

234
2 Es.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA:

ALICIA ELIANA VÁZQUEZ GARCÍA

ASESOR DEL SEMINARIO:
C.P. JOAQUÍN BLANES PRIETO



MÉXICO D.F.

1998

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

266797



Universidad Nacional
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

Biblioteca Central



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

DEDICATORIA

A mis padres:

Por su amor, su comprensión,
sus atinados consejos y
por estar conmigo en cada
instante de mi vida.

A mi familia:

Que ha estado a mi lado,
tanto en las situaciones felices,
como en las adversas.

A mis seres queridos:

Que aunque no esten presentes físicamente,
pero sí en mi corazón.

y a ti Armando:

Por tu apoyo, tu amor y
confianza incondicional.

Gracias.

Alicia Eliana

ÍNDICE

INTRODUCCIÓN	3
1.- LA AUDITORÍA COMO RAMA DE LA CONTADURÍA	4
a) Concepto de Contaduría y Contabilidad.	4
b) Campo de actuación de la Contaduría.	5
c) Origen de la Auditoría.	6
d) Concepto de Auditoría.	6
e) Importancia, Objetivo y Finalidad de la Auditoría.	7
f) Tipos de Auditoría.	9
g) Código de Ética Profesional.	9
CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO.	12
2.- ELEMENTOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA.	13
a) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.	13
b) Normas de Auditoría.	17
c) Procedimientos de Auditoría.	20
d) Técnicas de Auditoría.	21
CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO.	25
3.- PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LA AUDITORÍA.	26
a) Generalidades.	26
b) Planeación de la Auditoría.	26
c) Supervisión del Trabajo de Auditoría.	31
d) Estudio y Evaluación del control interno.	32

e) Evidencia comprobatoria.	35
f) Documentación de la Auditoría.	36
g) Importancia Relativa y Riesgo en la Auditoría.	38
h) Responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de errores. e irregularidades.	39
CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO.	41
4.- DICTAMEN - INFORME.	42
a) Concepto.	42
b) Importancia del dictamen o informe.	43
c) Elementos básicos del dictamen o informe.	43
d) Requisitos para dictaminar estados financieros.	44
e) Certificación.	45
f) Diferentes dictámenes sobre estados financieros.	50
g) Responsabilidad profesional inherente a la emisión del dictamen.	51
CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO.	52
BIBLIOGRAFÍA.	53
HEMEROGRAFÍA.	55

INTRODUCCIÓN

En México, la Contaduría Pública ha ido evolucionando al igual que otras profesiones, esto se da debido a las necesidades que han ido surgiendo tanto en el ámbito social como en el económico y claro está que en otros aspectos también.

Mientras más va creciendo la sociedad se ha hecho más indispensable la intervención del Licenciado en Contaduría en sus muy diversas áreas que comprende esta profesión, con la finalidad de proporcionar información financiera que sea veraz, oportuna y sobre todo de gran utilidad para satisfacer necesidades individuales y sociales.

Una de las áreas en donde se desenvuelve el Licenciado en Contaduría es la Auditoría, que es una actividad profesional y esto implica el ejercicio de una técnica especializada y por lo tanto tiene un responsabilidad pública.

Dentro del ámbito económico la situación de la Auditoría es muy importante, ya que los usuarios e interesados de la información financiera depositan su confianza en las personas capacitadas y profesionales que desempeñan su trabajo de Auditoría; sin embargo, en estos últimos años el sistema económico ha ido creciendo de forma acelerada, por lo tanto, las empresas han tenido gran magnitud en cuanto a sus operaciones, debido a esto, tienen la necesidad de implantar estrategias adecuadas para cumplir sus objetivos tanto a corto como a largo plazo en forma satisfactoria.

Lo anterior nos demuestra que los empresarios deben buscar en la actualidad asesoría especializada y profesional por parte de personas independientes, es por eso que la Auditoría adquiere un papel importante tanto para los administradores como para los directivos de las entidades, con el objetivo de que tomen las decisiones más óptimas y positivas para la obtención de mejores resultados en las operaciones que realicen.

Por lo expresado anteriormente, decidí realizar un análisis respecto a la Auditoría de Estados Financieros, con la finalidad de presentar de manera clara su importancia dentro de las entidades y por ende dentro de la sociedad. Así mismo presentar las herramientas, la planeación y la supervisión del trabajo de Auditoría, así como los procedimientos y otros elementos que se emplean durante el proceso de revisión de estados financieros, que nos permite llegar a una conclusión y por consiguiente emitir una opinión que sea de gran ayuda y utilidad para una entidad.

CAPÍTULO I

1. LA AUDITORÍA COMO RAMA DE LA CONTADURÍA.

Considero una gran necesidad de todo Licenciado en Contaduría tener conocimiento concerniente al campo de actuación correspondiente al de su profesión.

Creo indispensable precisar el marco conceptual básico y las características que conforman tanto a la Contaduría como a la Auditoría, para que posteriormente nos adentremos al tema a tratar, teniendo una visión más clara y esto nos permita una mayor comprensión del mismo.

a) Concepto de Contaduría y Contabilidad.

El C.P. Elizondo López define a la Contaduría como "la disciplina profesional de carácter científico que, fundamentada en una teoría específica y a través de un proceso, obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas."¹

A pesar de la definición anterior, la Contaduría muchas veces no es considerada una ciencia ya que no cumple con todos los atributos para serlo, como son: OBJETIVIDAD, VERIFICABILIDAD y GENERALIDAD. Por otro lado, cubre con elementos que posee toda ciencia y son: METODICIDAD, RACIONALIDAD y TEMPORABILIDAD. Por lo tanto, se llega a la conclusión de que la Contaduría es una causiciencia.

Para que la Contaduría cumpla con su objetivo cuenta con principios, reglas, criterios, postulados, normas, pronunciamientos, procedimientos, métodos, técnicas y términos técnicos propios de la profesión.

La Contaduría sigue un proceso contable, las fases de dicho proceso son:

- a) **SISTEMATIZACIÓN:** En esta fase se establecen sistemas de información financiera para la consecución de objetivos.
- b) **VALUACIÓN:** Cuantificación de los recursos y obligaciones de una entidad.
- c) **PROCESAMIENTO:** Elaboración de los estados financieros correspondientes a la entidad.
- d) **EVALUACIÓN:** Análisis e interpretación de las transacciones económicas que realiza la entidad.

¹ C.P. LOPEZ Elizondo, Arturo: "La Profesión Contable", México 1987. ECASA. p.p.59.

c) **INFORMACIÓN:** Comunicación de la información financiera obtenida.

El C.P. Torres Tovar define a la Contabilidad como "el medio que con métodos y técnicas controla los recursos de las entidades y en consecuencia, satisfacer su cada vez más creciente necesidad de contar con información financiera."²

Es fundamental que la información contable sea útil y confiable, ya que en base a esta información se tomarán decisiones para poder alcanzar los objetivos deseados por la entidad.

La información que la Contabilidad obtiene la proporciona a los interesados a través de documentos llamados, Estados Financieros.

b) Campo de actuación de la Contaduría.

En la actualidad, la sociedad tiene diversas y muy complejas características y necesidades, esto orilla al ser humano a ser más analítico e investigar antes de tomar decisiones que afectarán el desarrollo de sus actividades.

Por lo anterior, para las entidades es imprescindible contar con información que demuestre como ha sido la obtención y aplicación de los recursos, es decir, que analizan el área de finanzas.

Como podemos observar, el campo de actuación de la Contaduría es amplio, y con el transcurso del tiempo va aumentando el área de trabajo de los Licenciados en Contaduría, ya que no existe ningún sector socioeconómico en donde sus servicios no sean necesarios.

El C.P. Torres Tovar afirma que " de esta manera el campo específico de esta licenciatura y por ende del Licenciado en Contaduría, se resume a:

- a) Elaboración de información financiera.
- b) Revisión de la información financiera, denominada Auditoría.
- c) Análisis e interpretación de la información financiera."³

El Licenciado en Contaduría puede desarrollar sus conocimientos, ya sea en el sector privado, en el sector público, en el ambiente profesional o en otros sectores socioeconómicos.

² C.P. TORRES Tovar, Juan Carlos: "Contabilidad I". México 1991. DIANA. p.p. 19.

³ C.P. TORRES Tovar, Juan Carlos: "Contabilidad I". México 1991. DIANA. p.p. 24.

c) Origen de la Auditoría.

La Auditoría surge de la organización social, cuando es necesario supervisar lo que se delega. Durante el tercer milenio antes de Cristo, en Asia, los sumarios efectuaban registros en escritura cuneiforme sobre operaciones derivadas de obligaciones consignadas en el Código de Hammurabi.

Este instrumento legislativo, preveía la posibilidad de que el gobierno supervisase los registros contables asentados en las tablillas, debiéndose dar cuenta a las autoridades respectivas.

Desde el inicio de la expansión de los estados europeos entre el siglo XIV y el XVI, se requirió la supervisión del comportamiento económico, político, religioso y social de sus posesiones ultramarinas.

Se designaba entonces a un representante del gobierno para que diese cuenta de lo ocurrido. Dichas personas recibieron el nombramiento de "oidores" o "escuchas", como fue el caso de las colonias españolas. En lo que después sería el Imperio Británico, se le denominaría: "auditores".

Con el paso del tiempo se ha configurado toda una metodología de la Auditoría, como fundamento de confiabilidad social y legal.

d) Concepto de Auditoría.

El campo de actuación profesional más completo e interesante del Licenciado en Contaduría, es el de la Auditoría de Estados Financieros, ya que es aquí donde los Contadores aplican los conocimientos que adquirieron durante su formación profesional.

"La Auditoría es el examen objetivo de los estados financieros preparados inicialmente por la administración, de tal manera que se entiende por examen objetivo, aquel que se realiza de los registros contables de información financiera y de otros documentos que respaldan las operaciones de una entidad económica".⁴

Mi opinión con respecto a lo anterior es:

La Auditoría de Estados Financieros, es la revisión que realiza un Licenciado en Contaduría, de manera parcial o total de los rubros que integran a estos documentos pertenecientes a una entidad económica, tomando en cuenta la estructura de sus controles internos.

⁴ W. Holmes, Arthur: "Programas de Auditoría", México 1990. Mc. Graw Hill, p.p.9

e) Importancia, Objetivo y Finalidad de la Auditoría.

La importancia de la Auditoría es considerada como una conveniencia para los dueños de las empresas ya que en base a ésta, pueden tomar decisiones sin tener un nivel de riesgo alto sobre las actividades que se realicen en un futuro.

Se reitera esta importancia porque la información obtenida involucra la comunicación de información económica acerca de una entidad por parte de los administradores dirigida a los usuarios interesados.

Esta comunicación se da por medio de un informe anual que incluye la opinión de un Auditor independiente acerca de dichos estados.

"La necesidad de los estados financieros auditados por el Licenciado en Contaduría independiente se atribuye a cuatro condiciones:

1) **CONFLICTO DE INTERESES:** Los usuarios de los estados financieros podrán tener intereses muy diversos en la entidad que proporciona los informes y sus intereses podrán no concordar con los de quienes formularon la información. Muchos usuarios muestran particular preocupación respecto al posible conflicto de intereses entre ellos y los administradores de la entidad.

2) **CONSECUENCIA:** Los informes anuales que se publican representan en muchos casos, la base principal y única para que los usuarios tomen sus decisiones. Al tomar decisiones importantes de inversión y préstamo, los usuarios desean que los estados financieros estén libres de prejuicios.

3) **COMPLEJIDAD:** Tanto la materia propia de Contabilidad como el proceso para elaborar estados financieros se están haciendo cada vez más complejos. La contabilización e información de las utilidades por acción, arrendamiento y pensiones son tan solo algunos ejemplos de áreas conflictivas.

4) **LEJANÍA:** Pocos usuarios tiene acceso directo a los registros de donde se obtienen los estados financieros. El grado de distanciamiento evita a los usuarios poder apreciar que tan completos o precisos son los estados".⁵

La Auditoría persigue el objetivo de proporcionar al Auditor los elementos necesarios para poder elaborar su dictamen cumpliendo con los lineamientos adecuados.

⁵ WALTER G. Kell: "Auditoría Moderna", México 1990, Cía. Editorial Continental, S.A. de C.V. p.p. 27-28

Entre los objetivos principales de la Auditoría que están directamente relacionados con los estados financieros que revisa, se encuentran los siguientes:

a) Satisfacerse de que no se omitió ninguna partida de importancia del activo, del pasivo o del capital.

b) De que las declaraciones informativas sean razonablemente correctas.

c) De que el activo que se muestra a la fecha del Balance General sea realmente propiedad de la empresa al igual que el pasivo represente sus obligaciones reales y el capital este clasificado correctamente.

La finalidad que se busca al realizar una Auditoría, es la de obtener el resultado de una política administrativa planeada de acuerdo con las necesidades de información de la empresa y a los objetivos que ésta persiga; en el momento en que la Auditoría se afronta a los problemas de hecho (Procedimientos) y problemas de valor (Juicio Profesional), sigue una metodología, que es la siguiente:

a) PROBLEMAS DE HECHO (Procedimientos):

- 1.- Aceptación del problema.
- 2.- Observación de los hechos inherentes al problema.
- 3.- Análisis del problema.
- 4.- Determinación de evidencias.
- 5.- Selección de técnicas y procedimientos.
- 6.- Obtención de evidencias.
- 7.- Evaluación de evidencias.
- 8.- Formulación del juicio.

b) PROBLEMAS DE VALOR (Juicio Profesional):

- 1.- Reconocimiento del problema.
- 2.- Análisis del problema.
- 3.- Formulación de soluciones.
- 4.- Evaluación de soluciones.
- 5.- Formulación del juicio.

f) Tipos de Auditoría.

Existen diversos tipos de Auditoría, algunas de ellas son:

a) **AUDITORÍA FINANCIERA:** Es aquella que evalúa de manera objetiva las evidencias que se tienen con respecto a las actividades económicas de una entidad.

b) **AUDITORÍA OPERACIONAL:** Es un examen de las actividades de una organización, con base en los procedimientos establecidos por la gerencia, los objetivos de salvaguarda de los activos, las políticas, etc., con la finalidad de maximizar la eficiencia de las operaciones.

c) **AUDITORÍA FISCAL:** Es la revisión de la situación de la entidad en cuanto a las disposiciones fiscales, con el fin de evaluar el grado en que se está de acuerdo con la ley.

d) **AUDITORÍA GUBERNAMENTAL:** Es la que se lleva a cabo por dependencias de gobierno con el objetivo de revisar si se cumple con las disposiciones legales establecidas.

También es sabido que la Auditoría puede ser INTERNA ó EXTERNA.

La **AUDITORÍA EXTERNA** es aquella que es realizada por un Licenciado en Contaduría ajeno a la entidad; éste se encarga de examinar y emitir una opinión profesional independiente sobre los estados financieros presentados por la administración.

Mientras que la **AUDITORÍA INTERNA** es efectuada por una persona que depende directamente de la entidad, ésta se encarga de comprobar la eficiencia de las operaciones, del control interno, etc.; en sí se encarga de revisar el sistema de información interna para después informar a la dirección.

g) Código de Ética Profesional.

Antes de analizar el Código de Ética que debe respetar todo Licenciado en Contaduría y todo Auditor, es importante saber los conceptos básicos que intervienen en este punto.

ÉTICA: La ética es una parte de la filosofía que estudia la conducta, la moral y las obligaciones del hombre. Moralidad a su vez, se enfoca en lo bueno y lo malo del comportamiento humano.

ÉTICA PROFESIONAL: Es un conjunto de normas de conducta que debe de seguir todo profesional.

"La Ética Profesional es impuesta por una profesión sobre sus miembros, quienes voluntariamente aceptan los estándares de comportamiento profesional superiores a los que se requeriría por la ley. Un Código de Ética significativamente afecta la reputación de una profesión y

la confianza que se le tiene. La Ética Profesional ha evolucionado a través del tiempo y continua en proceso de cambio a medida que la práctica de la Contaduría Pública cambia".⁶

La Ética Profesional del Licenciado en Contaduría esta basada en Normas de Conducta Profesional que son aceptadas por la generalidad de los Institutos y Colegios de Contadores Públicos, en las cuales se reglamentan sus relaciones:

- a) Con el público en general.
- b) Con su clientela.
- c) Entre Contadores Públicos.
- d) Con la profesión en general.

Actualmente los Auditores son responsables ante muchas personas que utilizan los Estados Financieros y que no tienen conocimientos en relación a las actividades de la empresa y su administración. En el caso de muchos propietarios que llegan a un punto en donde ya no conocen profundamente sus propios negocios y tienen que recurrir a estados financieros para saber como han sido realizadas las operaciones de su compañía. También los acreedores, los inversionistas, etc., descansan sobre estos estados financieros, por lo tanto, la opinión del auditor aumenta la confiabilidad de dichos documentos.

Cuando los usuarios se apoyan en la información que el Auditor emite por medio de un dictamen, expresan la confianza que le tienen tanto al Auditor como a la profesión de Auditoría.

Al igual que otras profesiones, los Auditores han establecido un Código de Ética Profesional, que sirve de guía hacia una conducta apropiada de los miembros de la profesión. Este Código expresa tanto a los clientes como al público en general, que los Auditores están dispuestos a aceptar la condición de profesionales y realizar sus actividades como tales.

"En la actualidad el Código de Ética Profesional del AICPA (American Institute of Certified Public Accountants), se divide en cuatro secciones: 1) Conceptos de Ética Profesional, 2) Reglas de conducta, 3) Interpretaciones a las reglas de conducta y 4) Resoluciones de Ética".⁷

Haciendo un breve resumen de los postulados pertenecientes al Código de Ética, con el objeto de que sean más comprensibles, los represento de la siguiente manera:

1.- RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD.

- a) Independencia de criterios.

⁶ WALTER G. Kell: "Auditoría Moderna" México 1990. Cia. Editorial Continental, S.A. de C.V. p.p. 624.

⁷ W. COOK, John: "Auditoría", México 1989, Mc. Graw Hill, p.p.62.

- b) Calidad profesional de los trabajos.
- c) Preparación y calidad profesional.
- d) Responsabilidad personal.

2.- RESPONSABILIDAD HACIA QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS.

- a) Secreto profesional.
- b) Obligación de rechazar las tareas que no cumplan con la moral.
- c) Lealtad hacia el patrocinador de servicios.
- d) Retribución económica.

3.- RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESIÓN.

- a) Respeto a los colegas y a la profesión.
- b) Dignificación de la imagen profesional en base a la calidad.
- c) Difusión y enseñanza de conocimientos técnicos.

CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO

Como hemos visto en este capítulo, toda entidad posee diferentes objetivos y diferentes necesidades, por lo tanto se llega a la conclusión de que se debe ser más analítico, para tomar mejores decisiones y así cumplir con todo lo deseado.

Es evidente que cada empresa requiere la certeza de contar con una información financiera, oportuna, veraz y confiable, esto se logra mediante una correcta elaboración de los estados financieros y una adecuada realización de una Auditoría a los mismos estados para garantizar una mejor toma de decisiones.

Un correcto manejo de información financiera de una empresa, un oportuno examen de sus estados financieros y la perfecta interpretación de dichos estados es de gran utilidad no sólo para los dueños de las empresas sino para todas aquellas personas que requieren de información de determinadas empresas.

Lo anterior se llega a obtener gracias a la participación del Licenciado en Contaduría cumpliendo este con las normas del comportamiento y ética profesionales necesarias para un mejor desempeño de su actividad profesional.

CAPÍTULO 2

2. ELEMENTOS BÁSICOS DE LA AUDITORÍA.

Después de analizar el campo de actuación del Licenciado en Contaduría y por consiguiente del Auditor, también es de gran importancia hablar de elementos básicos de la Auditoría; por consiguiente, este capítulo se refiere a estos elementos que el Licenciado en Contaduría debe de emplear para poder llevar a cabo un correcto examen a los estados financieros de una entidad.

Todo Licenciado en Contaduría debe antes que nada conocer perfectamente las Normas, Criterios y Herramientas que se deben utilizar dentro de la Auditoría con la finalidad de emitir una opinión de manera clara, precisa y veraz, para que los interesados en dicha opinión, puedan tomar correctamente sus decisiones.

a) Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

Son el conjunto de criterios a los que las entidades recurren en cierto momento para fundamentar, elaborar y presentar en forma adecuada la información financiera, para que a su vez, ésta sea útil para la toma de decisiones de los usuarios.

“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”¹

Independientemente de como se les defina a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, la falta de éstos ocasionaría que cada Licenciado en Contaduría y por lo tanto cada entidad desarrollaran sus operaciones en forma distinta al igual que sus estados financieros y esto imposibilitaría su comparabilidad; por esta razón la profesión contable ha establecido una serie de conceptos básicos y fundamentales que permiten normar la actuación profesional de todos los Licenciados en Contaduría.

Cada país cuenta con sus propios principios, esto depende de las necesidades de la sociedad y de la manera en que se da el desarrollo económico, político, cultural, etc.

Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados se dividen en cuatro grupos, dependiendo su objetivo, estos grupos son:

¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: “Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados”, México 1995, p.p.7.

a) Los que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son:

- ENTIDAD.
- REALIZACIÓN.
- PERIODO CONTABLE.

b) Los que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son:

- VALOR HISTÓRICO ORIGINAL.
- NEGOCIO EN MARCHA.
- DUALIDAD ECONÓMICA.

c) El que se refiere a la información, es:

- REVELACIÓN SUFICIENTE.

d) Los que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema, son:

- IMPORTANCIA RELATIVA.
- CONSISTENCIA.

También es importante puntualizar, que dentro de los conceptos que componen a la estructura básica de la contabilidad, a parte de los principios se encuentran las Reglas Particulares y el Criterio Prudencial.

Las Reglas Particulares son la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en:

- a) REGLAS DE VALUACIÓN.
- b) REGLAS DE PRESENTACIÓN.

Las **REGLAS DE VALUACIÓN** se refieren a la correcta aplicación de los Principios de Contabilidad y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros.

Las **REGLAS DE PRESENTACIÓN** se refieren al modo particular de incluir correcta y adecuadamente cada concepto dentro de los estados financieros.

Dentro de estas Reglas Particulares se requiere de emplear un criterio general para poder elegir entre varias alternativas, esto se define como **CRITERIO PRUDENCIAL**.

De acuerdo con la anterior clasificación de los Principios de Contabilidad, analizaremos cada uno de ellos:

1. **PRINCIPIO DE ENTIDAD:** "La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinaciones de recursos humanos, recursos naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad".²

Toda entidad debe incluir en su Balance General su propia situación, sin presentar conceptos de activo, pasivo y capital no correspondientes a ella.

2. **PRINCIPIO DE REALIZACIÓN:** "La contabilidad cuantifica en términos monetarios las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan".²

Este principio se refiere a que las operaciones que realiza una entidad se deben registrar en el momento en que se llevan a cabo, esto se hace con el fin de otorgarle confiabilidad a los interesados en esta información para que tomen con toda seguridad sus decisiones.

3. **PRINCIPIO DE PERIODO CONTABLE:** "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 periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar claramente el periodo al que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen".²

Para tener mayor control y organización de la información financiera es importante incluir en la elaboración del Estado de Resultados los ingresos y egresos correspondientes al periodo al cual pertenecen.

4. **PRINCIPIO DE VALOR HISTÓRICO ORIGINAL:** "Las transacciones y eventos económicos que la Contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican a todos los conceptos

² INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México 1995, p.p. 8-9.

susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca".²

Para contar con información útil y confiable es necesario afectar el activo, pasivo y capital, ingresos y egresos únicamente por las cifras que se encuentran en los comprobantes, es decir, registrar las operaciones a su valor real.

5. PRINCIPIO DE NEGOCIO EN MARCHA: "La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario: por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación".²

Este principio establece que cada una de las entidades tiene una vida indefinida, es decir, que los estados financieros deben expresar los resultados y situación financiera de una entidad en plena actividad.

6. PRINCIPIO DE DUALIDAD ECONÓMICA: "Esta dualidad se constituye de:

- a) Los recursos de los que dispone la entidad para la realización de sus fines y,
- b) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son la especificación de los derechos que sobre los mismos existen, considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades. El hecho de que los sistemas modernos de registro aparentan eliminar la necesidad aritmética de mantener la igualdad de cargos y abonos, no afecta al aspecto dual del ente económico, considerado en su conjunto".²

Toda operación tiene una doble afectación en la situación financiera de la entidad, esto altera al activo, pasivo y capital.

7. PRINCIPIO DE 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".²

En este principio se establece que la información proyectada a través de los estados financieros debe ser clara y sobre todo comprensible para los interesados en ella.

² INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados", México, 1995, pp 9-10.

8. PRINCIPIO DE IMPORTANCIA RELATIVA: "La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efectos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información".²

Es necesario cuantificar y registrar todas las operaciones con la intención de alcanzar la mayor exactitud, siempre y cuando estas operaciones sean de gran importancia, ya que si invertimos tiempo en aspectos pequeños que no afecten la estructura financiera de la entidad y en cambio obstaculice la elaboración de los estados financieros no se estará proporcionando información exacta y razonable a los interesados.

9. PRINCIPIO DE CONSISTENCIA: "Los usos de información contable requieren que se sigan procedimientos de cuantificación y permanezcan en el tiempo. La información contable debe ser obtenida mediante la aplicación de los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para, mediante la comparación de los estados financieros de la entidad, conocer su evolución y, mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa".²

Este principio señala que los procedimientos para cuantificar las operaciones deben de ser constantes, a su vez, este principio deja en libertad para seleccionar el criterio más adecuado a las necesidades y características de la entidad y el procedimiento seleccionado sea aplicado en forma consistente.

La presencia de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados evitan que se tomen decisiones en forma personal sobre cuestiones profesionales.

b) Normas de Auditoría.

El Licenciado en Contaduría recurre a ciertos requisitos para poder realizar el trabajo de una Auditoría Externa y para formular su informe sobre dicha auditoría. Estos requisitos se llaman Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

"Las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del Auditor, del trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo".³

² INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados". México, 1995, p.p. 10-11.

³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Normas y Procedimientos de Auditoría". México 1997, Boletín 1010, p.p. 5.

Las Normas de Auditoría son lineamientos que el Auditor debe seguir durante el examen de los estados financieros, por tal motivo estas normas establecen el marco conceptual donde el Auditor decidirá los pasos a seguir para realizar su trabajo en forma satisfactoria.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas se clasifican como sigue:

a) NORMAS PERSONALES:

- Entrenamiento técnico y Capacidad profesionales.
- Cuidado y Diligencia profesionales.
- Independencia.

b) NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO:

- Planeación y Supervisión.
- Estudio y Evaluación del control interno.
- Obtención de evidencia suficiente y competente.

c) NORMAS DE INFORMACIÓN:

- Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- Bases de opinión sobre estados financieros.

Para mejor comprensión de lo anterior, a continuación se explica cada una de las Normas de Auditoría, de manera clara y entendible.

NORMAS PERSONALES: Son las cualidades que el Auditor debe tener para poder realizar el trabajo de Auditoría, estas cualidades deben de cumplir con las exigencias que la profesión impone en este tipo de trabajo. Dentro de estas normas, existen cualidades que el Auditor debe tener preadquiridas antes de aceptar un trabajo profesional de Auditoría y otras que debe mantener durante su actividad profesional. Estas Normas se clasifican en:

1) Entrenamiento técnico y Capacidad profesional: El Auditor, antes de ofrecer sus servicios tiene que cumplir con los requisitos académicos que le permitirán la obtención de un título profesional, tiene que adquirir los conocimientos y habilidades necesarios para el buen desempeño de su trabajo. Así mismo la capacidad profesional se refiere a que el Licenciado en Contaduría debe alcanzar madurez en sus juicios, esto se logra con la experiencia en el área de Auditoría en donde pone en práctica sus conocimientos adquiridos.

2) **Cuidado y Diligencia profesionales:** Todo Auditor al realizar su trabajo debe de hacerlo con cuidado y con esmero invirtiendo toda su capacidad y su habilidad necesarias. Siempre tiene que poner atención a su mejor disposición que se espera de una persona con sentido de responsabilidad.

3) **Independencia:** Es requisito para que un Licenciado en Contaduría actúe como Auditor, tener independencia mental en su actividad profesional ya que éste es llamado para emitir su opinión a cerca de la información financiera de una entidad; en este caso el Auditor juzga el trabajo realizado por dicha entidad para que esta información pueda ser utilizada adecuadamente por los interesados. Se entiende por independencia mental, cuando una persona funda sus juicios en elementos objetivos de determinada situación, cuando su opinión no es influida por consideraciones de orden subjetivo.

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO: Estas Normas se refieren al cuidado y diligencia profesionales que todo Auditor debe de tener en la realización de su trabajo y en la formulación de su informe. Se clasifican en:

1) **Planeación y Supervisión:** Al realizar un trabajo de Auditoría, este se debe de planear de acuerdo a las características de la entidad, en la mayoría de los casos se requiere de ayudantes los cuales deben de ser supervisados en forma correcta y constantes.

2) **Estudio y Evaluación del control interno:** El control interno debe de ser estudiado y evaluado por el Auditor, esto le permitirá saber que tanto puede apoyarse y basarse en él; así mismo, saber la naturaleza, extensión y oportunidad que le va a dar a cada uno de los procedimientos de Auditoría empleados.

3) **Obtención de evidencia suficiente y competente:** A través del desarrollo del trabajo del Auditor, este hace uso de procedimientos mediante los cuales obtiene evidencia comprobatoria suficiente y competente que le permitirán soportar de manera adecuada y objetiva su opinión.

NORMAS DE INFORMACIÓN: Estas Normas están enfocadas a la calidad y requisitos mínimos que debe reunir el informe o dictamen del Auditor, para que su cliente y los interesados depositen su confianza en dicho informe, y se clasifican en:

1) **Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión:** Cuando el Licenciado en Contaduría éste asociado con los estados o información financiera de una entidad, debe definir claramente el tipo de la relación que guarda con ésta, debe de emitir su opinión sobre la misma, y si existen limitaciones importantes en su examen, y en caso de no poder emitir su opinión profesional o emitirla en forma adversa debe de expresar las salvedades o las razones por las cuales existe esa opinión.

2) **Bases de opinión sobre estados financieros:** El Auditor al emitir su opinión acerca de los estados financieros, debe de observar que:

a) Están preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

b) Los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados fueron aplicados en forma consistente.

c) La información presentada es adecuada y suficiente para ser interpretada razonablemente.

En caso de que existan excepciones en lo anterior, el Auditor debe mencionar las desviaciones y la repercusión que tiene en los estados financieros.

c) Procedimientos de Auditoría.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "Los Procedimientos de Auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros, sujetos a examen mediante los cuales se obtienen las bases para fundamentar una opinión".⁴

Generalmente es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos a través de varias técnicas, debido a que a veces no se puede obtener conocimientos que se requieren para fundar una opinión en una sola prueba; por lo tanto, la combinación de varias técnicas que se utilizan en la revisión de un área específica, constituye un Procedimiento de Auditoría.

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Las diferentes necesidades de las empresas hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros; por lo tanto, el Auditor tiene que hacer uso de su criterio profesional, decidir que técnica o procedimiento de Auditoría pueden ser necesarios en cada caso, para poder obtener evidencia suficiente y competente que sustente moralmente una opinión profesional.

EXTENSIÓN O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

En muchas ocasiones la empresa lleva a cabo muchas actividades en forma repetitiva y numerosas operaciones individuales, por lo tanto no es recomendable realizar un examen detallado

⁴ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Normas y Procedimientos de Auditoría", México 1997. Boletín 5010, p.p. 4.

de todas las partidas individuales que formen una partida global.

“Cuando se presentan muchas partidas y similitud entre ellas, en una sola cuenta, lo más práctico y aconsejable es recurrir al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento que no es exclusivo de la Auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en nuestro campo profesional se denomina como de PRUEBAS SELECTIVAS.”⁵

La extensión o alcance de los Procedimientos de Auditoría se refiere a la relación de las partidas examinadas con el total de las partidas individuales, también es uno de los elementos en la Planeación de la Auditoría.

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.

Esto se refiere a la época en que vamos a llevar a cabo los Procedimientos de Auditoría.

No es muy recomendable realizar los Procedimientos de Auditoría a la fecha a la que se refieren los estados financieros, muchos procedimientos son de mejor utilidad y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior al cierre del ejercicio.

Para que el Auditor tenga una gran certeza moral en el momento de emitir su opinión debe de aplicar los procedimientos oficialmente aprobados por nuestra profesión.

En varias ocasiones el tipo de operaciones de la entidad o circunstancias que se presentan durante la revisión, no permiten utilizar los procedimientos aprobados y cuando esto sucede se deben de utilizar los recursos de la experiencia, para que a través del uso de diferentes técnicas, se pueda diseñar un procedimiento especial de revisión adecuado a las circunstancias, hasta obtener la evidencia que permita fundar una opinión.

De acuerdo a lo anterior, durante la revisión se puede:

- Prescindir de algunos procedimientos.
- Adecuar procedimientos a ciertas circunstancias.
- Diseñar procedimientos especiales.

d) Técnicas de Auditoría.

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto

⁵ PÉREZ Toranzo, Luis Felipe: “Elementos de Auditoría Contemporánea”. México 1985. DIANA, p.p. 48.

Mexicano de Contadores Públicos " Las Técnicas de Auditoria son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional".⁶

Es común que las entidades realicen operaciones repetitivas, por tal motivo se da el hecho de que al conocer, revisar y juzgar su corrección, bastará con un número determinado de ellas para poder opinar sobre todo el conjunto de operaciones.

Esta ventaja debe ser aprovechada con cuidado, ya que al revisar cada operación se le debe de analizar y juzgar a través de varias técnicas que por su naturaleza darán mejores resultados.

Las Técnicas de Auditoria son:

1) **ESTUDIO GENERAL:** Es cuando el Licenciado en Contaduría en base a su experiencia y a su preparación, hace una apreciación a la empresa, a sus características generales, a sus estados financieros y a sus partes que tienen importancia, que son significativas, con la finalidad de obtener, a través de estos datos e información, situaciones extraordinarias e importantes que necesitan una atención especial. Por tal motivo, el estudio general debe llevarse a cabo en forma cuidadosa y con gran diligencia, por tanto el Auditor debe contar con preparación, experiencia y madurez, para que su opinión sea sólida y veraz.

2) **ANÁLISIS:** Es la agrupación de los diferentes elementos que integran una partida o cuenta determinada, constituyendo así grupos significativos. En sí, esta técnica se emplea para saber como se encuentran integradas las cuentas de los estados financieros. El análisis puede ser de dos clases:

- **Análisis de Saldos:** Este tipo de análisis se da cuando existen cuentas en las que sus diferentes movimientos que se van registrando, son compensaciones unos de otros. Cuando se da este caso, se pueden analizar solamente las partidas que forman parte del saldo neto de la cuenta. El análisis de saldos está constituido por el detalle de las partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos.

- **Análisis de movimientos:** En este caso se debe de hacer un análisis por agrupación, de acuerdo a los conceptos homogéneos y significativos tanto de los movimientos deudores como de los acreedores que constituyen el saldo final de la cuenta. En este caso, los saldos de las cuentas se forman por acumulación de las compensaciones de partidas no por ellas en sí.

⁶ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Normas y Procedimientos de Auditoria". México 1997, Boletín 5010, p.p. 5.

3) **INSPECCIÓN:** Es la realización de un examen físico de los bienes materiales de una entidad, así como también, de sus documentos con el objeto de cerciorarnos de su correcto registro y su adecuada presentación dentro de los estados financieros.

Generalmente los saldos del activo están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos.

Mediante esta técnica se puede comprobar la autenticidad del saldo de la cuenta de la operación realizada o de la circunstancia que se trata de comprobar.

4) **CONFIRMACIÓN:** Es la obtención de un escrito por parte de una persona independiente de la empresa auditada y que conoce la naturaleza y las condiciones de cierta operación y por lo tanto puede informar de manera válida sobre dicha información. Se realiza solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación para que conteste por escrito al Auditor

La Confirmación puede ser:

- **POSITIVA:** Esta se utiliza básicamente para el activo, se envían los datos y se pide que contesten si están conformes o no.

- **NEGATIVA:** Generalmente se utiliza para confirmar activo, sólo se envían datos y se pide contestación sólo si están inconformes.

- **INDIRECTA, CIEGA o en BLANCO:** Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito, únicamente se solicita información de saldos o movimientos, no se envían datos.

5) **INVESTIGACIÓN:** Mediante esta técnica se puede conocer y formarse un juicio a cerca de algunos saldos y operaciones que lleva a cabo la empresa.

Para llegar a lo anterior se obtiene información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la empresa.

6) **DECLARACIÓN:** Es la manifestación por escrito del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa, firmada por los interesados. Esto se realiza cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones lo amerita.

7) **CERTIFICACIÓN:** Obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8) **OBSERVACIÓN:** Es apreciar y evaluar la forma en que se llevan a cabo ciertas operaciones. Es presenciar la forma en que el personal de la empresa realiza las operaciones.

9) **CÁLCULO:** Verificación matemática de alguna partida. Debemos cerciorarnos de las correcciones matemáticas de algunas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO

Para que una empresa cuente con información financiera útil, tanto para los usuarios internos como para los externos, esta información debe de ser elaborada y presentada en forma adecuada.

Para lograr lo anterior el Licenciado en Contaduría debe de hacer uso de los criterios, principios y reglas de la profesión que le ayudarán a realizar su trabajo con calidad y credibilidad. De igual manera debe de llevar a cabo una Auditoría de Estados Financieros basada en normas, técnicas y procedimientos indispensables para la revisión de dichos estados y para poder hacer una emisión de los resultados obtenidos.

Como hemos visto, las empresas tienen diferentes necesidades por lo tanto, concluyo que los sistemas que se utilizan para analizar y revisar los estados financieros de estas empresas no deben de ser rígidos, al contrario, deben de ser flexibles ya que se pueden presentar circunstancias que nos obliguen a cambiar lo establecido previamente, con el fin de agilizar el trabajo y obtener mejores resultados.

CAPÍTULO 3

3. PLANEACIÓN Y SUPERVISIÓN DE LA AUDITORÍA.

Al conocer y estudiar las herramientas principales de la Auditoría, así como sus normas y sus criterios, es importante saber llevarlos a la práctica. Indiscutiblemente la base para poder realizar un trabajo de Auditoría es la Planeación, ésta apoyada por una adecuada Supervisión nos brinda los elementos necesarios para que este trabajo sea correcto y veraz y así emitir una información oportuna y clara.

Por lo anterior, en este capítulo, analizaremos cómo y cuándo se llevan a cabo la Planeación y la Supervisión de la Auditoría, la Evaluación del control interno, los Papeles de Trabajo de la Auditoría, así como otros puntos igual de importantes para un excelente desarrollo del trabajo de Auditoría.

a) Generalidades.

Al igual que otras actividades profesionales, la Auditoría de Estados Financieros necesita antes que nada una correcta planeación para que por medio de ésta, se alcancen en forma satisfactoria los objetivos deseados.

En la práctica es poco común que un Licenciado en Contaduría realice por sí mismo todas las fases de una Auditoría, ya que existen áreas en donde su examen puede ser realizado por personas con menos experiencia, estando estos en constante supervisión.

Los mejores resultados los obtiene el que sabe qué es lo que va a hacer y cómo lo va a hacer, es decir, el que planea su trabajo obtiene resultados satisfactorios.

b) Planeación de la Auditoría.

Planear el trabajo de Auditoría, es decidir previamente cuales son los procedimientos de Auditoría que se van a emplear, cual es la extensión que va a darse a esas pruebas, en que oportunidad se van a aplicar y cuales son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

Además en algunos casos la planeación implica la designación del personal que debe intervenir en el trabajo.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, " para planear adecuadamente el trabajo de Auditoría, el Auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente".¹

La planeación de la Auditoría descansa en el elemento más importante, el sistema de control interno.

Las fases de la planeación son las siguientes:

1. INVESTIGACIÓN DE ASPECTOS GENERALES Y PARTICULARES DE LA EMPRESA A EXAMINAR. Es el estudiar todas aquellas cosas que hacen distintiva a la empresa que auditemos para poder decidir los aspectos específicos que cubrirá la planeación de dicha Auditoría. Tiende a determinar los aspectos fundamentales específicos de la empresa, que la distinguen y que tienen relación con nuestro trabajo de Auditoría. Dichos aspectos que deben cubrirse en esta investigación son entre otros, los siguientes:

a) Características Jurídicas.

- Persona física o moral.
- Clase de sociedad (en caso de persona moral).
- Cláusulas principales de su escritura constitutiva.
- Cuerpo administrativo.
- Poderes otorgados.

b) Situación Fiscal.

- Relación de impuestos a los que está sujeta.
- Exenciones que goza.
- Fecha de cierre de su ejercicio social.

¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Normas y Procedimientos de Auditoría", México 1997. Boletín 3040, p.p. 4.

c) Características Comerciales.

- Giro.
- Artículos principales, objetos de su producción y/o venta.
- Forma de venta (mayoreo, menudeo, descuento).
- Sucursales.
- Volumen de venta en los últimos años.

d) Características Financieras.

- Estructura y características del capital y del pasivo a largo plazo.
- Inversiones en otras empresas.
- Utilidades en los últimos años.

e) Contabilidad.

- Diagrama general de la forma de registro.
- Pólizas.
- Auxiliares.
- Libros vigentes de compras, ventas, etc.
- Diario.
- Mayor.
- Sistemas manuales, mecánicos y electrónicos.
- Información que generan los sistemas.

f) Almacenes.

- Visita a los almacenes.
- Distribución.
- Control de entradas, salidas y existencias.
- Movimientos físicos.

g) Situación Laboral.

- Número de empleados.
- Personal de confianza y sindicalizado.

- Contratos colectivos o individuales.
- Contrato ley.

h) Aspectos Generales.

- Forma de control de los efectivos.
- Fondos fijos.
- Cuentas bancarias.
- Dictámenes de auditores.
- Salvedades.
- Políticas de seguros.

2. ESTUDIO Y EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO. Esta fase es la más importante, porque implica el conocimiento formal de los métodos y rutinas que la empresa tiene establecidos para su operación y administración.

3. PROGRAMACIÓN DEL TRABAJO DE DETALLE ESPECÍFICAMENTE APLICABLES.

Se refiere a la formulación del programa de trabajo que indique cada uno de los trabajos específicos a realizar, para lograr la obtención de evidencia suficiente y competente que apoye las conclusiones de la revisión sobre las que se basa la opinión final o dictamen.

PROGRAMA DE TRABAJO.

Última fase de la planeación, el Programa de Trabajo es la representación física y la formalización de la planeación. El programa de Trabajo es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de éstos a aplicar en el trabajo específico.

El Programa de Trabajo se formula en papeles en los que generalmente se anotan los siguientes encabezados:

- a) Procedimiento.
- b) Extensión.
- c) Oportunidad.
- d) Auditor.
- e) Tiempo estimado.
- f) Tiempo real.
- g) Variación.

h) Observaciones.

Para la formulación del programa de trabajo, se acostumbra a utilizar los siguientes elementos básicos:

- a) Boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- b) Papeles de trabajo de la Auditoría anterior:
 - Expediente continuo de Auditoría.
 - Dictamen y notas a los Estados Financieros.
 - Carta de observaciones.
 - Papeles de trabajo del trabajo mismo.
- c) Estudio y evaluación del control interno.
- d) Datos de la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa.
- e) Estados financieros y sus anexos, de la fecha de revisión.
- f) Análisis financiero.

El estudio de los elementos básicos anteriores tiende a orientar la definición de los procedimientos, su alcance y su oportunidad.

Planear la Auditoría es obligatorio para el Licenciado en Contaduría porque es una Norma de Auditoría, relativa a la Ejecución del Trabajo, pero además, en el programa de trabajo la planeación ofrece múltiples ventajas como son:

- Permite visualizar el trabajo total y concluir sobre el tiempo probable de ejecución y consecuentemente la fecha de entrega de la opinión o dictamen.
- Al proporcionar un panorama total del trabajo facilita el estudio inmediato de los problemas más importantes.
- Muestra el trabajo realizado y por realizar.
- Evita duplicidad de labores.
- Evita titubeos, ya que señala claramente la acción concreta a desarrollar.
- Permite distribuir el trabajo y coordinarlo.
- Da seguridad al mostrar por escrito lo que se ha de hacer y elimina las eventualidades de la memoria.

Usualmente el trabajo de auditoría se realiza en dos épocas bien definidas:

- 1a. Los últimos meses del ejercicio social a examinar (Auditoría preliminar).
- 2a. Los días inmediatos, siguientes al cierre de dicho ejercicio (Auditoría final).

El programa de trabajo debe diseñarse de tal suerte que señale claramente la parte del trabajo que debe efectuarse en una u otra época.

La Planeación de Auditoría no puede tener un carácter rígido, ya que el Auditor debe de estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando se encuentren circunstancias no prevista o la presencia de elementos desconocidos o cuando surja la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial antes de la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la Auditoría.

De igual manera, la supervisión no debe entenderse como una etapa final, sino que se inicia desde la planeación misma en la medida en que ésta se delegue en otras personas.

c) Supervisión del Trabajo de Auditoría.

Dentro del desarrollo del trabajo de Auditoría intervienen varias personas a las cuales se les delegue responsabilidad, por lo tanto la supervisión es muy importante y debe de ejercerse en todos los niveles y categorías del personal.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "las situaciones que pueden presentarse en la práctica son muy variadas en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y en la terminación del mismo, por lo que la supervisión debe hacerse en función a esas situaciones particulares y de la estructura del despacho. Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el Contador Público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente".²

Como se ha dicho anteriormente, durante la etapa de planeación, de ejecución y terminación del trabajo debe de llevarse a cabo la supervisión.

En los papeles de trabajo debe dejarse evidencia de la supervisión ejercida, ya que es

² INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Normas y Procedimientos de Auditoría", México 1997, Boletín 3040, p.p. 8.

necesaria para la supervisión en el nivel inmediato superior hasta llegar al Licenciado en Contaduría que dictamina. La evidencia comprueba que el Licenciado en Contaduría cumplió con las normas personales y de ejecución del trabajo correspondientes.

Se puede dejar evidencia de la supervisión del trabajo en las siguientes formas:

a) Poner su inicial en los papeles elaborados por los Auditores o Supervisores.

b) Hacer anotaciones en los papeles de trabajo complementando la de los Auditores con menor experiencia describiendo el trabajo efectuado y las conclusiones necesarias.

c) Realizar informes acerca de la actuación de los Auditores en donde se indiquen los trabajos que efectuaron, su efectividad en dichos trabajos, su grado de preparación técnica y capacidad.

d) A través de cuestionarios de supervisión.

e) A través de un memorándum resumen de la revisión que ayude a cerciorarse de que la Auditoría fue realizada de acuerdo con las Normas de Auditoría.

d) Estudio y Evaluación del control interno.

El control interno es el plan de organización entre la contabilidad, funciones de empleados y procedimientos coordinados que adopta una empresa pública, privada o mixta, para obtener información confiable, salvaguardar sus bienes, promover la eficiencia de sus operaciones y adhesión a su política administrativa.

El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y veraz, ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio, pues con base en ella se toman las decisiones y se formulan los programas de acción futuros en las actividades del mismo.

El control interno también debe garantizar la protección de los activos del negocio, porque éstos son los que permiten desarrollar la actividad principal para el que fue creado y las sustracciones, destrucciones y defectos de tales activos que repercuten negativamente en el cumplimiento de su fin.

Por último el control interno debe promover la eficiencia de operación complementando las labores de los individuos sin duplicarlos.

Los elementos del control interno son los siguientes:

1. Organización.
2. Catálogo de cuentas.
3. Sistema de contabilidad.
4. Estados financieros.
5. Presupuestos y pronósticos.
6. Entrenamiento, eficiencia y moralidad del personal.
7. Supervisión.

Los principios del control interno son cinco:

1. Separación de funciones de operación, custodia y registro.
2. Dualidad de personas en cada operación de la empresa, cuando menos deben intervenir dos personas,
3. Ninguna persona debe tener acceso a los registros contables que controlan su actividad.
4. El trabajo de empleados será de complemento y no de revisión.
5. La función de registro de operaciones será exclusivo del departamento de contabilidad.

Los objetivos del control interno son:

1. Prevenir fraudes.
2. Descubrir robos y malversaciones.
3. Obtener información administrativa, contable y financiera confiable y oportuna.
4. Localizar errores administrativos, contables y financieros.
5. Proteger y salvaguardar los bienes, valores, propiedades y demás activos de la empresa.
6. Promover la eficiencia del personal.
7. Detectar los desperdicios innecesarios tanto de material, tiempo, etc.
8. Mediante su evaluación, graduar la extensión del análisis, comprobación y estimación de las cuentas sujetas a Auditoría, etc.

Para la obtención de la máxima eficiencia del sistema de control interno, es necesario su vigilancia periódica y metódica por parte de:

- a) Gerente general.
- b) Contralor.
- c) Comisarios o Consejo de vigilancia.
- d) Auditores internos.
- e) Auditores externos.

El control interno puede ser:

1. CONTROL INTERNO ADMINISTRATIVO: Se da cuando los objetivos fundamentales son:

- Promoción de eficiencia en la operación de la empresa.
- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

2. CONTROL INTERNO CONTABLE: Es cuando los objetivos fundamentales son:

- Protección de los activos de la empresa.
- Obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.

El Auditor debe cumplir con las Normas de Auditoría relativas a la Ejecución del Trabajo, que son el Estudio y Evaluación del control interno de la empresa cuyos estados financieros va a dictaminar.

El estudio es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno y son los siguientes:

1) **MÉTODO DESCRIPTIVO:** Es la explicación por escrito de las rutinas establecidas para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno. Es decir, es la formulación de memorándums donde se transcribe en forma fluida los distintos pasos de un aspecto operativo.

2) **MÉTODO DE CUESTIONARIOS:** En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se formulan de

tal suerte que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno; no obstante cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas.

3) MÉTODO GRÁFICO: Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos (flechas, cuadros, figuras geométricas); en dichos dibujos se representan departamentos, formas, archivos, etc., y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones.

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos, ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones.

EVALUACIÓN DEL CONTROL INTERNO.

La evaluación es la conclusión a que se llega, el juicio que se forma en la mente del Auditor al recibir los resultados del estudio del control interno. Esa impresión es en relación así el control interno es bueno o defectuoso, es decir, si permite la consecución plena de sus objetivos o no.

La forma en que el Licenciado en Contaduría resuelve si el control interno es razonable o insuficiente, es en principio, por la comparación de estándares ideales de control interno contra el control interno vigente. Esto hace particularmente importante que el Licenciado en Contaduría tenga conocimiento de la teoría de un buen control interno en actividades específicas.

Teóricamente el Estudio y Evaluación del control interno debe hacerse antes de planear la Auditoría, sin embargo, razones de orden práctico, imponen en ocasiones la necesidad de hacerlo durante el desarrollo mismo del trabajo de Auditoría.

e) Evidencia Comprobatoria.

La evidencia comprobatoria, son los elementos que comprueban la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados, la razonabilidad de los juicios efectuados; por lo tanto la documentación contable por sí sola no representa toda la evidencia que el Auditor requiere para apoyar su opinión profesional.

Para obtener la evidencia que soporta las aseveraciones hechas en los estados financieros, el Auditor establece objetivos específicos de Auditoría. Al establecer los objetivos de Auditoría de un trabajo en especial, el Auditor debe considerar las circunstancias específicas de la entidad incluyendo la naturaleza de su actividad económica y los procedimientos contables exclusivos de su ramo.

La evidencia comprobatoria obtenida debe ser suficiente y competente para que el Auditor

pueda fundamentar sus conclusiones sobre la validez de las aseveraciones de la administración contenidas en cada rubro de los estados financieros.

La mayor parte del trabajo del Auditor al formular su opinión sobre los estados financieros, consiste en obtener y evaluar la evidencia relativa a las aseveraciones hechas en dichos estados.

La medida de la validez de dicha evidencia para fines de Auditoría descansa en el juicio del Auditor; a este respecto la evidencia en Auditoría difiere de la evidencia legal, la cual está circunscrita por reglas rígidas.

La evidencia puede variar en relación a su influencia sobre el Auditor a medida que evoluciona su revisión. La calidad de la evidencia, su objetividad y su oportunidad soportan su competencia.

La evidencia comprobatoria es suficiente y competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado, y las pruebas de Auditoría realizadas son válidas y apropiadas para que el Auditor llegue a adquirir la certeza moral de que los hechos que está tratando de probar y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobadas.

f) Documentación de la Auditoría.

El Auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes de la Auditoría que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevó a cabo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

Los papeles de trabajo representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del Auditor.

Los papeles de trabajo deben contener la evidencia de la planeación llevada a cabo por el Auditor, la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de Auditoría aplicados y de las conclusiones alcanzadas.

El trabajo del Auditor queda anotado en una serie de papeles que constituyen en principio la prueba material del trabajo realizado; además, en ellos se deja constancia de la profundidad de las pruebas y de la suficiencia de los elementos en que se apoyó la opinión, en otras palabras, son evidencia de la calidad profesional del trabajo.

Los papeles de trabajo son los documentos en que el Auditor registra los datos e información obtenidas en su examen y los resultados de las pruebas realizadas.

Estos papeles de trabajo son propiedad del Auditor, él los prepara y son la prueba material

del trabajo efectuado, ya que aquí, se contienen datos que pueden considerarse confidenciales, el Auditor está obligado a mantener discreción absoluta respecto a la información que contiene.

Los papeles de trabajo se pueden clasificar desde dos puntos de vista:

1) POR SU USO.

- Papeles de uso continuo.
- Papeles de uso temporal.

2) POR SU CONTENIDO.

- Hoja de trabajo.
- Cédulas sumarias o de resumen.
- Cédulas de detalle o descriptivas.
- Cédulas analíticas o de comprobación.

POR SU USO: Los papeles de trabajo pueden contener información útil para varios ejercicios. Por su utilidad más o menos permanente, a este tipo de papeles se les acostumbra conservar en un expediente especial, particularmente cuando los servicios del Auditor son requeridos por varios ejercicios contables.

POR SU CONTENIDO: Aunque en diseño y contenido los papeles de trabajo son tan variados, que en el trabajo de Auditoría existen papeles clave cuyo contenido está más o menos definido y que los hace característicos:

- a) La hoja de trabajo es la cédula que muestra los grupos o rubros que integran los estados financieros.
- b) Las cédulas sumarias muestran las cuentas de mayor que forman un rubro.
- c) Las cédulas de detalle relacionan las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo.
- d) Las cédulas analíticas contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de un partida.

Los papeles de trabajo deben de ser claros y concisos respecto de la cuenta a que se refieren, del trabajo desarrollado y de las conclusiones obtenidas; esto se logra estableciendo un mínimo de elementos que es conveniente tener en cuenta al elaborarlos; algunos elementos que debe contener toda cédula son:

- Nombre de la empresa a que se refiere.

- Fecha de cierre del ejercicio examinado.
- Título o descripción breve de su contenido.
- Fecha en que se preparó.
- Nombre de quien lo preparó.
- Fuente de donde se obtuvieron los datos.
- Descripción concisa del trabajo efectuado.
- Conclusión.

g) Importancia Relativa y Riesgo en la Auditoría.

Para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de Auditoría así como su evaluación, debemos basarnos tanto en la Importancia Relativa como en el Riesgo de Auditoría.

Según la Comisión de Normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, " el auditor debe de considerar los conceptos de Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría, tanto en la fase de planeación y en el diseño de los procedimientos a aplicar como en el proceso de aplicación de dichos procedimientos y en la evaluación de los resultados obtenidos."³

La Importancia Relativa es la acumulación de errores y desviaciones de principios de contabilidad que se pueden encontrar dentro de los estados financieros, sin que el Auditor considere que sea probable que afecte al juicio o a la toma de decisiones de las personas que confían en la información de dichos estados.

Para determinar la Importancia Relativa se deben tomar en consideración tanto los factores cuantitativos como los cualitativos; sin embargo, el resultado debe cuantificarse siempre que esto sea posible para que se pueda juzgar su efecto en los estados financieros.

El trabajo de Auditoría es discriminatorio en cuanto a la importancia de las partidas que se revisan. Generalmente se desechan las partidas menores y se atienden las partidas de significación. La significación de una partida se juzga no sólo por su importe sino también por lo que representa.

³ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Normas y procedimientos de Auditoría". México 1997. Boletín 3030, p.p.8.

El límite de la Importancia Relativa lo debe establecer el Auditor basado en su juicio profesional, esto debe ser tomando en cuenta las necesidades u objetivos de una persona que utiliza la información de los estados financieros auditados.

Por medio del estado de resultados o del balance general se pueden determinar el nivel de Importancia Relativa, pero para efectos de planeación el Auditor debe seleccionar, el nivel más bajo y aplicarlo para todos sus procedimientos de Auditoría.

El Riesgo de Auditoría se refiere a la posibilidad de que el Auditor pueda emitir una opinión sin salvedades acerca de los estados financieros que tengan errores y desviaciones de principios de contabilidad que rebasen a la Importancia Relativa.

Existen tres diferentes riesgos que son:

- **Riesgo inherente:** Es el riesgo de que ocurran errores importantes en un rubro específico de los estados financieros.

- **Riesgo de control:** Es el riesgo de que los errores importantes que existen en un rubro específico de los estados financieros no sean prevenidos oportunamente. Este disminuye en la medida en que aumenta la efectividad del control interno.

- **Riesgo de detección:** Es el riesgo de que los procedimientos aplicados no detecten los posibles errores importantes que el control interno haya detectado. Disminuye en la medida en que aumenta la efectividad de los procedimientos de Auditoría.

Durante la etapa de planeación el Auditor evalúa un riesgo general con base en la información que tiene de la empresa. El Auditor al evaluar el riesgo de Auditoría evalúa los riesgos inherentes y de control y establece el riesgo de detección.

Al final si el Auditor observa que se excede el nivel de Importancia Relativa, este deberá discutir esta situación con la administración de la empresa y si no se efectúan las correcciones necesarias, deberá considerar el emitir una opinión con salvedades o negativa.

h) Responsabilidad del Auditor en el descubrimiento de errores e irregularidades.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, " a fin de que el auditor pueda delimitar con precisión los significados de los vocablos "error" ó "irregularidad", se les define a continuación:

El término "error" se refiere a fallas involuntarias en la información financiera.

La palabra "irregularidad" designa distorsiones intencionales en la información financiera.

provocadas por cualquier persona o personas miembros de la administración, empleados o terceras personas.”⁴

Cuando las técnicas de control contable interno cumplen con sus objetivos, el riesgo de que existan equivocaciones en los estados financieros por errores o irregularidades se reduce.

Para que el Auditor adquiera certeza de que no se ha incurrido en algún error o irregularidad que pudiera ser importante en la información financiera deberá de planear su Auditoría de tal forma que se puedan detectar las distorsiones significativas en la información financiera resultante de un error.

El Auditor aceptará que la información que le proporciona la administración es verdadera y que sus documentos son originales y auténticos, no obstante el Auditor debe de ser escéptico al realizar todo el trabajo de Auditoría y reconocer que durante este puede encontrarse con condiciones que pueden ayudarlo a localizar errores o irregularidades de importancia significativa.

Cuando el Auditor comienza a realizar una Auditoría debe solicitar a la administración, información sobre errores o irregularidades significativas que se hayan presentado en el periodo que esta auditando y en caso necesario debe diseñar procedimientos de auditoría para cubrir este aspecto.

⁴ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: “Normas y Procedimientos de Auditoría”, México 1997. Boletín 3070, p.p.4-5

CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO

En este capítulo llegamos a la conclusión de que para que un Auditor obtenga los mejores resultados de su examen que llevó a cabo a los estados financieros de una empresa tiene que planear paso a paso su trabajo y supervisar perfectamente lo realizado por el y por sus ayudantes.

También es necesario que el Auditor respalde y fundamente su opinión con documentación suficiente y competente para ofrecerle a su cliente un trabajo completo, confiable y con total credibilidad.

La responsabilidad del Auditor es imprescindible para que una empresa alcance sus objetivos adecuadamente, para que el usuario de la información financiera tome mejores decisiones, así que el Auditor tiene que cumplir con las normas y principios que la profesión marca y determina para un buen desempeño de la actividad profesional.

CAPÍTULO 4

4.- DICTAMEN - INFORME

Hasta ahora hemos visto la importancia que tiene el realizar una adecuada Auditoría de Estados Financieros, para una correcta toma de decisiones.

Al final de una Auditoría, el Auditor debe emitir su opinión acerca del examen que realizó sobre los estados financieros de una determinada entidad. Por lo tanto en este capítulo se muestran los diferentes dictámenes que el Auditor emplea para emitir su opinión dependiendo de los resultados que obtuvo en su examen que llevo a cabo, los elementos que debe contener el dictamen, los requisitos que debe cumplir un Licenciado en Contaduría para poder dictaminar estados financieros, etc.

Lo anterior permite que en la emisión de la opinión del Auditor exista mayor credibilidad y confiabilidad para los usuarios de esta información.

a) Concepto.

Cuando el Licenciado en Contaduría termina el trabajo de revisión de los estados financieros, este expresa sus conclusiones a las que llegó, y lo hace a través de un documento llamado Dictamen.

Por lo tanto el dictamen es la opinión del Licenciado en Contaduría sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "el dictamen es el documento que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión, relativas a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad que se trata".¹

El dictamen podría redactarse en la forma y estilo que cada quien crea más conveniente y adecuado a sus necesidades, pero con el fin de informar hasta donde sea posible esa expresión, la profesión ha adoptado una forma de redacción en la que se resumen claramente tres ideas fundamentales que son:

¹ INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS: "Normas y Procedimientos de Auditoría", México 1997. Boletín 4010, p.p.3.

- 1.- Identificación de los Estados Financieros a que se refiere el dictamen.
- 2.- Trabajo realizado en su revisión.
- 3.- Opinión profesional.

b) Importancia del dictamen o informe.

La importancia del dictamen es fundamental ya que generalmente es lo único que el público conoce del trabajo del Auditor.

El informe de Auditoría es el producto terminado que el Licenciado en Contaduría ofrece a sus clientes por los honorarios que recibe, por tal motivo el Licenciado en Contaduría contrae considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo.

Antes de que el Licenciado en Contaduría emita su opinión debe de haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él.

Por lo anterior, para la Contaduría Pública es de trascendental importancia el dictamen, porque con este se culmina la actuación del profesional en el examen de estados financieros.

c) Elementos básicos del dictamen o informe.

Los elementos básicos que deben conformar el dictamen son:

- **DESTINATARIO:** Dirigir el dictamen a quien haya contratado los servicios del Auditor.
- **IDENTIFICACIÓN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS:** El Auditor en su dictamen hará referencia al estado de situación financiera, al estado de resultados, al estado de variaciones en el capital contable, al estado de cambios en la situación financiera.
- **IDENTIFICACIÓN DE LA RESPONSABILIDAD DE LA ADMINISTRACIÓN DE LA COMPAÑÍA Y DEL AUDITOR:** Dentro del cuerpo del dictamen se hará una aclaración de que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía y que el Auditor tiene la responsabilidad de expresar una adecuada opinión sobre dichos estados.
- **DESCRIPCIÓN GENERAL DEL ALCANCE DE LA AUDITORÍA:** Se deberá aclarar en el dictamen el alcance del trabajo realizado, esto se hace mediante las siguientes afirmaciones:
 - 1.- Que el trabajo se realice de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.
 - 2.- Que la Auditoría haya sido planeada y realizada para obtener seguridad razonable acerca de

que los estados financieros estén libres de errores importantes y que estén preparados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

3.- Que el examen se efectúe mediante pruebas efectivas.

4.- Que en el trabajo de Auditoría se incluyó la evaluación de los principios contables utilizados y de las estimaciones significativas efectuadas por la administración de la compañía en la elaboración de los estados financieros así como la evaluación de la presentación de dichos estados.

5.- Que la Auditoría proporcionó las bases necesarias y razonables para la emisión de una opinión.

- **OPINIÓN DEL AUDITOR:** El dictamen deberá presentar claramente la opinión del Auditor acerca de si los estados financieros muestran razonablemente la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

- **REDACCIÓN Y FIRMA DEL DICTAMEN:** En el dictamen deberá aparecer el nombre y firma del Licenciado en Contaduría para demostrar responsabilidad profesional individual de quien lo suscribe.

- **FECHA DEL DICTAMEN:** La fecha del dictamen debe de ser la misma en la que el Auditor finaliza su trabajo de Auditoría.

- **OBLIGACIONES EN SU USO:** Cuando se emite un dictamen se debe hacer de acuerdo al modelo que establece la profesión, esto con la finalidad de seguir una uniformidad y evitarle confusiones al usuario.

Estos elementos deben incluirse en el dictamen, para que este cuente con un nivel de calidad y confiabilidad alto, con el objetivo de que los interesados en la información financiera de determinada entidad, comprendan fácilmente su contenido y hagan una forma de decisión correcta.

d) Requisitos para dictaminar estados financieros.

Para que un Licenciado en Contaduría pueda dictaminar estados financieros de las entidades, debe de reunir ciertos requisitos, como son:

- Tener título profesional reconocido por la Secretaría de Educación Pública.
- Pertenecer a un Colegio de Contadores Públicos.
- Estar registrado ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Haber presentado el examen para obtener la Certificación.

- Ser de nacionalidad mexicana.

Si el Licenciado en Contaduría realiza dictámenes de estados financieros de los contribuyentes y además analiza la relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales de estos contribuyentes, debe presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, al igual que una copia certificada de los siguientes documentos:

- El que acredite su nacionalidad mexicana.
- Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

El Licenciado en Contaduría deberá de comprobar que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal.

e) Certificación.

En la actualidad la calidad ha dejado de ser un instrumento de control para convertirse en una estrategia de negocios.

Esto es aplicable, no nadamás a las organizaciones, sino también a los profesionales que prestan sus servicios a la sociedad.

Dentro de la Contaduría Pública, la calidad forma parte del perfil de quien la practica profesionalmente; por lo tanto, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos presenta el Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos; que tiene como objeto acreditar la calidad profesional. El Reglamento referido se presenta más adelante.

Es indispensable que la profesión de la Contaduría Pública cuente con un proceso de calidad para sustentar la validez y actualización de los conocimientos técnico-teóricos de la profesión, así como la experiencia para el desarrollo de las actividades profesionales.

En consecuencia, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, como máximo representante de la profesión en nuestro país, es la institución encargada de certificar la calidad profesional de los Contadores Públicos que así lo soliciten. Con esta finalidad ha entrado en vigor a partir del 1° de mayo de 1998, el Reglamento de Certificación de los Contadores Públicos en México.

Los objetivos de la Certificación son los siguientes:

La Certificación tiene por objetivo, en primer término, acreditar la calidad profesional ante

personas y organizaciones públicas y privadas, del Contador Público que posee los conocimientos técnico-administrativos suficientes y la experiencia necesaria para desarrollar con eficiencia las actividades propias de su profesión.

En segunda instancia, el propósito que atañe a la Certificación se encuentra inmerso en el concepto de la globalización, que significa competencia dentro y fuera del país y por ende, búsqueda constante de calidad y productividad, como elementos indispensables para mantenerse vigentes en el campo profesional, nacional e internacional. De esta manera se logran establecer las bases de reciprocidad para el ejercicio profesional entre los países con los que se han celebrado tratados comerciales internacionales.

Los requisitos que se deben cumplir para obtener la Certificación son:

- Presentar ante el Consejo de Certificación de la Contaduría Pública una solicitud.
- Presentar la cédula profesional expedida por la Dirección General de Profesiones.
- Presentar una constancia de práctica profesional por un periodo de cuando menos cinco años, en actividades relacionadas con la Contaduría Pública.
- Presentar constancias de cumplimiento de EPC (Educación Profesional Continua) expedidas por los colegios respectivos, que cubran los últimos cinco años.

A continuación se presenta el Reglamento para la Certificación Profesional de los Contadores Públicos:

REGLAMENTO PARA LA CERTIFICACIÓN PROFESIONAL DE LOS CONTADORES PÚBLICOS

Art.1.- El presente Reglamento se expide de conformidad con los Estatutos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

Art.2.- Para los efectos de este Reglamento se entenderá por:

INSTITUTO	Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Federación de Colegios de Profesionistas.
CONSEJO	Consejo de Certificación de Contaduría Pública
EXAMEN	Examen Uniforme de Certificación.
CEN	Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
COMITÉ	Comité Consultivo de Certificación.
ANFECA	Asociación Nacional de Facultades y Escuelas de Contaduría y Administración.

EPC	Norma de Educación Profesional Continua del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.
DGP	Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública.
CPC	Contador Público Certificado.

Art.3.- Todos los Contadores Públicos independientemente de su campo de actuación profesional, que aspiren a obtener la Certificación Profesional y que se encuentren afiliados a un organismo profesional o no, podrán solicitarlo así ante el Colegio. Para obtener tal Certificación, el aspirante deberá sustentar el examen correspondiente para demostrar su capacidad profesional, sujetándose al cumplimiento de los requisitos que se establecen en el presente Reglamento.

Art.4.- Para tener derecho a sustentar el examen a que se refiere el Artículo anterior, el aspirante deberá presentar una solicitud ante el Consejo y acompañar con la siguiente documentación:

- 4.1 Cédula Profesional expedida por la DGP.
- 4.2 Constancia de práctica profesional por un periodo de cuando menos 3 años, en actividades relacionadas con la Contaduría Pública.

DEL CONSEJO

Art.5.- El Consejo será una división administrativa del Instituto con carácter de Dirección, que en su estructura orgánica quedará bajo el control de la Vicepresidencia de Docencia del CEN. La persona que ocupe el cargo de Director del Consejo será contratada por el Presidente y el Vicepresidente de Docencia del Instituto. Bajo su mando tendrá una estructura de organización que le permitirá controlar y administrar la práctica del Examen a que se refiere el Art.3 de este Reglamento. Dentro de las obligaciones principales del Director se incluyen las siguientes:

- a. Diseñar los métodos de preparación, revisión, evaluación y calificación del Examen.
- b. Formular la políticas para la actualización periódica del Examen.
- c. Contratar al personal que forme parte de su área y encargarse de su capacitación de acuerdo con los procedimientos establecidos en nuestro Instituto.
- d. Establecer un sistema de revisión de las manifestaciones de cumplimiento de EPC, presentados por los Contadores Públicos ante los Colegios o Asociaciones a las que pertenezcan, en coordinación con la Comisión de EPC del Instituto y con los propios colegios.

e. Llevar un registro actualizado de los CPC, que podrá ser consultado por cualquier parte interesada, previa solicitud por escrito ante el Consejo.

f. Formar parte del Comité Consultivo de Certificación al que hace referencia este Reglamento.

DEL COMITÉ.

Art.6.- Se formará un Comité que actuará como cuerpo consultor, el cual presentará sus comentarios y observaciones al Consejo, con el objeto de incorporarlos a los procesos de Certificación Profesional.

Este Comité estará formado por el Presidente, Vicepresidente General, Vicepresidente de Docencia, Legislación y Práctica Externa del Instituto, el Presidente de la ANFECA, los Presidentes de los Organismos Colegiados de Contadores Públicos diferentes de los Colegios Federados al Instituto, que detentan una representación profesional que los Presidentes de los Organismos de iniciativa privada y del sector público que sean representativos de los usuarios de los servicios de los Contadores Públicos. Como Secretario de este Comité, actuará el Director del Consejo. Este Comité estará integrado por un máximo de quince miembros.

Art.7.- Los cargos mencionados en el Art. anterior serán honoríficos y el CEN; por conducto de su Presidente, dará a conocer las nominaciones y ratificaciones correspondientes durante el mes de noviembre de cada año.

Art.8.- El Comité será presidido por el Presidente o el Vicepresidente General del Instituto. El Comité se reunirá por lo menos una vez al año. El Secretario hará las convocatorias correspondientes para las reuniones del mismo, mantendrá al día los libros de actas y tendrá bajo su responsabilidad la preparación de las minutas relativas a las reuniones, a las que no se permitirá la asistencia de suplentes.

DEL EXAMEN

Art.9.- El examen a que se refiere este Reglamento será preparado y aprobado por el Consejo. Se celebrará una vez al año en forma simultánea en aquellas localidades donde exista como mínimo 30 aspirantes a sustentarlo. Los aspirantes podrán presentar el Examen en el lugar donde el Consejo sugiera realizarlo.

Art.10.- Para aprobar el Examen, el aspirante deberá alcanzar el puntaje mínimo que determine el Consejo. En caso de no alcanzarlo, el aspirante podrá presentar nuevamente el Examen al año siguiente.

Art.11.- Una vez aprobado el Examen el Consejo enterará al Contador Público un

"Certificado" que le otorga el reconocimiento a su capacidad profesional.

DEL CERTIFICADO

Art.12.- El Certificado tendrá una validez de cuatro años, transcurridos los cuales deberá ser refrendado por el Instituto, para lo cual durante el mes de abril del año en que se trate, los CPC que deseen refrendarlo, y estén colegiados; deberán presentar una solicitud acompañando las constancias anuales de cumplimiento de EPC de los últimos cuatro años expedidas por su Colegio. El Consejo se reserva el derecho de verificar el correcto cumplimiento del aspirante con la Norma de EPC.

En caso de que el CPC no cumpla con la Norma de EPC y por lo tanto, perdiese esta característica, o bien que no este colegiado, será necesario que presente nuevamente el Examen, cumpliendo con los requisitos establecidos en el presente Reglamento.

DE LAS SITUACIONES NO PREVISTAS EN EL PRESENTE REGLAMENTO

Art.13.- Cualquier situación no prevista en el presente Reglamento deberá ser resuelta por el Consejo, quien a su vez obtendrá la conformidad del CEN, a través del Vicepresidente de Docencia.

TRANSITORIOS

Art.1.- El Consejo podrá otorgar la Certificación a aquellos Contadores Públicos que se encuentren en el ejercicio profesional en que entre en vigor el presente Reglamento, y que presenten una solicitud ante el Consejo, acompañado de la siguiente documentación:

- 1.1. Cédula profesional expedida por la DGP.
- 1.2. Constancia de práctica profesional por un periodo de cuando menos cinco años, en actividades relacionadas con la Contaduría Pública.
- 1.3. Constancias de cumplimiento de EPC, expedidas por los Colegios respectivos, que cubran los últimos cinco años.
- 1.4. Los Contadores Públicos que no han estado afiliados a un organismo profesional, deberán presentar las manifestaciones que demuestren su actualización profesional durante los últimos cinco años.

Después de revisar la documentación mencionada, el Consejo comunicará a los interesados que presentaron solicitud de certificación, si esta fue aprobada ó, en su caso, si se requiere la presentación del Examen.

Esta disposición tendrá una vigencia de una año a partir de la fecha en que entre en vigor el

presente Reglamento.

Art.2.- El Contador Público que obtenga la certificación mediante el procedimiento que se señala en el Art.1 Transitorio, se considerará que es un CPC conforme a lo establecido en el Art.11 del Reglamento.

Art.3.- El presente Reglamento entrará en vigor a partir del 1° de mayo de 1998.

f) Diferentes dictámenes sobre estados financieros.

El Licenciado en Contaduría puede presentar diferentes tipos de dictámenes, según sea el caso, estos dictámenes pueden ser:

a) **DICTAMEN LIMPIO:** Este dictamen se presenta cuando el resultado del examen practicado por el Auditor puede expresarse sin salvedades, es decir, que los estados financieros están elaborados de acuerdo a los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y que no existen limitaciones en el alcance del trabajo de la Auditoría.

b) **DICTAMEN CON SALVEDADEDES:** En ciertas ocasiones el Auditor no puede expresar una opinión sin salvedades, ya sea porque existen desviaciones en la aplicación de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados o por las limitaciones en el alcance de su examen. De existir situaciones como las ya mencionadas el Auditor debe emitir según sea el caso y según sea la importancia, una opinión con salvedades, una abstención de opinión, o una opinión negativa.

En el dictamen con salvedades el Auditor debe de revelar en uno o más párrafos todas las razones de importancia que dieron origen a las salvedades. Las salvedades pueden ser:

1) **Salvedades por desviaciones en la aplicación de los Principios de Contabilidad:** En caso de que se de este tipo de salvedades el Auditor deberá de describir en forma clara y precisa en que consisten estas desviaciones, cuantificar su efecto en los estados financieros y señalar su efecto en su opinión, en caso de que las salvedades no puedan cuantificarse se deberá indicar en el dictamen.

2) **Salvedades por limitaciones en el alcance del examen practicado:** Existen ocasiones en que la administración de la empresa no permite que el Auditor aplique los procedimientos de Auditoría necesarios, esto representa limitaciones en el alcance, por lo que el Auditor debe de evaluar la importancia de estas restricciones para saber si expresar una salvedad o abstenerse de opinar. Se deben describir en el dictamen las limitaciones y sus naturalezas.

c) **DICTAMEN NEGATIVO:** Cuando el Auditor concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son de gran importancia que

una opinión con salvedades no sería adecuada, se debe de expresar una opinión negativa. El Auditor deberá revelar todas las desviaciones importantes a los principios de contabilidad y las limitaciones importantes que haya tenido en el alcance de su trabajo.

d) **DICTAMEN CON ABSTENCIÓN DE OPINIÓN:** Cuando el alcance del examen de un Auditor ha sido limitado de tal manera que no proceda un dictamen con salvedades, este deberá de abstenerse de expresar una opinión, en este caso deberá indicar las razones que dieron lugar a dicha abstención.

g) Responsabilidad profesional inherente a la emisión de un dictamen.

Como hemos visto hasta ahora, los usuarios depositan su confianza en la opinión del Auditor, para que ellos puedan hacer una correcta toma de decisiones.

Por lo tanto el Licenciado en Contaduría, al emitir un dictamen, debe cumplir con las siguientes responsabilidades:

1.- Debe declarar su relación con los estados financieros en los que se menciona su nombre, y en su caso, el trabajo realizado para fijar su responsabilidad en relación con dichos estados.

2.- Debe declarar si los estados financieros sobre los que externa su opinión fueron preparados de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

3.- Debe declarar si hubo consistencia en la aplicación de esos principios, en relación con el ejercicio anterior.

4.- Se entiende que las declaraciones informativas de los estados financieros son suficientes si el Licenciado en Contaduría no declara lo contrario.

5.- En el caso de salvedades a sus afirmaciones básicas en el dictamen del Licenciado en Contaduría debe aclarar plenamente las causas y su efecto en el cuadro general de los estados financieros.

6.- Cuando el Licenciado en Contaduría no este en condiciones de expresar una opinión, debe declararlo.

El Licenciado en Contaduría tiene que ser más explícito y a la vez breve en su trabajo de Auditoría y debe de llevar a cabo lo anterior con el fin de entregar un trabajo completo y con calidad.

CONCLUSIÓN DEL CAPÍTULO

Al finalizar todo un trabajo de Auditoria, el Auditor debe de proporcionar todos los resultados que obtuvo del examen que practicó a los estados financieros , las circunstancias y razones que dieron origen a su opinión, en fin toda la información requerida por su cliente.

Lo anterior lo debe de expresar mediante un dictamen, el cual como hemos visto, debe de estar conformado por determinados elementos que lo harán más completo y sobre todo, más sencillo de comprender.

El Auditor debe de estudiar y analizar muy bien los resultados obtenidos para elegir y elaborar el dictamen mas indicado que revele y presente la verdadera y real situación de una empresa.

BIBLIOGRAFÍA

1. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS
"Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados".
México, 1997.

2. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS
"Normas y Procedimientos de Auditoría".
México, 1997.

3. PÉREZ TORAÑO, Luis Felipe.
"Elementos de Auditoría Contemporánea".
Editorial Diana.
México, 1985.

4. C.P. TORRES TOVAR, Juan Carlos.
"Contabilidad I".
Editorial Diana.
México, 1991.

5. W. HOLMES, Arthur.
"Programas de Auditoría".
Editorial Mc. Graw Hill.
México, 1990.

6. WALTER G., Kell.

"Auditoría Moderna".

Cía Editorial Continental, S.A. de C.V.

México, 1990.

7. W. COOK, Jhon.

"Auditoría".

Editorial Mc Graw Hill.

México, 1989.

HEMEROGRAFÍA

1. C.P. CASAS-ALATRISTE URQUIZA, Rogerio.
"Angulos de la Certificación".
Revista "Veritas".
Colegio de Contadores Públicos de México A.C.
Nº 1523.
Julio 1998.
p.p 13.

2. C.P. GARZA Y RODRÍGUEZ, Carlos.
"A todos los profesionales de la Contaduría Pública".
Revista "Contaduría Pública".
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Nº 311
Julio 1998.
p.p 53.

3. CONSEJO DE CERTIFICACIÓN DE LA CONTADURÍA PÚBLICA.
"La Certificación del Contador Público".
Revista "Contaduría Pública".
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C.
Nº 312.
Agosto 1998.
p.p 22,23,24,25,26.