismas que son mencionadas a detalle en el Apéndice I.

En resumen, el auditor se responsabiliza ante cualquier lector que utilice los estados financieros dictaminados y los cuales necesitan sean confiables como por ejemplo:

- Los accionistas
- Los Bancos
- Los trabajadores
- El Gobierno

Con respecto a éste último, el auditor adquiere responsabilidad legal misma que se divide en:

- a. Responsabilidad Civil
- b. Responsabilidad Fiscal
- c. Responsabilidad Profesional

a. Responsabilidad Civil

En el artículo 1910 del Código Civil, se observa que la persona que obre ilícitamente y cause un daño a otro, está obligado a repararlo. La conducta del responsable es indebida porque ha violado ese deber impuesto por el ordenamiento o porque esa violación se ha producido de manera indirecta faltando al cumplimiento de una obligación concreta previamente contraída.

En ambos casos la conducta es igualmente ilícita y además, si con ella se ha causado daño, el responsable está obligado a repararlo y a indemnizar por los perjuicios que ocasionen.

La Responsabilidad Civil conforma los siguientes elementos:

1. Un hecho ilícito
2. La existencia de un daño
3. Un nexo de causalidad entre el hecho y el daño.

El concepto de acto ilícito, significa que se ha realizado una conducta dolosa, es decir, con la intención de causar daño o se ha producido por imprudencia, falta de atención, de cuidado o impericia.

El auditor debe conducirse profesionalmente con una conducta honesta siguiendo sus principios morales y éticos a fin de evitar actos ilícitos en el desarrollo de su actividad profesional.

b. Responsabilidad Fiscal

Esta se deriva del derecho que tiene la autoridad fiscal de recaudar las contribuciones establecidas en el artículo 31 fracción IV de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, del cual se derivan las leyes fiscales que existen en nuestro País.

Esta responsabilidad la asume el auditor al dictaminar sobre los estados financieros de una entidad, ya que el trabajo que realiza para poder emitir un dictamen para efectos fiscales, implica entre otros, el cerciorarse que la determinación de contribuciones realizado por la entidad es correcta y que no se haya omitido información que llegue a afectar de manera importante la obligación tributaria del contribuyente auditado, ya que éste tiene una serie de obligaciones a su cargo, las cuales cuando no son cumplidas, dan origen a una responsabilidad por incumplimiento.

La esencia de la responsabilidad por infracciones fiscales, radica en el perjuicio que el incumplimiento de la norma tributaria provoca al fisco, ya que en forma directa o indirecta se impide que éste obtenga la contribución a que tiene derecho como un medio de

ingreso destinado a sufragar el gasto público y el auditor es responsable indirecto de este cumplimiento por omitir información.

c. **Responsabilidad Profesional**

Las reglas de responsabilidad recaen sobre los profesionistas por los delitos que comentan en el ejercicio de su profesión, los cuales están regidos por las disposiciones penales ordinarias la cual considera como delitos:

1. *Imprudencia*

Delito que el código penal define como falta de previsión, negligencia, impericia, falta de diligencia que causa un daño intencionado.

2. *Fraude*

Cuando el dictamen perjudique a terceras personas por resultar la información errónea o falsa.

3. *Revelación de secretos*

La persona que prestando sus servicios profesionales o técnicos, revele secretos adquiridos en el desempeño de su cometido.

4. *Encubrimiento*

Este delito puede tener múltiples modalidades, sin embargo éste surge cuando este hecho ha sido cometido con dolo.

La esencia de esas reglas, es en primer lugar, la adición de la pena de suspensión temporal o definitiva del ejercicio profesional, para el delito consumado de que se trate y en segundo lugar, la obligación de reparar el daño que se hubiese ocasionado.

En el artículo 57 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, establece los casos en que la Secretaría amonestará, suspenderá o cancelará el registro del Licenciado en Contaduría.

Las causas para que se den los tres supuestos anteriores, son los siguientes:

1. Presentación incompleta de los documentos y anexos que integran el cuaderno del dictamen fiscal de estados financieros, considerándose como parte del dictamen el informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.
2. Que la información presentada en disco flexible magnético, en dos tantos no coincida entre un disco y otro.
3. Que dentro de los 3 primeros meses del año, el Licenciado en Contaduría no cumpla con la obligación de informar que cumplió con el programa de actualización profesional o bien, que sustentó examen ante la autoridad fiscal.
4. Cuando no se atiendan los requerimientos de información que sobre los dictámenes fiscales soliciten las autoridades competentes.

Asimismo, se podrá suspender por un año al Licenciado en Contaduría que:

1. No exhiba los papeles de trabajo que debió formular para sustentar su dictamen.
2. Cuando presente el disco flexible que no integre información conforme al instructivo emitido por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

La suspensión por 2 años procederá cuando:

1. No sea formulado ni presentado el informe fiscal cuando exista la obligación.
2. El informe fiscal no sea elaborado apegándose a las disposiciones establecidas en el Código Fiscal de la Federación y Reglamento.
3. Sea presentado con disco magnético sin información.

En caso de que un Licenciado en Contaduría esté sujeto a proceso por la Comisión de Delitos de carácter fiscal o delitos intencionados que ameriten pena corporal, la suspensión durará el tiempo que dure el proceso.

Finalmente la cancelación del registro va a proceder cuando:

1. El Licenciado en Contaduría sea reincidente en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás información para efectos fiscales. Se considera que hay reincidencia cuando el Licenciado en Contaduría acumula tres suspensiones.

2. Cuando el Licenciado en Contaduría sea declarado en sentencia definitiva, culpable por su participación en la Comisión de Delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.

1.6 Conclusión

Debido a que la información financiera se ha vuelto más compleja y numerosa, los diversos interesados necesitan estar más seguros de que ésta sea correcta y esté controlada, siendo el auditor a través de su trabajo el que otorga esta seguridad al expresar su opinión respecto a la razonabilidad de las cifras que se presentan en los estados financieros a través de lo que se denomina un dictamen, el cual sólo lo puede emitir el auditor después de haber realizado el examen a los estados financieros siempre guiándose por las normas y procedimientos de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Además del dictamen, el auditor va a entregar sugerencias a la compañía para que mejore su funcionamiento y logre una mayor eficiencia y eficacia.

El hecho de que el auditor se rija por la diversa normatividad, es de gran importancia, ya que el cliente va a confiar en que el trabajo que éste desempeñe, es siempre anteponiendo su ética y profesionalismo y por lo tanto, totalmente confiable, de esto se desprende la responsabilidad profesional o legal que el Licenciado en Contaduría en su función de auditoría adquiere.

Responsabilidad profesional en cuanto a la calidad desempeñada en su trabajo, así como de guiar su actitud bajo normas morales aceptables para la sociedad necesarias

para realizar actividades profesionales satisfactorias con el objetivo de mantener las más altas normas de calidad profesional y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

En cuanto a la responsabilidad legal, ésta la adquiere en el ejercicio de su profesión ya que debe cumplir con la normatividad que la rige evitando actos ilícitos producidos por negligencia e incompetencia del profesionista.

CAPITULO 2

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA QUE EL LICENCIADO EN CONTADURIA DEBE CONSIDERAR EN LA EJECUCION DE SU TRABAJO

	INDICE	Página
2.1.	Normas de Auditoría	20
2.2.	Técnicas de Auditoría.....	25
2.3.	Procedimientos de Auditoría	31
2.4.	Conclusión	34

2.1. Normas de Auditoría

Las normas de auditoría tal como lo establece la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría son el requisito mínimo de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y/o a la información que rinde como resultado de dicho trabajo y se clasifican en;

- **Normas personales.**
 - a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
 - b. Cuidado y diligencia profesional.
 - c. Independencia mental.
- **Normas relativas al trabajo que desempeña.**
 - a. Planeación y supervisión.
 - b. Estudio y evaluación del control interno.
 - c. Obtención de evidencia suficiente y competente.
- **Normas de información.**
 - a. Aclaración de la relación con los estados de información financiera y expresión de opinión.
 - b. Bases de opinión sobre estados financieros.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional. El entrenamiento técnico, es la adquisición de conocimientos y habilidades necesarios para poder llevar a cabo las actividades normales de auditoría de un modo satisfactorio.

Por medio del entrenamiento técnico es como se obtiene una base firme de que se van a cumplir los requisitos mínimos de preparación, ya que dicho entrenamiento se logra a través del cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en instituciones reconocidas comprobándose éstos a través del título de Licenciado en Contaduría.

Sin embargo, el entrenamiento técnico no concluye con la obtención de dicho título, sino que el auditor tiene que continuar estudiando a fin de actualizar sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica, ya que esta profesión como todo va evolucionando. Adicionalmente a los estudios que efectúe el auditor, debe también adquirir experiencia a fin de poner en práctica lo estudiado y complementar así su entrenamiento técnico.

Dicha experiencia se debe adquirir por medio de auditores de una mayor experiencia, considerando que es un punto importante para obtener capacidad profesional. Esta no se adquiere rápido, es necesario encarar los problemas y buscar la mejor solución. Sólo este constante enfrentamiento a problemas nos guiará a alcanzar la madurez de juicio necesario para alcanzar la capacidad profesional. Como se puede observar éste tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el entrenamiento técnico.

Cuidado y diligencia profesional. El cuidado y diligencia profesional aplicado en la realización del examen a los estados financieros y en la preparación de su dictamen e informe es una obligación del auditor. Este debe desempeñar su trabajo con meticulosidad, con el cuidado y dedicación que son de esperarse en una persona con sentido de responsabilidad que ha asumido actividades de carácter profesional.

Con todo esto no se quiere decir que el auditor nunca va a tener errores, ante todo, un auditor es un ser humano y como tal está sujeto a cometerlos, por lo que no se debe responsabilizar a éste por errores de juicio, aunque cabe destacar que el auditor debe procurar que éstos sean mínimos y buscar siempre la mejor solución a los problemas que surjan.

Independencia. Cuando se contrata a un auditor, se espera que éste de una opinión sobre la información financiera formulada por la entidad y que ésta pueda ser utilizada por los interesados con toda seguridad, por lo que es muy importante y una obligación que su opinión sea emitida con independencia mental, existiendo ésta cuando los juicios del auditor se basan en elementos objetivos, por lo que cuando existan

circunstancias que influyan en el juicio objetivo del auditor y reduzcan su independencia mental, o bien cuando se pueda dar lugar a que la mente pública tenga una duda razonable sobre su independencia y objetividad, el Licenciado en Contaduría no podrá actuar como auditor.

El código de ética profesional establece los casos en que el Licenciado en Contaduría no podrá actuar como auditor, mismos que se mencionan en el Apéndice I.

Planeación y Supervisión. Una auditoría de estados financieros, siempre se debe planear adecuadamente para alcanzar totalmente sus objetivos, también se debe efectuar una supervisión apropiada al trabajo desarrollado por el personal asignado a la auditoría.

A través de la planeación se van a determinar los procedimientos de auditoría aplicables, su extensión y oportunidad en que van a ser aplicados, así como el personal que debe intervenir, éstos puntos los debe determinar el auditor conforme a su criterio que es indispensable durante todo su trabajo, por ejemplo, para determinar los procedimientos de revisión, evaluar los juicios adoptados por la administración en la preparación de estados financieros, entre otros.

Implantar un sistema de control de calidad para la planeación, ejecución y supervisión del trabajo en todas sus fases, es importante para comprobar que éstas sean realizadas conforme a las normas de auditoría y de calidad previamente establecidas.

En el caso de la supervisión, ésta debe aplicarse durante toda la auditoría, es decir, en la planeación, ejecución y terminación de ésta, así mismo en todos los niveles o categorías del personal que interviene en la auditoría.

Dicha supervisión se debe ejercer en proporción inversa a la experiencia, preparación técnica y capacidad profesional del auditor supervisado.

Tanto en la planeación como en la supervisión, es necesario dejar evidencia en papeles de trabajo.

Respecto a la supervisión, la evidencia puede quedar incluida en:

- Cartas al cliente o memoranda de carácter interno sobre problemas específicos.
- Poniendo la inicial sobre los papeles preparados por los auditores o supervisores.
- Haciendo anotaciones en papeles de trabajo complementarios a los ya efectuados en la revisión.
- Preparando informes sobre la actuación de los auditores.
- Mediante cuestionarios de supervisión.
- Mediante la preparación de memoranda resumen de la revisión.

Dentro de la planeación la evidencia se deja a través del programa de trabajo.

El estudio y evaluación del control interno. Debe quedar incluido en los papeles de trabajo en los cuales se pueden incluir cuestionarios, diagramas de flujo, memoranda descriptivos, cartas o documentos relativos a asuntos de auditoría discutidos con el cliente incluyéndose debilidades importantes del control interno contable, en fin, lo que el auditor considere a su juicio sirva para dejar evidencia en su trabajo de que cumplió con esta norma de auditoría.

Obtención de evidencia suficiente y competente. A través de la auditoría de estados financieros, el auditor debe allegarse de la evidencia suficiente y competente para obtener una base objetiva para emitir su opinión respecto de éstos.

La evidencia se considera suficiente cuando los elementos que comprueban la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados, la razonabilidad de los juicios efectuados, entre otros, son cualitativamente importantes y competente cuando las pruebas de auditoría utilizadas por el auditor son válidas y apropiadas para obtener la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar, así como los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

La medida de validez de la evidencia para fines de auditoría, va a descansar en el juicio del auditor y éste se va a fundamentar básicamente por la obtención y evaluación de la evidencia relativa a las aseveraciones hechas en los estados financieros, de ahí que la mayor parte del trabajo del auditor, se enfoque a la obtención de dicha evidencia.

Para fines legales la evidencia está determinada por reglas más rígidas que el auditor debe observar adicionalmente, cuando lo requiera.

El grado de confianza que se va a depositar en la evidencia, va a depender básicamente de las fuentes de donde se obtenga ésta. Para que esta confianza sea mayor, es preferible lo siguiente:

- La obtención de evidencia comprobatoria de fuentes independientes a la entidad.
- La elaboración de la contabilidad y los estados financieros bajo condiciones satisfactorias de control interno.
- La obtención de conocimientos directos por medio de exámenes físicos, observación, cálculos e inspección.
- La obtención de evidencia en forma de documentos y confirmaciones escritas.

Para la obtención de la evidencia comprobatoria, el auditor aplica procedimientos de auditoría para concluir respecto a la razonabilidad de la información financiera, mismos que deja plasmados en los papeles de trabajo.

Normas de información. El dictamen del auditor es el resultado final de su trabajo, a través de éste, da a conocer los resultados del mismo y la opinión que se formó a través de su examen. En muchos casos el dictamen es la única parte de su trabajo que queda al alcance del público y del cliente y en donde éstos se dan cuenta del trabajo realizado por el auditor.

Dentro de las normas de información, tenemos las siguientes:

Aclaración de la relación con los estados, información financiera y expresión de opinión. Al respecto se establece que siempre que el nombre de un Licenciado en Contaduría, quede asociado con los estados o información financiera, éste deberá expresar la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y cuando procedan las limitaciones importantes a las que se hayan enfrentado, las salvedades que se deriven de éstas o bien todas las razones de importancia por las que expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases de opinión sobre estados financieros. El auditor para poder opinar sobre los estados financieros, debe tomar en consideración:

- Que fueron preparados de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Que hayan sido aplicados consistentemente dichos principios.
- Que la información presentada en los estados financieros y sus notas relativas, sean adecuadas y suficientes para su razonable interpretación.

En caso de la existencia de excepciones a los puntos anteriores, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

2.2 Técnicas de auditoría

Las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Licenciado en Contaduría utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- **Estudio general.** Es la apreciación de la estructura y características generales de la entidad, de sus estados financieros y de sus partes importantes significativas y extraordinarias.

El estudio general se puede llevar a cabo de manera formal o informal. Se dice que es formal cuando existen recursos técnicos en su aplicación. Por ejemplo, el auditor puede aplicar los siguientes cuestionarios a la administración de la entidad.

Cuestionario de conocimiento del negocio:

1. Actividad fundamental de la empresa.
2. Productos y/o servicios que negocia fundamentalmente.
3. Cómo obtiene los productos.
4. Comercialización de productos. Cómo y a quién.
5. Prestación de servicios. Cómo y a quién.
6. Principales proveedores.
7. Principales clientes.
8. Estructura de la organización.
9. Personal.
10. Principales accionistas.
11. Principales funcionarios.
12. Instalaciones, naturaleza, localización, propiedad, etc.
13. Tenedora y/o subsidiaria.
14. Financiamiento.
15. Principales políticas contables.
16. Información financiera que se produce en la empresa. Periodicidad.
17. Presupuestos.
18. Comentarios finales del gerente/supervisor.

Análisis general de riesgos:

1. Obtenga un cuadro de organización de la empresa e investigue y anote la antigüedad del Director/Gerente y de los ejecutivos de los dos siguientes niveles. Haga comentarios sobre problemas de rotación de personal.
2. Por el conocimiento que tenemos del negocio, haga comentarios sobre el sistema de contabilidad y de las técnicas de control interno establecidas.
3. Investigue con el personal de primer nivel los problemas específicos de la compañía.
4. Principales productos o servicios que comercializa la empresa y su aceptación en el mercado.
5. Préstamos, restricciones y garantías.
6. Demandas.

El estudio general es informal cuando el auditor para conocer un poco más a la empresa, no aplica recursos técnicos, tal es el caso de la simple lectura de estados financieros ya que el hecho de leer e interpretar unos estados financieros tal como nos lo presenta la administración de la entidad por auditar no es una técnica formal, se podrá convertir en formal cuando el auditor aplica análisis de índices y tendencias que es el cálculo de relaciones importantes entre estados financieros y su comparación con los de años anteriores o bien con las de otras entidades similares.

Análisis. Consiste en determinar si los elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, están adecuadamente clasificados y agrupados para que dichos grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. El análisis puede ser en cuanto al saldo o en relación a sus movimientos.

Dentro del análisis de saldo se va a efectuar lo que comúnmente se denomina "Integración de saldo".

Esta integración se va a llevar a cabo por ejemplo en una cuenta de clientes, en caso de que éste no nos envíe contestación a las confirmaciones enviadas y éste sea de importancia. Supongamos que tenemos al cliente "X" con un saldo de N\$ 35,000.00, se debe buscar en controles de la compañía qué facturas integran éste saldo.

En el análisis de movimientos se van a reflejar todos los cargos y abonos que se llevaron a cabo en una cuenta y que al final constituyen el saldo de ésta.

Inspección. Consiste en el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros. Esta técnica se puede aplicar, por ejemplo al revisar el activo fijo de la empresa, en donde se va a detectar la existencia de adquisiciones y bajas. Respecto a las adquisiciones, el auditor va a verificar qué activos fueron adquiridos, observando que se tengan adecuadamente registrados y para estar totalmente seguros de su existencia, el auditor solicitará a la administración de la entidad, que le sean mostrados y así verificar que efectivamente existen, están controlados y así mismo que son para el uso exclusivo de la entidad.

Confirmación. Consiste en obtener una confirmación escrita de una persona independiente a la entidad auditada y que esté en condiciones de conocer la naturaleza y funcionamiento de su operación y por lo tanto de informar sobre ella. Existen tres tipos de confirmaciones:

1. **Positiva.** En este tipo de confirmación se envían saldos y se solicita su contestación, si se está o no de acuerdo con éstos.
 2. **Negativa.** En la cual se envían también saldos y se solicita la respuesta sólo en caso de que no se esté de acuerdo con éstos.
 3. **Indirecta.** En la cual no se envían datos y se solicita la información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría.
- **Investigación.** Consiste en obtener información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la empresa.

Gran parte del trabajo del auditor consiste en elaborar tantas preguntas como sea necesario, para obtener el conocimiento suficiente de una cuenta y poder llegar a una conclusión sobre la razonabilidad de su saldo, por lo que como se puede observar esta técnica se emplea durante el transcurso de toda la auditoría.

Existe lo que se denomina la investigación formal y la investigación informal.

La *investigación formal* obtiene la información sobre algo y está por escrito, por ejemplo es el caso del empleo de un cuestionario de control interno para reunir información acerca de los procedimientos de control prescritos.

Dentro de la *investigación informal* se obtiene la información sobre algo pero no es necesario que se deje por escrito, por ejemplo cuando tenemos duda sobre como se maneja determinada cuenta.

- **Declaración.** Consiste en la obtención de información derivada de la investigación a través de un documento dirigido al auditor, firmado por el funcionario o empleado que proporciona los datos y en un papel membretado por la compañía, por ejemplo cuando alguna compañía tenga

algún problema con una cuenta bancaria, como sería el caso de cargos que no tienen razón de ser. La administración de la entidad de acuerdo con la importancia relativa enviará una carta al auditor señalando las causas del problema y lo que se ha hecho para solucionarlo, por ejemplo que se han enviado cartas al banco solicitando la aclaración, pero que éstas no han sido resueltas. Otro ejemplo podría ser la carta de la gerencia.

- **Certificación.** Es la obtención de documentación que asegure la veracidad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de alguna autoridad. Esta técnica es en relación con la declaración y donde además se tiene el respaldo de una autoridad, tal es el caso por ejemplo de un contrato de arrendamiento, el cual está celebrado, tiene firmas tanto del arrendador como del arrendatario, pero que además para que sea totalmente válido necesite estar registrado ante las autoridades competentes.
- **Observación.** Es la presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos. Esta técnica de hechos tiene una aplicación universal para adquirir conocimientos sobre algo. A través de esta técnica el auditor va a confirmar que la información que la compañía proporciona es real, por ejemplo si la empresa dice que tiene un proceso adecuado para el pago de nóminas, el auditor deberá observar cómo se paga la nómina. Un ejemplo clásico de esta técnica es la observación de la toma de inventarios, donde el auditor primero investiga cómo realiza el inventario y luego asiste a uno y verifica que efectivamente se siga con el programa elaborado por la administración de la entidad.
- **Cálculo.** Es la verificación matemática de alguna partida. Esta técnica se lleva a cabo repitiendo los cálculos efectuados por la entidad en su

contabilidad, por ejemplo el caso de las sumas de las cifras que se presentan en los estados financieros, cálculos de depreciaciones, amortizaciones de gastos pagados por adelantado, sumas parciales y totales de inventario. En la actualidad la mayoría de los papeles los elaboran las entidades a través de sistemas de cómputo, por lo que el riesgo de detectar un error en cálculos es menor, sin embargo no está por demás verificar algún cálculo o bien aplicar esta técnica solo a papeles entregados o elaborados a mano.

2.3. Procedimientos de auditoría

Para la obtención de la evidencia comprobatoria, el auditor aplica procedimientos de auditoría para concluir respecto a la razonabilidad de la información financiera.

Los procedimientos de auditoría están integrados por un conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Licenciado en Contaduría obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Los elementos que integran la aplicación de los procedimientos son los siguientes:

- *Naturaleza de los procedimientos de auditoría.* Es la decisión que el auditor tomará con base a su criterio sobre cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de éste, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional. Los procedimientos que normalmente debe aplicar el auditor son:

1. Averiguar el sistema contable de la entidad para poder entender como se registran, clasifican y resumen las operaciones que servirán para la preparación de la información financiera y averiguar cualquier cambio en el control interno que afecte de manera importante la preparación de la información financiera.
 2. Aplicación de procedimientos de revisión analítica sobre las partidas seleccionadas a fin de identificar y proporcionar una base para estudiar las relaciones de información en partidas que parecen ser poco comunes.
 3. Leer las actas de asambleas de accionistas y consejo de administración, con el fin de identificar operaciones que pudieran afectar la información financiera.
 4. Leer la información financiera con el objeto de que el auditor se cerciore de que está elaborada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
 5. Obtener de la gerencia por escrito, su responsabilidad sobre la información financiera y demás información proporcionada al auditor para su revisión.
- *La extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.* Es la relación entre las partidas examinadas y el total de las partidas individuales que formen el universo. El auditor determina el alcance que dará a sus pruebas en base al juicio que se forme después de haber estudiado y evaluado el control interno de la entidad, ya que en base a este estudio el auditor determinará en qué grado es efectivo para sus propósitos, facilitando además la identificación de los puntos que tienden a tener más fallas y los cuales pueden afectar la información financiera.
 - *La oportunidad.* Es la época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar. Una planeación apropiada del auditor es esencial para concluir oportunamente una revisión de información financiera. Al realizar un

trabajo de revisión antes de terminar el período sujeto a examen, facilita y hace más eficiente el trabajo, permitiendo que éste se termine con anterioridad a la fecha estimada, además permite conocer anticipadamente las cuestiones contables que afectan la información financiera.

Estos elementos constituyen el objetivo que el auditor persigue al estudiar y evaluar el control interno de la entidad ya que este los determina en la medida que él los considere adecuados para establecer la confianza que pueda depositar en él mismo.

Los controles internos, aún siendo simples y no sofisticados pueden contribuir a la seguridad razonable que busca el auditor al cerciorarse que los procedimientos de control interno aplicados por la entidad son efectivos para sus propósitos y ayudarlo a comprender el sistema contable operado por la entidad, identificando puntos en el procedimiento y manejo de operaciones donde pueden ocurrir errores o irregularidades, ocasionando que el auditor modifique su evaluación anterior de que los controles eran adecuados para sus fines. Como alternativa éste puede modificar la naturaleza, oportunidad o alcance de sus procedimientos de auditoría con el fin de que él pueda descansar después de haberlos aplicado.

Sin embargo, aún cuando los procedimientos que se aplicarán a operaciones seleccionadas del período sujeto a examen se realicen inicialmente en un período más corto, el auditor necesita proporcionar una seguridad razonable en cuanto a la confiabilidad de los registros contables durante el período completo. El juicio del auditor respecto a la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos que se van a aplicar a las operaciones que ocurren en el período restante, se verá afectado por los siguientes factores:

- a. Los resultados de los procedimientos que ya se hayan aplicado.

- b. Las respuestas a las investigaciones respecto a que si el sistema de control interno está operando aún en la misma forma que cuando se estudió y evaluó.
- c. Lo prolongado del período restante.
- d. La naturaleza e importe de las operaciones o los saldos en cuestión.
- e. La evaluación del auditor respecto al medio ambiente del control interno especialmente los controles de supervisión, y
- f. Los procedimientos que el auditor intenta llevar a cabo, independientemente de lo adecuado de los controles internos.

2.4. Conclusión

Todo Licenciado en Contaduría que desempeñe la función de auditor externo, debe guiarse por las normas y procedimientos de auditoría emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría a fin de que el trabajo que lleve a cabo tenga los requisitos mínimos requeridos en todo trabajo de un profesionista.

Las normas de auditoría van a abarcar las directrices que el Licenciado en Contaduría en su función de auditor debe cubrir en tres aspectos que son:

- *El personal*, donde se describen los requisitos del conocimiento y académicos del auditor.
- *El de su trabajo*, donde se determina la calidad que debe contener el desarrollo de su actividad.
- *El de su conclusión*, donde se determina como debe el auditor plasmar los resultados a los que llega después de haber finalizado su trabajo de examen a las cifras presentadas en los estados financieros.

El Licenciado en Contaduría ya como auditor, al desarrollar su trabajo se va a basar en las técnicas de auditoría, que son las herramientas con las que se va a determinar, si la información financiera presenta razonablemente su situación, por medio de los procedimientos de auditoría.

Su importancia se deriva de la obligatoriedad de las normas que sirven de guía al auditor en el desarrollo de su profesión para mantener un margen uniforme de trabajo, con el fin de agilizar éste en la aplicación de procedimientos los cuales son susceptibles, de modificarse y adaptarse cuando así se requiera, influyendo en este aspecto, el criterio y experiencia del auditor que va a realizar el trabajo, ya que la amplitud y oportunidad con que se desarrollen dependerán del juicio y decisión del auditor, quien para ello tomará en cuenta el grado de eficiencia de los sistemas establecidos.

CAPITULO 3

PRIMERAS AUDITORIAS

	INDICE	Página
3.1.	Concepto y clasificación.....	37
3.2.	Primer contacto y entrevistas previas con el cliente	38
3.3.	Grado de dificultad técnica a la intervención del Licenciado en Contaduría.....	41
3.4.	Planeación Administrativa de la auditoría	44
	3.4.1. Cantidad de horas necesarias para el desarrollo de la Auditoría.....	44
	3.4.2. Cantidad y calidad del personal técnico que tendrá a su cargo el desarrollo de la auditoría	45
	3.4.3. Preparación de la propuesta de la carta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría.....	47
3.5.	Conclusión	51

3.1. Concepto y clasificación

El concepto de las auditorías iniciales es muy similar al concepto de la auditoría de estados financieros ya que además de expresar que es el examen crítico a los estados financieros preparados por la administración de una entidad a una fecha o a un período determinado con el propósito de emitir una opinión imparcial acerca de que si dichos estados presentan en forma razonablemente correcta la información derivada de sus operaciones celebradas, se incluye que esta auditoría es realizada por el Licenciado en Contaduría en su función de auditor por primera vez en una entidad.

De lo anterior se puede resumir que una auditoría inicial es aquella auditoría de estados financieros que es realizada a una entidad determinada por vez primera.

Las auditorías iniciales se pueden clasificar en dos:

1. Cuando los estados financieros de las entidades no han sido auditados en ningún ejercicio.
2. Cuando los estados financieros han sido dictaminados hasta el año inmediato anterior por un auditor pero que a partir del siguiente ejercicio se ha nombrado a un nuevo auditor.

Generalmente cuando se está en el primer caso es más difícil llevar a cabo la auditoría de estados financieros ya que el personal de la entidad no está acostumbrado a convivir con los auditores externos por lo que es importante que se doblen esfuerzos para lograr que dicho personal comprenda la función y la utilidad de la auditoría y de este modo lograr que apoye en ésta lo mejor posible.

El objetivo de la auditoría inicial es el mismo que el de una auditoría de estados financieros y que es de allegarse de evidencia suficiente y competente para poder emitir una opinión sobre la razonabilidad que presentan las cifras de los estados financieros de la entidad auditada.

Quando el auditor lleva a cabo una primera auditoría se va encontrar con un número mayor de problemas, uno de ellos y el más importante es que no conoce a la entidad. Otro problema derivado del anterior, es que al no conocer la entidad, no tiene la menor idea de la naturaleza, alcance y oportunidad en la aplicación de procedimientos de auditoría, por lo que debe ser sumamente cuidadoso al determinar éstos.

Por ejemplo, es recomendable que se apliquen los procedimientos más extensos y detallados a cuentas de carácter histórico tales como activo fijo, inventarios o capital contable. En el caso de que los estados financieros de años anteriores hayan sido examinados por otro Licenciado en Contaduría, el auditor debe analizar y determinar hasta donde puede confiar en las cifras presentadas en dichos estados por medio de una revisión al trabajo realizado por el auditor antecesor o bien a través de pláticas sostenidas con éste.

3.2. Primer contacto y entrevistas previas con el cliente

Quando el auditor va a prestar sus servicios a una entidad, es recomendable que investigue acerca de su reputación y posición en los negocios, a fin de conservar la calidad de sus clientes.

La reputación del posible cliente se puede conocer a través de las entrevistas previas.

El propósito fundamental de cualquier entrevista siempre va a ser obtener información suficiente y que le permita al auditor conocer al cliente o bien en especial a algún punto no muy conocido o que el auditor no tenga muy claro.

Antes de que el auditor lleve a cabo una entrevista inicial, la debe planear y preparar cuidadosamente, identificando con claridad y delimitando el tema de la entrevista. Asimismo, debe estudiar sobre este tema todo lo que pueda con anticipación para causar una buena impresión. Sin embargo, cabe hacer mención que con una entrevista inicial a

pesar de tener delimitado el tema, con frecuencia algunos otros temas son tratados y que ayudan también a comprender en general como será la auditoría a efectuar.

Cuando el auditor efectúa sus entrevistas, se puede guiar con un cuestionario previamente elaborado o bien de una guía que indique en forma general y ordenada los principales asuntos a investigar.

Este trabajo previo es benéfico para el auditor a efectuar una entrevista previa, ya que así no se corre el riesgo de que se vayan a omitir asuntos importantes, también ayudará a conocerse la investigación que se pretende efectuar para no desviarse a temas que no aporten nada a dicha investigación.

Algunas veces el resultado de las entrevistas se puede integrar como parte de los papeles de trabajo para su posible posterior utilización. Asimismo, será importante para el auditor al elaborar su planeación.

Para que el auditor lleve a cabo una buena entrevista previa, es importante que escuche a su interlocutor para lograr una verdadera retroalimentación y se llegue a un acuerdo beneficioso para ambas partes.

El auditor siempre deberá tener un adecuado control de lo que es la entrevista, pero a su vez no debe existir una exageración en la rigidez, ya que lo único que se lograría sería impedir que el entrevistador se exprese y proporcione con libertad la información necesaria.

Cuando el auditor efectúa las entrevistas previas, pretende obtener un conocimiento adecuado y general de su cliente, sirviéndole para poder planear su trabajo, ya que el auditor para efectuar su trabajo debe hacerlo acoplándose al funcionamiento de la entidad a auditar.

Dentro de estas entrevistas el auditor pretende básicamente obtener la siguiente información:

- Aclarar los objetivos del trabajo a desarrollar.

- Conocer las características particulares de la empresa a examinar tales como:
 - Operaciones normales y extraordinarias.
 - Política de ventas, como el otorgamiento de créditos.
 - Producción o artículos que vende.
 - Ubicación de la planta, bodegas, oficinas, etc.
 - Conocer los contratos que tiene celebrados la entidad.
 - Forma en que está constituida.
 - Bienes raíces que son de su propiedad y como se respaldan.
 - Sistema de control interno.
 - Organización de la empresa.
 - Sistema de contabilidad general y de costos.
 - Personal de la empresa.
 - Supervisión establecida en la empresa.
 - Identificación del régimen fiscal al que está sujeta.
- Determinar las condiciones y limitaciones del trabajo.
- A quién se deberá dirigir el informe.
- Determinar los honorarios y el tiempo en que considere que llevará a cabo su trabajo.

Las entrevistas previas se pueden llevar a cabo tantas veces como sea necesario para que el auditor logre obtener toda la información necesaria.

Una vez que la propuesta del auditor sea aprobada y éste vaya a elaborar la auditoría de los estados financieros a una entidad, también entrevistará al personal y a los funcionarios del cliente para comprender en una forma más profunda a la entidad, posteriormente se llevarán a cabo otras entrevistas para resolver problemas, decidir entre varias alternativas o aclarar diferencias en las opiniones.

Es importante que el auditor al llevar a cabo estos encuentros con el personal y funcionarios de la entidad a auditar, éstas sean de forma accesible y que se mantengan buenas relaciones, ya que en gran medida el éxito de su trabajo dependerá de la buena voluntad y cooperación de éstos, debido a que en la auditoría se requiere que el cliente y el auditor trabajen juntos con un alto grado de confianza mutua.

Finalmente el hecho de llevar a cabo entrevistas, requiere de una técnica racional y de una cierta característica personal innata, sin embargo, ésta se puede aprender y mejorarse con la práctica.

3.3. Grado de dificultad técnica a la intervención del Licenciado en Contaduría

Las características organizacionales y de operación influyen en el desarrollo del examen de estados financieros en la entidad, de acuerdo con ello el conocimiento de dichas características, experiencia y madurez profesional de quienes tienen el primer contacto con el cliente sirve para prever los problemas y situaciones especiales a los que tendrán que enfrentarse los auditores durante la relación de su trabajo en la entidad, es por esto que durante las fases de planeación y ejecución de la auditoría, el auditor toma decisiones para poder ejercer control sobre la ejecución de la auditoría, de acuerdo con el plan establecido de trabajo o garantizando que éste se lleve a cabo con eficiencia y coordinación. Todas estas decisiones constituyen la evaluación de los riesgos principales que puedan afectar los estados financieros, siendo el auditor el que va a expresar una opinión sobre estos estados, la existencia del riesgo de auditoría está implícita en su opinión.

El auditor debe aceptar que aun cuando la auditoría se practique eficientemente de acuerdo con las normas de auditoría tendrá un riesgo, sin embargo, esto ayuda a determinar que el riesgo de emitir una opinión incorrecta es lo suficientemente bajo para respaldar su opinión.

La naturaleza , oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría varía de acuerdo con los riesgos que percibe el auditor, el cual recurrirá a procedimientos más confiables cuando sienta que el riesgo de auditoría es "alto". El análisis de riesgo puede servir también para equilibrar la amplitud de las pruebas de cumplimiento así como los procedimientos de revisión analítica a fin de lograr una auditoría eficiente.

Una forma de análisis de riesgos de auditoría es el estudiar y evaluar el control interno, lo cual puede hacerse a través de un cuestionario, el cual será resuelto por la empresa y participando en su preparación el gerente de auditoría y el supervisor. La resolución de dicho cuestionario también nos dará una idea del ambiente de control que existe en la empresa. Este ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, indicando la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

El riesgo de auditoría no se debe confundir con las probables consecuencias de una mala auditoría tales como litigio o desprestigio que pudieran resultar de la expresión de una opinión técnicamente incorrecta o del hecho de ser demandado. El auditor debe realzar su trabajo aplicando procedimientos de auditoría como manera de cumplir con su responsabilidad profesional y no para calcular las posibilidades de un litigio.

El riesgo general de auditoría es la combinación de los diversos riesgos asociados con el saldo de una cuenta o los saldos de un grupo de cuentas, ya que es más fácil estimar el riesgo de auditoría de ciertos objetivos asociados, lo cual es imposible estimarlos en relación con los estados financieros tomados en conjunto.

El objetivo primordial de la planeación de un trabajo consiste en limitar el riesgo de auditoría asociado con cada uno de los saldos de manera que al determinarse el riesgo general de auditoría se reduzca a un nivel suficientemente bajo, o bien que el nivel de seguridad sea lo suficientemente alto para permitir al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Componentes del riesgo de auditoría

Son tres los componentes de riesgo de la auditoría:

1. **Riesgo inherente** (riesgo de que ocurran riesgos importantes inherentes).

"El riesgo inherente tiene que ver con la naturaleza de la operación, el cual consiste en la susceptibilidad del saldo de una cuenta o de un tipo de operación a contener errores importantes, sea en forma individual o al sumarse a posibles errores existentes en otros saldos o tipos de cuenta, sin tener en cuenta los efectos de los controles contables internos correspondientes." (3)

Las condiciones del riesgo inherente no son cubiertas normalmente por los sistemas de control interno contable, sin embargo pueden establecerse sistemas de control interno especiales o aplicar procedimientos especiales como respuesta a las condiciones del riesgo inherente.

2. **Riesgo de control** (riesgo de que el control interno del cliente no prevenga o detecte errores).

"Es el riesgo de que los errores que pudieran ocurrir en el saldo de una cuenta o tipo de transacciones no sean prevenidos o detectados oportunamente por el sistema de control interno." (4)

Si el auditor tiene la intención de confiar en los controles establecidos, estos serán sometidos a pruebas de cumplimiento para poder sacar conclusiones acerca del riesgo de que se produzcan errores.

3. **Riesgo de detección** (riesgo de que los errores importantes no sean detectados por el auditor).

(3) Defflese, Jaenire, Sullivan y Gnospellus, *Auditoría Montgomery*. Pág. 23

(4) I.F.A.C. *Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados*. Pág. 282

Es la combinación de las posibilidades de que ni los procedimientos de revisión analítica, ni las pruebas sustantivas, reduzcan los errores no detectados en una cantidad que en conjunto carezca de importancia. Sin embargo, el realizar pruebas sustantivas detalladas proporciona una seguridad para limitar el riesgo de detección deseado por el auditor.

3.4 Planeación administrativa de la auditoría

Este punto se refiere básicamente a los aspectos importantes que el auditor debe considerar en la contratación de una auditoría de estados financieros como son:

- Cantidad de horas necesarias para el desarrollo de una auditoría.
- Cantidad y calidad del personal técnico.
- Preparación de la carta para confirmar la presentación del servicio de auditoría.

Esto depende básicamente de los servicios solicitados por el cliente, número de visitas a través de las cuales se llevará a cabo el examen de los estados financieros y la calidad del personal que se asignará.

3.4.1 *Cantidad de horas necesarias para el desarrollo de la auditoría*

Las horas que se espera tomará una auditoría serán programadas con base a la etapa de conocimiento del cliente, en donde se realizan entrevistas previas con éste, para conocer las principales características de las operaciones y determinar el grado de dificultad técnica que se tendrá en el desarrollo de la auditoría.

En la estimación del tiempo, se debe considerar la magnitud del cliente, el volumen de los recursos humanos y materiales que involucran las transacciones de la

entidad, la ubicación de sus instalaciones, los problemas previos de contabilidad y auditoría y la capacidad y experiencia del personal que tendrá a su cargo el desarrollo de la auditoría.

Es indispensable el conocimiento de estos datos para poder elaborar un presupuesto de tiempo estimado en el cual se describen las áreas específicas de auditoría que serán sujetas a revisión, así como el personal que llevará a cabo cada uno de los trabajos a realizar y la asignación de horas estimadas para la ejecución del trabajo.

El trabajo a realizar es asignado de acuerdo con la capacidad técnica de cada una de las personas que participarán en la auditoría desde ayudantes hasta socios.

Pueden ocurrir modificaciones al presupuesto por aquellos asuntos en que requieren de más atención por parte de un supervisor, tales modificaciones pueden ocasionar problemas no previstos en contabilidad o auditoría. Con respecto a este último puede afectar el que se den instrucciones inadecuadas de los supervisores o equivocaciones del personal.

El presupuesto de tiempo también sirve para estimar el costo de la auditoría, el cual es determinado con base al sueldo pagado a cada uno de las personas involucradas, dependiendo de su jerarquía por el número de horas asignadas para la ejecución de su trabajo.

3.4.2 Cantidad y calidad del personal técnico que tendrá a su cargo el desarrollo de la auditoría

Toda firma de contadores dispone de personal técnico con diferentes categorías de acuerdo con su experiencia y capacidad profesional. La asignación y programación del personal de auditoría dependerá de la complejidad y las aptitudes previstas en las labores de auditoría.

Esta etapa forma parte de la planeación de la auditoría, por lo que es importante que el auditor estudie con los funcionarios de la entidad las condiciones para su

colaboración. La cantidad de trabajo realizado por el personal de la entidad influye sobre el tamaño y la competencia del equipo de auditoría. Asimismo, el auditor puede requerir de la colaboración de especialistas dentro de la propia firma para aquellas organizaciones que sean complejas y así lo ameriten.

Establecer y coordinar la colaboración de la entidad en la preparación de datos, así como determinar que tan necesaria es la participación de consultores o especialistas en el desarrollo de la auditoría, influye en la asignación del personal competente que intervendrá en la auditoría y dependiendo de su capacidad y experiencia se determinará la cantidad y tipo de supervisión.

También es importante que en la asignación del equipo de auditoría se tenga en cuenta la información y experiencia que las personas posean, sus habilidades y su actitud, pues independientemente de las técnicas utilizadas para evaluar aptitudes de inteligencia, es importante conocer la personalidad de los individuos que intervendrán, debido a que el personal puede tener características en su personalidad que les impida trabajar en equipo, para lo cual es necesario que la firma les haga saber lo importante que es la unión y el compañerismo y procurar el desarrollo y progreso tanto humano como profesional de todos los integrantes.

Saber coordinar esfuerzos hacia un objetivo común y ser capaces de motivar a las personas para que trabajen en grupo, contribuye al mejoramiento de la profesión, ayuda a proporcionar servicios de la más alta calidad y mejora el trato con clientes y compañeros de trabajo. Además de que promoviendo el trabajo en equipo hace más eficiente la labor de auditoría pudiendo obtener una economía en tiempo y costo, además de la buena imagen que se deja con el cliente.

3.4.3 Preparación de la carta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría

La carta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría, es el documento formal a través del cual se documenta y confirma la aceptación del acuerdo, el objetivo y alcance de la auditoría, el grado de responsabilidad y el tipo de informes a entregar.

La carta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría es diferente de acuerdo con el cliente y dependiendo del convenio a que se llegue con el cliente, sin embargo siempre debe contener los siguiente datos, según lo establece el Boletín 6080 de las Normas y Procedimientos de Auditoría, emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

- "El objetivo y alcance de la auditoría, incluyendo una referencia a los pronunciamientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
- La responsabilidad de la administración de la entidad sobre la información financiera.
- Los informes que el auditor emitirá como resultado de su trabajo.
- El hecho de que los procedimientos de auditoría no están diseñados específicamente para descubrir errores o irregularidades.
- El estudio y evaluación del control interno contable como parte de la auditoría.
- El libre acceso a los registros, documentación y cualquier otra información relacionada con la auditoría, incluyendo la utilización de equipo de cómputo." (5)

Los siguientes puntos que se mencionan no son tan importantes pero cabe hacer mención de ellos, ya que se pueden incluir:

- "El grado de utilización del trabajo de los auditores internos.

(5) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría, p.p. 6080-4 y 6080-5

- Información que deberá ser preparada por el cliente.
- El hecho de que se solicitará a la administración que proporcione ciertas declaraciones escritas en relación a los estados financieros sujetos a examen.
- Descripción de otros informes y cartas que espera emitir.
- Fechas acordadas para desarrollar el trabajo, entrega de informes, etc.
- Participación de especialistas en ciertos aspectos de la auditoría.
- Bases sobre las cuales se calcularán los honorarios y gastos, su importe y arreglos en cuanto a su forma de pago.
- Solicitud al cliente que confirme su aceptación del servicio en los términos de la carta, firmando y regresando al auditor una copia de la misma." (6)

Independientemente de los términos en que se acuerde el trabajo de auditoría, el auditor debe "ofrecer con inteligencia sus servicios integrales, estimular la conciencia tributaria y apoyarlos en un proceso evolutivo de calidad total y servicio integral".(7)

El auditor también debe convencer a su cliente de que el tipo moderno del examen de los estados financieros no tiene como finalidad descubrir desfalcos y otras irregularidades y no puede dependerse del mismo para ello, a pesar de que en la práctica puede darse ese caso.

No obstante la evolución de la auditoría, en el sentido moderno de efectuar pruebas y muestreos con el fin de emitir una opinión sobre los estados financieros, éste concepto no está ampliamente difundido.

(6) Idem Idem.

(7) C.P. Manuel Bañuelos Pérez, C.P. Sergio Gutiérrez Acosta, C.P. Ignacio Valdez. "Retos e implicaciones del dictamen para efectos fiscales." Revista Contaduría Pública, Agosto 1991, Año 20, No. 228, editado por el IMCP, A.C. Federación de Códigos Profesionales, Página 58.

A pesar de que dentro de la profesión se ha logrado unanimidad de criterio en dicho sentido, existe aún la necesidad de definir claramente con el cliente las responsabilidades del auditor en cada trabajo de auditoría.

Debe tenerse cuidado en determinar la persona o quien ha de dirigirse la carta, pero el destinatario debe tener un nivel de responsabilidad en la gerencia, que nos asegure que dicha carta recibirá la debida atención y consideración. Normalmente la carta-convenio debe dirigirse a la persona que habiendo autorizado el examen, tenga facultades para ello, pero de acuerdo con las circunstancias podrán enviarse copias al Consejo de administración.

En el mismo Boletín 6080 se encuentra un modelo de la carta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría, misma que se transcribe a continuación, no sin antes mencionar que dicho documento lo debe firmar el cliente de conformidad, para así dejar plasmado que es aceptado el servicio integralmente.

"Al presidente del Consejo de Administración o Representante apropiado de la Administración.

Estimado señor X:

En relación con la auditoría de los estados financieros de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 199X y por el año que terminará en esa fecha, que desean ustedes que llevemos a cabo, por medio de la presente tenemos el gusto de confirmarles nuestra aceptación y entendimiento de las bases sobre las que se desarrollará nuestro trabajo, así como los servicios que habrán de recibir de nuestra parte:

Nuestra auditoría se llevará a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas emitidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y, por lo tanto, incluirá pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideremos necesarios en las circunstancias. Los funcionarios de la Compañía no deberán limitar el alcance de nuestros procedimientos.

Para determinar el alcance de nuestros procedimientos daremos consideración a la efectividad de su sistema de control interno contable, para lo cual llevaremos a cabo un estudio y evaluación del mismo.

Para formar nuestra opinión sobre los estados financieros afectaremos las pruebas necesarias para obtener seguridad razonable en cuanto a que la información que contienen los registros contables principales y otra documentación fuente, es confiable y suficiente para ser utilizada como base de preparación de los estados financieros. También decidiremos si la información está adecuadamente presentada y revelada en los estados financieros.

Debido a la naturaleza y limitaciones inherentes a la auditoría y a cualquier sistema de control interno, existe el riesgo de que errores e irregularidades importantes no sean descubiertos, sin embargo, en caso de ser detectados serán informados inmediatamente a la administración.

Como resultado de la auditoría que practiquemos, emitiremos un dictamen sobre los estados financieros de la Compañía. Como consecuencia del estudio y evaluación del sistema de control interno contable mencionado con anterioridad y del resultado de la aplicación de nuestros procedimientos de auditoría, podríamos determinar debilidades importantes en dicho sistema, las cuales serían comunicadas a ustedes en carta por separado.

Nos permitimos recordarles que la administración es responsable de la información contenida en los estados financieros y su revelación suficiente. Esto incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad y la salvaguarda de los activos de la Compañía. Como parte del proceso de auditoría, solicitamos de la administración confirmación escrita de las declaraciones que nos hagan en relación con la auditoría que practicaremos.

Esperamos cooperación completa de su personal y confiamos en que se nos proporcionarán los registros, documentación y otra información que se requiera en el transcurso de nuestra auditoría.

Nuestros honorarios están basados en el tiempo que hemos estimado para llevar a cabo el trabajo, más los gastos que incurramos por su cuenta, los cuales ascenderán a \$XXX,XXX.

Esperamos que el contenido de esta carta merezca su aprobación y, de ser así, le rogamos devolvernos una copia firmada de conformidad.

Les agradecemos la confianza que nos dispensan y quedamos a sus órdenes para cualquier aclaración al contenido de la presente.

A t e n t a m e n t e

X Y Z y Cía., S.C.

C O N F O R M E * (8)

(8) Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas y Procedimientos de Auditoría p.p. 6080-6 a 6080-8

3.5. Conclusión

Cuando el Licenciado en Contaduría en su función de auditor va a efectuar una auditoría de estados financieros a una entidad determinada por vez primera, debe de poner un mayor énfasis y cuidado en el proceso del conocimiento de ésta.

Dentro de una auditoría inicial, el auditor se va a topar con un mayor número de problemas que cuando está realizando una auditoría recurrente, ya que como no conoce a la entidad no puede tomar decisiones respecto a ésta con la misma seguridad, de ahí que todos sus sentidos deben estar más atentos que de costumbre e identificar cualquier anomalía.

Es de suma importancia que el auditor antes de realizar una auditoría a los estados financieros del cliente potencial, lleve a cabo entrevistas previas con el fin de determinar si es posible que pueda realizar dicho trabajo, dadas las características del cliente y en caso de llevar a cabo la auditoría se deben efectuar dichas entrevistas para conocer a la entidad y poder determinar la planeación administrativa de la auditoría que dependerá del tamaño de la entidad y de su problemática y donde dicha planeación básicamente consta del tiempo en que se tiene previsto llevar a cabo el trabajo y cuanto personal se requiere, así como de qué nivel.

Antes de llevar a cabo la auditoría se debe realizar una carta para confirmar la prestación de un servicio de auditoría en donde se plasmen todas las directrices que regirán el trabajo del auditor, siendo esta carta de suma importancia, ya que el cliente conocerá qué debe esperar de la auditoría y qué puede exigir al auditor, al mismo tiempo esta carta servirá al auditor como un respaldo de lo que ofrece al llevar a cabo su trabajo.

Los datos obtenidos en la etapa de la planeación administrativa de la auditoría son indispensables para poder realizar una programación de tiempo estimada y para asignar el tamaño del equipo de auditoría que intervendrá en ésta, pudiendo con esto tener un costo estimado de la revisión de estados financieros.

Asimismo, es importante el conocimiento de estos datos para estimar el grado de riesgo de la auditoría que se tendrá en la ejecución del trabajo de revisión.

CAPITULO 4

ETAPAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

INDICE

Página

4.1.	Control Interno y la planeación de la auditoría.....	54
4.2.	Papeles de trabajo de auditoría.....	91
4.2.1.	Indices y marcas.....	95
4.2.2.	Datos que deben contener los encabezados en las cédulas de auditoría.....	98
4.3.	Preparación y aplicación de programas de auditoría.....	98
4.3.1.	Programa general de auditoría.....	102
4.3.2.	Programas por áreas específicas.....	102
4.4.	Evaluación de sistemas.....	105
4.4.1.	Pruebas de cumplimiento.....	105
4.4.2.	Pruebas sustantivas.....	106
4.5.	Conclusión.....	107

4.1. El Control Interno y la planeación de auditoría

Cuando una entidad se constituye, se debe determinar que políticas la van a regir y los procedimientos que van a aplicarse durante su operación, siendo esto lo que se conoce como control interno.

Es muy importante que exista el control interno en una entidad, ya que esto coadyuvará a que esta entidad logre sus objetivos previamente establecidos.

El auditor al efectuar su estudio y evaluación del control interno tal como lo establecen las normas de auditoría, va a conocer la forma como funciona la entidad y va a poder determinar si está cumpliendo con sus objetivos eficiente y eficazmente.

Cuando el auditor va a realizar una auditoría inicial, debe efectuar su estudio y evaluación al control interno con una mayor profundidad y cuidado, ya que como el auditor no conoce a la entidad, éste no debe ser un pretexto para no obtener un conocimiento total acerca de su control interno, ya que éste será la única base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicables. Asimismo, servirá como punto de partida en caso de una siguiente auditoría, ya que en este caso, el auditor sabe en donde está más débil el control interno y por lo tanto, donde debe enfocar más su atención. En el caso de una auditoría inicial todo es foco de atención.

Como ya se había mencionado, el efectuar el estudio y evaluación del control interno existente en una empresa, le sirve al auditor básicamente para determinar:

1. El grado de confianza que va a depositar en éste.
2. La naturaleza, extensión y oportunidad que el auditor va a dar a los procedimientos de auditoría.

El control interno va estar estructurado como ya se había mencionado por las políticas y procedimientos que llevará a cabo la entidad para lograr sus objetivos.

Esta estructura del control interno está formada de los siguientes elementos:

• *Ambiente de control:* va a ser la combinación de los diversos factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad y que van a fortalecer o a debilitar sus controles, en este caso tenemos:

- a. Actitud de la administración hacia los controles internos establecidos.
- b. Estructura de organización de la entidad.
- c. Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- d. Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- e. Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de la auditoría interna.
- f. Políticas y prácticas del personal.
- g. Influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad.

De los anteriores factores del ambiente de control se derivan los puntos que el auditor debe investigar y documentar para evaluar éstos adecuadamente y en los cuales tenemos que:

- *De la actitud hacia los controles internos establecidos,* es conveniente analizar las características e integridad de la administración, así como su habilidad en el desarrollo de sus funciones, el compromiso de la administración sobre la razonabilidad de los estados financieros y el compromiso de la administración para diseñar y mantener sistemas contables y controles internos efectivos.

- *De la estructura de la organización de la entidad,* se debe determinar si ésta es apropiada en relación a la industria, tamaño y naturaleza de la entidad, por ejemplo evaluar si la supervisión y control, así como la asignación de autoridad y responsabilidad son adecuados, respecto al tamaño y naturaleza de la entidad.

- *Respecto al funcionamiento del consejo de administración y sus comités,* el auditor debe verificar si el consejo ha delegado alguna de sus funciones en un consejo directivo o un comité de auditoría y si es adecuado al tamaño y naturaleza de la entidad,

asimismo, deberán revisar las funciones y responsabilidades del comité o consejo respecto a los estados financieros y si éstos tienen la suficiente autoridad y recursos para cumplir sus funciones de vigilancia del proceso de información financiera.

- *De los métodos para asignar autoridad y responsabilidad*, debemos observar que exista una estructura en las jerarquías de la entidad, asimismo, que estén bien delimitadas sus funciones, derechos y obligaciones debidamente aprobadas, considerando siempre, como ya se había mencionado la estructura de la organización de la entidad.

- *Del control administrativo*, se debe observar la existencia de un proceso formal de planeación y presupuesto como herramienta para vigilar los resultados, la existencia de un departamento de auditoría interna y la existencia de influencias externas que puedan afectar a la entidad.

- *De las políticas y prácticas del personal*, se debe observar la existencia de un manual de operaciones o bien que éstas estén claras y delimitadas a fin de evitar confusiones que provocarían un descontrol en éstas, y por lo tanto una ineficiencia. Asimismo, la entidad debe tener claramente establecidas las políticas que debe seguir su personal a fin de lograr un ambiente de control efectivo.

- *De las influencias externas que afecten las operaciones y prácticas de la entidad*, debemos observar que la entidad tenga políticas flexibles, respecto a determinados eventos externos que afecten a la entidad, es decir que la entidad esté preparada para modificar su estructura o parte de ella, en caso de algún evento externo que la afecte sin provocar algún impacto negativo a dicha entidad.

- *Sistema contable*, son los métodos y registros establecidos para identificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica. Estos métodos y registros deben:

- a. Identificar y registrar únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos.

- b. Describir oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
- c. Cuantificar el valor de las operaciones en unidades monetarias.
- d. Registrar las transacciones en el período correspondiente.
- e. Presentar y revelar adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

Dentro de la evaluación al sistema contable se debe obtener una comprensión general de dicho sistema, es decir, los registros y procedimientos establecidos para identificar, reunir, registrar, procesar, resumir y reportar las transacciones materiales, distinguir los tipos de transacciones que se procesan sistemáticamente y los que no, para identificar los riesgos específicos asociados al sistema contable y así desarrollar un plan de auditoría adecuado.

- *Procedimientos de control*, son los procedimientos y políticas adicionales al ambiente de control y al sistema contable, establecidos por la administración, para proporcionar una seguridad razonable de lograr los objetivos específicos de la entidad.

Existen dos tipos de procedimientos de control:

1. *Preventivo*: son los establecidos para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

2. *Detectivo*: son los establecidos para detectar errores o desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones no hubieran sido identificados por los procedimientos de control preventivos.

La mayoría de los procedimientos de control están ya incluidos en el ambiente de control y sistema contable, por lo que el auditor al evaluar éstos, comprende algunos procedimientos de control, por lo que solo si el auditor al evaluar el grado de conocimiento que ha obtenido considera necesario ampliar su evaluación, lo hará y evaluará otros procedimientos de control.

Debido a su importancia, consideramos pertinente que el auditor resuelva un cuestionario sobre ambiente de control y riesgo de auditoría, adicional a los cuestionarios del control interno que se apliquen sobre cada ciclo de transacciones establecidos en la entidad auditada, para poder comprenderlos. Asimismo, la resolución del cuestionario representará una ayuda para evaluar el riesgo de auditoría y tener una idea del ambiente de control existente en la entidad, todo esto con base en que como ya se había mencionado:

1. El ambiente de control representa la combinación de factores que afectan las políticas y procedimientos de una entidad, fortaleciendo o debilitando sus controles de calidad. El ambiente de control es una clara indicación de la importancia que la administración de la entidad le da a los controles establecidos.

2. El riesgo de auditoría que representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin salvedades sobre los estados financieros que contengan errores y desviaciones de principios de contabilidad, en exceso a la importancia relativa.

Para que el auditor logre un mejor entendimiento del control interno existente en una entidad y pueda detectar con una mayor facilidad fallas en éste que impidan que dicha entidad se encamine al logro de sus objetivos con una mayor eficiencia y eficacia, es recomendable que las funciones que desempeña la entidad a auditar se agrupen en ciclos y que son los denominados *ciclos de transacciones*. Cabe mencionar que el auditor al integrar sus ciclos de transacciones debe analizar claramente cada una de las funciones y agruparlas homogéneamente, quedando estos ciclos integrados en cada entidad según las características de las funciones y del criterio del auditor, con esto se quiere decir que los ciclos de transacciones nunca van a ser los mismos en todas las entidades, ya que cada entidad tiene objetivos diferentes y caminos para llegar a éstos también diferentes. Una función es definida por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos como "una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para reconocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o informar transacciones dentro de un sistema que procesa

transacciones relacionadas lógicamente." (9)

A fin de facilitar al auditor su labor y de unificar criterios, así como de dar un parámetro, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, establece la existencia de cinco ciclos de transacciones, los cuales son:

- De ingresos.
- De compras.
- De producción.
- De nóminas.
- De tesorería.

Ciclo de Ingresos

Las principales funciones del ciclo de ingresos, enunciativas son las siguientes:

- "Otorgamiento de crédito.
- Toma de pedidos.
- Entrega o embarque de mercancía y/o prestación del servicio.
- Facturación.
- Contabilización de comisiones.
- Contabilización de garantías.
- Cuentas por cobrar.
- Cobranza.
- Ingreso del efectivo.
- Ajuste a facturas y/o notas de crédito.
- Determinación del costo de ventas". (10)

(9) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría, Tomo I. 1991, p.p. 138,139(Metodología para el estudio y evaluación del Control Interno por ciclo de transacciones).

(10) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Normas y Procedimientos de Auditoría, p.6010-4

El ciclo de ingresos se puede enlazar con otros ciclos, por ejemplo de la siguiente manera:

- Ingresos de caja que se enlazan con el ciclo de tesorería.
- Embarques de productos que se enlazan con el ciclo de producción.

Los objetivos específicos de control interno dentro del ciclo de ingresos recordando que son enunciativos y no limitativos son los siguientes:

- *Objetivos de autorización*, que son los controles implantados para asegurar el cumplimiento de las políticas y criterios establecidos por la administración y que éstos sean los adecuados.

- a. Autorización de clientes de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.
- b. Autorización de precios y condiciones de las mercancías y servicios que han de proporcionarse a los clientes de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.
- c. Autorización de las distribuciones de cuentas y los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos de venta y cuentas de clientes, de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.
- d. Los procedimientos del ciclo de ingresos deben estar de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

- *Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones*, que son los controles que deben establecerse para asegurarse del correcto reconocimiento, procesamiento, clasificación, registro e informe de las transacciones ocurridas en una empresa, así como sus ajustes.

- a. Aprobación de pedidos de clientes por mercancías o servicios que se ajusten a políticas adecuadas establecidas por la administración.
- b. Proporcionar mercancías o servicios mediante solicitud o pedido aprobado.
- c. Embarque correcto y oportuno de los pedidos autorizados.

- d. Facturar todos y únicamente los embarques efectuados y/o servicios prestados.
 - e. Preparación correcta y oportuna de la facturación.
 - f. Control del efectivo cobrado desde su recepción hasta su depósito.
 - g. Clasificación, concentración e información correcta y oportuna de las facturas.
 - h. Clasificación, concentración e información correcta y oportuna de los costos de las mercancías y servicios vendidos, gastos relativos a las ventas, información del efectivo, ajuste a los ingresos, costo de ventas, gastos de ventas y cuentas de clientes.
 - i. Aplicación exacta a cada cliente de las facturas, cobros y ajustes relativos.
 - j. Preparación oportuna de asientos contables por facturaciones, costos de mercancías y servicios vendidos, gastos relativos a las ventas, el efectivo y ajustes relativos.
 - k. Los asientos contables del ciclo de ingresos deben resumir y clasificar las transacciones de acuerdo con las políticas establecidas por la gerencia.
 - l. Producir correcta y oportunamente información para determinar bases de impuestos derivadas de los ingresos obtenidos por el desarrollo de sus actividades.
- *Objetivos de verificación y evaluación*, que son los controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan, así como de la integridad de los sistemas de procesamiento.
 - a.- Verificar y evaluar periódicamente los saldos de cuentas por cobrar y las transacciones relativas.
 - *Objetivos de salvaguarda física*, que es el control relativo al acceso a los activos, registros, formas importantes y lugares y procedimientos de proceso.

- a. El acceso al efectivo se debe permitir únicamente de acuerdo con controles adecuados establecidos por la gerencia hasta que se transfiera dicho control al ciclo de tesorería.
- b. El acceso a los registros de embarque, facturación, cobranza y cuentas por cobrar, así como a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas, establecidas por la gerencia.

La forma como el auditor externo puede llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno puede ser a través de un cuestionario que es la forma más común, ya que también se pueden elaborar gráficas o diagramas de flujo.

Ciclo de compras.

Las principales funciones del ciclo de compras, enunciativas son las siguientes:

- Selección de proveedores.
- Preparación de solicitudes de compra.
- Función específica de compras.
- Recepción de mercancías y suministros.
- Control de calidad de las mercancías y servicios adquiridos.
- Registro y control de las cuentas por pagar y pasivos acumulados.
- Desembolso de efectivo". (11)

El ciclo de compras se puede enlazar con otros ciclos, por ejemplo de la siguiente manera:

- Desembolsos de efectivo con el ciclo de tesorería.
- Recepción de bienes, mercancías y servicios con el ciclo de producción.

Los objetivos específicos de control interno del ciclo de compras como ejemplo son los siguientes:

(11) Idem., p. 6020-4

- *Objetivos de autorización:*
 - a. Autorización de los proveedores de acuerdo con políticas adecuadas establecidas.
 - b. Autorización de acuerdo con políticas adecuadas del precio y condiciones de los bienes, mercancías y servicios que se han de adquirir.
 - c. Autorización de acuerdo con políticas adecuadas establecidas de las distribuciones de cuentas y los ajustes a los desembolsos de efectivo y cuentas de proveedores, cuentas de pagos anticipados y pasivos acumulados.
 - d. Autorización de acuerdo con políticas adecuadas establecidas de los pagos por bienes, mercancías y servicios recibidos.
 - e. Los procedimientos de proceso del ciclo de compras deben estar de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.
- *Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:*
 - a. Aprobación de órdenes de compra a proveedores por bienes, mercancías o servicios que se ajustan a las políticas establecidas por la administración.
 - b. Aceptación de mercancías y servicios sólo solicitados.
 - c. Los bienes, mercancías y servicios recibidos deben informarse con exactitud y en forma oportuna.
 - d. Los montos adeudados a proveedores por bienes, mercancías y servicios recibidos, así como la distribución contable de dichos adeudos, debe calcularse con exactitud y registrarse como pasivo oportunamente.
 - e. Los pagos por bienes, mercancías y servicios recibidos, deben basarse en un pasivo reconocido y prepararse con exactitud.
 - f. Los importes adeudados a proveedores y acreedores deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

- g. Los pagos y los ajustes relativos a compras, deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.
- h. Los pasivos incurridos, los pagos efectuados y los ajustes relativos, deben aplicarse correcta y oportunamente en las cuentas apropiadas de cada proveedor y acreedor.
- i. Preparación de los asientos contables por las cantidades adeudadas a proveedores y acreedores, por los pagos efectuados y por los ajustes relativos en cada período contable.
- j. Los asientos contables de las compras, deben concentrar y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.
- k. La información para determinar bases de impuestos derivados de las actividades de compras, debe producirse correcta y oportunamente.
 - *Objetivos de verificación y evaluación:*
 - a. Verificar y evaluar en forma periódica los saldos registrados de cuentas por pagar y las actividades de transacciones relativas.
 - *Objetivos de salvaguarda física:*
 - a. El acceso a los registros de compras, recepción y pagos, así como a las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Ciclo de producción

Las principales funciones del ciclo de producción, enunciativas son las siguientes:

- *Contabilidad de costos.
- Control de fabricación y administración de inventarios.

- Contabilidad de inmuebles, maquinaria y equipo". (12)

El ciclo de producción se puede enlazar con otros ciclos, por ejemplo de la siguiente manera:

- Recepción de bienes, mercancías y servicios con el ciclo de compras.
- Embarques de productos con el ciclo de ingresos.
- Uso de mano de obra con el ciclo de nóminas.

Los objetivos específicos de control interno dentro del ciclo de producción como ejemplo son los siguientes:

- *Objetivos de autorización:*
 - a. Autorización de acuerdo con políticas adecuadas establecidas del plan de producción.
 - b. Autorización de acuerdo con políticas adecuadas establecidas del método de valuación de inmuebles, maquinaria y equipo y el sistema de actualización de valores.
 - c. Autorización de los métodos y períodos de depreciación de los inmuebles, maquinaria y equipo y la amortización de otros costos diferidos.
 - d. Autorización de las condiciones de ventas u otras disposiciones de inmuebles, maquinaria y equipo.
 - e. Autorización de los ajustes a los inventarios de inmuebles, maquinaria y equipo y otros costos diferidos.
- *Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:*
 - a. Establecimiento y mantenimiento de procedimientos de proceso del ciclo de producción de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.
 - b. Aprobación de solicitudes para usar recursos que se ajusten a políticas adecuadas establecidas.

(12) Idem 6030-4

- c. Procesamiento de las solicitudes de venta o disposición de activos que se ajusten a políticas adecuadas establecidas.
- d. Los recursos utilizados en la producción deben informarse correcta y oportunamente.
- e. La producción terminada debe informarse correcta y oportunamente.
- f. Las ventas y otras disposiciones de bienes deben informarse correcta y oportunamente.
- g. Los costos de materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción, así como su distribución contable, deben calcularse correcta y oportunamente.
- h. Los costos de las mercancías compradas y la distribución contable de tales costos, deben calcularse correcta y oportunamente.
- i. La depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo, la amortización de otros costos diferidos y la distribución contable correspondiente, deben calcularse correcta y oportunamente.
- j. El valor neto en libros de inmuebles, maquinaria y equipo vendidos y el costo y otras disposiciones de bienes, deben contabilizarse correcta y oportunamente.
- k. Los costos de materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción y los ajustes relativos, deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- l. Los costos de las mercancías producidas y los ajustes relativos deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- m. La depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo, la amortización de costos diferidos y los ajustes relativos, deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.

- n. El costo de las operaciones relativas a ventas, retiros o bajas y otras disposiciones de bienes y las utilidades o pérdidas relativas, deben clasificarse, resumirse e informarse correcta y oportunamente.
- o. Los recursos utilizados, la producción terminada, embarques, ventas y otras disposiciones de bienes y los ajustes relativos, deben aplicarse correctamente a las cuentas apropiadas de inventario y a los auxiliares y registros de propiedades.
- p. En cada período contable deben prepararse asientos contables para los costos de los materiales, mano de obra y gastos indirectos utilizados en la producción, los costos de las mercancías producidas, depreciación de inmuebles, maquinaria y equipo y amortización de otros costos diferidos, ventas y otras disposiciones de propiedades y ajustes relativos.
- q. Los asientos contables de producción deben resumir y clasificar las transacciones de acuerdo con el plan de la administración.
- r. La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de producción, debe informarse correcta y oportunamente.
- *Objetivos de verificación y evaluación:*
 - a. Verificar y evaluar periódicamente las bases de datos, los saldos de inventarios, inmuebles, maquinaria y equipo y otros costos diferidos y las actividades de transacciones relativas.
 - b. Revisar periódicamente la distribución de costos e inventarios, propiedades y otras cuentas de costos diferidos.
- *Objetivos de salvaguarda física:*
 - a. El acceso al inventario y a las propiedades debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.
 - b. Revisar periódicamente la distribución de costos e inventarios, propiedades y otras cuentas de costos diferidos.

- c. El acceso a los registros de producción, contabilidad de costos de inventarios y de propiedad, así como a las formas y documentos de control, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas adecuadas establecidas por la administración.

Ciclo de nóminas

Las principales funciones enunciativas del ciclo de nóminas son las siguientes:

- "Reclutamiento y selección de personal.
- Contratación de personal.
- Llevar las relaciones laborales.
- Preparar informes de asistencia.
- Registro, Información y control de la nómina.
- Desembolso de efectivo.
- Promoción y evaluación de personal". (13)

El ciclo de nóminas se puede enlazar con otros ciclos, por ejemplo de la siguiente manera:

- Desembolsos de efectivo con ciclo de tesorería.
- Recepción de servicios de mano de obra con el ciclo de producción.

Los objetivos específicos del control interno dentro del ciclo de nóminas son los siguientes:

- *Objetivos de autorización:*
 - a. Contratación del personal de acuerdo con las políticas establecidas por la administración.
 - b. Autorización de acuerdo con las políticas establecidas por la administración de los tipos de retribución y las deducciones de nómina.

(13) Idem 6040-4

- c. Autorización de acuerdo con las políticas establecidas por la administración de las distribuciones de cuentas y los ajustes a los desembolsos de efectivo y cuentas de personal, pagos anticipados y pasivos acumulados.
- d. Los pagos de nómina deben efectuarse de acuerdo con políticas establecidas por la administración.
- e. Los procedimientos del ciclo de nóminas deben estar de acuerdo con políticas establecidas por la administración.
- *Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:*
 - a. Solo se deben aprobar las solicitudes de utilización de mano de obra, que se ajusten a las políticas establecidas por la administración.
 - b. La mano de obra utilizada debe informarse con exactitud y en forma oportuna.
 - c. Los montos adeudados al personal, así como la distribución contable de dichos adeudos, deben calcularse con exactitud y registrarse como pasivo en forma oportuna.
 - d. Los pagos relacionados con la nómina deben basarse en un pasivo reconocido y prepararse con exactitud.
 - e. Los importes adeudados al personal deben clasificarse, concretarse e informarse con exactitud y en forma oportuna.
 - f. Los pagos y los ajustes relativos a nóminas, deben clasificarse, concentrarse e informarse con exactitud y en forma oportuna.
 - g. Los pasivos incurridos, los pagos efectuados y los ajustes relativos, deben aplicarse con exactitud y oportunamente a las cuentas apropiadas del personal.
 - h. Deben prepararse asientos contables por las cantidades adeudadas al personal, por pagos efectuados y por los ajustes relativos en cada período contable.

- i. Los asientos contables de la nómina deben concentrar y clasificar las transacciones, de acuerdo con políticas establecidas por la administración.
- j. La información para determinar bases de impuestos derivada de las actividades de nóminas, debe producirse con exactitud y en forma oportuna.
- *Objetivos de verificación y evaluación:*
 - a. Verificar y evaluar en forma periódica los saldos registrados de cuentas de nóminas y transacciones relativas.
- *Objetivos de salvaguarda física:*
 - a. El acceso a los registros de personal de nóminas, formas, documentos importantes y lugares de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Ciclo de tesorería

Las principales funciones enunciativas del ciclo de tesorería son las siguientes:

- "Relaciones con las sociedades financieras y de crédito.
- Relaciones con accionistas.
- Administración del efectivo y las inversiones.
- Acumulación, cobro y pago de intereses y dividendos.
- Custodia física del efectivo y los valores.
- Administración de monedas extranjeras, incluyendo riesgos cambiarios.
- Administración y vigilancia de la deuda.
- Operaciones de inversiones y financiamiento.
- Administración financiera de planes de beneficio a empleados.
- Administración de seguros." (14)

(14) Idem., 6050-3 y 6050-4

El ciclo de tesorería se puede enlazar con otros ciclos, por ejemplo de la siguiente manera:

- Desembolso de efectivo con el ciclo de compras.
- Ingresos de efectivo con el ciclo de ingresos.
- Conciliaciones de efectivo o valores con el ciclo de compras e ingresos.
- Beneficios al personal con el ciclo de nóminas.

Los objetivos específicos del control interno dentro del ciclo de tesorería, como ejemplo son los siguientes:

- *Objetivos de autorización:*

- a. Autorización de acuerdo con las políticas establecidas por la administración de las fuentes de inversión y financiamiento.
- b. Autorización de acuerdo con las políticas establecidas por la administración de los importes, momento y conciliaciones de las transacciones de deuda y capital.
- c. Autorización de acuerdo con las políticas establecidas por la administración de los importes, momento y entidades en que se invierte y las condiciones de las inversiones en valores.
- d. Autorización de acuerdo con las políticas establecidas por la administración de los ajustes a las cuentas de inversión en valores, créditos bancarios, intereses por pagar, dividendos por pagar, capital social, gastos y primas diferidos y la distribución contable.
- e. Los procedimientos del proceso de tesorería deben estar de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

- *Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones:*

- a. Aprobación de las solicitudes de obtención o entrega de recursos que se ajuste a las políticas establecidas por la administración.

- b. Aprobación de las solicitudes de compra-venta de inversiones que se ajustan a las políticas establecidas por la administración.
- c. Los recursos obtenidos de inversionistas y acreedores deben informarse con exactitud y en forma oportuna.
- d. Los gastos financieros de los recursos de capital y las entregas de recursos a inversionistas y acreedores, deben informarse con exactitud y en forma oportuna.
- e. Las compras y ventas de inversiones deben informarse con exactitud y en forma oportuna.
- f. Los productos de las inversiones en valores debe informarse con exactitud y en forma oportuna.
- g. Las cantidades adeudadas a inversionistas y acreedores, así como la distribución contable de dichos adeudos, deben calcularse con exactitud y registrarse como activos o pasivos en forma oportuna.
- h. Las cantidades adeudadas a entidades en que se invierte, corredores u otros, así como la distribución contable de dichos adeudos, deben calcularse con exactitud y registrarse como activos o pasivos en forma oportuna.
- i. Cuando los principios de contabilidad generalmente aceptados requieren que se efectúen cambios a los valores de las inversiones , estos cambios deben calcularse con exactitud y registrarse en forma oportuna.
- j. Las cantidades adeudadas a inversionistas, entidades en que se invierte, corredores u otros y los ajustes relativos, deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.
- k. Las cantidades adeudadas por inversionistas deudores, corredores, entidades que invirtieron en la empresa u otros y los ajustes relativos, deben clasificarse, concentrarse e informarse correcta y oportunamente.

- l. Los recursos obtenidos, los productos de esos recursos, las entregas de los mismos y los ajustes relativos, deben aplicarse correcta y oportunamente a las cuentas apropiadas de cada inversionista y acreedor.
- m. Las compras y ventas de inversiones, los productos de las inversiones y los ajustes relativos, deben aplicarse correcta y oportunamente a las cuentas apropiadas de cada una de las entidades en que se invierte.
- n. Deben prepararse asientos contables por las cantidades que se adeudan o a cobrar de inversionistas, acreedores, entidades en que se invierte, corredores u otros, y por los ajustes relativos.
- o. Los asientos contables de tesorería deben concentrar y clasificar las transacciones de acuerdo con políticas establecidas por la administración.
- p. La información para determinar bases de impuestos derivados de las actividades de tesorería, deben producirse correcta y oportunamente.
- *Objetivos de verificación y evaluación:*
 - a. Verificar y evaluar periódicamente los saldos registrados de efectivo e inversiones, financiamientos y capital y las actividades de transacciones relativas.
- *Objetivos de salvaguarda física:*
 - a. El acceso al efectivo y los valores, solo se debe permitir de acuerdo con políticas establecidas por la administración.
 - b. El acceso a los registros de accionistas, de tenedores de deuda y de inversiones, así como las formas importantes, lugares y procedimientos de proceso, debe permitirse únicamente de acuerdo con políticas establecidas por la administración.

Un ejemplo de un cuestionario de control interno del ciclo de ingresos sería el siguiente:

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO DEL CICLO DE INGRESOS

EMPRESA _____

- A. ¿Existen procedimientos para el establecimiento de líneas de crédito y revisión de condiciones y precios de venta?
- A.1. ¿Para establecer límites de crédito, se requiere:
- Solicitud?
 - Investigación de agencia de crédito?
 - Referencias comerciales?
 - Estados financieros?
- A.2. ¿Existen expedientes de clientes que contengan:
- Solicitud de apertura de línea de crédito?
 - Datos sobre la investigación de crédito?
 - Análisis e interpretación de estados financieros?
 - Límite de crédito establecido y sus modificaciones?
 - Evaluación del cliente?
- A.3. ¿Los límites de crédito establecidos se revisan periódicamente para actualizarlos?
- A.4. ¿Las listas de precios:
- Se revisan y actualizan periódicamente?
 - Se aprueban? (mencionar el puesto)
- A.5. ¿Los pedidos de clientes:
- Se revisan para verificar precios y condiciones establecidos?
 - Se aprueban antes de turnarlos al departamento de Crédito y Cobranzas?

- A.6. ¿En el departamento de Crédito y Cobranzas, antes de aprobar los pedidos se verifica:
- El límite de crédito establecido?
 - El estado de la cuenta:(al corriente, atrasada, en trámite legal, etc.)?
- A.7. ¿La persona que revisa y aprueba los pedidos, es ajena a las funciones del registro contable y embarque de las mercancías?
- B. ¿El embarque de mercancías, su facturación, la determinación del costo de ventas y su contabilización, están controlados satisfactoriamente?
- B.1. ¿Las funciones de embarque están separadas de las de:
- Almacenaje?
 - Contabilidad?
 - Crédito y cobranzas?
 - Facturación?
- B.2. ¿Los embarques se efectúan:
- En áreas específicamente establecidas?
 - Bajo supervisión minuciosa de dicha función?
- B.3. ¿Para embarcar mercancía es necesario que la documentación base de los embarques:
- Se apruebe previamente? (Indicar porque departamento)
 - Está numerada?
 - Se controle para verificar que todos los embarques se facturaron?
- B.4. ¿Qué evidencia se obtiene de que la mercancía embarcada fue recibida por el destinatario? (mencione cómo)
- B.5. ¿Existen controles y procedimientos establecidos para que por la totalidad de la mercancía embarcada y entregada:
- Se expidan facturas con oportunidad?
 - Se afecten los registros permanentes de inventarios?

- c. Se determine el costo de ventas?
- B.6. ¿Las funciones de facturación están separadas de las de:
- a. Almacenes?
 - b. Contabilidad?
 - c. Embarques?
- B.7. ¿Se comparan y se concilian en su caso, las cantidades que salen de inventarios, según se muestra en los registros permanentes, con las cantidades facturadas?
- B.8. ¿Existe un procedimiento para informar e investigar en forma oportuna los embarques no facturados y las facturaciones no embarcadas? (diga cómo)
- B.9. ¿Por otro tipo de embarques, tales como consignación, demostración, obsequios, traspasos entre almacenes, etc.:
- a. Se expliden documentos prenumerados y se aprueban, como requisito para efectuar los embarques?
 - b. Se les da tratamiento contable? (menciónelo)
- B.10. ¿Se practican inventarios físicos periódicos rotatorios, se comparan y se concilian en su caso, las existencias físicas con las que figuran en los registros permanentes?
- B.11. ¿Las facturas expedidas se revisan para verificar que:
- a. Las cantidades facturadas coincidan con las que aparecen en los pedidos aprobados.
 - b. Los precios unitarios son correctos?
 - c. Los cálculos aritméticos son correctos?
 - d. Las condiciones de venta corresponden a las autorizadas?
 - e. Se deja evidencia de esta revisión?
- B.12. ¿Por las facturas emitidas:
- a. Se practica un corte de documentación?

- b. Se verifica su progresividad numérica?
- c. Se comprueba que contenga evidencia de entrega de la mercancía al destinatario?
- d. Se envía copia de ellas a contabilidad para su contabilización en cuentas por cobrar, incluyendo las que corresponden a ventas de contado y C.O.D.? (cobrar o devolver)

B.13. ¿Las facturas emitidas contienen información que sirva de base para el cálculo de comisiones de agentes de ventas?

B.14. ¿Por otro tipo de ventas: activo fijo, desperdicios, subproductos, a empleados, etc., existen procedimientos establecidos que cubran los aspectos de autorización, procesamiento y clasificación de las transacciones?

B.15. ¿Al determinar el costo de ventas:

- a. Se verifican el corte y la secuencia numérica de la documentación correspondiente?
- b. Se vigila que su determinación corresponda únicamente a la mercancía embarcada a clientes?
- c. Que su importe total coincida con el total por el que se afectaron los registros permanentes de inventarios?

C. ¿La custodia y manejo de la documentación que ampara los saldos de cuentas por cobrar a clientes son apropiados?

C.1. ¿Es la administración del departamento de crédito y cobranzas totalmente independiente de los departamentos de:

- a. Almacén?
- b. Contabilidad?
- c. Embarques?
- d. Ventas?

- C.2. ¿Son los custodios de los documentos al cobro totalmente independientes del cajero y de los empleados del departamento de contabilidad?
- C.3. ¿Para el personal que maneja los documentos al cobro, se han contratado fianzas de fidelidad?
- C.4. ¿El área en donde se manejan los documentos en custodia, está adecuadamente aislada?
- C.5. ¿Al entregar los documentos al cobro a los custodios:
- Se efectúa mediante relaciones prenumeradas?
 - Se obtiene acuse de recibo?
 - Se vigila la secuencia numérica de los documentos? (por quién)
- C.6. ¿Los documentos al cobro que se mantienen en custodia se guardan en:
- Archivero contra incendio?
 - Caja fuerte contra incendio?
 - Otros?
- C.7. ¿Por los documentos entregados al cobro:
- Se listan en relaciones prenumeradas?
 - Se obtiene acuse de recibo de la persona que recibe los documentos?
 - Cuando devuelven los documentos no cobrados, el encargado de la custodia firma de recibido?
 - Por los documentos cobrados, los valores se entregan directamente en la caja y se obtiene la firma del cajero?
 - Se verifica que el importe de los documentos cobrados más el de los devueltos, coincida con el importe de los documentos entregados al cobro?
- C.8. ¿Existe oportunidad para que:
- La cobranza se deposite en la caja?
 - Se devuelvan a custodia los documentos no cobrados?

- D. ¿Existe control sobre la cobranza realizada desde su recepción, hasta su depósito y su contabilización?
- D.1. La cobranza efectuada por cobradores, agentes u otros, es entregada en la caja mediante relaciones o reportes de cobro y se obtiene recibo de caja en cada caso?
- D.2. Por los valores recibidos por correo se verifica que se esté cumpliendo con lo siguiente:
- Que se reciban por una persona que no tiene acceso al efectivo, registros de efectivo o auxiliares de cuentas por cobrar?
 - Que se entreguen a la caja o a la persona encargada de efectuar los depósitos en el banco, mediante relación, con acuse de recibo?
- D.3. ¿Por los valores recibidos por correo, revisa alguna persona que no tengan acceso al efectivo ni sus registros, que se hayan depositado con oportunidad?
- D.4. ¿Los cobros efectuados por C.O.D., son entregados a:
- Departamento de embarques?
 - Caja?
 - Se obtiene recibo de caja?
- D.5. Las entradas de dinero a la caja general recibidas de las diferentes fuentes, cobradores, agentes, C.O.D., otros:
- Se depositan diariamente?
 - Comprueba alguna persona ajena al manejo de efectivo que los depósitos sean íntegros y oportunos?
 - Se contabilizan por una persona independiente de su recepción y manejo?
- D.6. ¿Si se reciben cheques posfechados se cumple con lo siguiente:
- Existe un registro con información suficiente?
 - Se custodian adecuadamente?
 - Se depositan con oportunidad?

d. Se practican arquezos?

D.7. Las pólizas de contabilidad por los depósitos en banco se acompañan de:

- a. Copia de ficha de depósito sellada por el banco?
- b. Copia de los recibos de caja?
- c. Reporte de caja?

D.8. ¿Quién y de qué departamento vigila la integridad de los depósitos de cobranza en bancos?

- a. Corte.
- b. Importe depositado.
- c. Oportunidad de los depósitos.
- d. Naturaleza de las partidas depositadas contra las consignadas en los recibos de caja.
- e. Aplicación contable.

D.9. ¿Las áreas en donde se manejan el efectivo y valores están aisladas y protegidas?

D.10. ¿Los custodios del efectivo y valores desempeñan funciones relacionadas con:

- a. Almacenes?
- b. Contabilidad?
- c. Crédito y cobranza?
- d. Embarques?

D.11. ¿Se practican arquezos periódicos a la caja?

¿El resultado de los arquezos se reporta?

E. ¿Los ajustes a los ingresos, costo de ventas, gastos y cuentas de clientes, se controlan y registran correcta y oportunamente?

E.1. ¿Los créditos a cuenta por cobrar por descuentos por volumen, rebajas y bonificaciones, devolución de mercancía, etc., son autorizados antes de que se expidan las notas de crédito correspondientes?

E.2. ¿Las personas que autorizan las notas de crédito son ajenas a las funciones de:

- a. Cobranza?
- b. Contabilidad?

Diga de que departamento

E.3. ¿Las notas de crédito están prenumeradas y se controla:

- a. La expedición en secuencia numérica?
- b. La contabilización en secuencia numérica?
- c. La contabilización en el período correspondiente?

E.4. ¿En las notas de crédito por devolución de mercancía:

- a. Aparece la firma del almacenista como constancia de haber recibido la mercancía?
- b. Lo anterior es requisito para su autorización y contabilización?

E.5. ¿Para la contabilización de las notas de crédito se requiere:

- a. Que reúnan los requisitos de autorización?
- b. Secuencia numérica?
- c. Se cancelan las no aprobadas, para conservar la secuencia numérica?
- d. Que correspondan al período de contabilidad?

F. ¿Las cuentas por cobrar se informan adecuada y oportunamente en relación con su vencimiento, atraso o incobrabilidad?

F.1. ¿Se preparan relaciones mensuales de cuentas por cobrar a clientes, clasificadas por antigüedad de saldos?

F.2. ¿Las relaciones anteriores:

- a. En que departamento se preparan?
- b. Cuál es la fuente de información para su preparación?
- c. Los totales en las relaciones se comparan y se concilian con los saldos de contabilidad?
- d. Se revisa el trabajo realizado?

- F.3. ¿La persona que prepara las relaciones es ajena a las funciones de:
- Cobranza?
 - Custodia de documentos?
- F.4. ¿Los saldos individuales se comparan con los límites de crédito establecidos, con objeto de hacer las correcciones que procedan?
- F.5. ¿En las relaciones aparecen las cuentas en poder de abogados para cobranza legal ?
- F.6. ¿Por las cuentas por cobrar atrasadas y en poder de abogados:
- Se toma acción para su recuperación?
 - Se evalúa el trabajo realizado para su recuperación?
 - Se obtienen reportes periódicos de los abogados, que permitan evaluar su gestión?
- F.7. ¿La estimación para cuentas de cobro dudoso:
- Se determina de acuerdo con una política establecida?
 - Otra base? (menciónela)
 - Alguien revisa y aprueba su determinación? (diga quién)
- F.8. ¿Se prepara y revisa el movimiento contable de la cuenta: Estimación para cuentas de cobro dudoso?
- F.9. ¿Arqueos periódicos de la documentación que ampara las cuentas por cobrar, que se encuentran en poder de quienes custodian esa documentación:
- Con qué frecuencia se practican?
 - Se comparan y concilian con los saldos de contabilidad?
 - Se reporta el resultado de los arqueos?
- F.10. ¿Cancelación de cuentas incobrables:
- Se requiere aprobación escrita para su cancelación?
 - El funcionario que autoriza la cancelación, es independiente de la autorización de crédito y cobro de adeudos?

F.11. ¿Por las cuentas por cobrar canceladas:

- a. Se lleva registro contable en cuentas de orden?
- b. Se mantienen expedientes con la documentación cancelada?
- c. Periódicamente se practican arqueos de la documentación cancelada y se comparan y concilian con los saldos de contabilidad?
- d. Se continúa la labor de recuperación?

F.12. ¿Se envían periódicamente estados de cuenta de clientes? (diga con qué frecuencia y quién lo hace)

Planeación de la auditoría

Una planeación significa determinar qué y cómo se va a desarrollar alguna actividad. En una auditoría de estados financieros a través de la planeación se van a determinar los procedimientos de auditoría aplicables, su extensión y la oportunidad en que se deberán aplicar, así como el personal que va a intervenir.

Una auditoría de estados financieros siempre se debe planear adecuadamente para alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible.

Para que una planeación sea adecuada se deben cumplir básicamente con cuatro pasos, el primero es comentar con la compañía y dejar bien definido el trabajo a desarrollar para que al efectuar la planeación se consideren todos los puntos y se organicen lógicamente, asimismo, se podrán determinar por ejemplo los lugares que serán visitados por los auditores, el tiempo en que se deberá realizar la auditoría y cómo será distribuido el trabajo entre el personal de la entidad y los auditores. Este punto se puede satisfacer con las entrevistas previas, mismas que se trataron en el punto 3.2.

El segundo paso sería investigar con el cliente sobre los aspectos de la entidad que afectarían el trabajo del auditor, en una auditoría inicial una investigación de este tipo debe ser íntegra y en una auditoría recurrente solo se actualizará esta información con las modificaciones que existan. Este paso es lo que sería la técnica de auditoría del estudio

general y este punto también se puede satisfacer con las entrevistas previas tratadas en el punto 3.2.

Como tercer paso tendríamos el estudio y evaluación al control interno, mismo que fue tratado anteriormente.

Finalmente tendríamos la elaboración de un programa de trabajo aplicable a la entidad a auditar, mismo que se tratará en el punto 4.3., y que a grandes rasgos diremos que es la representación física y la formalización de lo que es la planeación.

Durante el desarrollo de la planeación el auditor debe aplicar su criterio y que además siempre será indispensable por ejemplo con su criterio evaluará los juicios adoptados por la administración de la entidad a auditar en la preparación de los estados financieros. Asimismo, para una correcta planeación debe tomar como base los siguientes aspectos:

- El resultado del estudio y evaluación del control interno.
- La importancia de los saldos o partidas a examinar.
- El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.
- Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- Las características particulares de la entidad, cuya información financiera se examina incluyendo sus características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

Siempre será adecuado implantar un sistema de control de calidad para la planeación ya que permitirá comprobar que está siendo efectuada conforme las normas de auditoría y de calidad previamente establecidas.

Toda la información que el auditor requiera para llevar a cabo satisfactoriamente su planeación la puede obtener de muy diversas maneras entre las que tenemos:

- Entrevistas con el cliente.

- Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones.
- Entrevistas con funcionarios.
- Lectura de documentos relacionados con la situación jurídica de la entidad.
- Lectura de estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y naturaleza de las operaciones de la entidad.
- Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores para aprovechar la experiencia acumulada (obviamente este punto será aplicable sólo en las auditorías recurrentes).
- Estudio y evaluación preliminar al sistema de control interno.

El auditor al planear su trabajo debe tomar en consideración los siguientes puntos:

- La planeación debe efectuarse con suficiente anticipación al comienzo del trabajo.
- Debe dársele cuidadosa atención a la eliminación de trabajo excesivo e innecesario.
- Debe planearse la ejecución de todo el trabajo que sea posible, dentro de la visita preliminar y fuera de los períodos de trabajo excesivo.
- Debe utilizarse el personal del cliente para reducir el trabajo rutinario, pero no para preparar análisis o cédulas innecesarias.
- La asignación del personal debe coordinarse con el programa final para obtener la máxima eficiencia.
- El personal asignado al trabajo debe conocer los objetivos de la auditoría y estar debidamente instruido.

Existen dos puntos importantes que un auditor debe considerar en la planeación y diseño de procedimientos a aplicar, estos puntos son la importancia relativa y el riesgo de auditoría y que de no considerarse podrían provocar que no se obtuviera la evidencia suficiente y competente para soportar su opinión.

A la importancia relativa que se maneja en la etapa de planeación se denomina importancia relativa de planeación ya que usualmente se debe establecer sobre unos estados financieros que aún no han sido preparados, pero aún así se debe tener cuidado para evitar que la importancia relativa de planeación se base en elementos que en sí mismos no tengan importancia, ya que podrían llegar a establecer niveles de importancia relativa inaceptablemente bajos.

Por lo que respecta al riesgo de auditoría éste lo debe evaluar el auditor con base en su conocimiento de la entidad, giro del negocio y ambiente de control, integrándose éste por la estructura organizacional, la calidad de la administración, el funcionamiento del consejo de administración, las políticas de personal, el funcionamiento de auditoría interna, vigilancia de organismos externos o posibles problemas de negocio en marcha.

En un principio el auditor podría establecer un nivel de riesgo inherente bajo, pero después de aplicar los procedimientos de auditoría puede concluir que dicho riesgo era medio o alto en realidad, en este caso el auditor tendrá que ampliar el alcance de sus procedimientos o llevar a cabo procedimientos supletorios, para reducir el riesgo de detección y alcanzar el riesgo de auditoría planeado originalmente.

Como se puede observar la planeación de la auditoría no es rígida y no se da únicamente en la etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, ésta debe continuar a través del desarrollo de la auditoría, por lo que se deduce que no es necesaria una planeación detallada en todas sus fases para iniciar una fase del trabajo de auditoría aunque debe haber un plan inicial a ser revisado continuamente y en su caso modificado al mismo tiempo que se supervise el trabajo efectuado.

El resultado de la planeación como ya se mencionó se va a ver reflejado en un programa de trabajo.

Finalmente dentro de la planeación mencionaremos que un punto básico es el análisis financiero ya que por medio de éste se conocerán aspectos importantes, tales como

índices o variaciones significativas, positivas o negativas y que merezcan un estudio especial en la auditoría.

A continuación se presentan ejemplos de algunos indicadores que pueden ser útiles durante la fase inicial de planeación de la auditoría y al final también, como un elemento de revisión global de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros.

Años anteriores

199__ 199__ 199__

1	CAPACIDAD DE PAGO CIRCULANTE		
	Activo circulante / Pasivo corto plazo		
	_____	_____	Vcs ___ ___ ___
2	CAPACIDAD DE PAGO INMEDIATA		
	Caja y bancos / Pasivo corto plazo		
	_____	_____	Vcs ___ ___ ___
3	PASIVO TOTAL A CAPITAL CONTABLE		
	Pasivo total x 100 / Capital contable		
	_____	_____	% ___ ___ ___
4	PASIVO TOTAL A ACTIVO TOTAL		
	Pasivo total x 100 / Activo total		
	_____	_____	% ___ ___ ___
5	DIAS EN CUENTAS POR COBRAR		
	Cuentas por cobrar a		
	clientes x 365 / Ventas netas		
	_____	_____	Días ___ ___ ___
6	DIAS EN CUENTAS POR PAGAR		
	Cuentas por pagar x 365 / Costo de ventas		
	a proveedores de materia prima		
	_____	_____	Días ___ ___ ___
7	ROTACION DE CUENTAS POR COBRAR		
	Ventas netas x 2 / (Cx C Clientes + Cx C clientes del año		
	año que se anterior al que		
	esta revisando se revisa)		
	_____	_____	Vcs ___ ___ ___

8	ROTACION DE INVENTARIOS		
	Costo de ventas x 2 / (Inventarios promedio		
		+ inventarios del año anterior)	
	_____	_____	Vcs ____ _
9	ROTACION DE ACTIVOS		
	Ventas netas x 2 / (Activo total + Activo total		
		año anterior)	
	_____	_____	Vcs ____ _
10	UTILIDAD BRUTA		
	Utilidad bruta x 100 / Ventas netas		
	_____	_____	% ____ _
11	UTILIDAD DE OPERACION. MARGEN		
	Utilidad de operación x 100 / Ventas netas		
	_____	_____	% ____ _
12	UTILIDAD NETA		
	Utilidades antes de x 100 / Utilidad neta		
	Impuestos		
	_____	_____	% ____ _
13	RENDIMIENTO SOBRE ACTIVOS TOTALES		
	(Utilidad antes x 100 / Costo Integral		
	de impuestos	de financiamiento)	
	_____	_____	% ____ _
	x 200 / Activo total+activo total		
		anterior	
	_____	_____	% ____ _

Años anteriores

199__199__199__

14 RENDIMIENTO SOBRE CAPITAL CONTABLE

Utilidad antes de x 100 / Capital contable

Impuestos

_____ % _____

15 RECUPERACION DE LA INVERSION

Utilidad nota x 200 /Capital contable+Capital contable
año anterior

_____ % _____

4.2. Papeles de trabajo de auditoría

Los papeles de trabajo son aquellos que son elaborados por el auditor y los que proporciona la compañía o terceras personas los cuales son guardados por el auditor como evidencia del trabajo de auditoría. En el boletín 3010 de las normas y procedimientos de auditoría menciona que éstos representan una ayuda para la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

Los papeles de trabajo deben mostrar que el trabajo fue planeado de modo adecuado y que se basó sobre la revisión de los controles internos, además deben contener las conclusiones a que llegó cada una de las personas que intervino en la revisión y también deben contener evidencia de que el trabajo a cada nivel fue revisado apropiadamente por el supervisor inmediato.

Otras de las funciones que tienen los papeles es la de documentar los procedimientos de las pruebas sustantivas aplicadas a las operaciones, a los saldos de las cuentas y a otra información presentada en los estados financieros, proporcionan datos para las declaraciones de pago de impuestos, registran las recomendaciones para mejorar los controles, respaldan la opinión del auditor incluyendo las declaraciones acerca del cumplimiento de normas de auditoría y los principios de contabilidad generalmente aceptados y son una fuente de información y guías para auditorías posteriores ya que pueden evitar la duplicación de trabajo o bien ejecutar procedimientos innecesarios e inadecuados para las actividades y acontecimientos del año actual.

Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y se considera que la información contenida en éstos es confidencial y sólo con autorización del cliente el auditor podrá entregar información a terceras personas, esta autorización la da el cliente una vez que ha firmado la carta de servicios. Los papeles de trabajo también constituyen una forma de evidencia que se puede utilizar en acciones legales por ejemplo cuando se recibe un

requerimiento por parte de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, en esta situación el auditor deberá entregar sus papeles de trabajo para su revisión.

Los tipos de papeles son muy variados, algunos pueden seguir un formato estándar mientras que otros son un simple memorando de revisión que se llevó a cabo y otros casos sólo son copias de documentos de la compañía que el auditor solicita al cliente en los casos en que él lo considera necesario. Los principales tipos de papeles de trabajo son:

1. Programas de trabajo de auditoría

Es un documento de planeación elaborado por el auditor en el cual se establecen los procedimientos de auditoría que se estiman serán necesarios para cumplir los objetivos de la auditoría.

2. Hojas de trabajo

Son cédulas de control que muestran las interrelaciones de todas las demás cédulas, deben presentarse siguiendo el orden aproximado de los estados financieros. La balanza de comprobación que es elaborada por la compañía y entregada al auditor es un vínculo de conexión entre los libros de contabilidad y los estados financieros sobre los que el auditor está emitiendo un dictamen, éste es un documento indispensable para la elaboración de las hojas de trabajo. Siendo que la balanza de comprobación está dividida en tres partes: activo, pasivo y capital contable, y en cuentas de resultados las hojas de trabajo estarán constituidas en:

- a. Hoja de trabajo activo.
- b. Hoja de trabajo de pasivo y de capital contable.
- c. Hoja de trabajo de resultados.

La balanza de comprobación también forma parte de los papeles de trabajo del auditor y ésta deberá tener la firma del contador de la compañía y la fecha en que fue entregada al auditor.

3. Asientos de ajuste y reclasificación

Es común que durante la revisión de estados financieros se propongan ajustes por diferencias determinadas en la revisión, las cuales se discuten con personal autorizado para tomar decisiones y una vez aprobadas se deja evidencia a través de su firma, posteriormente son contabilizadas y se solicita la balanza de comprobación y estados financieros que incluyan los ajustes y las reclasificaciones aprobadas.

4. Cédulas de auditoría

Contiene de manera formal detalles relativos a los métodos y procedimientos utilizados para obtener la evidencia que respalde las conclusiones en cuanto a la exactitud de las cuentas o tipos de operaciones y se clasifican en

Cédulas sumarias.- Es una hoja de resumen por partida principal de los estados financieros. En esta cédula se relaciona las cuentas individuales del mayor general que se agrupan y componen una partida de los estados financieros y el total de estas partidas debe coincidir con el importe que se muestra en la hoja de trabajo correspondiente.

Cédulas analíticas.- Estas cédulas contienen la evidencia de los análisis y pruebas efectuados para formar una opinión sobre el saldo de la cuenta. El saldo final que muestre esta cuenta debe coincidir con el saldo de la cuenta individual que aparece en la cédula sumaria. Si fuera necesario, se prepararán subanalíticas para registrar pruebas de los datos que respaldan las transacciones o para desarrollar otros trabajos de auditoría necesarios.

El SAS No. 41 menciona que las cédulas elaboradas por el auditor deben ser diseñadas acorde a las circunstancias y naturaleza particulares de la auditoría que se realiza" (15), por lo que deben tener las siguientes características:

- a. Deben ser planeadas mental y materialmente en forma adecuada antes de proceder a su elaboración y ser claras y legibles.
- b. Deben ser autosuficientes de tal manera que con su solo lectura la persona que las consulte pueda llegar a conclusiones sin necesidad de que el autor de las cédulas tenga que explicar su contenido.
- c. Son una evidencia de la extensión de los procedimientos de auditoría empleados.
- d. Constituyen un registro histórico permanente de la información contable examinada.
- e. Se utilizan como guía y fuente de información en auditorías subsecuentes.
- f. Muestran la claridad del trabajo y la eficiencia desarrollada por el auditor y sirven de base primordial para la promoción del personal técnico de auditoría.

5. Declaraciones y confirmaciones

Son cartas solicitadas por la compañía a clientes acreedores, bancos, abogados y otros para confirmaciones de saldos y litigios que pudiera tener la compañía.

6. Actas y otros registros

Las copias de las asambleas de accionistas y juntas de consejo, así como las

(15) American Institute of Certified Public accountants, Declaraciones sobre Normas de Auditoría, Instituto

Mexicano de Contadores Públicos, Pág. 216.

copias de la escritura constitutiva que el auditor solicita al cliente, forman parte de los resultados de trabajo. Las copias de la escritura constitutiva y de las actas de asamblea se archivarán en un expediente permanente de papeles de trabajo.

7. Memoranda de puntos pendientes

Las dudas, errores descubiertos gracias a los procedimientos de auditoría que fueron aplicados y las cuestiones que surjan durante la auditoría deben ser documentadas. Las medidas tomadas para resolverlos deben ser explicadas y las personas que participaron en la solución deben ser identificadas, las conclusiones resultantes deben ser explicadas también y deben ser completas y concluyentes.

4.2.1 Índices y Marcas

El orden de los papeles de trabajo debe ser uniforme en todas las auditorías, independientemente del número de legajos que la constituyan. Una ayuda para el manejo ordenado de los papeles de trabajo es la utilización de índices los cuales deberán ser anotados en color rojo y pueden ser numéricos, alfabéticos o, el más común, alfanumérico por ejemplo para designar el activo se pueden utilizar letras sencillas, para designar al pasivo se pueden utilizar letras repetidas y para los ingresos y egresos se pueden utilizar números a partir de dos dígitos como se muestra a continuación:

INDICES DE PAPELES DE TRABAJO

<u>INDICES</u>	<u>AREA</u>
BG-1	Hoja de trabajo de activo
BG-2	Hoja de trabajo de pasivo y capital contable
P/G	Hoja de trabajo de resultados
AJ'S	Ajustes
RCL	Reclasificaciones

INDICES DE PAPELES DE TRABAJO

<u>INDICES</u>	<u>AREA</u>
A	Caja y bancos
B	Cuentas y documentos por cobrar e impuestos a favor
C	Inventarios
D	Cuentas por cobrar Intercompañías
N	Inversiones en valores
U/V	Activos fijos y depreciaciones acumuladas
W	Gastos amortizables
AA	Préstamos bancarios
BB	Cuentas y documentos por pagar
CC	Impuestos por pagar
DD	Otras reservas de pasivo
EE	Provisiones para PTU
FF	Provisiones para ISR (Anexando aspectos fiscales)
GG	Cuentas por pagar Intercompañías
KK	Pasivo de contingencia (Transacciones y eventos subsecuentes)
MM	Pasivos diferidos
SS	Capital contable
XX	Actas de asambleas de accionistas
10	Ventas
20	Costo de ventas
30	Gastos de venta
40	Gastos de administración
50	Gastos financieros
60	Otros gastos
70	Otros productos
100	Nóminas
110	Comprobantes en serie

En el caso del expediente permanente de auditoría por ser un archivo que servirá para varias auditorías, podrá ser identificado poniéndole un nombre específico como por ejemplo "ECA" (Expediente Continuo de Auditoría). Este legajo es indispensable que se elabore para cada uno de los clientes ya que éste contendrá la información básica para el conocimiento del cliente y podrá dividirse de la siguiente manera:

INDICE	AREA	OBSERVACIONES
ECA I	Aspectos legales	Se archivarán copias del acta constitutiva del cliente así como de las actas de asambleas de accionistas ordinarias y extraordinarias.
ECA II	Control interno	Organigrama de la empresa, sistema contable y descriptivos de los procedimientos de control interno con los que opera el cliente.
ECA III	Aspectos fiscales	Copias de registro federal de contribuyentes, Cédula de Identificación Fiscal, inscripción al IMSS, inscripción en cámaras correspondientes, avisos de cambios de domicilio y avisos de cambio de denominación social.
ECA IV	Contratos	Copias de todos los contratos celebrados por el cliente que abarquen más de un ejercicio.

Estos índices también deberán ser anotados con color rojo en la esquina superior derecha de las hojas de trabajo según el área que corresponda. Estos índices serán utilizados a través de todos los legajos, siempre que tenga que hacerse una referencia cruzada a un papel de trabajo en particular o a una cifra que aparezca en el mismo.

Cada firma establece las marcas que deberán utilizarse en sus papeles de trabajo las cuales deben aplicarse uniformemente en todos los trabajos según el concepto correspondiente, algunos ejemplos de marcas utilizadas son:

- ⊗ Cálculo verificado
- T Suma verificada
- ✓ Cotejado contra saldo del auxiliar
- × Cotejado contra saldo del mayor
- η Cotejado contra documento original debidamente requisitado
- ⊗ Cotejado contra copia del documento original debidamente requisitado
- ∇ Verificado físicamente

@ De papeles de trabajo de auditoría anterior

Estas marcas para que sean plenamente identificables en las cédulas deberán ser anotadas invariablemente con rojo.

4.2.2. Datos que deben contener los encabezados en las cédulas de auditoría

1. Razón social de la empresa.
2. Nombre de la sección a la que se refiere la cédula.
3. Descripción objetiva y breve de los procedimientos por los cuales se elabora la cédula.
4. Índice de la cédula.
5. Fecha del cierre del ejercicio cuyos estados financieros están en proceso de examen.
6. Fecha de elaboración de la cédula.
7. Iniciales del auditor que elaboró la cédula.
8. Iniciales o antefirma del auditor que supervisa o aprueba el contenido de las cédulas.

Además de estos datos es necesario que al calce de la cédula se anote la fuente de la cual se tomaron los datos que integran su contenido.

4.3. Preparación y aplicación de programas de auditoría

El programa de trabajo constituye el plan de acción para guiar y controlar el examen; facilita un método ordenado para indicar, administrar y anotar la ejecución de los procedimientos de auditoría mediante los cuales se va a ejecutar el trabajo y describe el

alcance de éste que se considera necesario para permitir al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros.

La extensión del programa variará de acuerdo con las circunstancias y exigencias en cada caso. El programa de auditoría podrá ser breve y en cierto modo informal en trabajos pequeños y podrá ser amplio y detallado en trabajos importantes que encierran problemas complicados de contabilidad y auditoría.

Los programas de trabajo listan una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estimen necesarios para cada trabajo en particular y se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que habrá de realizarse la revisión. La elección de los procedimientos y la amplitud con que se desarrolle dependerá del juicio del auditor quien deberá tomar en consideración la eficiencia de control interno establecido en la compañía.

Un programa bien preparado debe producir los siguientes efectos:

- a. Un trabajo de auditoría más eficiente.
- b. Concentración del examen en los puntos más esenciales de los estados financieros.
- c. Con el transcurso del tiempo, honorarios más bajos y en proporción con los servicios prestados.

El programa de trabajo es de vital importancia en todos los niveles de responsabilidad ya que al socio le permite obtener una visión del alcance del trabajo que se planeó realizar y le brinda oportunidad de sugerir cambios que estime convenientes, asimismo, una vez concluida la auditoría el programa representa una constancia del trabajo desarrollado que el socio podrá tener en cuenta para planear la siguiente auditoría.

Al gerente le facilita los medios para presentar y formular un plan de acción y las instrucciones que resultan necesarias para la información y orientación del personal, asimismo, le sirve como guía para la revisión de papeles de trabajo, porque ofrece el detalle

de los pasos a dar en la auditoría además de servir como guía y hoja de control para la ejecución de trabajo.

Objetivos que el programa debe cumplir

1. Facilitar el acceso al trabajo en forma ordenada.
2. Proporcionar datos sobre la apreciación de los procedimientos de contabilidad de la compañía, así como de su control interno.
3. Dirigir el curso del examen y controlar el tiempo y la extensión de los procedimientos de auditoría.
4. Facilitar una constancia de trabajo realizado, incluyendo los cambios efectuados en el transcurso del examen.

Características principales de los programas

1. Deben guardar congruencia con los objetivos de auditoría para el área sujeta a examen.
2. Sin excepción deben prepararse con base a las cédulas de auditoría que contiene la descripción detallada de los procedimientos y sistemas.
3. Deben seguir el mismo orden de los procedimientos y sistemas sujetos a verificación con el fin de que el auditor pueda examinar el conjunto y no solo partes aisladas del mismo.
4. Los programas están sujetos a modificaciones de uno o varios procedimientos de una auditoría a otra.
5. Son útiles para llevar un control del tiempo que se llevará a cabo en cada área de auditoría y de la persona que realizó el trabajo.

Factores que afectan el programa

El programa de trabajo tendrá variaciones de acuerdo con la finalidad del trabajo, evaluación del control interno y naturaleza del negocio.

El programa de un examen que se practica por primera vez podrá ser más extenso que el de una auditoría recurrente porque el auditor necesita adquirir un conocimiento inicial inmediato y de amplio alcance de los procedimientos contables y del sistema del control interno de la compañía, así como de la efectividad de los mismos.

En auditorías recurrentes es importante efectuar un análisis crítico del programa para evitar que los procedimientos de auditoría se conviertan en rutina o resulten innecesariamente extensos.

La naturaleza de los procedimientos de contabilidad de la compañía y la extensión y eficacia del control interno son los factores de mayor importancia que afecta el programa de modo que comprenda mayor cantidad de pruebas selectivas de procedimiento y menor cantidad de análisis de cuentas.

En el caso de auditorías que se practican por primera vez nuestro objetivo es efectuar una revisión suficientemente amplia a fin de satisfacernos de que los procedimientos contables utilizados y las normas seguidas en transacciones de años anteriores no afectarán nuestra opinión sobre estados financieros del año en curso.

La extensión de la revisión de períodos anteriores:

- a. Si la contabilidad de años anteriores ha sido examinada por otra firma de auditores que goce de una bien fundada reputación de competencia profesional.
- b. Si la compañía tiene establecidos procedimientos contables sólidos y mantiene un adecuado control interno.

Siempre que sea posible en las primeras auditorías se debe realizar un trabajo adicional que permita al auditor emitir una opinión sobre si los principios de contabilidad han sido aplicados de manera uniforme con el año anterior.

En el caso de que la compañía fuera revisada anteriormente por otro auditor se solicita a éstos permitir a los nuevos auditores revisen sus papeles de trabajo con el fin de obtener información que ayude a reducir la extensión de nuestra revisión de los años anteriores.

4.3.1. *Programa general de auditoría*

Este programa se limita a enunciar en forma general los procedimientos de auditoría que se deben aplicar con mención de los objetivos por artículos en cada caso y de la información que será necesaria para su ejecución y cumplimiento de objetivos en cada trabajo de auditoría (preliminar y final), además se hace una estimación de horas necesarias para la revisión de cada uno de los puntos que se mencionan en el programa y se dejan espacios para anotar el tiempo real utilizado, así como las personas que realizaron el trabajo.

4.3.2. *Programas por áreas específicas*

Estos programas se elaboran en cada una de las áreas que integran los estados financieros. Se relacionan los procedimientos de auditoría que serán necesarios para fijar un alcance de revisión y determinar si las normas contables han sido aplicadas de manera uniforme.

Procedimientos de contabilidad y sistema de control interno que son necesarios revisar en:

- *Inventarios*

Los inventarios, al comienzo y al final del año anterior al del examen, deben verificarse para comprobar: (a) que son matemáticamente correctos, adecuadamente determinados y presentados sobre una base aceptable y (b) que los principios de

contabilidad utilizados guardan uniformidad con los principios aplicados al inventario final del año actual. Se debe examinar las hojas de conteo (recuento) del inventario y otras pruebas que demuestren haberse practicado inventarios físicos en las fechas indicadas así como que los libros fueron debidamente ajustados. Debe dejarse constancia escrita de esta revisión.

Además, debemos analizar e investigar las variaciones importantes en la utilidad bruta durante los últimos años, preferentemente por líneas de productos, etc., como comprobación global de lo razonable de las cifras de inventarios según libros. Si se puede tener confianza en el trabajo de auditores anteriores, estas pruebas podrán efectuarse en forma más limitada.

- *Cuentas por cobrar, por pagar, etc.*

Para determinar que los saldos al comienzo del año y las operaciones durante el año en curso han sido razonablemente presentados y también para conocer si los principios de contabilidad han sido aplicados uniformemente, se debe revisar en forma limitada los detalles de las cuentas por cobrar, las cuentas por pagar, los pasivos acumulados, etc., tanto al principio como al final del año anterior, debiendo investigarse las variaciones importantes en relación con los saldos actuales.

- *Propiedades y sus correspondientes provisiones para depreciación o amortización*

Estas cuentas deben ser analizadas en forma de resumen desde la organización de la compañía, o por tanto tiempo hacia atrás como sea práctico o los importes resulten de consideración y ser revisadas a fin de determinar: (a) que la base de contabilización y presentación de las cuentas de propiedades es aceptable y ha sido aplicada uniformemente, (b) que las adiciones y adquisiciones de importancia y los retiros, han sido registrados debidamente y están adecuadamente respaldados y (c) que los saldos acumulados en las cuentas de provisión son razonables, de acuerdo con la vida económica de las propiedades y su valor residual estimado.

- *Impuestos, federales y estatales*

Se deben analizar las declaraciones o liquidaciones de impuestos y los informes de las autoridades fiscales, correspondientes a años anteriores, para determinar la situación fiscal de la empresa, para obtener información con respecto a diferencias entre la contabilidad de libros y la fiscal y para formarse una opinión en cuanto a la suficiencia de las provisiones para impuestos, en vista de la posibilidad de que existan deficiencias en los años anteriores, que aún no hayan sido examinados por dichas autoridades fiscales.

- *Pasivo a largo plazo*

Debe determinarse la naturaleza de las obligaciones que la compañía tiene pendientes, así como la forma en que se están cumpliendo las cláusulas y compromisos que se derivan de los contratos que las respaldan. Deben obtenerse copias o extractos de estos contratos para el ECA.

- *Cuentas de capital contable y sus efectos contables*

Se debe obtener un análisis de cada cuenta del capital en acciones, preferiblemente desde el inicio de operaciones de la compañía, para determinar la corrección de los saldos actuales de dichas cuentas. Los datos y evidencia de los asientos de apertura y de los asientos posteriores, de consideración o poco usuales, deben ser verificados.

La verificación de los asientos más importantes servirán para determinar que las transacciones que representan han sido correctamente registradas, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que han sido debidamente aprobadas, como lo deben evidenciar las actas de las asambleas de accionistas y de las juntas de consejo.

Los aspectos fiscales que se deben observar es de que la compañía elabore el cálculo de la cuenta de capital de aportación y de la cuenta de utilidad fiscal neta de acuerdo con los artículos 120 y 124 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

Se debe obtener para el ECA copias de los documentos importantes relativos a la compañía, tales como escritura de constitución, estatutos y las modificaciones a los mismos.

- **Obligaciones contractuales y de otras clases**

Las principales obligaciones contractuales, tales como las relacionadas con ventas, compras, salarios, pagos por vacaciones, participación en las utilidades, etc., deben ser investigadas para determinar la naturaleza de dichas obligaciones y para comprobar si están apropiadamente reflejadas en los estados financieros.

4.4. Evaluación de sistemas

Las pruebas tanto de cumplimiento como las sustantivas van a llevar al auditor a cumplir con los propósitos siguientes:

1. Que el auditor al efectuar su revisión entendió cabalmente como está establecido el control interno de la entidad auditada.
2. Que el control interno de la entidad auditada realmente se aplica, funciona y cumple con los objetivos para los que fue implantado.
3. Que el auditor obtuvo la evidencia suficiente y competente para dar validez a las transacciones que efectuó la entidad y que conllevan a los saldos de sus cuentas.
4. Que el auditor pudo afirmar que existe una correcta interrelación entre las diversas cuentas existentes en la entidad.

4.4.1. Pruebas de cumplimiento

Las pruebas de cumplimiento son aquellas que van a proporcionar al auditor la certeza razonable de que el control interno existente en una entidad es aplicado

correctamente y logro sus objetivos durante el ejercicio auditado.

Como se puede observar las pruebas de cumplimiento abarcan los punto 1 y 2 de los propósitos a cumplir por el auditor, arriba mencionados. Un ejemplo de la aplicación de una prueba de cumplimiento podría ser el siguiente:

El auditor al revisar por ejemplo el ciclo de ingresos primero va a investigar si existe un manual de procedimientos, donde se establezcan los pasos a seguir al efectuar una venta y que políticas se deben cumplir entre otras cosas, ya que el auditor tiene este manual puede seleccionar algunas facturas y se va a remitir desde que se inicie la operación y hasta que esta termine y va ir verificando paso a paso que exista la documentación necesaria, como puede ser una solicitud de crédito, aprobación del crédito, pedidos, notas de venta, autorización de salidas de mercancías, fichas de depósito o evidencia del cobro, facturas entre otros. Este seguimiento detallado va a dar evidencia al auditor de que el control interno se está aplicando correctamente, asimismo, que cumple con sus objetivos.

4.4.2. *Pruebas sustantivas*

Ya que se aplicaron las pruebas de cumplimiento necesarias para conocer el control interno de la entidad auditada, entonces se podrán aplicar las pruebas sustantivas, ya que éstos sirven para llegar a una conclusión respecto a la corrección del saldo de una cuenta y a su interrelación entre éstos, sin importar lo que es su control interno aplicable, ya que éste ya fue evaluado y comprobado en las pruebas de cumplimiento. Las pruebas sustantivas van a abarcar los puntos 3 y 4 de los propósitos a cumplir por el auditor, antes mencionados. Las pruebas sustantivas se pueden dividir en dos clases:

- Las pruebas de los detalles de las transacciones van a analizar la corrección del saldo de alguna cuenta, como puede ser verificar la razonabilidad de una cuenta por pagar, que exista y que esté debidamente registrada en contabilidad.

- Procedimientos de revisiones analíticas, que se van a enfocar en el estudio de las razones financieras, tendencias, investigación de fluctuaciones y variaciones anormales, para determinar que renglón va a merecer mayor atención al efectuar la revisión.

4.5. Conclusión

Siempre que se va a llevar a cabo una auditoría de estados financieros, el estudio y evaluación al control interno va a ser la piedra angular de dicha auditoría, ya que al efectuarse la planeación, éste va a ser uno de los puntos que más se toman en consideración para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos a aplicar, a su vez la planeación también tienen una gran importancia ya que gracias a ésta se logrará cumplir con el trabajo necesario para la obtención de la evidencia suficiente y competente base para que el auditor emita su dictamen. Cuando se va a llevar a cabo una auditoría, sin importar el tamaño de la entidad se debe planear a fin de que haya un orden y todos los puntos que se consideren débiles queden aclarados y no haya confusión en la aplicación de procedimientos y en trabajo de la auditoría en si.

Cuando se lleva a cabo una auditoría recurrente ya se conoce un poco más a la entidad a auditar, por lo que al efectuar el estudio y evaluación al control interno no se necesita invertir demasiado tiempo ya que sólo se verificará que siga aplicando el control interno correctamente o si había problemas, que éstos se hayan corregido, a su vez la planeación será más sencilla, ya que con la experiencia anterior se sabe que áreas merecen mayor atención, pero en el caso de una primera auditoría es diferente ya que no conocemos a la entidad por lo que se deberá doblar atención a lo que es el estudio y evaluación al control interno y efectuarse lo más profundo posible. Respecto a la planeación se debe dar importancia a rubros históricos tales como activo fijo y capital.

Cuando se lleva a cabo el estudio y evaluación al control interno, el auditor primero va a investigar sobre éste generalmente a través de la aplicación de cuestionarios, mismos que resolverá por medio de preguntas que haga a funcionarios y empleados y por lo que observe, pero para que obtenga una certeza de que lo que investiga es real, debe aplicar pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas son aquellas que van a dar una certeza de que las cifras presentadas en los diversos rubros de los estados financieros son razonablemente correctos "...hacer pruebas es un procedimiento de auditoría, y a la inversa, todos los procedimientos de auditoría tienen como finalidad "probar" la validez y confiabilidad de los datos de los estados financieros. Los procedimientos de auditoría con frecuencia se llevan a cabo "a base de pruebas", lo que quiere decir que un procedimiento dado se aplica a una parte de lo que se está examinando, pero no del todo." (16)

Para poder aplicar las pruebas sustantivas se debe tener un programa, mismo que resulta de efectuar la planeación de la auditoría. Además este programa es una fuente de información importante que sirve de base para planear las auditorías siguientes, ya que contiene los procedimientos que se determinaron necesarios para la revisión y el tiempo real que se utilizó para la realización del trabajo.

También sirve como guía del trabajo que realizará el auditor y dirigir el curso del examen de acuerdo con las recomendaciones dadas por el supervisor, asimismo sirve para la revisión de los paquetes de trabajo.

(16) DEFLIESE, PHILIP L., Jacnike Henry R, AUDITORIA MONTGOMERY, p. 124

CAPITULO 5

INFORME SOBRE EL EXAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

	INDICE	Página
5.1.	El dictamen	110
5.2.	Elementos que integran el dictamen	111
5.3.	Tipos de dictamen	113
5.4.	Carta de sugerencias	122
5.5.	Conclusión	126

5.1. El dictamen

Cuando el auditor concluye su examen a los estados financieros va a plasmar la conclusión a que llega respecto de la corrección contable de las cifras de los estados financieros. Esta opinión es lo que se conoce como dictamen de estados financieros.

El Boletín 4010 de las normas y procedimientos de auditoría define el dictamen del auditor como el documento formal que suscribe el contador público, conforme a los normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. En este mismo precepto se establece que la finalidad de dicho examen es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados están elaborados con base a los principios de contabilidad generalmente aceptados o a los principios aplicables a la entidad de que se trate. Asimismo, cuando el auditor emite un dictamen está otorgando la característica de confiabilidad a los estados financieros examinados, esto se debe gracias a que el auditor es independiente a la administración de la empresa y que éste está sujeto a normas que controlan la calidad que debe reunir su trabajo e información que emite.

Cuando se lleva a cabo una auditoría inicial, en el dictamen se debe dejar asentado este hecho de la siguiente manera.

- Cuando la entidad es auditada por vez primera se pueden presentar a su vez dos casos:

- a. Cuando es el primer ejercicio de la entidad.
- b. Cuando la entidad ha tenido ejercicios anteriores pero no había sido auditada.

En el primer caso se debe hacer mención de que es primer ejercicio en las notas a los estados financieros, este hecho ya no se asienta en el cuerpo del dictamen (Apéndice III).

En el segundo caso no es necesario hacer mención en las notas a los estados financieros de que es primera auditoría, no siendo así en el cuerpo del dictamen (Apéndice III).

- Cuando entidad ya ha sido auditada por un contador público distinto, en este caso se debe dejar plasmado únicamente en el cuerpo del dictamen este hecho (Apéndice III).

5.2. Elementos que integran el dictamen

Los elementos de un dictamen son los siguientes.

Destinatario. El dictamen se debe dirigir a los accionistas de la compañía auditada, al consejo de administración de la compañía auditada o en general, a quien haya contratado sus servicios. Esto no significa que a quien se ha dirigido el dictamen sea el único usuario, ya que éstos son muchos y casi siempre son desconocidos por el auditor.

Cuerpo. Es la redacción de la conclusión a la que llega el auditor. El tipo de dictamen va a depender de los resultados de su examen. De éstos se hablará más adelante.

Firma del Licenciado en Contaduría que emite el dictamen a través de la cual va a aceptar íntegramente la responsabilidad de las declaraciones especificadas dentro del dictamen

Lugar y fecha. Es muy importante la fecha y ésta debe ser de cuando se terminó el trabajo de campo, ya que ésta determina la responsabilidad del auditor por acontecimientos subsecuentes. Antes de la fecha del dictamen el auditor tiene la responsabilidad de descubrir e informar sobre cualquier acontecimiento subsecuente, siendo ésta denominada la responsabilidad activa. La responsabilidad pasiva es la responsabilidad de informar sobre los acontecimientos subsecuentes entre la fecha del dictamen y la fecha de entrega al cliente.

Después de entregar el dictamen al cliente el auditor tiene aún otra responsabilidad de informar sobre los descubrimientos subsecuentes de hechos que existían a la fecha del dictamen y que hubieran afectado dicho dictamen si el auditor los hubiera conocido.

Cuando se conozcan eventos subsecuentes dentro de la responsabilidad activa las normas y procedimientos de auditoría establecen que se deben utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original del cierre de la auditoría y enseguida se deberá mencionar la nueva fecha referida exclusivamente al evento subsecuente revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se va a responsabilizar por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría exclusivamente, excepto por el evento subsecuente, o bien cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente y en este caso el auditor se va a responsabilizar por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

Respecto al conocimiento del auditor de eventos subsecuentes después de entregado el dictamen, las normas y procedimientos de auditoría señalan que "cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca hechos o situaciones que existían en esa fecha y que de haber sido conocidos por él hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y el dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos" (17), o bien explicar los hechos descubiertos que originaron dichos cambios.

(17) IMCP, Normas y Procedimientos de Auditoría, p.p. 4010-22

En caso de que la entidad no aceptara hacer esto, entonces el auditor debe notificar por escrito al consejo de administración sobre esta negativa y tomar las medidas necesarias como podría ser que el mismo auditor notificara por escrito este hecho a las personas que el auditor tenga conocimiento que están utilizando los estados financieros.

La redacción del dictamen va a ser estándar, emitida por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, esto se debe a que es necesario uniformar la redacción del dictamen para que en un momento dado que haya alguna alteración los usuarios la identifiquen inmediatamente siendo obligación del auditor explicar dichas desviaciones claramente. Estas desviaciones pueden ser en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados u otro hecho que afecte la información financiera y se tenga que mencionar en el dictamen.

5.3. Tipos de dictamen

Estándar o limpio.

Cuando al llevar a cabo su trabajo el auditor no encuentra limitaciones y con los resultados obtenidos se logra la eficiente obtención de evidencia suficiente y competente entonces emitirá un dictamen que generalmente se denominará dictamen limpio. Este informe está integrado básicamente por dos párrafos.

1. Párrafo del alcance.
2. Párrafo de la opinión.

En el párrafo de alcance el auditor va a identificar los estados financieros y el alcance del trabajo efectuado, es decir los lineamientos a los cuales se apego el Licenciado en Contaduría para efectuar su trabajo y como los llevo a cabo, en tanto que en el párrafo de la opinión el auditor es donde establece la conclusión a la que llegó al efectuar su examen sobre la corrección contable de las cifras presentadas en los estados financieros.

También tenemos que dentro de las normas de auditoría se establece al auditor que incluya en su dictamen la declaración relativa a la aplicación en los estados financieros de los principios de contabilidad generalmente aceptados y si las revelaciones han sido adecuadas, además se exige que el auditor exponga con claridad el grado de responsabilidad que está asumiendo en relación con los estados financieros.

Dentro del dictamen se identifican los estados financieros que fueron examinados y así el auditor limita su responsabilidad profesional a dichos estados. Es necesario señalar que estos estados financieros fueron preparados por la administración a pesar de la asesoría y ayuda en su preparación por parte del auditor y así determinar que la responsabilidad final de las cifras contenidas en los estados financieros, es de la administración. Posteriormente se señala que el auditor llevó a cabo su trabajo con base a las normas de auditoría generalmente aceptadas para garantizar un trabajo de calidad profesional. Además con esta declaración se dará información al lector respecto al tipo y amplitud de trabajo desarrollado, así como la seguridad de que las revelaciones son adecuadas y de que la opinión del auditor cumple con los criterios aceptados.

Cuando el auditor va a dar su opinión es cuando entra en juego la aplicación de su criterio profesional, mismo que implica una duda razonable, ya que no se habla de exactitud porque los mismos estados financieros incluyen provisiones, asimismo, el trabajo de auditoría es selectivo y no exhaustivo, es decir dentro del párrafo de la opinión el auditor va a establecer por medio de su juicio si los estados financieros examinados presentan razonablemente la información financiera de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Existen otros puntos que aunque no se mencionan se consideran implícitos, los cuales son que la auditoría se basó en pruebas selectivas, que no se consideran errores sin importancia, que el control interno es confiable, asimismo, que la información que se presenta en los estados financieros, emana de los libros y registros de la entidad (Apéndice III).

Cuando el auditor no puede expresar un dictamen limpio puede emitir un dictamen con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, estos pueden existir por diversos factores como son desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o limitaciones en el alcance a su examen y dependiendo de la importancia relativa de éstos, el auditor expresará el tipo de dictamen que considere necesario en las circunstancias.

La característica distintiva de la mayoría de las opiniones diferentes de la opinión limpia es la inclusión de uno o más párrafos. Siempre se deben incluir uno o más párrafos explicativos en todas las opiniones diferentes al dictamen limpio. Además el auditor puede incluir información explicativa en una opinión limpia cuando desee explicar un asunto relativo a los estados financieros, aunque esto rara vez se utiliza, ya que se puede mal interpretar y creer que efectivamente es una salvedad.

Dictamen con salvedad

La salvedad es una excepción parcial o total a alguna de las principales afirmaciones del dictamen limpio que afecten su opinión o bien por la presencia de incertidumbres o contingencias que confronte la empresa.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, en el cuerpo de dictamen, las razones de importancia que originaron la salvedad, e indicar después de la expresión "En mi opinión", la frase "excepto por", haciendo referencia a los párrafos donde se explica la salvedad.

En el dictamen con salvedades se deben mencionar sus efectos netos en los estados financieros, en caso de que éstas no se puedan cuantificar así se deberá mencionar.

Dentro de las situaciones por medio de las cuales el auditor emite un dictamen con salvedad tenemos los siguientes:

Inconsistencia: Esta situación se presente cuando el cliente ha sido inconsistente en la aplicación de los principios contables y existe un efecto importante sobre los estados financieros.

El objetivo que el auditor busca al cerciorarse que los estados financieros sean preparados aplicando consistentemente principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de evaluación y de presentación, es el de informar a los usuarios que la comparabilidad de los estados financieros entre períodos, aun cuando éstos no se presenten comparativos, no ha sido afectado por cambios en los principios de contabilidad o en sus regla particulares de aplicación.

Cuando el auditor evalúa los cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares de evaluación y presentación, trata de convencerse de que el nuevo principio adoptado, incluyendo el método de aplicación, está de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y que la justificación de la entidad para efectuar el cambio, es razonable y se encuentra debidamente divulgada, si logra convencerse entonces el auditor debe incluir un párrafo de énfasis en el dictamen que se explicará a detalle en las notas a los estados financieros, pero si un cambio en los principios de contabilidad no cumple con estas condiciones, el auditor deberá expresar una opinión con salvedad, (Apéndice III).

Por fallas en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, en donde se pueden encontrar los dos siguientes supuestos:

1. **Violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados.** Este caso surge cuando la entidad auditada utiliza principios contables que no son de aceptación en general o que bien porque la entidad al aplicar principios contables generalmente aceptados, los aplica de modo diferente a lo que establecen los organismos autorizados para promulgar dichos principios.

2. Revelación inadecuada. Este tipo de salvedad viene en poco en relación con la anterior y surge cuando no se presenta en los estados financieros o notas adicionales toda la información necesaria para una presentación adecuada.

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.

La razón por la cual se da tanta importancia a la aplicación correcta a los principios de contabilidad generalmente aceptados es que éstos son el parámetro con el cual el auditor va a medir si las cifras presentadas en los estados financieros son correctas, por lo tanto cuando existen desviaciones en la aplicación de dichos principios, el auditor debe identificar en forma precisa en que consisten dichas desviaciones, cuantificar su efecto en los estados financieros y consignar la repercusión en su dictamen. (Apéndice III).

Por limitaciones del alcance. Cuando el auditor por algún motivo como pueden ser causas ajenas al auditor, por ciertas características operativas de la entidad o por limitaciones impuestas por la administración de la entidad, esté imposibilitado para llevar a cabo todos los procedimientos planeados o de obtener toda la evidencia que considera necesaria, deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que debe expresar una salvedad o abstenerse de opinar, según la naturaleza y gravedad de las restricciones.

Cuando existen limitaciones en el alcance del examen, deberá describir en un párrafo por separado dentro del dictamen la naturaleza de las limitaciones (Apéndice III).

Por incertidumbre o incontingencias. En algunas ocasiones el auditor a través del dictamen debe hacer énfasis a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Dichas aclaraciones o menciones no siempre implican una salvedad. Asimismo, cualquier entidad al llevar a cabo diversas transacciones en el curso normal de sus

operaciones, se ve afectada por eventos económicos externos sobre los que va a existir una incertidumbre en mayor o menor grado.

Según los principios de contabilidad una contingencia es una condición, situación o conjunto de circunstancias que involucran un cierto grado de incertidumbre que puede resultar, a través de la consumación de un hecho futuro en la adquisición o la pérdida de un activo o en el origen o cancelación de un pasivo y que generalmente trae como consecuencia una utilidad o pérdida.

En dichos principios se clasifican las contingencias de la siguiente manera:

- Las de carácter repetitivo que son susceptibles de medición razonablemente aproximada en su conjunto, a través de la experiencia y la probabilidad empírica o estadísticamente establecida por su ocurrencia.

- Las de carácter aislado en las que en un momento dado existen elementos de juicio, estimación u opinión que permiten medir dentro de límites razonables su resultado probable.

Por su parte éstas se pueden dividir en contingencias cuantificables y no cuantificables.

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente manera:

- Cuando sólo es necesario incluir un párrafo de énfasis en el dictamen, en este caso, a pesar de que la contingencia está revelada adecuadamente en las notas de los estados financieros, el auditor atendiendo a la importancia relativa de ésta, deberá mencionarla también en un párrafo de énfasis en su dictamen.

- Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su trabajo.

- Cuando por falta de revelación sea necesaria una salvedad por desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad.

Respecto a las contingencias cuantificables, si el auditor juzga que las provisiones de la administración no son razonables, deberá expresar de acuerdo con la importancia relativa una salvedad.

Otro aspecto importante dentro de las incertidumbres y contingencias es el de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha por un período de tiempo razonable después de la fecha de los estados financieros.

Si el auditor concluye que existen dudas respecto a la capacidad de continuación de la vida de la entidad, se debe mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en el dictamen y revelar esto en las notas a los estados financieros.

Algunos ejemplos comunes son los juicios, los procedimientos para renegociación de contratos o las apelaciones fiscales. (Apéndice III)

Abstención de opinión

A través de un dictamen con abstención de opinión el auditor va a señalar su incapacidad de expresar una opinión sobre los estados financieros examinados en su conjunto, es decir, los resultados obtenidos no le proporcionan elementos de juicio suficiente y competente al auditor para emitir una opinión, además una abstención de opinión cumple con la norma relativa a la obligación de emitir un dictamen.

Al abstenerse de opinar, el auditor tiene que explicar con claridad todas las razones que le impiden formarse un juicio respecto a los estados financieros.

El hecho de referirse a todas las razones o motivos que dieran lugar a la abstención no eximirá al auditor de incluir las excepciones o salvedades que pudieran existir en relación a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Las causas principales que propician que un auditor emita una abstención de opinión, pueden ser:

- Falta de independencia

- Limitación de alcance
- Contingencia o incertidumbre cuantificable importante

Cuando el auditor emite una abstención de opinión no se debe dar una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros, ya que tornaría contradictorio y confuso el dictamen.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. Cuando el Licenciado en Contaduría haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la información financiera a principios de contabilidad, así deberá expresarlo (Apéndice III).

Dictamen Negativo

El auditor va a emitir un dictamen negativo cuando tiene la certeza de que los estados financieros examinados no fueron elaborados de acuerdo a principios de contabilidad generalmente aceptados o cuando las desviaciones sean tan importantes que una opinión con salvedades no sería adecuada. La opinión negativa no es la incapacidad de opinar, sino el conocimiento de que lo revisado no es correcto.

Cuando se rinde esta opinión, también se debe informar con claridad todas las razones que lo motivaron y los efectos sobre los estados financieros. Asimismo, el hecho de expresar una opinión negativa, no exime al auditor de la obligación de mencionar todas las salvedades derivadas de limitaciones que haya tenido en el alcance de su trabajo. En este caso tampoco es conveniente expresar opiniones parciales sobre partidas individuales de los estados financieros, ya que lo haría contradictorio y confuso.

Cabe mencionar que este tipo de dictamen, en la práctica, no es muy usual, ya que generalmente la entidad auditada prefiere modificar los puntos que originan la opinión negativa, que recibir dicha opinión, pero el auditor siempre deberá tener presente que tiene esta opción (Apéndice III).

De los puntos anteriores se puede observar que, cuando las salvedades sean muy importantes y afecten en forma importante a los estados financieros, el auditor puede emitir una opinión negativa, o bien, abstenerse de opinar, es decir, si la evidencia que el auditor obtiene de que algo está mal, no es tan importante como para oscurecer su opinión sobre la corrección de los estados financieros, el auditor podrá expresar una opinión con salvedades; si dichas fallas no son suficientemente importantes, se podrá emitir una abstención de opinión, o bien, si el efecto de la partida errónea no tiene importancia en los estados financieros, cualquiera que sea el tipo de error o violación que presenten, se debe presentar una opinión limpia.

Sin embargo no existe una regla que establezca el punto exacto donde la magnitud de una partida indique cuando sea necesario una opinión diferente al dictamen sin salvedades, por lo que esto descansa totalmente en el juicio del auditor, aunque para esto debe considerar por lo menos los siguientes aspectos:

- Utilidad de los estados financieros que contienen problemas. Cuando se tenga una excepción, una partida no examinada o una incertidumbre dentro de los estados financieros examinados, se debe determinar si el deterioro pudiera llegar a afectar las decisiones que los usuarios tomen o las conclusiones a las que lleguen, entonces se puede emitir, según la gravedad, una abstención de opinión o un dictamen negativo.

- La habilidad del usuario para comprender los problemas. Cuando el problema que se presenta en los estados financieros es común o muy entendible, los usuarios podrán evaluarlo y medir sus consecuencias; entonces sería conveniente presentar un informe con salvedad, no ocurriendo lo mismo cuando el problema es novedoso, ya que los usuarios, en un momento dado, no podrían medir las consecuencias, por lo que, para evitar posteriores problemas, sería conveniente emitir un dictamen con abstención de opinión o un dictamen negativo según sea el caso.

- Habilidad para cuantificar el impacto de los problemas. En caso de que en una incertidumbre o discrepancia sobre los estados financieros, el auditor pueda cuantificar con

seguridad el límite máximo de sus efectos, se puede dar una opinión con salvedad, pero si dicho impacto puede llegar a ser de suma importancia, entonces se deberá de dar una abstención de opinión o emitir un dictamen negativo.

- Habilidad para describir con claridad las reservas que tenga acerca de los estados financieros. Un poco en relación con el punto anterior, se puede decir en este caso que cuando el problema se pueda puntualizar, cuantificar y describir con todas sus ramificaciones, a través de las notas a los estados financieros o en el dictamen del auditor se puede presentar una opinión con salvedades, en caso contrario, se deberá emitir una abstención de opinión o un dictamen negativo.

- Grado de desacuerdo con el tratamiento que el cliente le haya dado al asunto. En caso de que la entidad pueda corregir el problema ampliando las investigaciones o mejorando la presentación de los estados financieros, el auditor debe ser más estricto en su opinión que cuando el problema está fuera control de la entidad o implica legítimas diferencias de opinión. Si el asunto fuera una clara violación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, o si la incertidumbre es claramente susceptible de resolverse con un esfuerzo razonable, el juicio del auditor respecto a su importancia debe ser más estricto a que si hubiere lugar a una interpretación, diferencia de criterio o error.

5.4. Carta de sugerencias

El trabajo del auditor no debe concretarse únicamente a la verificación de cuentas, sino que también puede prestarle un servicio de gran utilidad para el cliente, al darle sugerencias acerca de mejoras en los sistemas de contabilidad y organización. Esto puede ser posible, ya que el auditor al realizar su examen se familiariza con los métodos de organización y sistemas contables de la empresa que audita, por lo tanto, está capacitado para expresar opiniones sobre la eficiencia de sistema y para localizar las deficiencias que deban remediarse.

Es importante que el auditor informe a sus clientes acerca de las deficiencias en los sistemas de contabilidad y control interno, porque de esta manera, está cubriendo su responsabilidad en ciertos aspectos al mencionar puntos que son de importancia, tanto para el cliente, como para el auditor, ya que de estas deficiencias pueden dar lugar a fraudes o a otro tipo de dificultades que al corregirse, el auditor no sólo estará mas protegido en su trabajo, sino que, en lo sucesivo, le será más fácil desempeñarlo.

Asimismo, cuando el auditor da sugerencias a sus clientes, puede considerarse como un servicio de cortesía del auditor y como una prueba de interés, que se toma en su trabajo y en la marcha del negocio. Sin embargo, al dar estas sugerencias, el auditor debe concentrarse a situaciones de control interno básicamente y a otras que vayan en función de su trabajo. No es propio que el auditor haga sugerencias respecto a la conducción del negocio o a la política de su administración, porque ésto equivaldría a salirse de su campo profesional, además de que no está capacitado para ello.

Antes de que el auditor proponga una sugerencia, es indispensable que haga un estudio cuidadoso de la situación y considerarlo detenidamente para convencerse de que la proposición es correcta y viable para que pueda discutirlo con quien corresponda. Muchas veces el cliente tiene buenos argumentos para la defensa de sus procedimientos y si las recomendaciones que hace el auditor no están bien fundamentadas, éste deberá admitir que el sistema del cliente tal y como está es bueno. Este tipo de rectificaciones es importante que se eviten, ya que puede originar falta de credibilidad y profesionalismo del trabajo del auditor.

Una vez que los criterios y sugerencias del auditor han sido detenidamente reflexionadas, estudiadas y discutidas con los clientes, deben ser confirmadas por escrito y de manera formal. A continuación se muestra un modelo de esta carta y de algunas recomendaciones que el auditor puede sugerir a sus clientes dependiendo de los problemas encontrados en su revisión

A los accionistas de
X, S.A. de C.V.
Presente.

Estimados Señores:

En relación con nuestro examen a los estados financieros de la compañía X, S.A. de C.V., por el año que terminó el 31 de diciembre de 19___, hemos evaluado la estructura de control interno de la compañía, únicamente hasta el grado que consideramos necesario para tener una base sobre la cual determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría, aplicadas en nuestro examen de los estados financieros de la compañía. Nuestra evaluación de la estructura de control interno, no comprendió un estudio y evaluación detallado de ninguno de sus elementos y no fue ejecutado con el propósito de desarrollar recomendaciones detalladas o evaluar la eficiencia con la cual la estructura de control interno de la compañía permite prevenir o detectar todos los errores e irregularidades que pudieran ocurrir.

El informe adjunto, también incluye comentarios y sugerencias con respecto a otros asuntos financieros y administrativos, los cuales notamos durante el curso de nuestro examen previo de los estados financieros.

Todos estos comentarios, se presentan como sugerencias constructivas para la consideración de la administración, como parte del proceso continuo de modificación y mejoramiento de la estructura de control interno existente y de otras prácticas y procedimientos administrativos y financieros.

Este informe es para uso exclusivo de la administración de la compañía y no debe ser utilizado con ningún otro fin.

Deseamos expresar nuestro agradecimiento, por la cortesía y cooperación extendida a nuestros representantes durante el curso de su trabajo.

Nos agradecería discutir estas recomendaciones en mayor detalle, de ser necesario.

Muy Atentamente.

Bancos.

Las conciliaciones bancarias no se depuran periódicamente ni se elaboran con oportunidad. La conciliación correspondiente a la sucursal de Mixcoac Banamex, muestra partidas que provienen de febrero de 19__ y diversos meses de 19__.

El no revisar y no depurar las conciliaciones bancarias, ocasiona el que no se conozcan oportunamente los movimientos efectuados por los bancos que no han sido correspondidos en la Empresa, ocasionando: desconocimiento de las disponibilidades reales, cargos de bancos que pueden ser gastos, que de ser procedentes, hay que obtener la evidencia documental para contabilizarlos con oportunidad y que sean deducibles fiscalmente. Son varias e importantes las consecuencias de no depurar con oportunidad las conciliaciones bancarias, por lo que, nos permitimos sugerirles la realización oportuna del siguiente trabajo.

Proveedores

No existe la copia correspondiente al Registro Federal de Contribuyentes de los proveedores con los que la compañía realizó sus operaciones en el ejercicio auditado.

El no tener un control adecuado de la documentación necesaria para soportar las operaciones realizadas por las compras efectuadas, implica una falla grave de control, la cual puede ocasionar un rechazo de la deducción efectuada debido a que es un requisito indispensable.

Es importante tener un archivo adecuado y accesible de esta información.

Nóminas

a. Los registros contables por sueldos y salarios, no son conciliados con el pago de nóminas.

La anterior situación, origina que existan diferencias en la determinación de las bases de impuestos y causen la presentación de declaraciones complementarias y pago de recargos.

b. No se tiene control de asistencia de los trabajadores, tales como un reloj checador o firma de tarjetas de asistencia.

c. En las nóminas presentadas por compañía, no se indica mediante firma o rúbrica, la persona que la elabora y autoriza.

Es conveniente se tenga un mayor control en cuanto a una adecuada separación de funciones entre el personal que prepara, registra y paga la nómina, asimismo, ejercer mayor supervisión en cuanto al cálculo de los impuestos que afectan este rubro, siendo revisado y autorizado por un funcionario responsable.

5.5. Conclusión

Existen distintos tipos de Informes que el auditor puede emitir en relación con su trabajo, estos pueden ser tantos como el cliente los quiera, sin embargo por su expansión y profundidad, sólo consideramos el dictamen de estados financieros y la carta de sugerencias.

Cuando el auditor concluye su revisión a los estados financieros de una entidad, va a emitir una opinión respecto a la razonabilidad de las cifras que estas presentan. Dicha opinión se plasmará en un documento denominado Dictamen de los Estados Financieros.

Existen varios tipos de Dictámenes de los Estados Financieros:

- Dictamen estándar
- Dictamen con salvedad
- Dictamen con abstención de opinión
- Dictamen con negación de opinión.

El tipo de dictamen que el auditor va a emitir dependerá de la conclusión a la que llegue, después de obtener la evidencia suficiente y competente para poder fundamentar su opinión. Como consecuencia, el tipo de dictamen va a depender del juicio del auditor, ya que al analizar la problemática que presentan las cifras de los estados financieros, debe

determinar el impacto que sobre estas tenga dicha problemática y así, finalmente, poder emitir el tipo de dictamen que considere oportuno en las circunstancias.

La carta de sugerencias es el informe que el auditor entrega a la compañía donde determina la problemática que se encontró al desempeñar su labor en el control interno de la entidad y cómo se podría corregir dicha problemática.

Si bien, en el Dictamen de Estados Financieros, la entidad va a conocer la opinión de un profesional independiente a la entidad, sobre la razonabilidad que presentan las cifras de sus estados financieros, en la carta de sugerencias va a conocer la situación en la que se encuentra el ambiente de control de la entidad, qué fallas se observaron y cómo se pueden mejorar éstas, a fin de que la entidad marche con eficiencia y que así alcance sus objetivos.

APENDICE I

CODIGO DE ETICA

III....RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD

Postulado II.

Independencia del criterio: Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

Postulado III.

Calidad profesional de los trabajos: En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

Postulado IV.

Preparación y calidad del profesional: Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

Postulado V.

Responsabilidad personal: El contador público siempre aceptará la responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

RESPONSABILIDADES A QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS

Postulado VI.

Secreto profesional: El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

Postulado VII.

Obligación de rechazar: tareas que no cumplen con la moral: Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

Postulado VIII.

Lealtad hacia el patrocinador de los servicios: El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

Postulado IX.

Retribución económica: Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el contador público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESION

Postulado X.

Respeto a los colegas y a la profesión: Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que lo agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

Postulado XI.

Dignificación de la imagen profesional a base de calidad: Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general una imagen positiva y de prestigio del contador público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional.

Postulado XII.

Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos: Todo contador público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión" (18)

(18) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Código de Ética Profesional, p.p. II

APENDICE II

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

En este apéndice se efectuará un resumen de lo que son los principios de contabilidad generalmente aceptados, basándonos en lo que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., establece. El fin de efectuar este resumen es que a lo largo de nuestro trabajo se hace mención a éstos constantemente, ya que al emitir su opinión el auditor, va a determinar si la contabilidad de la entidad fue realizada de conformidad a principios de contabilidad generalmente aceptados, o bien en casos muy específicos a los lineamientos que se deban seguir, pero no se mencionarán éstos por ser varios y muy particulares, además de que no es tema de nuestro trabajo.

Los principios de contabilidad generalmente aceptados son los siguientes:

1. *Entidad.*- A través de este principio se pretende definir e identificar los diferentes tipos de entidades existentes y que deben apegarse a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Dichos principios definen a la entidad como "una unidad identificable que realiza actividades económicas, constituida por combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines para los que fue creada" (19)

Cada entidad tiene una personalidad propia que se debe identificar plenamente y no debe mezclarse con la de sus accionistas, esto va a llevar que en los estados financieros de la entidad, sólo se muestren sus bienes, valores, derechos y obligaciones.

"Una vez identificada la entidad como tal, debe ser considerada como sujeto de principios de contabilidad en el momento que, por obligación o por necesidad tenga que hacer uso de la técnica contable" (20)

2: *Realización.*- Este principio se refiere a que todo conocimiento que ocurra y que afecte a la entidad, cuando se pueda se debe cuantificar, de este principio tenemos que: "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertas cuentas económicas que la afectan.

(19) Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., Principios de contabilidad generalmente aceptados, Pág. 29

(20) Idem Pág. 31

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se consideran por ella realizados: (A) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos, (B) cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recurso o de sus fuentes o (C) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse en términos monetarios." (21)

3. *Periodo contable.*- Cuando una operación o un evento económico es cuantificado, debe tenerse plenamente identificada la época a la que pertenece.

"La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período con el que ocurren, por lo tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que sepaguen" (22)

Este principio está íntimamente ligado al anterior, ya que el principio de realización nos dice que se debe registrar y este principio nos dice cuando, para que la información financiera que se elabora sea correcta.

4. *Valor histórico original.*- En este principio se señala que cuando una transacción o evento económico es cuantificado debe ser registrado según su valor en efectivo o su equivalente o bien según una estimación que sea la más acertada posible, al momento en que contablemente sean considerados como realizados. Sin embargo, estas cifras pueden sufrir alguna modificación, en el momento que eventos posteriores provoquen la pérdida de su significado, para este efecto se deben tomar como base métodos de ajuste que conserven a la información financiera objetiva e imparcial. Cuando esta situación se lleve a cabo debe quedar asentado en la información financiera producida.

(21) Idem Pág. 38

(22) Idem Pág. 39

5. *Negocio en marcha.*- Este principio establece que una entidad será de operación continua y por lo tanto debe elaborar información financiera apeándose a principios de contabilidad generalmente aceptados. En caso de que una entidad entre en liquidación se deberá hacer mención de este hecho y sólo en ese caso será aceptable que las cifras representen valores estimados de liquidación.

6. *Dualidad económica.*- Este principio nos señala que cuando existan recursos en el ente económico para alcanzar sus fines, éstos provienen de una fuente.

7. *Revelación suficiente.*- "La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad." (23). Para lograr esto, los estados financieros se pueden complementar por las notas a los estados financieros, que serán parte integrante de los mismos.

La importancia de este principio radica en que los usuarios de la información financiera de una entidad económica son muchos siendo sus intereses diferentes para cada uno, luego entonces la información financiera que se produzca debe contener suficientes elementos de juicio y material básico para que las decisiones de los interesados estén fundadas" (24)

8. *Importancia relativa.*- "El concepto de importancia relativa se refiere básicamente al efecto que tienen las partidas en la información financiera y en ese sentido toda partida cuyo monto o naturaleza tenga significación debe ser procesada y presentada pues de no hacerse distorcionaría los objetivos que pretende la información financiera." (25)

En el caso de que alguna partida cuyo monto o naturaleza tenga significación y no sea procesada y presentada en la información financiera ésta no logrará cabalmente sus objetivos.

9. *Consistencia.*- "Los usos de la información contable requiere que se sigan procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo.

(23) Idem. Pág. 47

(24) Idem. Pág. 47

(25) Idem. Pág. 52

La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para mediante la comparación con estados de otras entidades económicas conocer su posición relativa.

Cuando hay un cambio que afecte la comparabilidad de la información debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información." (26)

(26) Idem p.p. 57-58

APENDICE III

MODELOS DE DICTAMEN

A través del presente apéndice se van a exponer ejemplos de dictámenes en diversas de su formas de presentación

A. Dictamen estándar:
Dictamen de los auditores independientes

A los accionistas de
la Compañía X, S.A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación, financiera que le son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyen las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas de conformidad a principios de contabilidad generalmente aceptados.

Nombre
Contador Público

_____ de _____ de 19__

B. Dictamen con salvedad por inconsistencia:

Dictamen de los auditores independientes

**A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.**

He examinado los balances generales de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se explica en la nota ____ a los estados financieros, la empresa adoptó el procedimiento para incrementar, la depreciación de maquinaria y equipo en base en utilidades de producción, en sustitución del método en línea recta (10% sobre saldos finales), como consecuencia de este cambio la depreciación del ejercicio es menor en N\$ XXX y por lo tanto la utilidad aumentó en N\$ XXX.

En mi opinión, excepto por el cambio de método empleado en la depreciación como se describe en el párrafo anterior los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Nombre
Contador Público**

____ de _____ de 19__

C. Dictamen con salvedad por fallas en la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados:

Dictamen de los auditores independientes

A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se explica en la nota ... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19__ y 19__, no incluye saldos que se consideren de dudosa recuperación por N\$ XXX y N\$ XXX, respectivamente.

En mi opinión, excepto porque la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Nombre
Contador Público

__ de _____ de 19__

D. Dictamen con salvedad por limitación del alcance:

Dictamen de los auditores independientes

A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

No me fue posible satisfacerme del saldo de la cuenta de proveedores con un importe de N\$ XXX, debido a que la administración de la compañía se negó al envío de su solicitud de confirmación de saldos y debido a la naturaleza de los registros contables no pude emplear métodos supletorios de revisión.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes, que pudiese haber determinado si hubiera podido asegurarme de la corrección del saldo de proveedores, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Nombre
Contador Público

__ de ____ de 19__

E. Dictamen con incertidumbre:

Dictamen de los auditores independientes

**A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.**

He examinado los balances generales de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota :::a los estados financieros, debido a un incendio ocurrido el _____ en las bodegas de la Compañía, se consumieron mercancías con valor aproximado de N\$ XXX, los cuales se encontraban cubiertas con póliza de seguro, la Compañía ya ha presentado su reclamación, pero a la fecha de este informe se desconocen los resultados de la investigación que lleva a cabo la compañía aseguradora, por lo tanto el monto que pueda recuperarse por el siniestro sufrido.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Nombre
Contador Público**

_____ de _____ de 19__

F. Dictamen con abstención de opinión:

Dictamen de los auditores independientes

A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.

He examinado los balances generales de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

Mi examen reveló que los saldos por las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19__ y 19__, que ascienden a N\$ XXX, y que representan un __% de los activos totales requieren de una depuración integral, por lo que no me pude cerciorar de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el balance de mi trabajo que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros considerados en su conjunto.

Nombre
Contador Público

de _____ de 19__

G. Dictamen con negación de opinión:

Dictamen de los auditores independientes

**A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.**

He examinado los balances generales de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en la nota ____, los estados financieros adjuntos, no reconocen los efectos de la inflación en la información financiera requeridos por los principios de contabilidad generalmente aceptados, los cuales se consideran importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante los ejercicios.

En mi opinión, debida a la importancia que tiene la falta de reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera, según se explica en el párrafo anterior los estados financieros adjuntos no presentan la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, ni el resultado de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

**Nombre
Contador Público**

__ de _____ de 19__

H. Dictamen cuando es el primer ejercicio de la entidad:

Dictamen de los auditores independientes

A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptados y, en consecuencia incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por el ejercicio que terminó en esa fecha, de conformidad con las bases que sirvieron para su preparación.

Nombre
Contador Público

__de__ de 19__

I. Dictamen cuando la entidad ha tenido ejercicios anteriores pero no había sido auditado:

Dictamen de los auditores independientes

A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y el estado de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que le son relativos por ejercicio que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestros exámenes se practicaron de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias. Los estados financieros, al 31 de diciembre de 19__, que se presentan para fines comparativos no fueron auditados por otros contadores públicos.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__, y el resultado de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera por el ejercicio que terminó en esa fecha, de conformidad con las bases que sirvieron para su preparación.

Nombre
Contador Público

de _____ de 19__

J. Dictamen cuando la entidad ya ha sido auditada, por un contador público distinto:

Dictamen de los auditores independientes

A los Accionistas de
la Compañía X, S. A.

He examinado el balance general de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__ y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Nuestro examen se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

Los estados financieros al 31 de diciembre de 19__ que se presentan para fines compartivos fueron auditados por otros contadores públicos quienes emitieron su dictamen sin salvedades, fechado el ___ de _____, 19__.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía X, S. A., al 31 de diciembre de 19__, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Nombre
Contador Público

de _____ de 19__

BIBLIOGRAFIA

- AMERICAN INSTITUTE OF CERTIFIED PUBLIC ACCOUNTANTS, Declaraciones sobre Normas de Auditoría. Edición 1988, Tomo III. Editorial I.M.C.P.
- BAÑUELOS Pérez Manuel, GUTIERREZ Acosta Sergio, VALDEZ Ignacio. "Retos e Implicaciones del Dictamen para efectos Fiscales". en Contaduría Pública. Agosto 1991, Año 20, No. 228, editado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C., Federación de Colegios Profesionales. Página 58
- CODIGO CIVIL. Edición 1988. Editorial Porrúa, S.A.
- CONSTITUCION POLITICA DE LOS ESTADOS UNIDOS MEXICANOS. Edición 1988, Editorial Porrúa, S.A.
- COOK, J.W., WINKLE G.M. "Auditoría" 1a. edición 1987. Editorial INTERAMERICANA
- DEFLIESE Philip L., JACNIKE Henry R. "Auditoría Montgomery" 2a. edición Esp., 10a. edición Ing. 1991. Editorial Limusa
- DEL VALLE Noriega Jaime C.P.. "Módulo 1: Temas Prácticos de Auditoría General". edición 1988. Editorial DOFISCAL.
- FEDERACION INTERNACIONAL DE CONTADORES I.F.A.C., (Guías Internacionales de Auditoría y Servicios Relacionados). Edición 1988, Editorial I.M.C.P.
- INSTITUTO DE INVESTIGACIONES JURIDICAS, Diccionario Jurídico Mexicano. 6a. Edición 1993. Editorial Porrúa, S.A.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Código de Ética Profesional. Edición 19. Editorial I.M.C.P.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. El Dictamen. Edición 1992. Serie Nuestra Profesión, No. 4 Editorial I.M.C.P.

- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Evaluación y Juicio del Auditor en relación con el Control Interno Contable. Edición 1989. Editorial I.M.C.P.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Normas y Procedimientos de Auditoría Generalmente Aceptados. Edición 1993. Editorial I.M.C.P.
- INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados. Edición 1993. Editorial I.M.C.P.
- SANCHEZ Alarcón Francisco Javier C.P. "Programas de Auditoría" 3a. edición 1990 Editorial ECASA.
- SLOSSE Carlos A., GOORDIES Juan C., GIORDANO Silvia P., "Auditoría, un Nuevo Enfoque Empresarial" 2a. edición 1990. Ediciones MACCHI.
- WILLINGHAM John J., CARMICHAEL D.R., "Auditoría Conceptos y Métodos" 1a. edición 1988. Editorial Mc. Graw Hill