

127
2ej

**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MEXICO**

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

**ASPECTOS IMPORTANTES PARA LLEVAR
A CABO UNA AUDITORIA.**

**SEMINARIO DE INVESTIGACION
C O N T A B L E**

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
RAQUEL TORRES VELAZCO**

ASESOR DEL SEMINARIO: L.C. JOAQUIN BLANES PRIETO

MEXICO, D. F.

1987

**TESIS CON
FALLA DE ORIGEN**

270407





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.

A MIS PADRES LUIS Y CRISTY:

Por el cariño, paciencia y apoyo
que me brindaron durante todos -
mis estudios.

A MI HERMANA PATY:

Por permanecer siempre junto a mí,
por su cariño y apoyo en los ---
momentos que más lo he necesitado.

A MIS PRIMOS ANA Y AGUSTIN:

Por su ayuda en los últimos años
de la carrera.

A MIS AMIGOS GERARDO M. CASILLAS,
MARISOL, ALFREDO, ALICIA, OIGA, -
JUPITA, TOÑO Y MARIO:

Por sus constantes consejos y -
apoyos desinteresados, quienes me
han impulsado y han hecho posible
que haya llegado a la culminación
de esta tesis.

AL L.C. JOAQUIN BLANES PRIETO:

Por haberme brindado su apoyo,
consejos y asesoría desinteresados
en la elaboración de esta tesis.

A TODOS MIS PROFESORES:

Por ser una fuente importante
en la obtención de mis --
conocimientos.

CON AFFECTO:

**A USTED QUE SIEMPRE ME AYUDO
Y ME TENDIO SU MANO:**

I N D I C E

INTRODUCCION	1
ANTECEDENTES	2

CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES

1.1. ¿Qué es Contabilidad?	8
1.2. Concepto de Estados Financieros	9
1.3. Principios de Contabilidad	9
1.4. Concepto de Auditoría	17
1.5. Tipos de Auditoría	18
1.6. Normas de Auditoría	21
1.7. Concepto de Procedimientos de Auditoría	26
1.8. Técnicas de Auditoría	26
1.9. Importancia Relativa y Riesgo de Auditoría	33
1.10. La Planeación y Supervisión en la Realización de Auditoría	36
1.11. Importancia del Estudio y Evaluación del Control Interno	44
1.12. Programa de Auditoría	53
1.13. Muestreo en Auditoría	54
1.14. La Evidencia Comprobatoria	58
1.15. Responsabilidad del Auditor en el Descubrimiento de Errores e Irregularidades	59
1.16. Declaraciones de la Administración	60

CAPITULO II. PAPELES DE TRABAJO

2.1. Concepto de Papeles de Trabajo	69
2.2. Importancia de Papeles de Trabajo	70

2.3. Clasificación de Papeles de Trabajo	71
2.4. Indices y Marcas	74

CAPITULO III. DICTAMEN DEL AUDITOR

3.1. Concepto de Dictámen y sus Tipos	83
3.2. El Informe del Auditor	87
3.3. Carta de Observaciones y Sugerencias; y Seguimiento	87

CONCLUSIONES	89
-------------------------------	-----------

BIBLIOGRAFIA	91
-------------------------------	-----------

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

En la actualidad la carrera de Contador Público o -- Licenciado en Contaduría, ha podido mantenerse en un desarrollo constante en todas sus ramas y actividades, pudiendo así destacar que de todas ellas, la función de auditoría a los estados financieros ha tomado importancia y se ha ido revaluando dentro de las empresas tanto del sector público como del privado, ya que hoy en día se mantiene como una necesidad la de detectar y revelar irregularidades dentro de las mismas, así como el de manifestar la verdadera situación financiera y administrativa en la que se encuentran.

Es por eso que este trabajo se ha hecho no sólo con la finalidad de cumplir con un requisito, sino con el objeto de brindarle a toda persona interesada en el tema, los conocimientos sobre los elementos básicos que deben ser tomados en cuenta para la realización de una auditoría a los estados financieros, así como el de llegar a la culminación de la misma, mediante la elaboración de una opinión sobre dichos estados financieros. a través de un dictamen, haciendo con ello más confiable el contenido de estos últimos para aquellos a quienes les sean más útiles y así lograr una mejor toma de decisiones en las empresas.

A N T E C E D E N T E S

Las auditorías han existido aproximadamente desde el siglo XV. El origen exacto de las auditorías de informes financieros es objeto de controversia, pero se sabe que hacia el siglo XV, algunas familias ricas establecidas en Inglaterra recurrían a los servicios de auditores para asegurarse de que no había fraude en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. Aunque el origen de la función de auditoría es remoto, su verdadero desarrollo corresponde al presente siglo.

- AUDITORIAS INDEPENDIENTES ANTERIORES AL AÑO 1900.

El origen de la función de auditoría en Norteamérica es, sin lugar a dudas, británico. La contaduría como profesión fué introducida en este continente por los británicos en la segunda mitad del siglo XIX. Los contadores norteamericanos adoptaron de los británicos el modelo de informe de auditoría, lo mismo que sus procedimientos de análisis.

En el Reino Unido, las corporaciones públicas se constituían bajo una ley conocida como la Ley de Empresas a la cual debían someterse todas las empresas públicas.

Por otra parte mientras en dicho país era exigible la ejecución de auditorías, a las empresas norteamericanas no se les exigía dicho requisito.

La ausencia de requerimientos estatutarios para que

los accionistas dispusieran de auditorías condujo en el siglo XIX a la existencia de una gran diversidad de auditorías, que comprendía desde aquellas de balance general llamado actualmente estado de posición financiera, hasta los más amplios y detallados análisis de todas las cuentas de una corporación. Los auditores generalmente eran contratados por la gerencia o por la junta directiva de una corporación y su informe estaba destinado a estos funcionarios más que a los accionistas ya que les interesaba sólo el obtener de los auditores la seguridad de que no había habido fraudes ni errores de copia.

- DESARROLLO EN EL SIGLO VEINTE.

Hacia 1900 la revolución industrial tenía casi 50 años y las empresas industriales habían alcanzado un crecimiento notable. Existía un mayor número de accionistas distantes, quienes empezaban a recibir informes de auditoría, los cuales no podían comprender todavía el significado del trabajo realizado por los auditores.

Habían concepciones erróneas sobre la función de la auditoría, principalmente muy arraigadas entre los comerciantes y banqueros. Por ejemplo, existía la creencia generalizada de que el dictamen del auditor era una garantía de la exactitud de los estados financieros.

La contaduría se desarrolló rápidamente en América después de la Primera Guerra Mundial. Las concepciones erróneas acerca de la función de los auditores principal-

mente independientes, estaban tan extendidas que en 1917 el Tribunal Federal de Reserva publicó en el Boletín Federal de Reserva, un documento preparado por el Instituto Americano de Contadores (que se convertiría en el Instituto Americano de Contadores Públicos en 1957) estableciendo una contaduría uniforme. Este pronunciamiento técnico en los Estados Unidos fué el primero de los que serían emitidos por la colectividad profesional americana en el presente siglo.

- Fue así como en México en el año de 1917 se formó la primera agrupación profesional, la cual fué denominada como la Asociación de Contadores Públicos, contando con once miembros; posteriormente, el 6 de octubre de 1923 se constituyó el Instituto de Contadores Públicos titulados de México, cuya finalidad era agrupar a los miembros de la profesión.

El crecimiento mismo de la profesión y la creación de la Ley General de Profesiones (reglamentaria del Artículo 4o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos), originaron el nacimiento de otras agrupaciones regionales de contadores (Monterrey, México, La Laguna y otras).

Por tal motivo, en 1965 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. adquirió el carácter de Organismo Nacional, con el propósito de representar a la profesión contable nacional, obteniendo en 1977 el reconocimiento oficial de Federación de Colegios de Profesionistas.

En la actualidad, la constitución y funcionamiento de dicho Instituto, están regulados básicamente por sus estatutos y reglamentos en vigor desde el 30 de octubre de 1987. Uno de los objetivos fundamentales del mismo Instituto consiste precisamente en "propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados".

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentes del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. (IMCP) es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (denominada así desde octubre de 1971), la cual fue establecida en el año de 1955, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

En agosto de 1971, dicho propósito fue ampliado a cuatro objetivos principales que se conservan a la fecha los cuales son:

a). Determinar procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público.

b). Determinar normas de auditoría a las cuales deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes, para confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.

c). Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio, que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente.

d). Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

Por otra parte, con el propósito de coadyuvar el desarrollo y realce de una profesión contable mundialmente coordinada y con normas armonizadas, el 7 de octubre de 1977 se fundó la Federación Internacional de Contadores (IPAC), como resultado de un acuerdo firmado por 63 asociaciones de contadores representantes de 49 países (entre las cuales estaba el Instituto Mexicano de Contadores Públicos).

El Consejo de IPAC ha establecido un Comité de Prácticas Internacionales de Auditoría (IAPC) para desarrollar y emitir normas sobre las prácticas de auditoría generalmente aceptadas, servicios relacionados y sobre la forma y contenido de los informes de auditoría. También puede emitir declaraciones, que no pretendan tener la autoridad de las normas, para proporcionar ayuda práctica a los auditores en la implantación de las mismas.

Las normas internacionales de auditoría pretenden su aceptación y aplicación mundial, sin embargo, no prevalecen sobre las reglamentaciones locales que rigen la auditoría de información financiera en cada país.

Cuando la reglamentación o normatividad de nuestro País no contemple algún asunto contenido en las normas internacionales, es recomendable que se utilicen de manera supletoria.

Durante gran parte de este siglo los contadores públicos elaboraron sus informes siguiendo muy pocas orientaciones formales. Sin embargo, la profesión desarrolló rápidamente un lenguaje común de información. Dicho lenguaje se halla tan extendido en la actualidad que el informe de una auditoría ya no representa un problema de escritura, sino es un proceso de decisión.

CAPITULO I. ASPECTOS GENERALES.

Con la finalidad de que el Contador Público pueda llegar a formarse un opinión sobre los estados financieros de una entidad, en primer lugar deberá tener una idea definida sobre aspectos importantes como los que a continuación son presentados.

Ya que cualquier entidad, requiere conocer y administrar de la manera más eficaz posible sus recursos, esta deberá contar con un control adecuado, así como con información sobre el estado que guardan los mismos a una fecha o periodo determinado.

Debiendo entender por "entidad" cualquier unidad económico-social, es decir, el conjunto de recursos materiales y humanos de que se dispone para el logro de determinadas metas u objetivos, por ejemplo, fábricas, empresas públicas, personas físicas en general, etc.

1.1. ¿QUE ES CONTABILIDAD?

Para poder satisfacer la necesidad de obtener la información y el control mencionados anteriormente, nuestra profesión se apoya en la contabilidad, por lo que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en su libro Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados en la página 29 del primer boletín de la serie "A" principios contables básicos, que trata sobre el esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera, es conceptualizada de la siguiente manera:

"La contabilidad financiera es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias, de las transacciones que realiza una entidad económica y

de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados la toma de decisiones en relación con dicha entidad económica."

De acuerdo con lo anterior, se dice que la contabilidad es una técnica, es decir un conjunto de procedimientos, por medio de los cuales son registradas las operaciones económico-financieras de una entidad, con el fin de producir información cuantitativa básica para la toma de decisiones, a través de los llamados estados financieros.

Por otra parte, es importante hacer hincapié en que el término "financiero", es una derivación de la palabra finanzas, que en su definición más común consiste en las actividades llevadas a cabo en la obtención y aplicación de los recursos materiales de una entidad.

1.2. CONCEPTO DE ESTADOS FINANCIEROS.

Los estados financieros son definidos como los documentos formales elaborados con el fin de presentar en números (unidades monetarias) y palabras, los aspectos relativos a la situación financiera de la empresa en una fecha determinada, los resultados de sus operaciones y los cambios generados en dicha situación financiera por el periodo contable terminado en dicha fecha.

1.3. PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD.

La definición de contabilidad parte de que es una técnica. Esto implica la posición teórica de que los princi-

prios de contabilidad deberán ser considerados sólo como guías de acción en la misma contabilidad, y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos los define como:

"Aquellos conceptos básicos que delimitan e identifican a la entidad, las bases para cuantificar sus operaciones y la presentación de su información financiera cuantitativa a través de los estados financieros."

Dichos principios son clasificados de la siguiente manera:

- a). Aquellos que identifican y delimitan al ente económico.
 - 1. Entidad
 - 2. Realización
 - 3. Periodo Contable

- b). Los que establecen las bases para la cuantificación de operaciones del ente económico y su presentación.
 - 4. Valor Histórico Original.
 - 5. Negocio en Marcha.
 - 6. Dualidad Económica.

- c). El referente a la información
 - 7. Revelación Suficiente.

- d). Aquellos que abarcan los tres incisos anteriores como requisitos generales del sistema.
 - 8. Importancia Relativa.
 - 9. Comparabilidad.

Cada principio contable consiste en lo siguiente:

1. Entidad. Este principio identifica a las entidades como las realizadoras de actividades económicas, las cuales constituyen combinaciones de recursos humanos, materiales y de capital, mediante la coordinación de una autoridad encargada de la toma de decisiones, las cuales deberán estar encaminadas a los fines de cada entidad. Por otra parte, este mismo principio indica que la personalidad jurídica de una entidad es totalmente independiente de la de sus propietarios, por lo que sus estados financieros sólo incluirán bienes, derechos, valores y obligaciones de la misma.

Por ejemplo, una empresa dedicada exclusivamente a la industria del vestido, cuyos estados financieros sólo reflejarán las operaciones propias de la misma, la cual cuenta con un capital, trabajadores, materias primas y sus artículos terminados, para finalmente cubrir la necesidad de vestir al público en general.

2. Realización. El fundamento del principio de realización es fijar un punto de partida acerca del "por qué" debe considerarse que la entidad ha efectuado una transacción sujeta a medición, por lo que mediante este principio contable se señala que las operaciones económicas que realiza una entidad con otra u otras, así como los eventos económicos que la afectan deberán ser cuantificados contablemente en términos monetarios, considerándose por ella realizados cuando:

a). La entidad ha efectuado transacciones con otros entes económicos, y que se consideren plenamente realizadas.

b). La entidad tenga transformaciones internas que modifiquen la estructura de sus recursos o sus fuentes, o

c). Hayan ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivado de sus operaciones, y que sus efectos puedan ser cuantificados razonablemente en unidades monetarias.

La aplicación de lo anterior es observable, cuando es efectuada una compra de mercancía a crédito o en efectivo, donde inmediatamente es registrada la entrada al almacén y la salida de efectivo en bancos o si es a crédito, un aumento al proveedor, considerándose realizada la operación con otro ente económico y modificando su mercancía al aumentarla y su efectivo al disminuirlo (afectando sus recursos). Por otro lado un ejemplo de evento externo a la entidad y que puede repercutir en ella, es el fenómeno económico de la inflación, producido por el exceso de dinero en circulación en un país, que trae consigo una tendencia persistente al alza de precios, motivada por una baja en la producción de satisfactores que se traduce en una pérdida del poder adquisitivo del dinero, es decir, los precios suben más de prisa que los sueldos y salarios, el mercado se satura con una falsa imagen de abundancia, porque aunque hay artículos para su venta, no hay dinero para adquirirlos. En nivel medio de vida baja, surge la desconfianza y se reduce el consumo, generándose con ello una reducción

en ingresos para las empresas que muchas veces las llevan hacia pérdidas considerablemente cuantificables.

3. Periodo Contable. Este principio puede ser aplicado conjuntamente con el de realización, pues indica que la cuantificación de un cambio en la situación financiera y/o en el resultado de operación de la entidad, debe identificarse con la época a que pertenece (periodo contable), ya que al elaborar información financiera en periodos de tiempo regulares y convencionales (mensuales, anuales), permitirá obtener conocimiento sobre la situación financiera y los resultados de operación de las entidades, con lo que se obliga a que las operaciones y sus efectos sean registrados en el periodo en que ocurran, consecuentemente, los costos y gastos de la entidad, que deberán ser identificados con el ingreso que originaron, no importando la fecha en que sean pagados.

Por ejemplo, el mostrar separadamente en el estado de situación financiera las cuentas por cobrar y por pagar a corto y a largo plazo, cuando sea práctico y significativo, según el periodo de su cobro o pago respectivamente.

4. Valor Histórico Original. Dentro de este principio se establece que las operaciones económicas que la contabilidad valúa se registrarán de acuerdo al precio pactado de la operación, o su equivalente o la estimación razonable que se haga de ellos al momento de su realización contable. Las cifras anteriores podrán ser modificadas si ocurren situaciones posteriores que les hagan perder su significado, siempre y cuando sean aplicados métodos de ajuste en forma sistemática que mantengan la imparcialidad y objetividad de

la información.

Un ejemplo de lo anterior, es el registro inmediato de la compra de un activo a su costo original de adquisición, el cual estará sujeto de ser depreciado al transcurso del tiempo.

5. Negocio en Marcha. En cuanto a este principio, se establece que las entidades se entienden en existencia permanente salvo prueba en contrario, por lo que las cifras manifestadas en sus estados financieros son de carácter histórico o pueden ser modificadas debido a los métodos de ajuste generadas por las operaciones practicadas en su vida normal y no en periodos que indiquen su futura desaparición, por ejemplo en caso de que una entidad esté en proceso de liquidación, es decir, se refiere al funcionamiento normal de una empresa.

6. Dualidad Económica. Este principio se refiere a que toda operación practicada produce a la entidad que la realizó, una acción y una reacción a la vez, en proporcional grado. Este principio fué conocido antiguamente con el nombre de teoría de la partida doble, la cual consiste en que una cuenta debe cargarse cuando aumenta el activo (recursos), disminuye el pasivo (obligaciones) o disminuye el capital contable (patrimonio). Debe abonarse cuando disminuye el activo, aumenta el pasivo o aumenta el capital contable.

Por ejemplo, en la compra de mercancía para su venta, se hará un cargo al almacén por la entrada de mercancías, cargo a su impuesto al valor agregado acreditable que le corresponda, con abono a bancos por el importe total más el impuesto antes mencionado y que fueron pagados en efectivo.

(Registro de lo anterior en la siguiente página...)

	<u>PARCIAL</u>	CARGOS <u>DEBE</u>	ABONOS <u>HABER</u>
<u>ALMACEN</u> (Cuenta de Activo aumenta)		1000	
<u>I.V.A. ACREDITABLE</u> (Cuen- ta de Activo aumenta)		150	
<u>BANCOS</u> (Cuenta de Activo disminuye)			1150
Registro por la compra de mercancía.			
SUMAS IGUALES:		<u>1150</u>	<u>1150</u>

PARTIDA DOBLE.

7. Revelación Suficiente. "En forma sencilla y comprensible, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos indica que la información contable presentada en los estados financieros, debe contener de manera clara y comprensible, todo lo necesario para poder evaluar sus resultados de operación y su situación financiera, definiendo así lo que significa este principio."

Es decir, que para el usuario de la información financiera sera muy importante que sea cumplido este punto, ya que dicha información es base fundamental para la toma de decisiones. Un ejemplo son los estados financieros ya que clasifican y describen mediante títulos, rubros, conjuntos, cantidades y notas explicativas las declara-

ciones de quien los realiza.

8. Importancia Relativa. De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, "este principio señala que la información de los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de cuantificarse en dinero."

Se refiere principalmente al significado o importancia que tiene una partida o rubro en la información financiera total. Esta medida se da de acuerdo a la función de la entidad, al objetivo y a los criterios establecidos, por lo que no existe un parámetro igual.

Por ejemplo, los rubros que para una empresa productora de determinado artículo sean importantes, para una empresa comercializadora no, ya que utilizará otros que para ella tendrán su importancia.

9. Comparabilidad. Para este punto, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice: "Este principio señala que los usos de la información contable requieren que sean seguidos procedimientos de cuantificación que permanezcan en el tiempo. La información contable debe obtenerse aplicando los mismos principios y reglas particulares de cuantificación para facilitar la comparación de dicha información financiera de años recientes con anteriores, para conocer su avance, o con otras entidades económicas para conocer su posición relativa."

En base a lo anteriormente expuesto, se puede decir que en este punto se establece que la información contable debe obtenerse y proporcionarse aplicando los mismos cri-

terios de cuantificación y clasificación, con la finalidad de que pueda ser comparable en cualquier momento.

Un ejemplo de lo anterior sería al comparar estados financieros realizados en viejos pesos del año 1993 y estados financieros en nuevos pesos del año 1995 donde los primeros tendrían que ser modificados a nuevos pesos, con el fin de facilitar la comparación de un periodo con el otro.

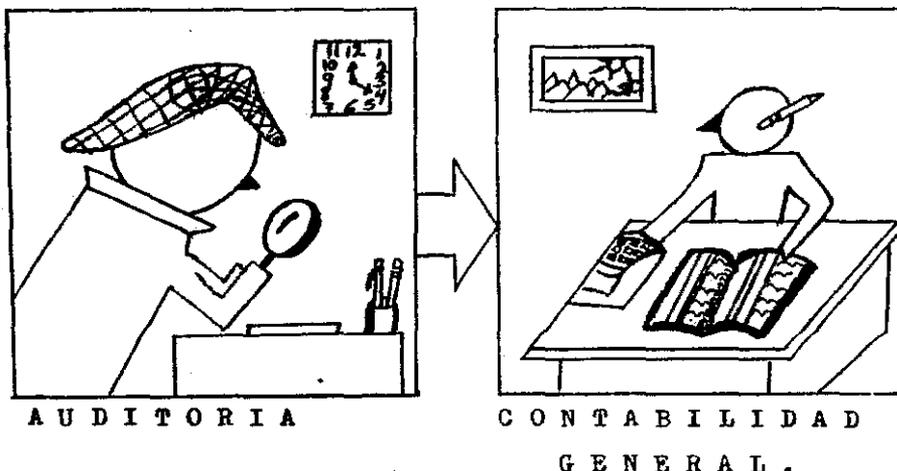
1.4. CONCEPTO DE AUDITORIA.

En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace el interés de que un profesional independiente revise su contenido a través de una auditoría a los estados financieros de un ente económico, para determinar su grado de confiabilidad.

"La auditoría es definida como el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o Contador Público independiente de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas cuya finalidad es la de expresar una opinión sobre la razonabilidad de la información financiera."

De acuerdo con lo anterior, se podría decir que la auditoría es una actividad profesional propia del Licenciado en Contaduría o Contador Público, mediante la cual es llevada a cabo la revisión de las cifras de los estados financieros básicos de una entidad, con el objeto de

dar una opinión sobre la razonabilidad en el contenido de los mismos, el cual debió de haber sido aplicado en base a principios de contabilidad generalmente aceptados.



1.5. TIPOS DE AUDITORIA.

Básicamente existen dos tipos de auditoría, la interna y la externa, así como algunas clases de esta misma.

a). Auditoría Interna. Es una función independiente de evaluación, establecida dentro de una organización para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la organización. Es llevada a cabo por Contador Público perteneciente a la misma empresa.

Entre sus actividades se encuentran:

- La revisión de operaciones para verificar la autenticidad, exactitud y concordancia con las políticas y procedimientos establecidos por la organización.

- Control de activos por medio de registros contables

y comprobaciones físicas.

- Revisión de políticas y procedimientos para evaluar su efectividad.

- Revisión de la auditoría de otras organizaciones con las que existen relaciones contractuales a cumplir u otras vinculaciones económicas.

Finalmente podemos decir que su objetivo principal es la revisión de las operaciones para servir de base a la administración para asegurar la buena marcha de la entidad. Por este motivo es un control que se describe como independiente, pues mide y evalúa la eficacia de otros controles.

b). Auditoría Externa. Es aquella labor que puede ser desarrollada por contadores públicos independientes, para expresar una opinión sobre la información examinada.

La función más común de la auditoría externa es brindar una opinión sobre las manifestaciones de la administración incluidas en la información contable emitida por la entidad. Esta función es conocida como auditoría de estados financieros. Sin embargo, el auditor externo está capacitado para brindar cualquier servicio que implique el examen de información, operaciones, procedimientos, actividades, proyectos, etc., que necesitan de un juicio profesional dentro del marco de competencia del Contador Público, de ahí que además de la auditoría de estados financieros antes mencionada, pueda darse cabida a otras clases de auditoría como las siguientes:

1). Auditoría Operacional. Esta significa el examen del flujo de transacciones llevadas a cabo en una o varias

áreas funcionales que constituyen la estructura de una entidad con el propósito de incrementar la eficiencia y la eficacia operativas a través de proponer las recomendaciones que se consideren necesarias.

Su objetivo principal es el de evaluar y determinar que la secuencia de las operaciones de un entidad sea la más adecuada, notificando las desviaciones y proponiendo soluciones para su eficaz funcionamiento.

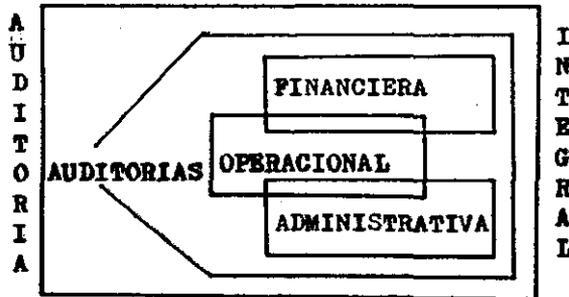
2). Auditoría Administrativa. Es el examen efectuado sobre las etapas que integran el proceso administrativo de una empresa, a fin de opinar sobre la calidad de su realización y seguir acciones concretas para mejorarlo.

Su objetivo particular es el de examinar y valorar los métodos de desempeño de cada área, verificando la estructura organizacional, promueve la adhesión a las políticas de la entidad, además ayuda a la dirección para el logro de una administración eficaz y eficiente por medio del estudio amplio y constructivo de cada uno de los elementos que integran el proceso administrativo.

3). Auditoría Integral. Es el examen efectuado sobre los estados financieros de una entidad, las transacciones de la misma y las etapas del proceso administrativo, con el fin de abarcar de manera integral o conjunta los resultados de los mismos para una mayor eficiencia y eficacia operacional.

Su objetivo principal es el de recolectar cada uno de los objetivos particulares de las auditorías tanto fi-

nanciera, operacional y administrativa para incrementar el control de las operaciones de una entidad.



1.6. NORMAS DE AUDITORIA.

¿Qué es una norma?

En base al diccionario de la lengua española en su página 391, una norma es "un paso a seguir, el cual deberá contener un mandamiento de observancia general y estar respaldada por una sanción aplicable al infractor".

Por otra parte, también se podría decir que la norma es un camino o un paso a seguir que regula la conducta del individuo en la sociedad.

Al tener un conocimiento general sobre lo que significa una norma, podemos pasar a lo que son las normas de auditoría, cuya definición se encuentra en el Boletín 1010 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, que a su letra dice:

" Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo".

Dentro del mismo Boletín también se contempla la clasificación de dichas normas, la cual es la siguiente:

N
O
R
M
A
S

D
E

A
U
D
I
T
O
R
I
A

A. NORMAS
PERSONALES

1. ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.
2. CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL.
3. INDEPENDENCIA MENTAL.

B. NORMAS DE
EJECUCION
DEL TRABA
JO

1. PLANEACION Y SUPERVISION.
2. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.
3. OBTENCION DE LA EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

C. NORMAS DE
INFORMACION

1. ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION.
2. BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.

A. NORMAS PERSONALES.

Estas se basan en las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, a un trabajo de este tipo. Dichas cualidades se refieren a:

1. ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL. El trabajo de auditoría es una actividad propia del Contador Público o Licenciado en Contaduría, por lo que ésta deberá ser desempeñada por personas que hayan obtenido título profesional en dicha carrera, así también deberán contar con los conocimientos generales sobre su profesión con la experiencia y capacidad suficientes para poder desempeñar su trabajo de la manera mas adecuada.

2. CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES. Al efectuar su trabajo, el auditor deberá ejercer responsabilidad y mostrar calidad en la realización de su trabajo.

3. INDEPENDENCIA MENTAL. El auditor mantendrá una actitud en la cual no deberá permitir la intervención de nadie en las decisiones tomadas por este mismo al ser efectuado su trabajo.

B. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

En las normas anteriores, se indicó que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Dichos elementos básicos son:

1. PLANEACION Y SUPERVISION. El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se tiene ayudantes, éstos deberán ser supervisados en forma apropiada.

2. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO. Para que el auditor pueda tener un amplio grado de confiabilidad sobre el control interno ejercido en determinada entidad, deberá efectuar un adecuado estudio y evaluación del mismo, y así poder tener la idea sobre la extensión y oportunidad que dará a los procedimientos de auditoría que aplicará.

3. OBTENCION DE LA EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor deberá obtener evidencia comprobatoria de tal forma que esta sea suficiente y competente con el fin de soportar lo mejor posible la opinión profesional que emitirá sobre su examen realizado a los estados financieros de la entidad.

De lo anterior, podemos considerar que las normas de ejecución del trabajo, nos plantean los elementos básicos fundamentales en la realización del trabajo del auditor, por lo menos al nivel mínimo indispensable para cumplir con la exigencia del cuidado y diligencia.

C. NORMAS DE INFORMACION.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen, mediante el cual se dá a conocer a las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen a los estados financieros de la empresa, con el fin de darles credibilidad al contenido de los mismos.

Por último, es principalmente a través del dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor.

La importancia que tiene el dictamen y el informe hace necesario el establecimiento de normas que regulen la calidad y los requisitos mínimos que deban contener.

A esas normas se les clasifica como normas de dictamen e información, y son:

1. ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION. En los casos en los que el Contador Público o Licenciado en Contaduría se comprometa a realizar una revisión sobre los estados financieros o información financiera, este deberá indicar la forma en la que efectuó su examen, las limitaciones que tuvo para llevarlo a cabo y cual fué su opinión profesional al concluir el mismo, incluyendo todas las salvedades derivadas de dicha revisión o todas aquellas razones importantes que se presentaron a pesar de haber hecho su examen de acuerdo con las normas de auditoría.

2. BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS. Al emitir una opinión sobre los estados financieros, el auditor deberá cerciorarse de que dichos estados fueron hechos en base a principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes, observando que el contenido de los mismos y sus notas relativas son adecuados y suficientes para poder ser interpretados, y en caso de existir desviaciones, el auditor deberá darlas a conocer, así como el efecto cuantificado que estas representan sobre los estados financie-

ros.

Finalmente puede decirse que las normas de información expresan la manera en que debe ser realizado el informe del auditor, regulando su calidad y los requisitos mínimos que debe contener, ya que éste representa el resultado final del trabajo de la auditoría, mediante el cual se comunica la información a los interesados en la misma.

1.7. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

El trabajo de auditoría tiene como finalidad inmediata proporcionar al propio contador público los elementos de juicio y de convicción necesarios para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. De ahí que sea importante recurrir a los procedimientos de auditoría, los cuales han sido conceptuados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., en el boletín 5010 página 4 de su libro Normas y Procedimientos de Auditoría en la siguiente forma:

"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 el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión".

1.8. TECNICAS DE AUDITORIA.

De lo anteriormente expuesto, surgen las técnicas de auditoría, las cuales se definirían como el conjunto de instrumentos de aplicación práctica utilizados por el

auditor con el fin de obtener información y comprobación necesarias para poder emitir su opinión profesional.

Dichas técnicas de auditoría son las siguientes:

1. Estudio General
2. Análisis
3. Inspección
4. Confirmación
5. Investigación
6. Declaración
7. Certificación
8. Observación
9. Cálculo

1. Estudio General. Es aquella técnica que consiste en la determinación de las características generales de la empresa, de sus estados financieros y de todos aquellos aspectos que sean considerados por el auditor como significativos, importantes y/o extraordinarios.

Aquí, para que el contador público pueda emitir una opinión sobre los estados financieros debe estudiar en forma general a la empresa, sus estados financieros viéndolos desde un panorama general y específico, etc. Estas operaciones las puede elaborar el propio auditor o sus ayudantes plenamente capacitados para lograr un trabajo eficiente.

Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que generalmente deberá ser aplicada antes de cualquier otra.

2. Análisis. Se realiza la clasificación y agrupación de distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal forma que los grupos constituyan unidades de la misma naturaleza y significativas.

Generalmente el análisis es aplicado a cuentas o rubros de los estados financieros con el fin de conocer su integración y puede ser de dos clases:

a). Análisis de Saldos. Consiste en analizar el saldo de una cuenta, mediante eliminaciones de asientos y determinando las partidas que forman el saldo.

Por ejemplo, en una cuenta de proveedores se verificará que los movimientos de cargo a esta cuenta como devoluciones y pagos, hayan sido compensaciones de los abonos efectuados al almacén y a bancos (pagos) para finalmente haber obtenido el saldo neto real de la cuenta de proveedores como sigue:

1. Compramos al Proveedor "A" a crédito mercancías con un valor de \$ 4,000.00
2. Devolvemos mercancías defectuosas por \$ 1,000.00
3. Pagamos al Proveedor "A" la cantidad de \$ 1,000.00
4. Compramos a crédito al Proveedor "B" por \$ 3,000.00

(Ver solución siguiente página)

ANALIS DEL SALDO DE LA CUENTA DE PROVEEDORES

POR \$ 5 000.00

<u>Proveedor "A"</u>		<u>Eliminaciones</u>
- Factura X	\$ 4 000.00	
- Devol. s/comp.	<u>1 000.00</u>	(Abono Almacén)
= Compra Neta:	\$ 3 000.00	
- Pago efectivo	<u>1 000.00</u>	(Abono a Bancos)
= Saldo Prov. A	<u>2 000.00</u>	

Proveedor "B"

Factura Y \$ 3 000.00

La cuenta de mayor de proveedores y su saldo final se conforma como sigue:

Proveedor "A"	\$ 2 000.00
+ Proveedor "B"	<u>3 000.00</u>
SALDO CTA. PROVEED.	<u>\$ 5 000.00</u>

b). Análisis de Movimientos. Consiste en analizar cada cargo o abono que forme el movimiento deudor o acreedor de una cuenta, es decir, buscar cuál fué el origen de su registro sin considerar las contrapartidas.

Por ejemplo, al analizar los cargos que conforman el saldo de la cuenta de gastos de administración, sin tomar en cuenta su contrapartida (abono a otras cuentas) en el momento de su registro por parte de la compañía.

(Ver este ejemplo en la siguiente página)

ANALISIS DE LA CUENTA DE GASTOS DE ADMINISTRACION.

1). Sueldos del departamento administrativo	\$ 10,000.00
2). Depreciación mensual del equipo ofna.	2,500.00
3). Consumo de luz por el periodo _____	1,100.00
4). Papelería utilizada en el mes de _____	600.00
5). Compra de artículos de limpieza en el mes de _____	<u>68.00</u>
TOTAL SALDO GASTOS DE ADMON. AL _____	
DE _____	<u>\$ 14,268.00</u>

3. Inspección. Es el examen físico de bienes materiales o de documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad, o presentada en los estados financieros.

Por ejemplo, el presenciar o tomar el inventario físico de mercancías, así como el corte de caja del día, etc.

4. Confirmación. Por medio de esta técnica el auditor debe cerciorarse de la autenticidad de los activos, operaciones, etc., de la entidad sujeta a examen al ser obtenidos escritos de persona o personas ajenas a la empresa, pero que conozcan las operaciones efectuadas con la misma, así como las condiciones en que fueron pactadas, de tal forma que esa información sea válida.

Es aplicable solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la informa-

ción que solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

- Positiva. Cuando se le pida al confirmante que conteste por escrito sólo si está de acuerdo o no con el dato solicitado. Es utilizada preferentemente para el activo.

- Negativa. En este caso se le pide al confirmante que conteste al auditor solamente en caso de no estar conforme con los datos de la entidad que le fueron enviados. Generalmente se utiliza para confirmar activo.

- Indirecta, Ciega o en Blanco. Es aquella en la que no se envían datos, pero sí se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

5. Investigación. Esta técnica la utiliza el auditor al obtener información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa auditada, que le sirvan para complementar su trabajo.

Por ejemplo, el auditor puede formarse una opinión sobre la cobrabilidad de las cuentas por cobrar mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

6. Declaraciones. Manifestaciones por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa. Se aplicará cuando la importancia de los datos obtenidos lo ameriten.

7. Certificación. Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8. Observación. Es llevada a cabo mediante la presencia física del auditor para cerciorarse de modo abierto o discreto, de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos en la entidad.

9. Cálculo. Verificación matemática de alguna partida específica, mediante el cálculo independiente de la misma.

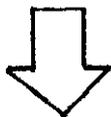
Por ejemplo, el cerciorarse de que la aplicación por concepto de depreciaciones y amortizaciones es correcto, de acuerdo con el método empleado.

Por último diremos que las técnicas de auditoría pueden ser clasificadas de acuerdo a su naturaleza de aplicación a elementos ya sean:

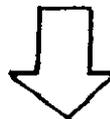
INTERNOS

Y

EXTERNOS



- Estudio General
- Análisis
- Investigación
- Cálculo



- Inspección
- Confirmación
- Declaraciones
- Certificación
- Observación

1.9. IMPORTANCIA RELATIVA Y RIESGO DE AUDITORIA.

Al ser efectuada una auditoría, la revisión a los estados financieros puede ser llevada a cabo mediante la realización de pruebas selectivas, por lo que para ello se tomará en cuenta tanto la importancia relativa de las partidas como el riesgo probable de que estas mismas tengan errores.

A). IMPORTANCIA RELATIVA.

Es la representación del importe acumulado de errores y desviaciones que podrían encontrarse, originados por la aplicación de principios de contabilidad en el contenido de los estados financieros, sin que por la opinión del auditor y por las situaciones existentes, se dé la probabilidad de que puedan ser afectadas las decisiones de aquellas personas que confían en el contenido de dichos estados.

Los aspectos que deben considerarse para determinar la importancia relativa son tanto factores cuantitativos como cualitativos; sin embargo, el resultado deberá ser cuantificado lo más posible que sea, para poder juzgar su

efecto en los estados financieros. Por ejemplo, un gasto aplicado a maquinaria, que por su importe muy bajo puede ser tomado solo como mantenimiento de maquinaria y equipo en gastos generales cuenta de resultados, o si de verdad dicho importe es muy alto y considerable, entonces sí podría ser tomado como un gasto de instalación el cual ya estaría sujeto a ser amortizado y presentado en el estado de posición financiera como cuenta de activo.

Otro ejemplo es el presentado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en el boletín 3030 del libro Normas y Procedimientos de Auditoría, el cual es el siguiente: la hipoteca de inmuebles que puede ser un hecho importante y que sin embargo, si el valor de dichos inmuebles es muy bajo, no podría ser necesario darlo a conocer o revelarlo en los estados financieros auditados, o incluso ni siquiera investigar la posible existencia de gravámenes sobre esos activos.

B). RIESGO DE AUDITORIA.

Es aquel que representa la posibilidad de que el auditor pueda dar una opinión sin dar a conocer las desviaciones encontradas en la aplicación de principios de contabilidad a los estados financieros (salvedades), sobre aquellos estados que de verdad sí contengan errores y desviaciones en la aplicación de dichos principios, rebasando el límite a lo planteado como importancia relativa, es decir un error sobre otro error.

El riesgo de auditoría se integra por la combinación

de tres tipos de riesgos, los cuales a continuación se describen:

1.-Riesgo Inherente.- Es la posible existencia de errores importantes en algún rubro específico de los estados financieros (cuenta, saldo o grupo de transacciones), o en un tipo específico de negocio, sin considerar efectos de los procedimientos de control interno.

2.- Riesgo de Control.- Es el riesgo de que errores importantes generados por otros, pudieran existir en un rubro específico de los estados financieros, sin ser prevenidos oportunamente por el sistema de control interno contable en vigor.

3.- Riesgo de Detección.- Representa el riesgo de que los procedimientos aplicados por el auditor (pruebas de auditoría) no hayan sido suficientes para encontrar a tiempo los posibles errores importantes que hayan escapado a los procedimientos de control interno. Es decir, que dichos procedimientos de auditoría no se llevaron a cabo adecuadamente.

Los conceptos de importancia relativa y riesgo de auditoría adquieren una relevancia especial en la fase de planeación y diseño de los procedimientos, ya que de no considerarse estos conceptos en forma adecuada, el auditor puede llegar a la etapa final de su trabajo y encontrar que no tiene la evidencia suficiente y competente, que le permita soportar su opinión, o pueda correrse el

peligro de emitir una opinión sin salvedades sobre unos estados financieros que sí contengan errores o desviaciones.

Además, la auditoría de estados financieros no debe ser considerada como sinónimo de exactitud o verdad absoluta. La información financiera auditada debe considerarse solamente como información exenta de errores relevantes.

1.10. LA PLANEACION Y SUPERVISION EN LA REALIZACION DE AUDITORIA.

PLANEACION EN AUDITORIA.

La planeación es la primera fase del proceso administrativo que consiste en preveer el futuro planteando cursos alternativos de acción, evaluarlos y por último definir lo adecuado a seguir para poder alcanzar determinado objetivo.

Para poder concluir en lo que deba entenderse por planeación, se dirá que es la elaboración de la estructura general de las cosas que hay que hacer para la ejecución de un trabajo futuro.

En la realización de una auditoría se requiere de una planeación adecuada, con el fin de alcanzar los objetivos propuestos, de la manera más eficiente posible. Para ello, se deberá de llevar a cabo un plan inicial, el cual tendrá que ser revisado continuamente y susceptible de modificaciones al mismo tiempo de que se supervise el

trabajo elaborado.

La planeación implica la prevención de qué procedimientos van a ser aplicados, la extensión y en qué momento van a ser utilizados, así como el personal que debe intervenir en el trabajo. Se tendrá la necesidad de obtener información de acuerdo con la naturaleza y condiciones particulares de la empresa. (Figura # 1).

Como:

a). ENTREVISTAS.

- Las cuales se efectuarán con el cliente, para determinar condiciones de trabajo, tiempo a emplear, honorarios, gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente y todos aquellos puntos importantes de ser definidos antes de iniciar el trabajo.

- También se llevarán a cabo con funcionarios de la empresa, para obtener información sobre políticas generales de la misma, tanto del aspecto de producción como financiero y comercial y las referentes a los criterios de contabilización.

b). VISITAS.

Las visitas serán a las instalaciones de la empresa, dándose con ello la observación de sus operaciones para conocer las características operativas de la misma, así como su sistema de control interno.

c). REVISION.

- Documentación, se efectuará la lectura de papeles importantes relacionados con la situación jurídica de la empresa.

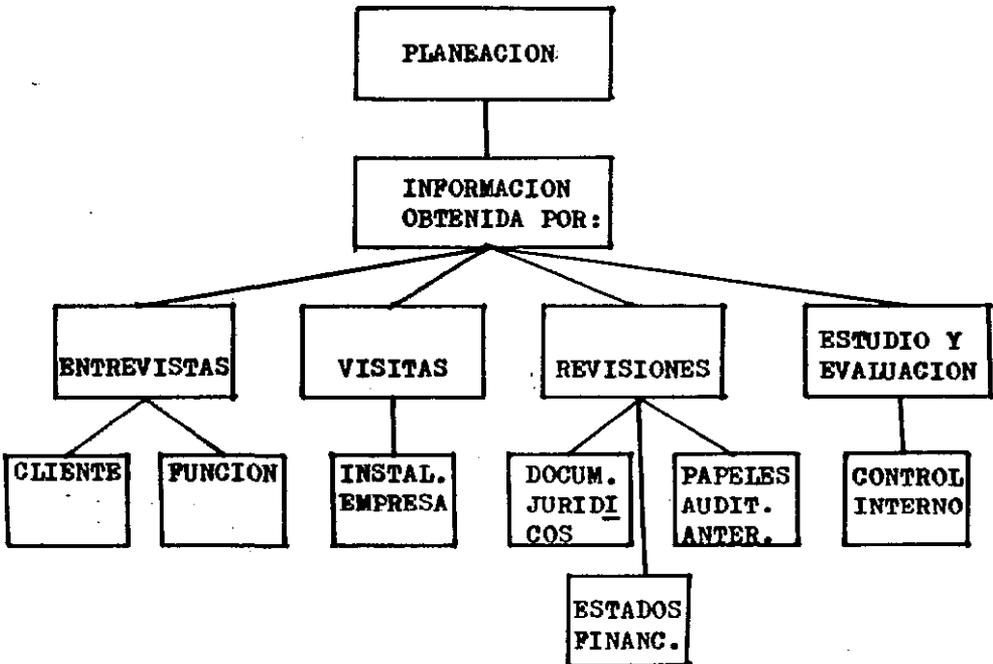
- Estados Financieros, se realizará su lectura para obtener información básica sobre el volumen y naturaleza de las operaciones de la empresa.

- Informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, serán revisados para aprovechar la experiencia acumulada.

d). ESTUDIO Y EVALUACION.

Se realizará un estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno de la empresa para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría.

FIGURA # 1



La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino 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 en la planeación misma conforme ésta se vaya delegando en otras personas.

LA SUPERVISION.

Para tener un concepto general de lo que significa una supervisión, puede decirse que: Es la revisión o inspección general llevada a cabo por una persona, sobre las actividades realizadas.

La supervisión debe ser ejercida en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

En la práctica pueden existir variaciones en lo que se refiere al personal que participe 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 a la estructura del despacho. Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia, entrenamiento técnico y capacidad profesional como auditor, de tal manera que el contador público asume la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente.

La supervisión debe ser ejercida de acuerdo a las siguientes etapas:

**LA SUPERVISION EN
LA ETAPA DE
PLANACION.**

- a). Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participan en el trabajo.
- b). La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen.
- c). Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado. En este aspecto la supervisión es muy importante, porque con ello se da cumplimiento a la norma de auditoría que obliga a adecuar las pruebas en función del control interno existente.
- d). Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

LA SUPERVISION
EN LAS FASES DE
EJECUCION DE LA
AUDITORIA.

- a). Se efectua la revisión del programa de auditoría preparado con base en el resultado del estudio y evaluación del control interno, así como las mo dificaciones hechas durante el desarrollo de la auditoría.
- b). Explicación a los audito res, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la for ma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría.
- c). Presentación de los audi tores al personal del cli ente con el que van a tra tar y explicación de los sistemas contables, regis tros y demás elementos con los que van a trabajar.

CONTINUA SIG. PAGINA...

CONTINUACION,
LA SUPERVISION
EN LAS FASES DE
EJECUCION DE LA
AUDITORIA.

- d). Vigilancia constante y estrecha del trabajo de los auditores y aclaración oportuna de dudas.
- e). Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuesto.
- f). Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo. Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente, se exigirán pruebas adicionales que deben realizarse para complementar el trabajo.

LA SUPERVISION
EN LA ETAPA DE
LA TERMINACION
DEL TRABAJO.

- a). Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que estos están completos y de que se ha cumplido con las normas de auditoría.
- b). Revisión y aprobación del contador público que dictamina, del informe que resulta del trabajo de auditoría realizado. (Problemas importantes encontrados, soluciones y la forma en que se reflejan en los estados financieros y dictamen).
- c). Se recomienda que antes de emitir el informe, una persona del despacho, pero ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que la opinión que se pretende emitir está justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

Por último es recomendable dejar evidencia de la supervisión en los papeles de trabajo tomando en cuenta lo siguiente:

a). Poniendo su inicial sobre los papeles preparados por los auditores o supervisores. Es conveniente que el contador público que dictamina inicie aquellos que por su importancia lo ameriten.

b). Hacer anotaciones en papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los auditores de menos experiencia.

c). Preparando informes sobre la actuación de los auditores en donde se indiquen los trabajos que efectuaron, la efectividad con que lo hicieron, el grado de preparación técnica y capacidad alcanzada.

d). Mediante cuestionarios de supervisión diseñados para diferentes niveles.

e). Mediante la preparación de un memorándum que resumirá la información que ya se encuentra en los papeles de trabajo de la auditoría: limitaciones sobre el alcance, problemas especiales encontrados y su solución, decisiones sobre ajustes, cambios en prácticas contables, operaciones descontinuadas, situaciones irregulares, incertidumbres, contingencias y otros.

1.11. IMPORTANCIA DEL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El control interno es uno de los instrumentos básicos de que se sirve la empresa para el buen funcionamiento de

su organización y que además de ser punto obligado de referencia para la auditoría, constituye la esencia misma de la seguridad del sistema administrativo.

Es fácil apreciar a primera vista la amplitud y profundidad de los alcances del control interno, pero para efectos de nuestra profesión, podemos darle el siguiente concepto:

El Control Interno es aquel que comprende un plan de organización de operaciones con el que deberá observarse una división de responsabilidades y labores con el fin de incrementar la eficiencia en las operaciones de la - - empresa incluyendo todos los métodos y procedimientos, - así como las medidas necesarias, que en forma coordinada deberán ser empleadas por una empresa con las siguientes finalidades:

1. Dar protección a sus activos: Es decir, proteger sus recursos con la finalidad de evitar sustracciones o pérdidas, siniestros o ineficiencias que tengan como consecuencia fraudes o el desfaldo de la entidad, un ejemplo de control para proteger dichos activos puede ser la firma de cheques en forma mancomunada.
2. La obtención de información correcta y segura: Es decir que todas las operaciones de la entidad deberán ser captadas, procesadas y plasmadas en - - cierta documentación como los estados financieros, la cual deberá ser veraz, confiable y oportuna - con la finalidad de que los usuarios de dicha información puedan tomar decisiones.

3. La promoción de la eficiencia de operación: Es decir, juzgar la eficiencia de operación en todas las divisiones de la compañía, se dirá que en toda ocasión debe mantenerse la seguridad de que las actividades que se llevan a cabo en la entidad se están efectuando con el mínimo de - esfuerzo y menor costo posible.
4. La adhesión a las políticas preescritas por la dirección: Es decir, se deberá apoyar y medir el cumplimiento de la empresa de acuerdo a lo establecido por la misma, con lo que la administración tendrá la certeza de que existe el debido apego a las políticas dictadas, detectándose por ejemplo desperdicias de tiempo, - etc.

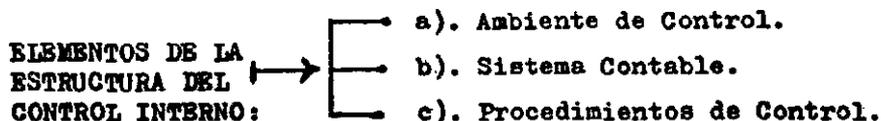
Por lo anterior, podemos decir que los objetivos básicos del control interno que deben mantenerse en cualquier tipo de empresa son los cuatro ya mencionados, de los cuales se define que los dos primeros tengan el aspecto de controles internos contables y los dos últimos - -- puedan ser considerados como controles administrativos.

Por último, con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirva de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él y le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

La estructura del control interno de una entidad

consiste en las políticas y procedimientos establecidos por la misma y para proporcionar la seguridad de que sus objetivos específicos serán alcanzados.



a). Ambiente de Control. Es aquel que se forma con la combinación de factores como los que a continuación se presentan, que dependiendo de su aplicación puede fortalecer o debilitar los controles de la propia entidad, por lo que dichos factores son:

- Estructura de organización de la entidad.
- Funcionamiento del consejo de administración y sus comités.
- Métodos para asignar autoridad y responsabilidad.
- Métodos de control administrativo para supervisar y dar seguimiento al cumplimiento de las políticas y procedimientos, incluyendo la función de auditoría interna.
- Políticas y prácticas de personal.
- Influencias externas que afecten las operaciones de la entidad.

Podría decirse que es muy importante la actitud que tenga la administración hacia los controles internos establecidos, ya que de ello dependerá la determinación de la existencia de calidad en el ambiente de control de una entidad.

b). Sistema Contable. Es aquel que consiste en todos los métodos y registros establecidos en una entidad económica cuyas finalidades son:

- Identificar y registrar solo las transacciones reales con características establecidas por la administración.

- Describir oportunamente todas las transacciones y detallarlas para permitir su adecuada clasificación.

- Cuantificar el valor de las operaciones en unidades monetarias.

- Registrar las transacciones en el periodo correspondiente.

- Presentar y revelar adecuadamente dichas transacciones en los estados financieros.

En este punto es muy importante distinguir la diferencia que existe entre lo que es un sistema contable y un control interno contable, para lo cual se dirá que:

a). Un sistema contable consiste en un conjunto de métodos y tareas, mediante las cuales son identificadas, reunidas, clasificadas y registradas las operaciones de una entidad económica, con la finalidad de producir información financiera cuantitativa.

b). Mientras que, los controles internos contables son aquellas técnicas que utilizará la empresa para que al efectuar las tareas de procesamiento de transacciones u operaciones, se salvaguarden los activos y los registros financieros de la empresa que contengan información contable.

En general, puede decirse que mientras en el primero es producida información cuantitativa en base a las operaciones realizadas por la entidad, en el segundo se busca

la mejor forma de proteger lo anterior y lo que se tenga (activos).

Por otra parte, el auditor deberá identificar los ciclos de transacciones de una empresa cuyo control inter no estará sujeto a revisión y evaluación, siendo necesario que se identifiquen y determinen las funciones aplicables a cada ciclo con base en las características específicas del mismo.

c). Procedimientos de Control. Son políticas y procedimientos adicionales al ambiente de control y sistema contable, establecidos por la administración para el logro de objetivos específicos de la entidad, aplicados en distintos niveles de organización y del procesamiento de transacciones.

Los procedimientos pueden ser de carácter:

- Preventivo. Se establece para evitar errores durante el desarrollo de las transacciones.

- Detectivo. Su finalidad es descubrir o encontrar errores y las desviaciones que durante el desarrollo de las transacciones, no se hubieran identificado por los preventivos.

DOCUMENTACION.

En caso de que sean identificados riesgos específicos relacionados con deficiencias en el ambiente de control, deberán documentarse en el memorando de planeación de auditoría.

La documentación del sistema contable y de otras aplicaciones seleccionadas, puede ser llevada a cabo por

medio de la utilización de cuestionarios específicos, de descriptivos que detallen los sistemas o diagramas que muestren el flujo de las principales transacciones y puede quedar plasmada en el archivo permanente de auditoría.

METODOS PARA EFECTUAR EL ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.

A). METODO DESCRIPTIVO. Consiste en la explicación por escrito, de los pasos establecidos para la ejecución de las distintas operaciones o aspectos específicos del control interno de la empresa.

B). METODO 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 debilidad en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas.

C). METODO GRAFICO. Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos (flechas, cuadros, figuras geométricas varias); en dichos dibujos se representan departamentos, formas, archivos, etc. y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones. (Diagramas de flujo).

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

EVALUACION PRELIMINAR DEL CONTROL INTERNO.

En esta etapa, el auditor analiza en forma general el riesgo implícito en el trabajo que va a realizar, para lo cual tomará en cuenta el ambiente de control establecido por la administración de la entidad para identificar errores potenciales, por lo que posteriormente determinará si el diseño de los sistemas de control implantados son capaces de prevenir, detectar y corregir dichos errores encontrados; así el auditor podrá formarse un juicio sobre la confianza a depositar en el control que será probado, pues ya tendrá un conocimiento general sobre la estructura del control interno de la entidad.

PROCESAMIENTO ELECTRONICO DE DATOS AL EVALUAR LA ESTRUCTURA DEL CONTROL INTERNO.

Dada la importancia y el uso constante que hoy en día se le da a los sistemas de procesamiento electrónico de datos en la información contable, así como el volumen de operaciones procesadas en ellos, el auditor debe conocer, evaluar y probar dicho sistema, como parte fundamental del estudio y evaluación del control interno y documentar sus conclusiones sobre el efecto en la información financiera y el grado de confianza que depositará en los controles.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO Y EVALUACION FINAL.

La finalidad de las pruebas de cumplimiento es reunir evidencia suficiente para concluir si los sistemas de control establecidos por la administración, prevendrán o detectarán y corregirán errores potenciales que pudieran te

ner un efecto importante en los estados financieros.

También es necesario establecer por indagación, observación e inspección de documentación, la forma en que el sistema de control continúa operando efectivamente, a pesar de posibles cambios en el medio ambiente.

Los procedimientos de auditoría podrán variar si como resultado de las pruebas de cumplimiento, se detectan debilidades o desviaciones a los procedimientos de control.

SITUACIONES A INFORMAR.

Son asuntos relacionados con el control interno, que pueden ser de interés para el cliente y que fueron encontrados por el auditor durante el curso de su trabajo.

Estas situaciones son importantes ya que representan deficiencias en el diseño u operación de la estructura de control interno, que podrían afectar negativamente la capacidad de la organización para registrar, procesar, resumir y reportar información financiera uniforme con las afirmaciones de la administración en los estados financieros.

Dichas situaciones deberán ser comunicadas a personas de alto nivel de autoridad y responsabilidad, tales como el consejo de administración, el dueño de la empresa o quienes hayan contratado la auditoría.

Como parte de su trabajo, el auditor debe además proporcionar sugerencias que permitan mejorar la estructura del control interno existente.

1.12. PROGRAMA DE AUDITORIA.

El programa de auditoría formal es una herramienta importante, el cual se define como:

"Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar." (1)

Algunas veces le serán agregadas a dicho programa explicaciones o detalles de información complementaria, con el fin de ilustrar a la persona que vaya a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre situaciones que deba conocer.

Puede decirse que el programa de auditoría es la culminación del proceso de planeación, y refleja los juicios hechos por el auditor. Es muy útil para el responsable de la auditoría, pues le dará seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para el que supervisa el trabajo, le servirá como base de planeación y supervisión, para el auxiliar será una guía en la ejecución de su trabajo.

En general, es de mucha utilidad establecer los pasos del programa en el mismo orden en que serían ejecutados, a no ser que otro orden promoviera mejor la eficiencia. Al ser planeada la secuencia del trabajo deberán considerarse los siguientes factores:

- Completar primero las pruebas de cumplimiento antes de iniciar las pruebas sustantivas (llevar a cabo la conclusión con respecto al saldo de una cuenta).

- Los pasos del programa que utilicen el mismo documento o comprendan entrevistas con la misma persona

(1) Página 6 del Boletín 3040 del Libro Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, A. C., Equus Impresores, S. A. de C. V., México, D. F. 1997.

deberán realizarse al mismo tiempo.

- La auditoría será llevada en una secuencia determinada cuando no haya flexibilidad en las pruebas que presente la empresa y no sean oportunas.

Los programas de auditoría no pretenden establecer procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estimen adecuados para cada trabajo en particular.

1.13. MUESTREO EN AUDITORIA.

El auditor no está obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa, por lo que podrá tomar una muestra representativa de éstas para poder obtener la evidencia que se requiere.

El muestreo en auditoría consiste en la selección al azar, de donde se asegura que todas las partidas dentro del universo tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas.

- Objetivos de la auditoría:

El auditor debe considerar en primer término los objetivos específicos de auditoría que debe alcanzar, lo que le permitirá determinar el, procedimiento de auditoría o combinación de procedimientos más indicados para lograr tales objetivos. Además, cuando el muestreo de auditoría es apropiado, la naturaleza de la evidencia de

auditoría buscada y las condiciones de error posibles u otras características relativas a tal evidencia ayudarán al auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.

- Universo:

Se llama universo al cuerpo de datos de donde el auditor desea extraer muestras para llegar a una conclusión. El auditor deberá determinar que el universo de donde extrae la muestra es apropiado para el objetivo específico de la auditoría.

Las partidas individuales que componen el universo se conocen como unidades de muestreo.

En la determinación del universo es recomendable la estratificación, que consiste en dividir el universo en subuniversos. Los estratos deben estar definidos explícitamente de manera que cada unidad de muestreo pueda pertenecer únicamente a un solo estrato. Este procedimiento disminuye la variabilidad de las partidas dentro de cada estrato. La estratificación permite al auditor dirigir sus esfuerzos hacia partidas que considere con un mayor error monetario.

Por ejemplo, el auditor podría dirigir su atención hacia partidas de mayor valor en gastos de administración para detectar errores importantes en los registros.

Es importante notar, que la conclusión a la que se llegue al revisar la muestra sólo se referirá al subuniverso y no al universo total.

- Riesgo y Certidumbre:

Al programar la auditoría, el auditor utiliza su criterio profesional para determinar el nivel de riesgo de auditoría apropiado.

Los riesgos de auditoría incluyen:

El riesgo de que ocurrirán errores importantes (riesgo inherente).

El riesgo de que el sistema de control interno contable del cliente no prevenga ni corrija tales errores (riesgo de control), y

El riesgo de que cualquier otro error importante no sea detectado por el auditor (riesgo de detección).

- Riesgo Tolerable:

El error tolerable es el error máximo en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar y a pesar de eso concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoría.

El error tolerable es considerado durante la etapa de planeación y se relaciona con el juicio preliminar del auditor respecto a importancia. A menor grado de error tolerable, será mayor el tamaño de la muestra que requerirá el auditor.

- Error Esperado en el Universo.

Si el auditor espera la presencia de error, normalmente tendrá que examinar una muestra mayor para concluir que el valor del universo está razonablemente presentado dentro del error tolerable estimado o que la confianza que se había planeado depositar en un control importante está

justificada. Las muestras de menor tamaño se justifican cuando se espera que el universo se encuentra libre de errores.

- Análisis de Errores en la Muestra:

Al analizar los errores detectados en la muestra, el auditor tendrá definidas aquellas condiciones que constituyen un error por medio de referencia a los objetivos de su auditoría.

- Proyección de Errores.

El auditor deberá proyectar los resultados de los errores localizados en muestra, al universo de donde fué seleccionada dicha muestra. Existen varios métodos aceptados para proyectar los resultados de error. Sin embargo, en todos los casos el método de proyección deberá ser consistente con el método usado para seleccionar la unidad de muestreo. Al proyectar resultados de error, el auditor deberá tener siempre presente los aspectos cualitativos de los errores encontrados. Cuando el universo se encuentra dividido en dos o más subuniversos (estratificación), la proyección de errores se hace por separado por cada subuniverso y se suman los resultados.

- Evaluación de los Errores.

El auditor deberá tomar en consideración si los errores en el universo pudieran exceder el límite de error tolerable.

Tratándose de procedimientos de cumplimiento, la evaluación de los errores puede traer como resultado que el auditor llegue a la conclusión de que los resultado de

la muestra no apoyan el grado de confianza planeado para un procedimiento de control.

Cuando los resultados son positivos el auditor puede expresar una opinión satisfactoria acerca del universo muestreado, sin embargo cuando el resultado es negativo será necesario realizar otros procedimientos para cerciorarse de la razonabilidad del universo.

1.14. LA EVIDENCIA COMPROBATORIA.

Debe entenderse por evidencia comprobatoria:

"Los elementos que compueben la autenticidad de los hechos, la evaluación de los procedimientos contables empleados, la razonabilidad de los juicios efectuados, etc(2); por lo que la documentación contable por sí sola no representa toda la evidencia que el auditor requiere para apoyar su opinión profesional.

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, plasmadas en cada rubro de los estados financieros.

Dicha evidencia obtendrá la característica de suficiente y competente cuando se refiera a hechos, circunstancias o criterios que realmente tengan relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas de auditoría realizadas, ya sea por los resultados de una sola o por la concurrencia de varias, son válidas y apropiadas para que el auditor llegue a adquirir la certeza moral (grado de seguridad y confianza para emitir su opinión

(2) Página 3 del Boletín 3060 del Libro de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, A. C., Equus Impresores, S. A., de C. V., México, D. F., 1997.

sobre los estados financieros) de que los hechos que está tratando de probar y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

1.15. RESPONSABILIDAD DEL AUDITOR EN EL DESCUBRIMIENTO DE ERRORES E IRREGULARIDADES.

Generalmente, los usuarios de los estados financieros esperan que el exámen que de ellos hace un auditor le conducirá al descubrimiento de errores e irregularidades, en caso de que existan.

A fin de que el auditor pueda delimitar con precisión los significados de los vocablos "error" o "irregularidad", se define a continuación:

"Error".- Se refiere a fallas involuntarias en la información financiera. Como: (3)

- a). Errores aritméticos en los registros.
- b). Equivocaciones en aplicación de principios de contabilidad.
- c). Mala interpretación de los hechos que suceden a la fecha en que se preparan los estados financieros.

"Irregularidad".- Distorsiones intencionales en la información financiera provocadas por cualquier persona o personas miembros de la administración, empleados o terceras personas. (4)

Algunos ejemplos son:

- a). Registro de transacciones ficticias.
- b). Omisión de información significativa en los registros o documentación.

(3); (4): Páginas 4 y 5 del Boletín 3070 del Libro de Normas y Procedimientos de Auditoría del IMCP, A. C., Equus Impresores, S. A., de C. V., México, D. F., 1997.

c). Que el uso de los activos sea hecha con malos fines.

Como el auditor es el que determina los riesgos potenciales, estudia y evalúa el sistema de control contable interno, prueba controles y diseña pruebas de cumplimiento sustantivas, aplicando su juicio profesional y basándose en los resultados de cada una de esas fases, su examen estará sujeto al riesgo inherente de que no se descubran algunas distorsiones en la información financiera proveniente de algún error o alguna irregularidad.

El auditor aceptará que las declaraciones de la administración son verdaderas y que los registros y documentos son auténticos, a menos que su examen revele lo contrario. No obstante, debe mantener una actitud de escepticismo profesional al planear y efectuar todo el proceso de auditoría y reconocer que durante su examen puede enfrentarse a condiciones o circunstancias que podrían llevarlo a localizar un error o una irregularidad de importancia significativa.

1.16. DECLARACIONES DE LA ADMINISTRACION.

En el desarrollo de una revisión la administración de la empresa realiza declaraciones al auditor, tanto en forma verbal como escrita, ya sea en respuesta a solicitud específica o a través de los estados financieros.

Las declaraciones escritas por la administración, normalmente confirman aseveraciones dadas al auditor en forma verbal, indican y documentan la propiedad de dichas afirmaciones y reducen la posibilidad de malos en-

tendidos entre la administración y el auditor.

Los asuntos descritos en la carta de declaraciones de la administración dependerán de las circunstancias en que hayan sido contratados los servicios del auditor, así como de la naturaleza y bases de presentación de los estados financieros como puede ser:

- Reconocimiento de la administración de su responsabilidad sobre los estados financieros.

- Disponibilidad de todos los registros contables e información relativa.

- Ausencia de errores u omisiones en los estados financieros y de irregularidades que involucren a la administración o empleados de la empresa.

- Información concerniente a saldos de cuentas por cobrar y por pagar.

- Disponibilidad de actas de Asamblea de Accionistas, Juntas del Consejo de Administración y Comités de Dirección, etc., entre otros.

(Formatos siguientes páginas. . .).

EJEMPLO DE CARTA DE DECLARACIONES DE LA ADMINISTRACION.

Membrete de la empresa auditada.

Nombre del Despacho.

Domicilio.

En relación con el examen que llevaron a cabo de los estados financieros de _____ (compañía) _____ al _____ (fecha) _____ y por el periodo que terminó en esa fecha, con el propósito de emitir una opinión respecto a si dichos estados presentan razonablemente la situación financiera, resultados de operación y el origen y aplicación de efectivo, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, ratificamos que de acuerdo con nuestro leal saber y entender sobre el particular:

1. La administración de la compañía tiene la responsabilidad sobre la información que aparece en los estados financieros y sus notas y que éstos han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior (excepciones, en su caso).
2. Hemos puesto a su disposición todos los registros de contabilidad e información relativa.
3. No han existido irregularidades que involucren a la administración o empleados con un papel importante en el sistema de control interno y contable

y que pudiera tener un efecto importante en los es
tados financieros.

4. No existen planes o intenciones que puedan afectar en forma importante el valor en libros o la clasificación en los estados financieros, de activos o pasivos.
5. No existen violaciones, o posibles violaciones, de leyes y reglamentos cuyos efectos deben ser considerados para revelación en los estados financieros o como base de registro de posibles pérdidas por contingencias.
6. Todas las cuestiones que puedan resultar en acciones legales contra la compañía, han sido discutidas con nuestros abogados y han sido reveladas en los estados financieros.
7. Los registros de contabilidad que sirvieron de base para la preparación de los estados financieros, reflejen en forma correcta y razonable y con suficiente detalle, las transacciones de la compañía.
8. No han ocurrido eventos o transacciones desde _____
_____ (fecha de los estados financieros hasta la fecha de la carta) que pudieran tener un efecto significativo sobre los estados financieros, o que sean a tal grado importantes, que requieran ser revelados en ellos.
9. Las actas de asambleas de accionistas, juntas del consejo de administración y comités de dirección,

así como todos los contratos o convenios celebrados, han sido presentados a su consideración, y no tenemos conocimiento de transacciones o compromisos importantes que no hayan sido debidamente asentados en los registros contables que sirvieron de base para la preparación de los estados financieros.

10. Los estados financieros al _____ (fecha) incluyen todos los activos de la compañía de los que tenemos conocimiento. La empresa dispone de títulos de propiedad sobre todos sus activos (con excepción de _____), y los gravámenes existentes son los siguientes:
11. No existen (o se han revelado adecuadamente) compromisos de recompra de activos vendidos anteriormente.
12. Las cuentas por cobrar representan operaciones reales y recuperables y no incluyen importes por mercancías embarcadas o servicios presentados con posterioridad a la (fecha de los estados financieros), mercancías embarcadas en consignación, mercancías sujetas a aceptación u otro tipo de arreglos que no constituyan ventas. Las estimaciones para cuentas de cubrir cualquier pérdida que pudiera resultar en el cobro de las mismas.
13. Los inventarios se encuentran valuados bajo el método de (describir) y actualizados mediante el método de (describir), aplicados consistentemente

con el ejercicio anterior. Los inventarios, incluyendo artículos obsoletos, de lento movimiento, defectuosos o en mal estado, se encuentran registrados a valores que no exceden su valor estimado de realización.

14. Las transacciones y saldos con partes relacionadas por el (periodo de los estados financieros), han sido revelados en los estados financieros.
15. Los activos fijos han sido registrados al costo y actualizados por el método de (índices) (avalúos). Este avalúo fué realizado por técnicos independientes.
16. El método de depreciación es consistente con el del año anterior y está basado en las vidas útiles estimadas, las cuales creemos que siguen siendo apropiadas. La depreciación sobre la revaluación se calcula bajo el mismo método que el aplicado para los costos originales en el tiempo restante de vida útil de los activos fijos.
17. No existen (o se han revelado adecuadamente) opciones de compra de acciones del capital social, con tratados o capital social reservado.
18. Todos los pasivos por mercancías o servicios incurridos antes del (fecha) _____, han sido incluidos en el balance general. Se han establecido las provisiones necesarias para todos los pasivos acumulados al _____ (fecha), incluyendo los pasivos en litigio y pasivos por

concepto de gratificaciones, aguinaldos, pensiones, primas de antigüedad, etc.

19. No tenemos conocimiento de la existencia de reclamos por incumplimiento de obligaciones fiscales, reglamentos, contratos, etc., de las que pudieran derivarse contingencias para la empresa, excepto por:
20. Al _____ (fecha de los estados financieros), la compañía no tenía compromisos importantes para la compra de materias primas o materiales, a precios superiores a los del mercado a esa fecha; tampoco tenía compromisos importantes de venta a precios inferiores a los costos de inventarios o a los costos esperados de compra o fabricación, incrementados con los gastos directos de venta.
21. Desconocemos cualquier caso en que un funcionario o empleado de la compañía tenga interés en alguna empresa con la que nuestra compañía haya realizado negocios, que pudiera ser considerado como "Conflicto de Interés".

Muy Atentamente.

Funcionario Mayor Jerarquía

Responsable Informac. Fin.

Lugar:

Fecha:

Otra manifestación que también es comúnmente utilizada en auditoría de estados financieros, es la confirmación de actas del Secretario del Consejo de Administración, la cual deberá cubrir el periodo comprendido desde la fecha de inicio del ejercicio examinado hasta la fecha del dictamen. Esta carta deberá incluir una relación de todas las actas de asamblea de accionistas, juntas del consejo de administración y en su caso, de comités de dirección celebrados durante el periodo, indicar si éstas han sido asentadas en los libros correspondientes. Un ejemplo de este documento es el siguiente:

CONFIRMACION DE ACTAS DEL SECRETARIO DEL CONSEJO.

Fecha.

Nombre del Despacho.

Domicilio.

Muy señores nuestros:

Con motivo de la auditoría de los estados financieros de (compañía) al (fecha de auditoría), hemos mostrado a su representante las actas de accionistas, juntas del consejo de administración y comités de dirección siguientes, las cuales se encuentran debidamente asentadas en los libros correspondientes:

Fecha	Clase de reunión	Asunto
Esta carta constituye una relación de todas las <u>asam</u> <u>bleas</u> y juntas celebradas durante el periodo comprendido		

del (fecha de inicio del ejercicio auditado) 19__ al
(fecha del dictamen) de 19__.

Atentamente,

(Firma del Secretario
del Consejo).

CAPITULO II. PAPELES DE TRABAJO.

Una vez que ya se tiene una idea general de lo que es la auditoría, se procederá a hacer referencia en este capítulo sobre lo que comprende el concepto, importancia y clasificación de los papeles de trabajo en auditoría, así como los índices y marcas a utilizar para estos mismos.

De acuerdo al boletín 3010 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. y la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, "el auditor debe documentar todos aquellos aspectos importantes que proporcionan evidencia de que su trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

Lo anterior se refiere a que el auditor deberá obtener documentación comprobatoria de su trabajo realizado, la cual es conocida en auditoría como papeles de trabajo.

2.1. CONCEPTO DE PAPELES DE TRABAJO.

El profesor C. P. Israel Osorio Sánchez, en la página 233 de su libro Auditoría I define a los papeles de trabajo como:

"El conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el Contador Público en el desarrollo de las diversas fases de la auditoría, y que contiene las condiciones del trabajo encontradas, las técnicas y los procedimientos que aplicó, así como su extensión y oportunidad de las mismas, el resultado de los registros de contabilidad, las confirmaciones de fuentes internas y externas y sus conclusiones,

cuya finalidad es la siguiente: Fundamentar su opinión, servir de fuente de información posterior y probar que realizó el trabajo con calidad profesional".

De lo anteriormente expuesto, podría decirse que los papeles de trabajo son el conjunto de documentación elaborada y obtenida por el auditor, durante el tiempo en que se encontró realizando la auditoría, para posteriormente ser tomada como base en la emisión de su opinión en el dictamen.

2.2. LA IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Una de las normas de auditoría generalmente aceptadas y que es aplicable al ejecutar el trabajo de auditoría, es la obtención de la evidencia suficiente y competente, la cual quedará plasmada en papeles de trabajo, que como ya se dijo anteriormente, estos últimos son la base para que el Contador Público pueda emitir su opinión en el dictamen, así como fundamentar sus informes en la carta de observaciones, con lo que podrá comprobar que realizó un trabajo de calidad profesional. Es decir, que los papeles de trabajo son importantes porque representan una ayuda en la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo y proporcionan la evidencia necesaria que respalda la opinión del auditor.

Por otra parte, también podrán servir de fuente de información posterior para quienes la requieran como autoridades fiscales, otro Contador Público, etc.

2.3. CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo son clasificados en base a su utilización en papeles de uso continuo (archivo permanente) y papeles de uso temporal (relativos a la verificación de las cifras reflejadas en los estados financieros).

Los papeles de uso continuo son los que se conservan en un legajo especial que permite su utilización en varias revisiones. Su proceso de integración se inicia desde la etapa de la planeación de la auditoría al obtener la información general sobre las características de organización, funciones, procesos, sistema legal, fiscal y de información.

Actualizándose este archivo, mediante aquella documentación que explique los cambios en la operación, constitución de la empresa, etc. y que se dan a través de las revisiones posteriores al ser requeridos nuestros servicios profesionales.

Al inicio del legajo debe haber un índice, que indique las distintas secciones y al comienzo de cada una de ellas y en orden cronológico la documentación que contienen las mismas. A ejemplo, podría señalarse el siguiente orden:

1. Organización
2. Sistema de Información y Control
3. Sistema legal, fiscal y contable.
4. Contratos (copia o extractos de ellos).

El uso que puede dársele a estos papeles de trabajo denominados de uso continuo, es muy importante y pueden ser recopilados entre otros:

- Las actas de asamblea de accionistas.
- Contratos y escrituras públicos o privados.
- Copia de declaraciones del impuesto sobre la renta, impuesto al activo, 2% sobre nómina, etc.
- Acta constitutiva de la entidad sujeta a revisión, entre otros documentós.

Ahora bien, los papeles de trabajo de uso temporal, son los referentes a una sola auditoría, ya que los mismos contienen información que compete únicamente al ejercicio auditado, tales como las confirmaciones de saldos a una fecha determinada, las conciliaciones bancarias, integración de cuentas, la valuación de inventarios, etc., es decir, que constituyen papeles de trabajo relativos a la verificación de cifras plasmadas en los estados financieros, los cuales son conocidos en auditoría con el nombre de "cédulas".

Las "cedulas", son documentos en los cuales se analizan las cuentas del estado de posición financiera y el de resultados, con fin de comprobación, en los que además se indica la manera en que fué llevada a cabo la verificación de dichas cuentas.

Toda "cédula" contiene 2 elementos:

- 1). Análisis. Consiste en la descomposición numérica y descripción de los puntos relativos

al valor a que la cédula se refiere. Es decir, aplicación de la técnica de auditoría consistente en análisis de saldos y movimientos de una cuenta, ya expuestos en el capítulo anterior.

- 2). **Comprobación.** Aquí, será necesario que el punto anterior sea llevado a cabo en base a documentación original que respalde las operaciones realizadas, con el fin de tener una apreciación real de lo que se esté examinando.

Por otra parte, dentro de los Papeles de Trabajo de Uso Temporal se encuentran los siguientes:

- a). **HOJAS DE TRABAJO.** Son aquellas cédulas que muestran los grupos o rubros que integran los estados financieros. (Ver ejemplo 1)
- b). **CEDULAS SUMARIAS.** Son aquellas cédulas que muestran las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera. (Ver ejemplo 2)
- c). **CEDULAS DE DETALLE.** Son aquellas que contienen una relación y explicación de cada una de las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera. (Ver ejemplo 3)

Las partes que forman la integración de papeles de trabajo son:

- a). **Encabezado,** el cual contiene lo siguiente:

- Índice de la cédula, para su localización inmediata dentro del conjunto de papeles de trabajo y del cual se hablará más adelante.

- Nombre de la compañía.

- Fecha o cierre del ejercicio en revisión.

- Area a examinar y tipo de trabajo que se va a realizar en la cédula.

- Iniciales de quienes prepararon y revisaron la cédula.

- Fecha de preparación.

b). Cuerpo, es el desarrollo, explicación y resultados de la información obtenida por el auditor, marcas (de las cuales se tratará más adelante) y notas sobre situaciones especiales y significativas en la revisión.

c). Pie, el cual contiene la fuente de donde fueron obtenidos los datos asentados en el cuerpo de la cédula y el significado de las marcas utilizadas, en caso de que no exista una cédula especial de marcas.

2.4. INDICES Y MARCAS.

INDICES.

Son claves, cuya finalidad es la de facilitar la localización de cédulas dentro de los legajos de papeles de trabajo y que permiten las relaciones entre sí y/o los **CRUCES** (conectes), contra estados financieros finales (Es-

tado de Posición Financiera y Estado de Resultados). Dichos índices son anotados en el extremo superior derecho de la cédula (arriba de la fecha e iniciales de quien realizó y aprobó), con un lápiz de color (usualmente rojo).

Para efectos de lo siguiente, las cédulas sumarias del activo, podrían ser marcadas con letras simples, del pasivo con letras dobles y las de resultados con números.

<u>CUENTAS</u>	<u>INDICE</u>
<u>Activo</u>	<u>BG</u> A
Caja y Bancos	A
Cuentas por Cobrar	B
Inventarios	I
Impuestos por Recuperar	D
Activo Fijo	U
Depreciación Acumulada	V
Cargos Diferidos y Otros Activos	W
<u>Pasivo y Capital</u>	<u>BG</u> <u>P/CC</u>
<u>Pasivo</u>	
Cuentas por Pagar	AA
Otros Pasivos Circulantes	BB
Documentos por Pagar	DD
Impuestos por Pagar	EE
Impuesto Sobre la Renta Anual	FF
Participación de los Trabajadores en las Utilidades	HH

<u>CUENTAS</u>	<u>INDICE</u>
Pasivo a Largo Plazo	II
Créditos Diferidos	JJ
<u>Capital</u>	
Capital Contable	CC
<u>Resultados</u>	P/G
Ventas y/o Ingresos Principales	10
Costo de Ventas	20
Gastos de Venta	30
Gastos de Administración	40
Gastos y Productos Financieros	50
Otros Gastos y Otros Productos	60
Nóminas	100

MARCAS

Las marcas son las señales que se anotan junto a la información obtenida por el auditor para probar las investigaciones realizadas.

Las principales ventajas que reportan la utilización de las marcas son:

- Facilitar el trabajo y aprovechar el espacio a anotar en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas.
- Facilitar su supervisión al poder comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

Por otra parte, es recomendable y conveniente que al

inicio de cada expediente en cuanto a papeles de trabajo, sean indicados los símbolos a utilizar, así como su significado y el lápiz de color con el que deberán ser anotados; lo que permitirá una mejor comprensión de los mismos.

Un ejemplo de lo anterior puede ser lo siguiente:

NOMBRE DEL DESPACHO

CLIENTE _____

FECHA AUDITORIA _____

MARCAS A SER UTILIZADAS EN PAPELES DE TRABAJO

<u>MARCA</u>	<u>COLOR</u>	<u>SIGNIFICADO</u>
Cía	Negro	Papeles proporcionados por la compañía.
∩	Negro	Sumas o restas verificadas.
✓	Negro	Multiplicación o división verificadas.
∧	Azul	Cotejado contra auxiliares.
@	Rojo	Cotejado contra papeles de trabajo de auditoría anterior.
✓	Rojo	Comprobado físicamente.
PTS'	Negro	Papeles de trabajo.
Aj	Rojo	Ajuste de auditoría (enumerar del 1 en adelante).
Re	Rojo	Reclasificación de auditoría (enumerar del 101 en adelante).
∩	Rojo	Verificado contra mayor.

<u>MARCA</u>	<u>COLOR</u>	<u>SIGNIFICADO</u>
S	Rojo	Solicitud de Conformidad
C	Rojo	Conformidad Recibida
IC	Rojo	Inconformidad Recibida
ICA	Rojo	Inconformidad Aclarada.

NOTAS:

1. Sólo excepcionalmente se utilizarán otras marcas de auditoría, para cualquier aclaración u observación que no quede cubierta por las marcas arriba indicadas, se usarán números dentro de un círculo azul en la siguiente forma, (1), (2), (3), etc.
2. En la parte inferior de cada cédula se pondrán las marcas o números utilizados, explicando el significado de cada uno.

Finalmente, para facilitar el uso de índices y marcas, podrá ser planteada la propuesta de unificación de criterios en cuanto al establecimiento del uso de una misma lista de símbolos, así como de los colores a utilizar por todos aquellos contadores públicos quienes se dediquen a la función de auditoría, misma que para efectos de este trabajo deberá quedar sujeta a la consideración de toda persona interesada.

PRODUCTOS DE HIEK LA ABEJITA, S.A. DE C.V.
 Av. 31-XII-96
 BANCOS

03 1/1
 R.T.V. 03-ENERO-97
 J.B.P. 04-FEB-97

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
NUMERO DE CUENTA	CUENTAS			SALDOS AL		VARIACIONES (+ o -)	AJUSTES		SALDOS AJUSTADOS	RECLASIFICACIONES		SALDOS FINALES	
				31-XII-95	31-XII-96		D	H		D	H		
110-002-001	BANCAPRONEX CUENTA NUMERO 283953-9			820.37	2,015.28	1,194.91					2,015.28		2,015.28
	SUMA:			820.37	2,015.28	1,194.91					2,015.28		2,015.28
	DE: A												

$\frac{A}{A}$
 $\frac{A-1}{1}$
 $\frac{B}{A}$

$\frac{A}{A}$
 $\frac{A-1}{1}$
 $\frac{B}{A}$

PRODUCTOS DE MIEL LA ABEJITA, S.A. DE C.V.
 AL 31-XII-96
 CONCILIACION BANCARIA

04 1/1
 R.T.V. 05-Enero-97
 T.B.P. 06-Enero-97

bancapromex

ESTADO DE CUENTA
 PRODUCTIVA EMPRESARIAL

PRODUCTOS DE MIEL LA ABEJITA S.A. DE C.V.
 MIGUEL ANGEL DE QUEVEDO NO. 24-202
 EX-HOA DE GUADALUPE CHIMALISTA
 MEXICO
 01050 C.R. 01001
 SUCURSAL: INSURGENTES SAN ANGE

CUENTA No. 283953-9
 SUCURSAL INSURGENTES SAN ANGE
 PERIODO 01 AL 31 DE DIC. DE 1996
 R.F.C. PMA 960621A41
 EXPEDIDO EN MEXICO D.F.
 MONEDA NACIONAL
 PAGINA 1/1

RESUMEN DE SUS OPERACIONES

SALDO ANTERIOR	\$	653.68
MAS DEPOSITOS/ABONOS	\$	77,050.01
MENOS RETORNOS/CARGOS	\$	75,697.41
SALDO ACTUAL	\$	2,015.28
SALDO PROMEDIO	\$	10,699.13

TASA BRUTA DE REMEMBRO (ANUAL) 12.25%

DIAS CONSIDERADOS PARA EL CALCULO 31

INTERESES ANTES DE IMPUESTO \$ 114.86

ISR RETENIDO 1.70 % \$ 15.95

INTERESES NETOS \$ 99.01

DETALLE DE LOS MOVIMIENTOS DE SU CUENTA

FECHA	REFERENCIA	CONCEPTO	DEPOSITOS	RETORNOS	SALDO
06	0047 00070	DEP. SALVO BUEN COBRO	26,960.00		27,613.68
13	0130 99203	COMPRAS A SOC. DE INVERSION		24,997.41	2,616.27
18	0086 00070	DEP. SALVO BUEN COBRO	50,000.00		52,616.27
20	0008 64070 0164	CHEQUE PAGADO EN VENTANILLA		43,100.00	9,516.27
20	0143 64070 0165	CHEQUE PAGADO EN VENTANILLA		7,600.00	1,916.27
31	9230 00999	INTERESES GANADOS	99.01		2,015.28

PRODUCTOS DE MIEL LA ABEJITA, S.A. DE C.V. Pagina : 1

MIGUEL DE QUEVEDO NUM. 24-202
 Obregon Mexico D.F.

PMA-960621-A41
 Reg. Estatal de

Reporte de auxiliares 31/Diciembre/96

Folio No. 00001

No. y Fecha polz.	Concepto del Movimiento	CARGOS	REVENUS	SALDOS
00-0002	ANEXO UNICO			594.73
1206	27/11/96 TRANSFER A FUNDOS A DISPOSICION		26,960.00	27,554.73
1225	16/11/96 TRANSFER A FUNDOS INVERSION		50,000.00	77,554.73
1264	13/11/96 CHEQUE MEXICO AGROPECUARIO S.	43,100.00		34,454.73
1263	20/11/96 CHEQUE SPAN UNICOM SALUBRA	7,600.00		26,854.73
1201	31/11/96 TRANSFER A FUNDOS DE INVERSION		25,000.00	1,854.73
1201	31/11/96 INTERESES GANADOS	99.01		1,755.72
1211	31/11/96 APLIC. CONTABIL. CONCILIACION BA	99.01		1,656.71
1211	31/11/96 AJUSTES POR CONCILIACION DUC. 96	7.57		1,649.14
	T.L. de Cargos y Abonos, y SALDO	77,126.58	75,700.00	2,913.28

BANCO BANCAPROMEX CUENTA No. 283953-9	
CONCEPTO	IMPORTE
SALDO SEGUN ESTADO DE CUENTA DEL BANCO AL 31-XII-96	2,015.28
MAS:	
CARGOS DEL BANCO NO CORRESPONDIDOS POR LA CIA.	0.00
MENOS:	
ABONOS DEL BANCO NO CORRESPONDIDOS POR LA CIA.	0.00
MAS:	
CARGOS DE LA COMPANIA NO CORRESPONDIDOS POR BANCO	0.00
MENOS:	
ABONOS DE LA COMPANIA NO CORRESPONDIDOS POR BANCO	0.00
IGUAL:	
SALDO SEGUN AUXILIARES DE LA CIA AL 31-XII-96	2,015.28

Handwritten signature and initials: A-1

Handwritten signature and initials: A-1

PRODUCTOS DE MIEL LA ABETITA, S.A. DE C.V.
 Av. 31-XII-196
 HOJA DE TRABAJO

01
 Z.T.V. 05/11/96
 J.B.P. 07/11/96

1 2 3 4 5 6 7 8 9 10 11 12 13 14 15 16 17 18 19 20 21 22 23 24 25 26 27 28 29 30 31 32 33 34 35 36 37 38 39 40 41 42	1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
	NUMERO DE CUENTA	CUENTAS	SALDOS AL		VARIACIONES	DEL	AJUSTES		SALDOS	RECLASIFICACIONES		SALDOS		
			31-XII-95	31-XII-96	+ o (-)	(U. E)	DEBE	HABER	AJUSTADOS	DEBE	HABER	FINALES		
		ACTIVO CIRCULANTE												
	1110-000-000	Caja y Bancas	820.37	2 015.28	1 194.91	A			2 015.28			2 015.28		
	1150-000-000	Cuentas por Cobrar	4668.12	5 855.48	1 187.36	B	474.31		6 329.79	3.42	3.42	6 329.79		
	1160-000-000	Inventarios	50 000.00	49 632.87	9632.87	C			49 632.87			49 632.87		
	1170-000-000	Impuestos por Recuperar	8 349.30	10 159.60	1 810.30	D			10 159.60			10 159.60		
		SUMA ACTIVO CIRCULANTE:	53,837.79	67,663.23	13,825.44		474.31		68,137.59	3.42	3.42	68,137.59		
		ACTIVO NO CIRCULANTE												
	1220-001-000	Habitadrio y Equipo	24 952.31	30 702.31	5 750.00	U	11 220.15		41, 922.46			41, 922.46		
		Menos:												
	1225-001-000	Depreciación Acum. Hab. y Eq.	3 975.38	6 853.90	(2 878.52)	V		1 429.10	8, 283.00			8, 283.00		
	1244-001-000	Equipo de Computo	11 265.23	29 997.23	18 234.00	U	13 016.88		42, 516.11			42, 516.11		
		Menos:												
	1246-001-000	Depreciación Acum. Eq. Comp.	3 274.13	5 336.45	(2 062.32)	V		1 578.37	6, 914.82			6, 914.82		
	1251-001-000	Equipo de Transporte	0.00	57 391.30	57 391.30	U			57, 391.30			57, 391.30		
		Menos:												
	1256-001-000	Depreciación Acum. Eq. Transp.	0.00	11 478.26	(11 478.26)	V			11, 478.26			11, 478.26		
		CARGOS DIFERIDOS				W								
	1260-001-000	Gastos de Instalación	75 000.00	75 000.00	0.00				75, 000.00			75, 000.00		
		Menos:												
	1265-001-000	Amortización Acum. Gtos. Inst.	7 350.00	11 100.00	3 750.00				11, 100.00			11, 100.00		
		SUMA ACTIVO NO CIRCULANTE:	96,618.03	157 824.23	61,206.20		24,237.03	3,007.47	179,053.79	3.42	3.42	179,053.79		
		TOTAL ACTIVO:	150 455.82	225 487.46	75,031.64	BG	24,711.34	3,007.47	247,191.33	3.42	3.42	247,191.33		

LINEA EJECUTIVA

ESTA TABLA NO DEBE
 SALIR DE LA CARPETA

CAPITULO III. DICTAMEN DEL AUDITOR.

Al finalizar la revisión sobre los estados financieros básicos de una entidad, el Contador Público procederá a la elaboración del dictamen, que en cierta manera es la conclusión de su trabajo, cuya utilidad principal es la de brindar información a terceras personas como socios, inversionistas, clientes, proveedores, autoridades, etc.

Así mismo, el dictamen irá acompañado por un informe, cuyo contenido detallado será de interés real para el cliente, así como por una carta de observaciones y sugerencias informando al mismo sobre aspectos que requerirán de ser modificados de acuerdo a lo observado por el auditor, quien al final deberá de dar seguimiento a sus recomendaciones.

3.1. CONCEPTO DE DICTAMEN Y SUS TIPOS.

CONCEPTO.

De acuerdo con el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., junto con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en el boletín 4010 de su libro Normas y Procedimientos de Auditoría, el dictamen del auditor "es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate; su importancia es fundamental ya que es lo único que en la práctica profesional, el público conoce del trabajo realizado por el auditor".

En base a lo anterior, puede decirse que un dictámen es un documento formal elaborado conforme a las normas de la profesión del Contador Público, ya que es él mismo -- quien lo realiza, cuya finalidad principal es la de manifestar una opinión sobre el examen practicado a los estados financieros básicos de una entidad.

Por otra parte es importante considerar los puntos siguientes, en los que:

- El dictámen deberá ir dirigido a accionistas o a quien haya contratado los servicios del auditor.

- Siempre deberá aparecer el nombre y firma del Contador Público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictámen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural, cuando sea una firma de Contadores Públicos quien lo suscriba.

Por ejemplo, Hemos examinado . . .

- Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya la auditoría de estados financieros y se retire de las oficinas de la entidad después de haber obtenido la evidencia de la información sujeta a dictámen.

TIPOS DE DICTAMEN (OPINION).

El resultado de un examen de estados financieros es una opinión que generalmente es conocida como dictámen, la cual puede ser emitida en distintos tipos, como son:

a). **DICTAMEN SIN SALVEDADES.** Cuando el auditor durante su revisión no encontró desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados o no hubo limitación alguna en el alcance de su examen, para ello deberá utilizar el modelo de dictamen estudiado y aprobado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, sin hacer ninguna otra revelación.

b). **DICTAMEN CON SALVEDADES.** Es lo contrario a lo anterior, donde el auditor deberá expresar en uno o más párrafos dentro del cuerpo del dictámen, todas las razones de importancia que originaron las salvedades, e indicar después de la expresión "En mi opinión", la frase "Excepto por", haciendo referencia a dichos párrafos, los cuales revelarán efectos netos de las salvedades en estados financieros, considerando el impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades.

c). **DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION.** El auditor debe abstenerse de opinar cuando el alcance de su examen haya sido limitado, en forma tal, que no proceda la emisión de un dictámen solo con salvedades, en este caso deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

d). **DICTAMEN CON OPINION NEGATIVA.** El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, determinará que los estados financieros no están de acuerdo con principios de contabilidad

y las desviaciones sean en tal grado que la expresión de una opinión no sería adecuada.

FORMATO GENERAL DEL DICTAMEN.

MEMBRETE DESPACHO

A LOS SEÑORES ACCIONISTAS DE
HISEMA QUIMICA, S.A., DE C.V. }

A QUIEN VA DIRIGIDO
EL DICTAMEN.

PARRAFO
DEL
ALCANCE

He examinado los estados de posición financiera de la compañía "HISEMA QUIMICA, S.A., DE C.V.", al 31 de diciembre de 19__ y 19__, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera que les son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mis exámenes se efectuaron de acuerdo con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas y , en consecuencia, incluyeron las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

PARRAFO
DE LA
OPINION

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados, presentan razonablemente la situación financiera de la compañía HISEMA QUIMICA, S.A., DE C.V., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

C. P.
REG. A.G.A.F.F. No.

FECHA AL TERMINO DE LA
AUDITORIA.

3.2. EL INFORME DEL AUDITOR.

El informe no se limita como el dictámen, ya que es un documento que proporciona datos específicos en que el Contador Público se basó para efectuar su opinión, sin necesidad de detallar la obtención de tales datos, ya que al cliente y a otros, lo que realmente les interesa es que la información sea útil, clara, eficiente y concisa.

Por otra parte es muy importante que al elaborarlo, en cada concepto no detengamos a pensar en lo siguiente: ¿Es de interés para el cliente? ; ¿Necesita y puede aprovechar estos datos? ; ¿Están claramente explicados?, lo anterior con el fin de no caer en el error de informar sobre situaciones sin una verdadera importancia y significado para el cliente.

3.3. CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS Y SEGUIMIENTO.

CARTA DE OBSERVACIONES Y SUGERENCIAS.

Una vez que las críticas y sugerencias del auditor han sido maduramente reflexionadas y discutidas con los clientes, deben ser confirmadas por escrito. Lo que se confirme dependerá del resultado de la discusión.

Las cartas que el auditor dirija a sus clientes sobre observaciones y cambios al sistema, sólo deben contener puntos que merezcan ser tratados por escrito.

Deben recordarse siempre que del auditor también se

evidencian sus conocimientos y su habilidad con las recomendaciones propuestas a su cliente.

SEGUIMIENTO.

En esta etapa final, el auditor se encargará de verificar que las recomendaciones hechas a la entidad y que fueron aprobadas sean verdaderamente llevadas a cabo e implantadas por la misma, y por lo tanto el determinar con ello sus beneficios.

Después de desarrollar lo anterior, podemos decir que el dictamen del auditor es la culminación de la auditoría, siendo así el resultado de la revisión efectuada a los estados financieros básicos de la entidad, para que el cliente se mantenga enterado de cual es la situación real de su negocio, así como de las posibles soluciones en caso de que éste presente desviaciones de importantes consecuencias encontradas por el auditor durante el desarrollo de su trabajo.

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

Nos podemos dar cuenta que la función de auditoría es una actividad propia del Contador Público o Licenciado en Contaduría y que además surge por una necesidad, que es la de aquellas personas a las que desde tiempos anteriores y hasta la actualidad les ha interesado el tener la seguridad de que sus negocios marchan sin ninguna anoma lia.

El auditor deberá poner especial cuidado al ejercer su estudio y evaluación de lo que es el control interno dentro de las organizaciones, el cual en muchas ocasiones no es llevado a cabo de la manera adecuada, cayendo en errores constantes, los cuales podrían afectar seriamente la vida de cualquier empresa. Así también, es necesario que el auditor tenga siempre en mente, el que no podrá ni deberá emitir su juicio profesional sin antes haber obteni do la documentación comprobatoria y suficiente que lo respalde, la cual se encontrará constituida por los papeles de trabajo.

Por otra parte, la comunicación del auditor con los clientes y los usuarios sobre sus servicios es vital para informar que su examen se efectuará de acuerdo con normas profesionales, así como con la aplicación de aspectos importantes de auditoría en las diversas áreas de los estados financieros y de ciertas características muy particulares, con el fin de emitir una opinión, en el sentido de

que no existan errores significativos que afecten la razonabilidad de dichos estados financieros.

Finalmente, podemos decir que el dictamen, el informe y la carta de observaciones y sugerencias, son documentos que según los resultados que manifiesten en su contenido, darán pie a que los sistemas de control implantados en las empresas sean o no cambiados o modificados, ya sea sólo en parte o en su totalidad, según se presente el caso.

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

WILINGHAM J., JOHN, Auditoría-Conceptos y Métodos.
Mc Graw Hill, Edición 1990, México D. F.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. G.
Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
Impresora Múltiple, S. A. de C. V., Edición 1997,
México D. F.

PAZ ZAVALA, ENRIQUE, Introducción a la Contaduría.
E. C. A. S. A., Edición 1989, México D. F.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A. G.
Normas y Procedimientos de Auditoría. Equus Impreso-
res, S. A. de C. V., Edición 1997, México D. F.

SANCHEZ OSORIO, ISRAEL, Auditoría I. E. C. A. S. A.,
Edición 1993, México D. F.

RUIZ DE VELASCO, LUIS, et. all., Auditoría Práctica.
Banca y Comercio, S. A., Edición 1990, México D. F.

GARCIA PELAYO Y GROSS, RAMON. Diccionario Larousse de
la Lengua Española. Ediciones Larousse, Edición 1989,
México D. F.