

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA
DE MEXICO

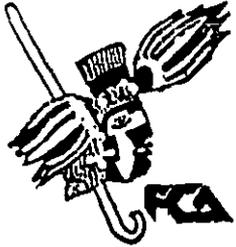


FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

ELEMENTOS BASICOS PARA UNA
AUDITORIA FINANCIERA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A :
VIRGILIO VICENTE REYES

ASESOR DEL SEMINARIO:
C. P. JOAQUIN BLANES PRIETO



MEXICO, D. F.

2950 11

1999



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.

Le dedico el presente trabajo por su
comprensión y agradecimiento a mis padres.

Félix Vicente Ramirez
Rufina Reyes Mendoza

"EL ÉXITO NO SE LOGRA CON LA SUERTE,
ES EL RESULTADO DE UN ESFUERZO CONSTANTE".

anónimo.

PROLOGO

Mi objetivo, este trabajo, es proporcionar una introducción comprensible a área de auditoría. Al realizar esta tesis he tratado de tener dos ideas claras: la que corresponde aquellos que se estan preparando para la profesión de la auditoría, y la de aquellos que habran de utilizar la información contable y los servicios que presta la auditoría.

Esta tesis esta dedicado a quienes se inician en la actividad de la auditoría y he procurado estructurarlo bajo un esquema simplista y con un sentido eminentemente pedagógico. Quizá de verdad sirva para enseñar un poco.

Espero que este esfuerzo contribuya de alguna manera a preparar los futuros profesionales de la auditoría.

V. V. R

INDICE

	Pàg
Prólogo	V
TEMA I. INTRODUCCION A LA AUDITORIA.	
1. Concepto universal de auditoría	1
2. Clasificación de la auditoría	2
A) Interna	2
B) Externa	2
3. Tipos de auditoría	2
A) Financiera	3
B) Administrativa	3
C) Operacional	3
D) Integral	3
E) Especiales	4
4. Objetivo de la auditoría de estados financieros	4
5. Conclusiones	6
TEMA II. NORMAS DE AUDITORIA	
1. Concepto de Normas de Auditoría	7
2. Fuentes de las Normas de Auditoría	7
3. Clasificación	8
A) Normas personales	9
a.1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional	9
a.2. Cuidado y diligencia profesional	9
a.3. Independencia mental	9
B) Normas de ejecución del trabajo	9
b.1. Planeación y supervisión	10
b.2. Estudio y evaluación del control interno	10
b.3. Obtención de evidencia suficiente y competente	10
C) Normas de información	10
c.1. Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de la opinión.	11
c.2. Bases de opinión sobre los estados financieros	11
4. Conclusiones	12

TEMA III. TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

1. Concepto de técnica de auditoría	13
2. Concepto de procedimientos de auditoría	13
3. Clasificación de las técnicas de auditoría	13
A) Estudio general	14
B) Análisis	14
b.1. De saldos	
b.2. De movimientos	
C) Inspección	14
D) Confirmación	14
E) Investigación	15
F) Declaración o Certificación	15
G) Observación	15
H) Cálculo	15
I) Comprobación	16
J) Naturaleza de la técnicas de auditoría	16
j.1. Internas	16
j.2. Externas	16
4. Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría	16
5. Oportunidad de los procedimientos de auditoría	17
6. Conclusiones	18

TEMA IV. CONTROL INTERNO

1. Importancia	19
2. Concepto	19
3. Objetivos	19
4. Elementos	23
5. Métodos para su evaluación	28
6. Necesidad de que el auditor examine el Control Interno	29
7. Influencia de la evaluación del control interno sobre los procedimientos de auditoría.	30
8. Influencia de la evaluación del control interno sobre el dictamen.	31
9. Conclusiones	32

TEMA V. PLANEACION Y SUPERVISION DE LA AUDITORIA

1. Importancia	33
2. Concepto	33
3. Entrevistas previas con el cliente	34
4. Inspección de instalaciones y observación de operaciones	35
5. Investigación con funcionarios y empleados	35
6. Colaboración con el cliente	36
7. Honorarios	36
8. Plan de trabajo	37
A. Designación de personal	
B. Fechas en que se desarrollará cada fase de la auditoría	
9. Programa de auditoría	38
10. Necesidad de supervisión de la auditoría	38
11. Conclusiones	40

TEMA VI. ETAPAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1. Generalidades	41
2. Etapa preliminar	42
A. objetivo	42
B. Programa de desarrollo	42
3. Etapa intermedia	43
A. objetivo	43
B. programa de desarrollo	44
4. Etapa final	45
A. objetivo	45
B. programa de desarrollo	45
5. Hechos posteriores al cierre del ejercicio	46
6. Cierre del ejercicio	48
7. Conclusiones	49

TEMA VII. PAPELES DE TRABAJO

1. Concepto	50
2. Importancia de papeles de trabajo	51
3. Planeación de los papeles de trabajo	52
4. Propiedad de los papeles de trabajo	53
5. Naturaleza confidencial	53
6. Clases de papeles de trabajo	54
A. hojas de trabajo	55
B. cédulas sumarias	55
C. cédulas analíticas	55
7. Papeles del archivo permanente	55
8. Indices y marcas	57
9. Archivo y conservación de expedientes de auditoría	61
10 Conclusiones	63

TEMA VIII. DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

1. Importancia	64
2. Concepto	64
3. Contenido	65
4. Afirmaciones básicas	70
5. Tipos de dictamen	71
6. Salvedades	73
7. Conclusiones	76
IX. Bibliografía	77

TEMA I. INTRODUCCION A LA AUDITORIA

1. CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORIA

En un sentido extenso y universal, la auditoría se define como " Un proceso sistematico, que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre alguna afirmación, hechos, actos y eventos de cualquier carácter, con el fin de determinar el grado de veracidad o correspondencia a esas afirmaciones, hechos, actos y eventos, todo esto fundamentado sobre criterios preestablecidos, a fin de informar de los resultados a las personas o entidades interesadas". (1)

Las afirmaciones referentes a la conceptualización de la auditoría, no son exclusivamente del carácter económico/contable, ya que se enfoca el concepto de auditoría en un sentido universal.

A continuación se menciona el concepto de auditoría en un sentido contable.

Auditoría " Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el Licenciado en Contaduría independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados". (2)

(1) Auditoría I. Santillana Gonzalez J.R.

(2) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

2. CLASIFICACION DE LA AUDITORIA

Tradicionalmente se reconocen dos clases de auditorías la interna y la externa.

A) Auditoría Interna: la desarrollan personas que dependen de la empresa y actúan revisando, aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa.

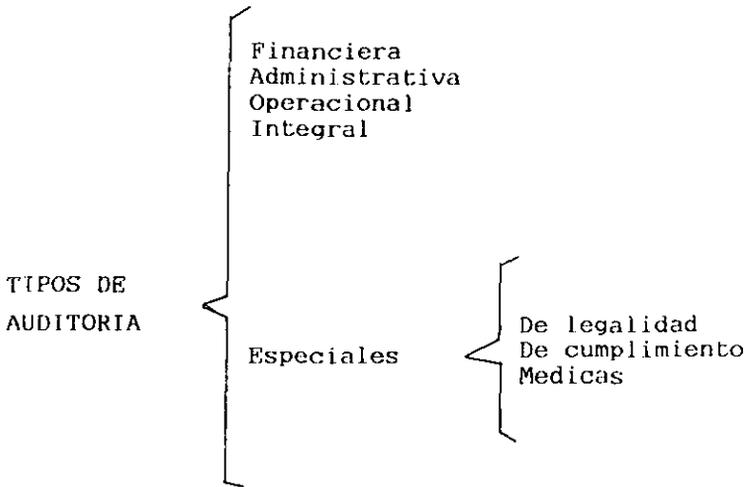
En las empresas cuya magnitud lo justifica existe un departamento de auditoría interna, que generalmente depende de la Dirección General, y que debe contar con personal capacitado para desempeñar funciones de auditoría administrativa, por una parte, y de auditoría operacional por la otra.

B) Auditoría Externa: También conocida como auditoría independiente, la efectúan profesionistas que no dependen de la empresa, ni económicamente, ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros.

El objeto de su trabajo es la emisión de un dictamen. Esta clase de auditoría es la actividad más característica del Licenciado en Contaduría.

3. TIPOS DE AUDITORIA

Adicionalmente de la auditoría interna y externa, también se cuenta con diferentes tipos de auditorías, las cuales se mencionan a continuación:



- A) FINANCIERA : "Es el examen que realiza el licenciado en Contaduría sobre los libros, registros y documentación comprobatoria de las transacciones realizadas por una entidad económica. Con el objeto de verificar su corrección y razonabilidad y emitir un juicio sobre este".
- B) ADMINISTRATIVA: " Es la revisión que se realiza sobre la estructura y el plan de organización de una entidad, de sus políticas, de sus recursos humanos y de todos aquellos elementos que sin ser necesariamente financieros estén relacionados con la planeación, organización, dirección y control".
- C) OPERACIONAL: " Es el examen que se realiza en los niveles de actividad, trabajos, tareas y funciones realizados por una unidad departamental, por un funcionario, un ejecutivo, un empleado, etc. Su objetivo es promover la eficiencia operacional".
- D) INTEGRAL: " Comprende las auditorías, financiera, administrativa y operacional, con la finalidad de

lograr la eficiencia, eficacia y efectividad se necesita de un grupo interdisciplinario. "

E) ESPECIALES: "Se efectúa principalmente a una o varias cuentas o hechos, practicándose a base de pruebas selectivas, pero teniendo gran cuidado en realización".

Dentro de las auditorías especiales encontramos las siguientes:

De legalidad: "Se encarga de revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que les sean aplicables tales como, códigos, leyes, reglamentos y decretos".

De cumplimiento: "Su objetivo principal es detectar las fallas que existen en los diferentes programas".

Médicas: "Es un examen integral realizado a una institución médica cuyo propósito es proteger la salud integral del ser humano. Dicho examen debe abarcar tanto sus aspectos financieros como la realización de sus operaciones."

4. OBJETIVO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

Para que la información financiera goce de la aceptación de terceras personas es necesario que el Licenciado en Contaduría independiente le imprima el sello de confiabilidad a los estados financieros a través de su opinión escrita en un documento llamado dictamen.

Hay que tener en cuenta que, para el Licenciado en Contaduría emita su opinión revisará y se cercionará de que

los datos asentados en los registros contables y en los estados financieros sean razonables de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y de las normas y procedimientos de la auditoría.

Resumiendo lo anterior tenemos los siguientes objetivos:

- a) Es el de otorgar un respaldo que sirva de garantía a terceras personas y administrativas de la entidad que les permita tomar decisiones adecuadas.
- b) Sirve como medio de apoyo al Gobierno Federal, como las autoridades hacendarias, para verificar el cumplimiento de las obligaciones de carácter legal y fiscal.

Puedo concluir entonces, que la auditoría será la verificación de que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta, es confiable, veraz y oportuna; revisando que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados, así también las políticas y lineamientos establecidos debieron haber sido observados y respetados; en pocas palabras, la auditoría, es el evaluar la forma como se administra y opera teniendo al máximo de aprovechamiento de los recursos. Y de acuerdo a las necesidades de cada una de las entidades que se auditan, se aplicará una o más auditorías de las mencionadas en la clasificación.

Por último, pienso que la auditoría de estados financieros representa una gran importancia, pues en la actividad profesional es la más recurrente.

TEMA II. NORMAS DE AUDITORIA

1. CONCEPTO DE NORMAS DE AUDITORIA.

Las normas regulan la conducta del individuo en la sociedad, es decir, las normas son caminos a seguir.

El Licenciado en Contaduría en el ejercicio de su profesión está sujeto a normas y dentro de estas normas se encuentran las de auditoría. Pero, ¿Qué es una norma de auditoría?

Son todos aquellos pasos que debe seguir el Licenciado en Contaduría en el desarrollo de su actividad como auditor.

¿Para qué las sigue el Licenciado en Contaduría?. Para servir mejor a la sociedad en general y a sus clientes en particular y para garantizar la confianza que el público ha depositado en él.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las Normas de Auditoría como: (1)

" Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la auditoría y de sus características específicas".

2. FUENTES DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

¿Qué es una fuente? Fuente es el origen, donde emana algo.

Las fuentes de las normas de auditoría son los orígenes de donde emanan, donde nacen dichas normas. Y tenemos las siguientes:

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

- * Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.
- * Código ética.
- * Las leyes.
- * Comisión, Normas y principios de Auditoría.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, las fuentes de las normas de auditoría, son los siguientes dos hechos: (1)

1. El que la auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
2. El que la auditoría tiene características y finalidades que le son connaturales.

3. CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

Las Normas de Auditoría de Estados Financieros emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, han sido clasificadas de la siguiente forma.

A) PERSONALES:

- a.1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- a.2. Cuidado y diligencia profesional.
- a.3. Independencia.

B) EJECUCION DE TRABAJO:

- b.1. Planeación y supervisión.
- b.2. Estudio y evaluación del control interno.
- b.3. Obtención de evidencia suficiente y competente.

C) INFORMACION:

- c.1. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
- c.2. Bases de opinión sobre estados financieros.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

A) NORMAS PERSONALES

Se refiere a la persona del Licenciado en Contaduría como auditor. Este debe ser un experto en la materia, siendo profesional en su actuación y observando siempre principios éticos.

a.1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

Entrenamiento técnico: los conocimientos técnicos teóricos adquiridos por el Licenciado en Contaduría en su formación profesional en las aulas de la universidad, institutos o escuelas de enseñanza superior los cuales pueden complementarse con su capacidad, práctica bajo la dirección de auditorías experimentadas.

Capacidad profesional: Alcanzar la madurez de juicio se logra a través del ejercicio, prácticas de la profesión, es decir, enfrentándose a la problemática financiera, fiscal, contable, presupuestal etc. de las empresas tanto del sector público como privado.

a.2. Cuidado y diligencia profesional

Debe hacer su trabajo con responsabilidad, esmero y cuidado. El profesionista debe esforzarse por reducir a un mínimo ese grado de error mediante un trabajo acucioso.

a.3. Independencia mental

Para que los interesados confíen en la información financiera, esta debe ser dictaminada por un Licenciado en Contaduría independiente. Va a tener la capacidad para expresar juicios y opiniones imparcialmente, sin alterarlos.

B) NORMAS DE EJECUCION DE TRABAJO

Estas normas se refieren a elementos básicos en que el Licenciado en Contaduría debe de realizar su trabajo con cuidado y diligencia profesionales para lo cual se exigen normas mínimas a seguir en la ejecución del trabajo.

b.1. Planeación y supervisión.

Planeación. Antes de que el Licenciado en Contaduría independiente se responsabilice de efectuar cualquier trabajo, debe conocer la entidad sujeta a investigación, con la finalidad de planear su trabajo.

La planeación se realiza en todas las etapas de la auditoría.

Supervisión. El auditor tiene la responsabilidad de revisar en forma directa el trabajo realizado por las personas que integren su equipo de trabajo.

La supervisión se va a aplicar en proporción directa a la capacidad profesional del personal supervisado.

b.2. Estudio y evaluación del control interno.

El auditor debe realizar la evaluación y estudio de control interno, con el objetivo de establecer el grado de confiabilidad que va a depositar sobre dicho control interno.

Esto a su vez le va a permitir establecer la naturaleza de los procedimientos a aplicar el alcance y oportunidad en que va a aplicarse.

b.3. Obtención de la evidencia suficiente y competente.

Ya se ha mencionado de que el auditor al dictaminar estados financieros adquiere una gran responsabilidad ante terceros, por lo tanto, su opinión debe estar respaldada por elementos objetivos y de certeza razonables, es decir, estos hechos deben ser comprobables a satisfacción del auditor.

C) NORMAS DE INFORMACION.

El resultado final del trabajo de auditoría, es el informe dictamen, mediante el cual pone en conocimiento a las personas interesadas del trabajo y los resultados de este; las normas de auditoría de información se forma de los siguientes postulados:

c.1. Aclaración de la relación con los estados o información financiera y expresión de la opinión.

El auditor que tenga relación con información financiera, deberá informar de dicha relación y el efecto a su opinión y en su caso, de las posibles limitaciones que se presentaron al efectuar su revisión.

c.2. Base de opinión sobre los estados financieros.

Para poder emitir una opinión sobre los estados financieros examinados, el IMCP propone los siguientes tres puntos de referencia:

- * Que hayan sido preparados bajo principios de contabilidad generalmente aceptados.
- * Que dichos principios hayan sido aplicados sobre bases consistentes.
- * Los estados financieros y sus notas deben estar presentadas de una manera adecuada y suficiente.

4. CONCLUSTONES

La auditoría de estados financieros es una actividad privativa del auditor, que se realiza para otorgar confianza al público usuario de la información financiera.

Por tal motivo el trabajo de auditoría debe reunir requisitos mínimos que garanticen la calidad del trabajo, para lograr lo anterior, el auditor debe apegarse a las normas de auditoría generalmente aceptadas que los han creado, recomendado y aceptado la profesión organizada.

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

1. CONCEPTO DE TECNICAS DE AUDITORIA

Las técnicas de auditoría:

"Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Licenciado en Contaduría utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para poder emitir su opinión".(1)

2. CONCEPTO DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría son:

"El conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros examinados, y mediante las cuales el Licenciado en Contaduría obtiene las bases para fundamentar su opinión sobre los estados financieros examinados". (2)

3. CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA

La comisión de normas y procedimientos de auditoría, ha propuesto la siguiente clasificación:

- A) Estudio general
- B) Análisis. b.1. saldos b.2. movimientos
- C) Inspección
- D) Confirmación
- E) Investigación
- F) Declaración o certificación
- G) Observación
- H) Cálculo
- I) Comprobación

(1) Y (2) Normas y Principios de Auditoría. IMCP.

A) ESTUDIO GENERAL.

Es la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa de sus estados financieros y de las partes importantes significativas y extraordinarias.

Dentro del estudio general se pueden aplicar dos técnicas la informal y formal.

Técnica informal: se da solamente leyendo los estados financieros, cuentas o documentos.

Técnica formal: se elabora aplicando estados comparativos o algunos otros recursos técnicos.

B) ANALISIS.

Consiste en desglosar o descomponer un universo determinado en sus partes para su estudio y generalmente se aplica a cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros.

b.1. Análisis de saldo.

Consiste en analizar el saldo de una cuenta, eliminaciones de asientos y determinando las partidas que forman el saldo.

b.2. Análisis de movimientos.

Consiste en analizar cada cargo o abono que forme el movimiento deudor o acreedor de una cuenta.

C) INSPECCION.

Es el examen físico de bienes materiales o 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.

D) CONFIRMACION.

Es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de operación y por lo tanto de informar de una manera válida

sobre ella, con el propósito de contar con evidencia comprobatoria de naturaleza externa.

Existen tres tipos de confirmación y estos son:

Positiva: es cuando al confirmante se le pide que conteste por escrito si está o no de acuerdo con el dato solicitado.

Negativa: es cuando se le pide al confirmante, solamente en caso de no estar conforme con los datos de la entidad.

Indirecta, ciega o blanco: si al confirmante no se le proporcionan datos y le solicitan informes sobre saldos y movimientos.

E) INVESTIGACION.

Es la técnica utilizada por el auditor para obtener datos, información y comentarios de los funcionarios y empleados de la entidad auditada acerca de las auditorías realizadas en ellas.

F) DECLARACION O CERTIFICACION.

Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

G) OBSERVACION.

Es una manera de inspección, menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la práctica (cómo se paga la nómina, cómo se efectúa el recuento de los inventarios, etc.).

H) CALCULO.

Es la técnica que aplica el auditor para cerciorarse de la corrección numérica de partidas específicas, mediante el cálculo independiente de las mismas.

I) COMPROBACION.

16

Está técnica consiste en la revisión de documentos comprobatorios o representativos de las operaciones que se han realizado en la entidad sujeta a examen.

¿ Para qué nos sirve? nos sirve para determinar la legitimidad y para darle la adecuada interpretación contable.

Para examinar una determinada partida, se tienen que aplicar la técnicas de auditoría que sean necesarias, es decir se tienen que poner en práctica en forma combinada, de tal manera que se obtenga la evidencia suficiente y competente.

J) NATURALEZA DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA.

Las técnicas de auditoría se pueden clasificar de acuerdo con su naturaleza de aplicación a elementos: internos y externos.

INTERNOS

- a) Estudio general
- b) Análisis.
- c) Investigación.
- d) Cálculo.
- e) Comprobación.

EXTERNOS

- a) Inspección.
- b) Confirmación.
- c) Declaración o certificación.
- d) Observación.

4. EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Las entidades realizan operaciones económico-financieras las cuales son registradas en su contabilidad para que a su vez esta produzca información financiera que sirve a los interesados para la toma de decisiones. Es muy frecuente de

acuerdo a la actividad principal de la organización que existan operaciones que se repitan constantemente y las cuales son imposible de realizar en su totalidad. En este caso el auditor examinará únicamente una muestra parcial. A esto se le llama METODO DE PRUEBAS SELECTIVAS.

El método de pruebas selectivas le sirve al auditor para fundamentar su opinión general sobre la partida global.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice que:

" Extension o alcance de los procedimientos de auditoría es la relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales que forman la partida total". (1)

Y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de auditoría.

5. OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice:

" Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y mejor aplicados si se realizan en épocas anteriores al cierre del ejercicio y otros deben ser utilizados en épocas posteriores a esa fecha". (2)

(1) y (2) Normas y Procedimientos de Auditoría. IMCP.

CONCLUSIONES.

Al término de este capítulo, puedo concluir que las técnicas de auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba, que el auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria, para que de esta forma, pueda emitir su opinión profesional.

El auditor debe determinar la extensión o alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría, entendiendo por procedimiento al conjunto de técnicas aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros examinados.

En otras palabras, las técnicas de auditoría son las herramientas de trabajo del auditor y los procedimientos son la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio particular.

TEMA IV. CONTROL INTERNO

1. IMPORTANCIA.

En la actualidad, un sinnúmero de organizaciones realizan un gran volumen de operaciones, mismas que la administración tiene que controlar.

La administración es la responsable de salvaguardar los activos, es decir, sus recursos. Con la finalidad de prevenir y descubrir errores y fraudes, esto se logra, implantando y manteniendo un adecuado control interno.

El sistema de control interno debe revisarse y actualizarse constantemente. Esto permite otorgar a la administración un alto grado de confiabilidad. Si se cuenta con un eficiente control interno, el Licenciado en Contaduría al realizar el trabajo de auditoría trabajará menos, por lo contrario, trabajará más, cuando dicha entidad cuente con un sistema deficiente de control interno.

2. CONCEPTO.

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

" El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

(1)

3. OBJETIVOS.

De la definición anterior se desprenden cuatro objetivos básicos que lleva el control interno. Estos se comentarán no

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

llevando el orden de la definición, sino un enfoque secuencial.

OBJETIVOS BASICOS

1. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la empresa.

La razón es obvia, el contar con sólidas y bien estructuradas políticas permitirá una administración y operación ordenada, sana y con guías que normarán, orientarán y regularán la actuación.

2. Promover eficiencia en la operación.

Las políticas y disposiciones instauradas por la administración serán la base, soporte y punto de partida para operar. Dichas políticas habrán de identificar metas y estándares de operación básicos para medir el desempeño y calificar la eficiencia y eficacia.

3. Obtención de la información financiera, veraz, confiable y oportuna.

La información es básica e indispensable para conocer la gestión y el desempeño sucedido; el cómo se encuentra la entidad en la actualidad y una base fundamental para la toma de decisiones que garanticen su bienestar futuro.

La información dirá qué tan buenas y acertadas han sido las políticas establecidas. Una entidad sin buena información hace endeble su existencia y subsistencia.

4. Protección de los activos de la empresa.

Este cuarto objetivo se da, de hecho, con la observancia de los tres objetivos anteriores, es indiscutible que debe haber políticas claras y específicas y que respeten, que involucren el buen cuidado y alta protección y administración de los activos, por ejemplo en los flujos de fondos; las cuentas y documentos por cobrar, los inventarios, los inmuebles, maquinaria y equipo, etc.

Los objetivos 1 y 2 se refieren al control interno administrativo. Los objetivos 3 y 4 constituyen el control interno contable. La conjunción de ambos deriva el sistema integral de control interno.

OBJETIVOS GENERALES DE CONTROL INTERNO.

Lo enunciado anteriormente, el control interno contable comprende el plan de organización y los métodos, procedimientos y registros establecidos para identificar, reunir, analizar, clasificar, registrar y producir información cuantitativa de las operaciones que realiza una entidad económica a la protección de sus activos y a la confiabilidad de los registros financieros. Todo ello enmarcado dentro del ambiente del control interno administrativo que gobierna y regula las operaciones de la entidad.

Por lo tanto, el Sistema Integral de Control Interno habrá de ser diseñado en función de los objetivos que a continuación se mencionan:

A) OBJETIVOS DEL SISTEMA CONTABLE.

Para que un sistema contable sea útil y confiable, debe de contar con métodos y registros que:

1. Identifiquen y registren únicamente las transacciones reales que reúnan los criterios establecidos por la administración.
2. Describan oportunamente todas las transacciones en el detalle necesario que permita su adecuada clasificación.
3. Cuantifiquen el valor de las transacciones en unidades monetarias.
4. Registren las transacciones en el periodo correspondiente.

B) OBJETIVOS DE AUTORIZACION.

Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración.

1. Las autorizaciones se deben dar de acuerdo con criterios establecidos por el nivel apropiado de administración.
2. Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación con oportunidad.
3. Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan los requisitos establecidos por la administración, deben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
4. Los resultados del procedimiento de transacciones deben informarse en tiempo y forma y estar respaldados por archivos adecuados.

C) OBJETIVOS DE PROCESAMIENTO Y CLASIFICACION DE TRANSACCIONES.

Todas las operaciones deben registrarse para emitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia.

1. Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de estados financieros.
2. Las transacciones deben quedar registradas en el mismo periodo contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afecten más de un ciclo. Cuando existan enlaces entre diferentes ciclos, habrán de identificarse plenamente éstos para verificar que se ha hecho "cortes" de operaciones adecuados.

D) OBJETIVOS DE SALVAGUARDA FISICA

El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con políticas prescritas por la administración cuidando de manera específica el pleno apego y respeto a las debidas autorizaciones.

E) OBJETIVOS DE VERIFICACION Y EVALUACION.

Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben compararse, a intervalos razonables, con los activos físicos existentes. Tomar medidas apropiadas y oportunas respecto a las diferencias que se detecten.

Asimismo, deben existir controles relativos a la verificación y evaluación periódica de los saldos que se informan en los estados financieros. Este objetivo completa en forma importante a todos los objetivos contemplados.

El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos deben verificarse y evaluarse periódicamente.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO.

Son aquellas que tienen como propósito proporcionar una certeza razonable de que los procedimientos de control interno se están cumpliendo de acuerdo a lo establecido.

PRUEBAS SUSTANTIVAS.

Tienen como propósito verificar la validez y propiedad del tratamiento contable aplicando a las transacciones aplicadas por la empresa.

4. ELEMENTOS DE CONTROL INTERNO

Los elementos de control interno son:

ORGANIZACION

DIRECCION
 COORDINACION
 DIVISION DE LABORES
 ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES

PROCEDIMIENTO

PLANEACION Y SISTEMATIZACION
 REGISTROS Y FORMAS
 INFORMES

PERSONAL

ENTRENAMIENTO
 EFICIENCIA
 MORALIDAD
 RETRIBUCION

SUPERVISION

A) ORGANIZACION. La organización identifica y determina las actividades necesarias para lograr los objetivos, delega la autoridad en los diferentes niveles jerarquicos, armonizando y fijando responsabilidades a los recursos humanos que integran la organización, para el mejor logro de sus fines.

Los elementos del control interno que intervienen en la organización son:

- a) Dirección
- b) Coordinación.
- c) División de labores.
- d) Asignación de responsabilidades.

- a) DIRECCION. Es el elemento responsable de establecer y supervisar la comunicación y las políticas generales, así como de tomar las decisiones.
- b) COORDINACION. Consiste en que las partes integrantes de la empresa funcionen con armonía, integrados a un solo organismo y evitar el entorpecimiento de las funciones.
- c) DIVISION DE LABORES. Es la separación de funciones de operación, custodia y registro, con la finalidad de señalar la especialización de labores; mejorar la calidad de los productos; de los servicios que se ofrecen, evitando que una misma operación sea manejada desde su origen hasta su registro por una misma persona.
- d) ASIGNACION DE RESPONSABILIDADES. La organización debe estar perfectamente definida en cuanto a su jerarquización, esto se hace a través de un organigrama, con el fin de que todos los recursos humanos identifiquen a superiores y subordinados, delegar responsabilidades y asignar facultades.

B) PROCEDIMIENTOS. Son principios que se aplican en la práctica y que garantizan una buena organización.

Los elementos de que se auxilia son los siguientes:

- a) Planeación y sistematización.
- b) Registros y formas.
- c) Informes.

a) PLANEACION Y SISTEMATIZACION. Es importante que la empresa planee debidamente las operaciones que van a efectuarse para lo cual es indispensable que cuente con instructivos sobre las funciones de dirección, coordinación, división de labores, sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades.

Dichos instructivos llevarán la forma de manuales de procedimientos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala:

En el aspecto concreto de la contabilidad, la planeación sistematización exige al menos un catálogo de cuentas con su instructivo o bien una gráfica del trámite contable y un manual de procedimientos aplicables a formas, registros e informes contables.

En la actualidad, una entidad que no cuente con una eficiente planeación, es difícil que logre sus objetivos para lo cual fue formada, por lo tanto se requiere de:

- ° Control presupuestal
- ° Implantación de estándares de producción
- ° Distribución y servicios
- ° Implantación de un sistema de contabilidad por áreas de responsabilidad
- ° Administración por objetivos

b) REGISTROS Y FORMAS. Son instrumentos que nos permiten implantar procedimientos adecuados para que el registro de todas las operaciones que realiza la entidad.

Un buen sistema de control interno administrativo debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

c) INFORMES. La función de la información dentro de la entidad es un elemento indispensable para su correcto desarrollo, pues esto obliga a la elaboración de estados financieros periódicos para que los interesados tomen decisiones. Esto también origina que el personal interesado posea capacidad y autoridad para analizar, interpretar y corregir deficiencias.

Los principales informes son:

- * Balance general comparativo
- * Estado de resultado comparativo
- * Estado de cambios en la posición financiera

* Estado de flujo de efectivo

Además se deben incluir las cifras históricas y las presupuestadas, determinando desviaciones y análisis de los mismos.

C) PERSONAL. Los recursos humanos constituyen el elemento más importante en las organizaciones, motivo por el cual deben hacerse estudios y evaluaciones especiales con la finalidad de colocar a cada persona en el puesto ideal.

a) ENTRENAMIENTO. Es muy importante que el personal se le entrene antes de desempeñar el puesto. La capacitación del personal, es de vital importancia para lograr una mayor eficiencia en el control interno, ya que cada empleado identificará claramente sus funciones y sus responsabilidades para el logro de un trabajo eficiente.

b) EFICIENCIA. Si la entidad cuenta con buenos programas de entrenamiento, estos lograrán que el empleado cumpla con sus responsabilidades y que logre mayor eficiencia. Es necesario que las organizaciones cuenten con métodos especiales para evaluar lo desempeñado por el trabajador, que le permitan detectar errores y proponer medidas correctivas.

c) MORALIDAD. El comportamiento del personal es uno de los elementos clave del sistema de control interno; por tal motivo es indispensable que la empresa cuente con un departamento de selección de personal que fije requisitos mínimos de admisión y también que los directivos fijen determinadas políticas tendientes a motivar a su personal.

El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento de control interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger a la entidad contra manejos indebidos.

d) RETRIBUCION. Se debe retribuir justamente al trabajador. Esto permitirá que se sienta agusto y que desarrolle su trabajo con entusiasmo y motivación.

Los sistemas de retribución al personal, planes de incen-

tivos y permisos, pensiones por vejez y la oportunidad que se le brinde para plantear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del control interno.

D) SUPERVISION. Una vez que se planea y se implementa un sistema de control interno, éste debe de vigilarse constantemente y corresponde al auditor interno ejercer una vigilancia constante, sobre el cumplimiento del sistema de control interno de la entidad.

5. METODOS PARA SU EVALUACION

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

- @ Comprobar que se cumplió con la norma que obliga al auditor a examinar el control interno.
- @ Fundamentar el alcance o extensión de sus pruebas de auditoría, así como la oportunidad de la misma.
- @ Probar su estudio en caso de conflictos.
- @ Facilitar el trabajo de posteriores auditorías.
- @ Auxiliar en la supervisión del trabajo de los ayudantes.

Los métodos más comunes que existen para evaluar el control interno son los siguientes.

- A) METODO DESCRIPTIVO
- B) METODO DE CUESTIONARIOS
- C) METODO GRAFICO

A) METODO DESCRIPTIVO. La aplicación de este método consiste en narrar las diversas características del control interno divididas por actividades que pueden ser:

- * Por departamentos.
- * Funcionarios y empleados.
- * Registros de contabilidad.

B) METODO DE CUESTIONARIO.

Consiste en elaborar un listado de preguntas básicas en un sistema de control interno y posteriormente se contestan en las oficinas de la entidad sujeta a examen.

C) METODO GRAFICO.

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

6. NECESIDAD DE QUE EL AUDITOR EXAMINE EL CONTROL INTERNO.

Es necesario que el auditor examine el control interno por lo siguiente:

1. Una de las afirmaciones básicas para que el Licenciado en Contaduría manifiesta en su dictamen aclara:
"Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

En consecuencia una de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo es el estudio y evaluación del control interno.

2. El licenciado en Contaduría examina el control interno, con la finalidad de señalar su naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

3. Para que el auditor pueda comunicar a su cliente las deficiencias encontradas en el control interno, es necesario examinarlo.

4. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos comenta:

El Licenciado en Contaduría no debe oponer salvedades, ni abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencias en el control interno, a menos que ocurran las tres circunstancias siguientes:

- ° Qué existan serias fallas u omisiones en determinadas fases del control interno.
- ° Que tales fallas u omisiones puedan afectar a cifras de relativa magnitud en los estados que ha de dictaminar.
- ° Que los deseos del cliente u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicionales que para suplir las fallas en el control interno, el auditor estime son necesarias para quedar satisfecho sobre la razonabilidad de cifras afectadas.

7. INFLUENCIA DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO SOBRE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Es determinante, ya que de esto se deriva la elección que el auditor va efectuar para, realizar sus pruebas, su extensión y su oportunidad.

En las primeras auditorias el examen del control interno es más amplio e irá disminuyendo conforme el auditor este satisfecho del mismo, hasta llegar a exámenes selectivos.

Existen algunos aspectos básicos que tienen influencia directa en los registros contables, el examen del control interno de los mismos, se verificará en cada examen de estados financieros. Lo anterior garantiza al Licenciado en Contaduría mayor confiabilidad en el control interno, ya que los registros contables son la fuente de la obtención de los estados financieros.

8. INFLUENCIA DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO SOBRE EL DICTAMEN.

El Licenciado en Contaduría examina el control interno para fundamentar su confianza en los registros contables, ya que de ellos se obtienen los estados financieros, de los cuales emitirá su opinión en el dictamen.

El objetivo de la auditoría, es el " dictamen", motivo por el cual el Licenciado en Contaduría tratará de emitir una opinión limpia, es decir, sin ninguna salvedad.

Cuando en algunos aspectos importantes de los registros contables no se obtienen las suficientes evidencias, entonces se procederá a aplicar otros procedimientos de auditoría Y si después de esto ocurre lo mismo, entonces incluirá su dictamen una excepción o salvedad, pero que sucede cuando el Licenciado en Contaduría no confía en el control interno entonces procederá a abstenerse de opinar y en la misma abstención incluirá, la explicación de motivos por los cuales emite su abstención de opinión.

CONCLUSIONES

El control interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad. En este sentido el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades para lograr el objetivo de la entidad. Abarca por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, etc.

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

La evaluación es la conclusión a que se llega, el juicio que se forma en la mente del auditor al recibir los resultados del estudio del control interno.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno: descriptivo, de cuestionarios y gráfico.

El control interno tiene influencia directa en el programa de trabajo ya que frente a un control interno eficiente el auditor puede reducir sus pruebas por la confianza que le merece; por el contrario, cuando el control interno presenta serias deficiencias, las pruebas deben ser ampliadas hasta un límite que permite juzgar el impacto total de los errores que un control interno así pudo permitir.

TEMA V.
PLANEACION Y SUPERVISION
DE LA AUDITORIA

1. IMPORTANCIA.

El licenciado en Contaduría, al ser requerido por una entidad para que emita su opinión acerca de los estados financieros de la misma, debe garantizar un mínimo de calidad en su trabajo, por tal motivo debe de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Una de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo es la planeación y supervisión. Es importante que el Licenciado en Contaduría antes de llevar a cabo su trabajo de auditoría, defina la extensión o alcance de las pruebas selectivas que va a emplear, así como la supervisión que ejercerá en las diferentes etapas de la misma.

Para lograr lo anterior el Licenciado en Contaduría debe de:

- A) Conocer cómo se maneja la entidad y qué problemas tiene implícitos.
- B) Conocer sus historia financiera.
- C) Inspeccionar la planta y las oficinas.
- D) Conocer sus políticas básicas de contabilidad.
- E) Estudiar y evaluar su sistema de control interno.

El auditor obtendrá de una adecuada planeación y supervisión de la auditoría, resultados satisfactorios que le permitan justificar su opinión ante la gran responsabilidad que asume.

2. CONCEPTO DE PLANEACION. (1)

"La planeación es la primera fase del proceso de la audi-

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

toría y consiste en decidir anticipadamente los procedimientos que se van a emplear, la extensión que se le darán a las pruebas, la oportunidad de su aplicación y los papeles de trabajo que se utilizarán, así como la asignación del personal que deberá realizar el trabajo.

3. ENTREVISTAS PREVIAS CON EL CLIENTE

Es necesario que el auditor se entreviste las veces que sean necesarias con su cliente antes del inicio de la auditoría, con la finalidad de definir las condiciones básicas del servicio que va a proporcionar.

Es recomendable, que el auditor elabore previamente una lista de los asuntos que va a tratar con su cliente; después de tratarlos, debe evaluarlos y determinar si se requiere o no otra entrevista para aclarar los puntos o problemas que hayan surgido como consecuencia de la entrevista anterior.

Entre los puntos más importantes que el auditor debe fijar con su cliente tenemos:

- ° Definición del tipo de servicio a prestar.
- ° Las condiciones del servicio. } tiempo
honorarios.
gastos
- ° Las limitaciones del servicio.
- ° Los elementos que va a proporcionar el cliente.

En las entrevistas con el cliente debe definirse a quién se debe dirigir y entregar el dictamen. Y por último, es de vital importancia que el auditor confirme a su cliente por escrito las bases del trabajo a realizar y éste a su vez, debe manifestar estar de acuerdo con las condiciones. Lo anterior con la finalidad de evitar dificultades de interpretación.

4. INSPECCION DE INSTALACIONES Y OBSERVACION DE OPERACIONES.

El auditor debe inspeccionar las instalaciones de la planta y las oficinas de la entidad próxima a ser revisada así como las operaciones de la organización, poniendo especial interés a las de producción y el sistema de control interno. Con la finalidad de observar la forma en que son realizadas.

El auditor al observar, el proceso productivo, el trámite de las operaciones y las rutinas de vigilancia y control todo esto, son elementos determinantes para que el Licenciado en contaduría, planee la auditoría.

El licenciado en Contaduría ejerce un sentido crítico y penetrante en la observación de las distintas áreas de la empresa recorriendo personalmente sus instalaciones y configurando una panorámica de la magnitud e importancia de la empresa.

5. INVESTIGACION CON FUNCIONARIOS Y EMPLEADOS.

El auditor debe conocer el organigrama vigente de la empresa, para identificar las diferentes áreas que la integran, así como la jerarquía de sus funcionarios y empleados. Pero, ¿Para qué requiere identificar a los funcionarios y empleados de la organización? Para entrevistarse con ellos y conocer las políticas generales de la empresa relativas a su funcionamiento y los criterios de contabilización en las áreas de:

- a) Producción.
- b) Finanzas.
- c) Personal.
- d) Mercadotecnia.

Después de haber logrado conocer lo anterior, el auditor debe de elaborar el resultado de su investigación para que

este sea confirmado por el funcionario o empleado que proporcionó la información. Esta confirmación lo realiza el Licenciado en Contaduría para tener elementos más sólidos que le servirán de base para planear la auditoría.

6. COLABORACION CON EL CLIENTE.

Resulta beneficioso para la planeación de la auditoría que el auditor defina claramente con su cliente la colaboración que éste proporcionará, al auditor, en el desarrollo de la revisión.

El personal del cliente:

- A) Tomará el inventario físico en presencia del auditor o de su personal.
- B) Proporcionará todos los análisis de cuentas que a juicio del auditor sean requeridos.
 - a. Listado de activos fijos.
 - b. Estados de cuenta de clientes por antigüedad de saldos
 - c. Existencia de productos terminados a una fecha determinada.
- C) Proporcionará todas las facilidades en el archivo.

Es recomendable que el cliente confirme por escrito la colaboración que prestará al auditor.

7. HONORARIOS.

Debe hacerse la estimación de tiempo que se requiere para cumplir cada paso en un trabajo de auditoría con base en el mismo programa y en la experiencia de años anteriores, esté estimado o presupuesto de tiempo es necesario no solamente para estimar honorarios si no para controlar el trabajo y guiar a los ayudantes en el tipo y cantidad de esfuerzo que de ellos se espera. El presupuesto de tiempo generalmente se

estima por etapas de la auditoría, pero se tendrá mejor control si se detalla de acuerdo con los pasos individuales que marca el programa.

Los honorarios que se establezcan deberán contener además el importe de los costos de los servicios de apoyo administrativo que va a requerir la auditoría y por último se agregará un porcentaje razonable de la utilidad.

En la fijación de honorarios intervienen diversos factores tales como:

- A) Eficiencia del personal asignado.
- B) Tiempo en que se efectuará el trabajo.
- C) Dificultades encontradas durante el desarrollo del trabajo.
- D) Ayuda que proporcione el cliente.
- E) Gastos incurridos por el auditor, incluyendo los indirectos.

8. PLAN DE TRABAJO

Un plan de trabajo es la secuencia predeterminada tendiente a la realización de la auditoría.

A continuación se presenta el contenido de un plan de trabajo.

- A) Personal que debe desarrollar el trabajo.
 - a. Ayudante
 - b. Supervisores
- B) Fechas en las que se desarrollará cada fase de la auditoría.
 - a. Preliminar.
 - b. cierre.
 - c. Final.

- C) Observaciones importantes del control interno.
 - a. Puntos sólidos.
 - b. Deficiencias.
- D) Objetivos de la auditoría.
- E) Descripción de las pruebas y su alcance.

9. PRAGRAMA DE AUDITORIA.

Un programa de auditoría es un plan de trabajo con adiciones de elementos de tiempo.

Pero, ¿Para qué sirve un programa de auditoría?.

El programa sirve para:

- A) Desarrollar la auditoría y obtener resultados satisfactorios.
- B) Guiar a sus ayudantes en el desarrollo de su trabajo.
- C) Controlar el tiempo real y compararlo con el estimado.
- D) Determinar el trabajo que falta por realizarse.
- E) Estimar sus honorarios.
- F) Servir de base para futuras auditorías.

10. NECESIDAD DE SUPERVISION DE LA AUDITORIA.

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se emplean ayudantes, estos deben ser supervisados de manera apropiada.

Esto obedece a un principio lógico de que cuando alguien se compromete a realizar determinado trabajo y emplea ayudantes, el responsable del mismo debe de supervisar a sus auxiliares, para garantizar a su cliente un buen trabajo.

El auditor no puede escapar de ésto y por si fuera poco, una de las normas de auditoría generalmente aceptados relativas a la ejecución del trabajo.

La supervisión debe ejercerse en todos los trabajos y en todas las fases del mismo, considerando siempre la capacidad y experiencia de los ayudantes, quienes estarán a cargo de

una persona más experimentada, correspondiendo al auditor establecer una adecuada supervisión del trabajo ya que es él quien dictamina.

Se ejerce mayor supervisión cuando:

Los ayudantes posean poca experiencia y se ejercerá menor supervisión cuando, los ayudantes posean mayor experiencia.

Cuando el auditor ha establecido un adecuado sistema de supervisión, podrá en determinado momento verificarlo, analizarlo y corregirlo en donde lo considere conveniente y así poder emitir su opinión en el dictamen.

La evidencia de la supervisión efectuada es importante porque:

El auditor debe comprobar que cumplió con las normas de auditoría generalmente aceptadas:

- a. Personales.
- b. De ejecución del trabajo.

¿ Pero ante quién las debe comprobar?

- ° A las autoridades fiscales.
- ° A las autoridades judiciales.
- ° Al propio cliente.
- ° A otro auditor que necesite opinar sobre la corrección de los trabajos realizados.

¿ En donde se deja constancia de la supervisión?.

- * En papeles de trabajo.
- * En cartas enviadas al cliente sobre problemas específicos.
- * O bien en memorandos de carácter interno.

Es importante que el auditor establezca una adecuada planeación y supervisión de la auditoría, ya que de ello depende el que obtenga un resultado satisfactorio que le permita justificar su opinión ante la responsabilidad que tiene implícita.

La planeación es la primera fase del proceso de la auditoría. Consiste en decidir anticipadamente los procedimientos que se van a emplear, la extensión que se le dará a las pruebas, la oportunidad de su aplicación y los papeles de trabajo que se utilizarán, así como la asignación del personal que deberá realizar el trabajo.

Es necesario que el auditor se entreviste con su cliente para definir las condiciones básicas del servicio que va a proporcionar.

Para que el auditor planee adecuadamente su trabajo, es necesario que conozca la estructura de la organización, inspeccione sus instalaciones y observe sus operaciones.

Resulta beneficioso que el cliente o su personal, defina claramente la colaboración que prestarán al auditor en el desarrollo de la auditoría.

Los honorarios deben ser informados al cliente por medio de una carta que, además de la inclusión de los honorarios, debe contener la especificación del servicio que proporcionará su auditor.

Para garantizar un trabajo de calidad, el auditor debe de cumplir con todas las normas de auditoría, una de ellas relativas a la ejecución del trabajo es la de "planeación y supervisión del trabajo" siendo aplicables a los auditores que tienen ayudantes.

TEMA VI. ETAPAS PARA EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

1. GENERALIDADES.

De forma general, se puede afirmar que los objetivos esenciales de cada una de las etapas en las que se ha dividido la auditoría son las siguientes:

1. Obtención de información: el auditor debe actualizar u obtener un conocimiento de las operaciones y circunstancias del cliente, incluyendo sus políticas de administración, la posición de la empresa dentro de su rama y de la economía así como sus responsabilidades legales. Su objetivo principal es conocer los eventos, transacciones y prácticas que pueden tener influencia significativa, sobre los estados financieros del cliente, los procedimientos de auditoría.

2. Ejecución : Su objetivo principal es complementar los procedimientos planificados para obtener elementos de juicio válidos y suficientes para sustentar una opinión. Todos esos elementos de juicio se traducirán en papeles de trabajo que constituyen la documentación y evidencian el examen realizado. Es importante señalar que en esta etapa además de realizarse los procedimientos previstos en la etapa de la planificación se encontrarán todas aquellas pruebas alternativas que deban efectuarse reemplazando o complementando a las originalmente planificadas, ya sea por dificultades propias de la empresa, de los sistemas, de los resultados de los procedimientos realizados o por la eficiencia del examen.

3. Conclusión: el objetivo principal de esta etapa es emitir un juicio basado en la evidencia de la auditoría obtenida en la etapa de la ejecución.

La etapa preliminar implica la aplicación de procedimientos de auditoría que le permiten al Licenciado en Contaduría conocer e identificar las transacciones de su cliente, identificar las posibilidades irregulares y probables errores en el registro contable de las operaciones, esto es, el auditor tendrá que revisar la documentación y allegarse de evidencias competentes que le permitan fundamentar su opinión, es decir, su dictamen. Además determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría que aplicarán.

A) Objetivo:

Se lleva acabo con anterioridad al cierre del ejercicio normalmente dentro de los tres últimos meses del año , en esta etapa se efectúa el estudio y evaluación del control interno y se realizan las pruebas de cumplimiento, como resultado de una visita se tendrá la base para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de las pruebas sustantivas a aplicar posteriormente, también se esta en posibilidad de entregar al cliente la carta de sugerencias al sistema de control interno de la entidad.

B) Programa de desarrollo.

El auditor obtiene o actualiza información acerca del cliente. lo que servirá para evaluar el riesgo de que los estados financieros estén desfigurados en forma importante y para planear la auditoría entre otras cosas el auditor obtiene información acerca de:

1. La naturaleza, tamaño y organización del cliente y sus operaciones.
2. Las cuestiones que afectan al negocio en que opera el cliente por ejemplo, el ambiente del negocio, las restricciones y los requisitos legales.

Dentro del programa de auditoría, el auditor deberá aplicar por lo menos los siguientes procedimientos:

1. Comprobar la información financiera de cada mes contra la de los meses anteriores y contra los saldos acumulados.
2. Calcular los índices relevantes en base a los estados financieros y compararlos contra los índices del ejercicio anterior contra los índices presupuestados contra los índices de la competencia.
3. Realizar comparaciones de información y datos de naturaleza no financiera contra los datos del ejercicio anterior y las cifras del presupuesto actualizado.
4. Comparar el balance general y el estado de resultados del ejercicio sujeto a examen contra los mismos estados de años anteriores y determinar las variaciones de mayor impacto.

Los procedimientos anteriores se realizan con el propósito de fortalecer el proceso de planeación de los estados financieros y no constituye evidencias contundentes en las que se soporte un dictamen.

3. ETAPA INTERMEDIA

La etapa intermedia de la auditoría de estados financieros se desarrollan todas y cada una de las actividades establecidas en el programa de trabajo del auditor.

A) Objetivo.

Su objetivo principal es recopilar la evidencia suficiente y competente para poder emitir su dictamen, no existe una uniformidad, ni aceptación general de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar en cada entidad el auditor responsable de dicho examen en base a su entrenamiento técnico, a su capacidad profesional y en base a su experiencia determinará los procedimientos propocios para la ejecución de su trabajo.

Efectuar pruebas de los registros, procedimientos y explicaciones dadas por el cliente con el propósito de determinar el grado de confianza que se puede tener en ellos.

Iniciar los trabajos de auditoría de resultados de operación y otras pruebas a fin de reducir la carga de trabajo en la etapa final.

B) Programa de desarrollo.

En esta etapa se efectuarán pruebas que servirán de base para determinar el alcance del examen a practicar y la oportunidad en la aplicación de los procedimientos de auditoría. Se definirá el plan de muestreo a seguir.

Es práctica común que durante la etapa intermedia de un trabajo de revisión de información financiera, además de lo señalado en el párrafo precedente, se inicie en sí la auditoría partiendo del examen de las transacciones efectuadas durante los primeros meses de operación.

En esta etapa, el auditor dará seguimiento a que se hayan dado efecto a las correcciones o sugerencias en materia de control interno presentadas a su cliente, derivadas de sus hallazgos detectados durante la etapa preliminar.

No olvidar que el examen intermedio de información financiera se da cuando el auditor es contratado con oportunidad, es decir, durante el ejercicio que será examinado.

En aquellos casos en que el auditor es contratado después de haber concluido el ejercicio fiscal a examinar y por su labor la inicia durante el ejercicio siguiente, ya no se dará la oportunidad de un examen intermedio. Se estará ante el caso de una auditoría de estados financieros a practicar en dos etapas, la preliminar y la final.

Esta fase de la auditoría consiste en la determinación de la calidad y cantidad de la evidencia obtenida durante el examen de los estados financieros, en verificar el control de calidad de todo el trabajo realizado y en la preparación de los informes que de como resultado del servicio profesional de la auditoría de estados financieros.

A) Objetivo.

Concluir con el trabajo de auditoría en su conjunto.

Verificar que el programa de trabajo de todas las fases de la auditoría se haya cumplido en todos sus aspectos que los puntos pendientes se hayan aclarado, que las evidencias que se pretendieron alcanzar se haya logrado y que todos los objetivos del examen específico se hayan logrado.

B) Programa de desarrollo.

En esta etapa y por lo que se refiere a las transacciones del ejercicio en su conjunto, independientemente del examen realizado sobre todas las partidas que integran todo este universo, procede efectuar pruebas globales de dichas transacciones para cerrar el círculo de la revisión de este aspecto.

Dentro de las pruebas globales se pueden enumerar, a manera de ejemplo, las siguientes:

- ° Cálculos totales de intereses sobre créditos recibidos u otorgados.
- ° Cómputo de las depreciaciones cargadas a resultados del ejercicio contra sus correspondientes abonos a cuentas complementarias de activi fijo.
- ° Cómputo de amortizaciones cargadas a resultados del ejercicio contra sus correspondientes abonos a cuentas complementarias de cargos o gastos diferidos.

- ° Revisión analítica y análisis financiero estadístico del comportamiento comparativo de los resultados de operación.
- ° Saldo final de ventas contra los cargos totales a cuentas por cobrar.
- ° Saldo final costos de ventas contra los abonos totales al inventario de producto terminado.

Se llevarán acabo pruebas de corte para cerciorarse que las transacciones han sido registradas en el periodo a que corresponden. Debido a que las transacciones más críticas son las registradas durante los últimos días cercanos a la fecha del balance general, las pruebas de corte (cheques, entradas y salidas de almacén, facturas, notas de cargo, notas de abono) deben ser dirigidas a tales transacciones.

Finalmente y una vez que ya concluyó con la revisión de las transacciones sucedidas durante el ejercicio sujeto a auditoría, procede en esta etapa el examen de los saldos finales (cierre del ejercicio) del balance general. Se llevará a cabo las conexiones de aquellas cuentas de balance cuyos saldos fueron examinados en fechas anteriores al cierre.

5. HECHOS POSTERIORES AL CIERRE DEL EJERCICIO (1).

El boletín de revelación suficiente establece que " en caso de que existan hechos posteriores (al cierre del ejercicio) que afecten sustancialmente la situación financiera y resultado de las operaciones de la entidad, entre la fecha que son emitidos, deberán revelar suficiente y adecuadamente estos hechos por medio de notas explicativas".

La detección de hechos posteriores relevantes se hará por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría que sean necesarios y por cuestionamientos específicos que se formulen a la administración de la entidad auditada.

(1) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. IMCP.

Existen dos tipos de hechos posteriores que requieren ser considerados por el auditor:

A) Hechos que proporcionan evidencia adicional en relación a condiciones existentes a la fecha del balance general y que afectan las estimaciones inherentes al proceso de elaboración de estados financieros. Estos estados deben ser ajustados en función a cualquier cambio de estimaciones resultantes del uso de evidencia. Como ejemplo se tiene:

- * Pérdida importante por incobrabilidad de saldo de un cliente, como resultado de su quiebra en fecha posterior a la del balance general de la entidad auditada.
- * Resolución de un litigio en contra de la entidad, cuya estimación de pasivo no fue creada, a la fecha del balance general.
- * Baja del valor de los inventarios, inversiones y otros activos.

B) Hechos que proporcionan evidencia en relación con condiciones que no existían a la fecha del balance general auditado, porque se suscitaron con posterioridad a tal fecha, pero que deben ser objeto de revelación a través de notas a los estados financieros, aun cuando dichos estados no deben ajustarse por estos hechos. Ejemplos de estos hechos son:

° Movimientos en el capital contable originados por modificaciones al capital social, pago de dividendos, etc.

Contratación de pasivos de importancia, incluyendo emisión de obligaciones, en adición a los existentes a la fecha del balance general, especialmente si se otorga una garantía específica.

- ° Baja en la cotización de valores en la bolsa.
- ° Devaluación monetaria significativa.

Durante el desarrollo de la auditoría el auditor ha determinado la necesidad de que la entidad auditada de efecto a ajustes y reclasificaciones en su contabilidad a efecto de que sus estados financieros reflejen una razonable situación financiera y resultados de operación. Toca al auditor en este momento presentar a la consideración de la administración, la propuesta de sus ajustes y reclasificaciones, discutirlos y, una vez aceptados registrarlos.

Este es uno de los momentos más finos y delicados de la auditoría en virtud de que si la administración de la entidad auditada se niega a dar efecto a alguno de los ajustes y reclasificaciones propuestos por el auditor y máxime si estos son relevantes y están sólidamente soportados, dicha actitud puede provocar la emisión de un dictamen con salvedades, negativo, o abstenerse el auditor de opinar.

7. ELABORACION DEL DICTAMEN.

El punto final, cuando ya se cubrieron todas las etapas para el desarrollo de la auditoría de estados financieros corresponde a la elaboración del dictamen correspondiente, su eventual discusión con la administración y a su presentación o entrega al destinatario final: su cliente y autoridades hacendarias tratándose de un dictamen para fines fiscales.

Antes de esa entrega final, el auditor habrá de constatar que se dieron efecto en los registros contables a todos los ajustes y reclasificaciones propuestos y que los saldos finales que arroja la contabilidad coinciden con los reportados en su dictamen y estados financieros que le son relativos.

A la conclusión de la etapa preliminar de la auditoría, el auditor presentó a la consideración de la administración un informe sobre sus sugerencias para reforzar el control interno de la entidad y para optimizar la operación en su conjunto.

Durante la etapa intermedia, el auditor se percata de las medidas correctivas adoptadas por la administración para dar efecto a sus sugerencias.

Procede, por último, preparar un informe final en el cual se den a conocer las fallas de control y operativas que prevalecen al cierre de la auditoría, con sus correspondientes recomendaciones o sugerencias. En este informe, si el auditor lo considera pertinente, puede señalar las primeras fallas que encontró y el esfuerzo que aplicaron las áreas operativas para subsanarlas.

TEMA VII.
PAPELES DE TRABAJO

50

1. CONCEPTO (1)

"Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el Licenciado en Contaduría en el desarrollo de las diversas fases de la auditoría".

Pero ¿Qué contienen los papeles de trabajo?

A continuación se mencionan algunos aspectos:

- A) Las condiciones que encontró el auditor en el desarrollo de su trabajo.
- B) Las técnicas y procedimientos de auditoría que aplicó, así como su extensión y oportunidad.
- C) El resultado de los registros de contabilidad.
- D) Las confirmaciones obtenidas de fuentes externas.
 - a) De clientes
 - b) De proveedores.
 - c) De bancos.
- E) Las confirmaciones obtenidas de fuentes internas.
 - a) Del propio cliente.
 - b) De sus funcionarios y empleados.
- F) Sus conclusiones.

El auditor elabora u obtiene cédulas y documentos para:

- A) Fundamentar su opinión con respecto a los estados financieros.
- B) Servir de fuente de información posterior a las autoridades fiscales, judiciales, o a otro auditor que desee opinar sobre el trabajo realizado o bien a su propio cliente.

(1) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

- C) Dejar constancia que realizó un trabajo de calidad profesional.
- D) Realizar su trabajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

2. IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Una de las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables al Licenciado en Contaduría como profesional al ejecutar el trabajo es:

La obtención de evidencia suficiente y competente.

Por lo tanto, el cumplimiento de esta norma, le servirá de base al Licenciado en Contaduría para emitir su opinión en el:

Dictamen.

La obtención de la evidencia suficiente y competente se encuentra plasmada en los llamados:

Papeles de trabajo.

Consecuentemente el objetivo e importancia de los papeles de trabajo son:

- A) En ellos, el auditor respalda y fundamenta sus informes:
 - a) Dictamen.
 - b) Carta de observaciones
- B) Sirven de fuente de información posterior a:
 - a) Las autoridades fiscales.
 - b) Las autoridades judiciales.
 - c) Otro auditor que desee opinar sobre el trabajo realizado.
 - d) Al propio cliente o entidad auditada.
- C) Con ellos se evidencia el trabajo realizado, su alcance sus limitaciones y su oportunidad.
- D) Ellos sirven para comprobar que el auditor realizó un trabajo de calidad profesional.

E) Sirven de guía para la realización de futuras auditorías y como referencia para determinar la consistencia en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados de un ejercicio a otro.

3. PLANEACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Es la etapa en la cual el Licenciado en Contaduría determina anticipadamente los papeles de trabajo que va a utilizar en el desarrollo de su auditoría.

¿ Pero quién a quienes deben elaborar los papeles de trabajo que se van a utilizar?.

Debe ser el Licenciado en Contaduría, o sea quien va a dictaminar, pero si este cuenta con ayudantes, entonces debe ser los más experimentados, de tal manera que los papeles de trabajo se caractericen por su:

Calidad profesional y máxima utilidad.

El pre-elaborar papeles de trabajo o cédulas tiene como objetivo:

- A) Obtener la seguridad de que no se le ha escapado algún detalle importante y la posibilidad de procedimientos.
- B) Proporcionar una secuencia ordenada y lógica del trabajo que se traduzca en ahorro de tiempo.
- C) Facilitar la división del trabajo y a la vez la supervisión.
- D) Evitar que los encargados de realizar la auditoría omitan procedimientos.

Por lo anterior, es importante que el Licenciado en Contaduría planee adecuadamente los papeles de trabajo, que tenga en mente todosy cada uno de los objetivos de éstos, por lograr cédulas de:

Alta calidad.

4. PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo constituyen la base en la cual el Licenciado en Contaduría respalda su opinión.

Y ellos van a ser la fuente de información y comprobación a futuro del trabajo de auditoría realizado.

Y por la responsabilidad e importancia que implican para el auditor, la propiedad de esos papeles de trabajo son única y exclusivamente del Licenciado en Contaduría.

Los papeles de trabajo del auditor son el respaldo de su ejercicio profesional, son así mismo la evidencia integral en la que sustentan su juicio por, lo cual la responsabilidad y propiedad de dichos documentos son exclusivamente del auditor.

5. NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO

En los papeles de trabajo del auditor, se encuentran plasmados todos los datos contenidos en los estados financieros de la entidad auditada como lo son:

Activos, pasivos, capital contable, ventas, sueldos, etc. con sus respectivos análisis e interpretaciones financieras. Obtenidos de los registros, expedientes, declaraciones, etc del cliente. Motivo por el cual esta información es:

Confidencial.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice: ⁽²⁾

"... Sujeta solamente en el uso de dichos papeles de trabajo y de la información en ellos contenida, a las exigencias ineludibles del deber genérico de secreto profesional que todo auditor tiene".

⁽²⁾ Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P.

Además, el código de ética profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el cumplimiento del secreto profesional.

Por otra parte, la integridad y la honradez del auditor serán seguramente las bases de su actividad profesional y en las que mayor grado contribuirán a formarle una clientela íntegra para investigar la verdad, y honradez para exhibirla. La opinión del auditor debe ser recta y claramente expuesta, pues no solo se miente alterando los hechos, si no también callándolos y no sólo una mentira induce al error, si no también la ocultación de la verdad. También, debemos reconocer que el extremo expuesto sería igualmente dañino, pues la revelación indiscreta de los hechos y circunstancias que el auditor conoce en el curso normal de su trabajo, violaría otro aspecto de su ética : el secreto profesional y aún llegaría a colocarlo en el peligroso e inaceptable campo del delator.

6. CLASES DE PAPELES DE TRABAJO

EN el curso de su trabajo, el auditor necesitará examinar los libros y los documentos que amparan las operaciones registradas y deberá, además, conservar constancia de la extensión en que practicó ese examen.

Pero al examinar el contenido de los libros de contabilidad, estos extractos serán, necesariamente, más elaborados pues habrán de contener nombres, cifras, cálculos, descripción de comprobantes y demás información que se juzgue de interés.

Estos extractos, análisis, notas y demás constancias forman lo que en el lenguaje de auditoría, se conocen como cédulas y su conjunto, debidamente clasificado y ordenado forma los llamados papeles de trabajo.

A) Hojas de trabajo.

La hoja de trabajo es la cédula que muestra los grupos o rubros que integran los estados financieros.

B) Cédulas sumarias.

Las cédulas sumarias muestran las cuentas de mayor que forman un rubro.

C) Cédulas analíticas.

Las cédulas analíticas o de comprobación contienen el trabajo efectuado para verificar la corrección de una partida u operación.

C) Cédulas de detalle.

Las cédulas de detalle relacionan las partidas que componen una cuenta de mayor o un saldo cualquiera.

7. PAPELES DEL ARCHIVO PERMANENTE

El expediente del archivo permanente o continuo puede constar de los siguientes apartados o secciones.

SECCION

I. HISTORIA DE LA COMPAÑIA

1. Escritura constitutiva y sus modificaciones.
2. Actas o extractos de las actas de asambleas de accionistas.
3. Extractos de actas del consejo de administración.

II. CONTRATOS Y CONVENIOS

1. Contrato colectivo de trabajo.
2. Contrato de servicios técnicos.
3. Contrato de regalías.
4. Contrato de comisiones.
5. Contrato de arrendamientos.
6. Planes de pensiones o jubilaciones.
7. Contratos de préstamo hipotecario o de habilitación o avío.

III. SISTEMA DE CONTABILIDAD.

1. Gráfica de organización (personal y funciones)
2. Catálogo de cuentas e instructivos para su manejo.
3. Políticas de contabilidad.
4. Sistema de archivo.

IV. INFORMACION FINANCIERA.

1. Balances generales comparativos.
2. Estados de resultados comparativos.
3. Estado comparativo de adiciones y bajas de activo fijo.
4. Análisis de las depreciaciones y amortizaciones acumuladas.
5. Análisis de la reserva para cuentas incobrables.
6. Análisis de ventas por años en forma comparativa.
7. Análisis del capital social y utilidades acumuladas

V. SITUACION FISCAL.

1. Impuestos a que está sujeta la empresa.
2. Análisis de la reserva para impuestos sobre la renta.
3. Convenios celebrados con las autoridades fiscales.
4. Exenciones de impuestos.
5. Autorizaciones para depreciar a tasas diferentes de las legales.

VI. CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO, PROGRAMAS E INFORMES DE AUDITORIA.

1. Cuestionario de control interno.
2. Programas de auditoría.
3. Carta de sugerencias.

Los papeles de trabajo requieren de una ordenación lógica con la finalidad de lograr una localización rápida de los mismos y para tal efecto, se acostumbra estandarizar los índices y las marcas con el objeto de ahorrarse tiempo en la auditoría, ya que el uso continuo de los índices y marcas facilita al auditor y a sus ayudantes a la localización rápida de los papeles de trabajo.

INDICES.

Son el conjunto lógico ordenado e interrelacionado de códigos que identifican los diferentes papeles de trabajo para facilitar su consulta y ordenamiento.

En términos generales el orden que se les da en el expediente es el mismo que presentan las cuentas en los estados financieros; así, los papeles relativos a caja estarán primero, después de los relativos a las cuentas por cobrar, hasta concluir con los que se refieran a las cuentas de gastos y cuentas de orden.

Los índices se asignan de acuerdo con el criterio anterior y pueden usarse para este objeto, números, letras o la combinación de ambos.

A continuación se presenta un ejemplo de índices usando el método alfabético-numérico, por ser el de uso más generalizado en la práctica de la auditoría.

En este sistema, las letras simples indican cuentas de activo, las letras dobles indican cuentas de pasivo y capital contable y las decenas indican cuentas de resultados, como sigue:

LETRA O
NUMERO

PARA LA CUENTA DE

A	Caja y bancos.
B	Cuentas por cobrar.
C	Inventarios.
U/V	Activos fijos y depreciaciones.
W	Cargos diferidos y otros.
AA	Documentos por pagar.
BB	Cuentas por pagar.
EE	Impuestos por pagar.
HH	Pasivo a largo plazo.
LL	Reservas de pasivo.
RR	Créditos diferidos.
SS	Capital y reservas.
10	Ventas
20	Costo de ventas.
30	Gastos generales.
40	Gastos y productos financieros.
50	Otros gastos y productos.

De igual manera y siempre en forma piramidal, a la cédula sumaria, cédulas de detalle y cédulas de comprobación del grupo caja y bancos -por ejemplo- se asignan los siguientes índices.

INDICE

PARA LA CEDULA:

A	Sumaria de caja y bancos.
A-1	Detalle de fondos de caja.
A-1-1	--Arqueo de los fondos de caja.
A-1-2	--Estudio de movimientos anormales en ejercicio.

INDICE:

PARA LA CEDULA:

59

A-2	Detalle de los bancos.
A-2-1	--Conciliación bancaria.
A-2-2	--Confirmación bancaria.
A-2-3	--Corte de chequeras.

De este modo el índice permite archivar ordenadamente los papeles y se vuelve un instrumento de localización altamente eficaz.

Además, los índices permiten referenciar (o cruzar) fácilmente las cédulas que por contener datos comunes, al ser verificados en una, obviamente están comprobados en la otra.

MARCAS

Son símbolos utilizados por el auditor para indicar el tipo de verificación practicada sobre la partida revisada. Siempre se debe explicar su significado en el propio papel de trabajo o en una cédula explicativa por separados.

Con el propósito de ahorrarse tiempo y papel, es necesario utilizar marcas estandarizadas de representación simbólica, estas marcas nos indican un hecho, una técnica, un procedimiento, etc.

Para llevar a cabo lo anterior es conveniente que al principio del expediente de los papeles de trabajo se definan los símbolos a utilizar, así como su significado. A si mismo se indicará que las marcas se anotarán con lápiz de color.

En la práctica, la utilización de marcas de trabajo realizado es lo más común y facilita extraordinariamente, por un lado la transcripción del trabajo que realiza el auditor ejecutante y por otro, la interpretación de dicho trabajo

por parte del supervisor que revisa.

A continuación se enlistan algunos de los trabajos más comunes que pueden ser estandarizados y transcritos a través de una marca estandar:

- ° Sumas, multiplicaciones y demás cálculos aritméticos verificados y encontrados correctos.
- ° Cifra cotejada contra libro o tarjeta control de mayor y encontrada correcta.
- ° Verificación física realizada con resultados satisfactorios.
- ° Documento original verificado y encontrado correcto y con requisitos fiscales.
- ° Operación o documento encontrado con la autorización adecuada.

La forma de las marcas debe ser lo más sencilla posible pero a la vez distintiva, de manera que no haya confusión entre las diferentes marcas que se usen en el trabajo. Normalmente las marcas se transcriben utilizando color rojo o azul, de tal suerte que a través del color se logre su identificación inmediata en las partidas en las que hubieren sido anotadas.

Algunos ejemplos de marcas son:

Cálculo verificado y sumas.

Comprobante examinado que reúne requisitos fiscales.

Comprobante examinado que no reúne requisitos fiscales.

Deficiencia corregida.

Cotejado contra auxiliares.

Confirmación.

Saldo verificado contra mayor.

Inspección realizada.

Comprobación con los sistemas de control interno.

9. ARCHIVO Y CONSERVACION DE EXPEDIENTES DE AUDITORIA

Una vez concluida la auditoría, el auditor debe de archivar debidamente los papeles de trabajo del ejercicio, éstos deben de ordenarse en forma lógica, por ejemplo:

- A) Memorandum sobre asuntos importantes que deben ser considerados para la próxima auditoría.
- B) Puntos para el memorándum de observaciones y sugerencias.
- C) Hoja de pendientes resueltos.
- D) Programa de trabajo.
- E) Certificados del cliente.
- F) Balanza de comprobación firmada por el auditor.
- G) Hoja de trabajo.
- H) Asiento de ajuste y reclasificación.

Los papeles de trabajo constituyen la comprobación de que el auditor realizó la auditoría y en ellos se basa para dictaminar.

Ante esta responsabilidad, es recomendable conservar los papeles de trabajo durante un tiempo razonable.

Existen muchos factores para que el auditor decida cuántos años deba conservar los expedientes de auditoría; entre

ellos podemos mencionar:

- A) La falta de espacio del archivo del despacho.
- B) La limitación de mobiliario y equipo del archivo.
- C) La falta de personal de archivo.

Los archivos de expedientes de auditoría se destruyen:

- * De 8 a 10 años. Los dictámenes fiscales.
- * Y a los 5 años. Los dictámenes financieros.

Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el auditor en el desarrollo de las diversas fases de la auditoría y que contienen las condiciones del trabajo encontradas, las técnicas y los procedimientos que aplicó así como su extensión y oportunidades de los mismos el resultado de los registros de contabilidad, las confirmaciones de fuentes internas y externas y sus conclusiones. Con la finalidad de fundamentar su opinión, servir de fuente de información posterior y probar que realizó el trabajo con calidad profesional.

Con los papeles de trabajo el auditor prueba que cumplió con la "obtención de la evidencia suficiente y competente" y que ello le respaldará para fundamentar su opinión, motivo por el cual éstos son propiedad del auditor.

Los papeles de trabajo contienen datos obtenidos de los registros y expedientes del cliente, motivo por el cual son confidenciales.

Para facilitar el orden y la localización de las cédulas de auditoría, éstos deben de contener índices y marcas estándares.

Es conveniente contar con un archivo permanente de papeles de trabajo como el acta constitutiva de la entidad, contratos, convenios, para evitar solicitarlos cada ejercicio.

Los expedientes de auditoría deben archivar-se adecuadamente y conservarse por lo menos cinco años.

TEMA. VIII.
DICTAMEN SOBRE
ESTADOS FINANCIEROS.

64

1. IMPORTANCIA DEL DICTAMEN (1)

El boletín No. 21 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos señala:

" La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente es lo único que el público ve del trabajo del auditor".

La función del auditor o Licenciado en Contaduría es: Otorgar un alto grado de confiabilidad a través de su opinión manifieste por escrito en el dictamen.

En base al dictamen del auditor, los interesados en la información financiera toman decisiones.

La entidad auditada es la primer responsable en la elaboración de los estados financieros y el Licenciado en auditoría es el que otorga un alto grado de confiabilidad a través de su opinión manifestada por escrito en el dictamen, para que los interesados en la información financiera tomen decisiones.

2. CONCEPTO DE DICTAMEN.

Al concluir el trabajo de revisión de las cifras de los estados financieros, el auditor expresa las conclusiones a las que llega respecto de la corrección contable de las mismas en un documento llamado dictamen.

(1) Boletín No. 21. Normas y Procedimientos de Auditoría.

El dictamen es, pues, la opinión del Licenciado en Contaduría sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.

Esa opinión o dictamen podría redactarse en la forma y estilo que cada quien tuviera para hacerlo; no obstante, con el fin de uniformar hasta donde sea posible esa expresión, la profesión ha adoptado una forma de redacción más o menos rígida en la que se resume claramente tres ideas fundamentales:

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

3. CONTENIDO DEL DICTAMEN.

Los interesados en la información financiera, se han acostumbrado a leer dictámenes con la misma forma y terminología, de tal manera que, identifican inmediatamente cualquier desviación o alteración, lo que implica que, el emisor del dictamen debe explicar claramente los motivos de la alteración o desviación.

En 1964 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, recomendó a sus miembros, una misma forma de dictamen de estados financieros.

La forma que recomiendan es la siguiente:

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

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cia. "X", S.A. al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior".

En el mismo Boletín No. 21, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, recomiendan otra forma de dictamen, con el mismo contenido que el anterior.

Los contadores públicos pueden utilizar cualquiera de las dos formas. He aquí el otro:

"En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan en forma razonable la situación financiera de la Cia. "X", S.A. al _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen de dichos estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarias."

A continuación veamos los elementos del dictamen:

A) MEMBRETE.

Formado por el nombre del auditor que emite su opinión sobre los estados financieros examinados, o membrete de la asociación profesional, a la que pertenezca, si es que está asociado.

Cuando se dictamina para efectos fiscales, la responsabi-

lidad es individual, por lo tanto resulta más adecuado mencionar el dictamen con el nombre del auditor.

B) A QUIEN O QUIENES SE DIRIGE EL DICTAMEN.

Generalmente el dictamen se dirigirá a los accionistas o a quién haya contratado los servicios del auditor.

El informe de auditoría debe estar dirigido a la empresa, que es el cliente, o a su cuerpo directivo. Siempre que la designación del auditor haya sido aprobada por los accionistas, el informe estará dirigido tanto a los accionistas como al consejo de administración.

C) PARRAFO DE ALCANCE.

Se llama párrafo de alcance o identificación porque en él se identifican claramente los estados financieros a que se refiere y se señala el alcance del trabajo efectuado.

He examinado el balance general de la Cia. "X", S.A. al y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha....

En las líneas anteriores el auditor esta precisando qué estados financieros ha examinado, a qué entidad se refiere y a que fecha le son relativos. Como se puede observar solamente se mencionan tres estados financieros, pero es muy común que, se incluya también el estado de origen y aplicación de recursos o estado de cambios en la situación financiera.

Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y,...

Esta afirmación constituye una garantía, que el auditor ofrece a los usuarios, de la información financiera de que el trabajo realizado cumple con los requisitos mínimos de calidad.

En consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Con esta afirmación el auditor esta demostrando que quedó ampliamente satisfecho de haber obtenido la evidencia suficiente y competente.

D) PARRAFO DE LA OPINION.

Se le llama párrafo de opinión porque en él quedo expresada la opinión profesional respecto a los estados financieros.

Esta opinión que emite el auditor, otorga seguridad a terceros para la toma de decisiones. Para emitir esa opinión el auditor, de antemano realizó el trabajo de auditoría, basado en técnicas específicas que la profesión le exige.

Ejemplo:

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cia. "X", S.A. al 31 de _____ y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha....

....., de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases consistentes con los del año anterior.

En este párrafo, el auditor debe indicar si la entidad cumplió con los principios de contabilidad que la profesión tiene como aceptable.

La importancia de esta afirmación estriba en que la entidad tiene bases de comparaciones con respecto a ejercicios anteriores, esto garantiza la "consistencia".

E) FIRMA

Con su firma, el auditor está aceptando integralmente la responsabilidad de las declaraciones especificadas en el dictamen.

F) LUGAR Y FECHA.

El día en que el auditor abandona las oficinas del cliente, es él mismo que debe llevar el dictamen, indicando el lugar.

Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe estén utilizando los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspenda su curso y esperen a que los estados financieros y dictamen revisados puedan ser emitidos nuevamente.

En 1975, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su comisión denormas y procedimientos de auditoría recomendó un nuevo dictamen, que a continuación se menciona:

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de ____ al 31 de diciembre de 19____ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

Este nuevo dictamen que se caracteriza por su sencillez de redacción y facilidad de comprensión, fué propuesto con el deseo de excluir del mismo todo tecnicismo que pueda hacerlo obscuro, para expresarlo de una manera sencilla y de fácil acceso al usuario del mismo.

Las razones en que se basa la recomendación del nuevo dictamen son básicamente las siguientes:

- ° Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a duda respecto a lo que quiere y puede expresar el auditor como resultado de su trabajo.

**ESTA TESIS NO SALE
DE LA BIBLIOTECA**

Se expresa con claridad la responsabilidad primaria que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del auditor.

No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros, si así lo considera más el auditor, porque existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas, siempre serán cumplidas, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

La consistencia en aplicación de principios de contabilidad, tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras, en los estados financieros que acompañan al dictamen del auditor.

La simplificación que se propone del dictamen es congruente con el hecho de que, existiendo los artículos 2.11 y 2.12 de código de ética profesional, que establece obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de auditoría generalmente aceptadas, no se ha considerado indispensable hacer referencia a la observancia de las normas de ética profesional dentro del cuerpo del dictamen.

4. AFIRMACIONES BASICAS

El auditor al emitir su opinión sobre los estados financieros está declarando u aceptando la responsabilidad de tales afirmaciones, las cuales se encuentran en el primer dictamen que transcribimos del boletín No. 21 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- A) El dictamen se hizo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- B) El examen incluyó las pruebas selectivas de la contabilidad y otros procedimientos de auditoría, de acuerdo

con las circunstancias.

- C) La situación financiera y los resultados de operaciones se presentan razonablemente de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- D) Los principios de contabilidad fueron aplicados sobre bases consistentes.

Hay que tener en cuenta, que cuando el auditor dictamina para efectos fiscales, deberá hacerlo utilizando el nuevo dictamen.

5. TIPOS DE DICTAMEN.

1. Dictamen limpio o sin salvedades.
2. Dictamen con salvedades.
3. Dictamen con abstención de opinión.
4. Dictamen negativo.

* Dictamen limpio o sin salvedades.

Se emite cuando el auditor, mediante la aplicación de todos los procedimientos de auditoría queda satisfecho de la razonabilidad de los estados financieros en conjunto, es decir, que no existe ninguna situación o circunstancia que de origen a la emisión de cualquiera de los otros tipos de dictamen, con salvedad, con abstención de opinión o negativo.

* Dictamen con salvedad.

Se emite cuando el auditor revela en uno o más párrafos dentro del cuerpo del dictamen todas las razones de importancia que lo originaron, indicando también después de la expresión en mi opinión la frase excepto por.

Debe revelar también, en su caso, los efectos netos de las salvedades en los estados financieros considerando el ISR y el PTU.

Cuando por razones ajenas al auditor, o bien por limitaciones impuestas por la administración de la entidad, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoría que considera necesarios, las situaciones mencionadas representan limitaciones en el alcance, por lo que el auditor deberá utilizar su criterio profesional para evaluar si estas limitaciones son de tal importancia que debe expresar una salvedad.

* Dictamen con abstención de opinión.

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance de su examen haya sido limitado en forma tal que no procede la emisión de un dictamen con salvedades.

Cuando el Licenciado en Contaduría haya llegado a la conclusión de que los estados financieros no representan la situación financiera y el resultado de las operaciones conforme a principios de contabilidad, así deberá expresarlo.

Cuando existe una abstención de opinión, no se debe emitir una opinión parcial sobre partidas individuales de los estados financieros.

* Dictamen negativo.

Una opinión negativa o adversa se emite cuando el auditor encuentra que los estados financieros no están de acuerdo con principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables, el auditor deberá indicar en forma precisa en que consisten esas desviaciones, cuantificar el efecto de los estados financieros y mencionar la repercusión de su dictamen.

Considerando la importancia relativa que pudiera tener las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, el auditor deberá emitir un dictamen negativo.

El propósito de que el auditor se cerciore de que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente los principios de contabilidad, es el de informar al lector que la comparabilidad de los estados financieros por periodos no ha sido efectuada por cambios en los principios de contabilidad ni en las reglas particulares. El auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó o bien porque llevó a cabo una investigación al respecto.

En caso de que existan cambios en la aplicación de los procedimientos de contabilidad, deberán ser explicados y debidamente justificados por la misma entidad en una nota a los estados financieros. El auditor deberá mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto cuantificado de los cambios que hayan ocurrido, así como su conformidad con ese acuerdo.

La inconsistencia de los principios de contabilidad sólo podrá generar un dictamen con salvedad.

6. SALVEDADES (2)

"Las excepciones particulares que el auditor hace a algunas de las afirmaciones genéricas del dictamen normal. El auditor puede hacer salvedades en el caso de que las excepciones particulares, ya sean individualmente o en su conjunto, no efecten una área importante o significativa de los propios estados financieros".

(2) Boletín No. 2 Normas y Procedimientos de Auditoría

La salvedad es una mancha en los estados financieros y su tamaño afecta directamente la opinión o dictamen del auditor.

Cuando las salvedades, siendo importantes, no afecten los estados financieros tomados en conjunto, el auditor debe manifestarlas claramente, produciéndose un dictamen con salvedades.

Cuando las salvedades sean de tal modo importantes que afecten el todo de los estados financieros, el auditor puede asumir las siguientes posturas:

a) Emitir opinión negativa.

La opinión negativa es la certeza de que los estados financieros examinados no presentan la situación financiera, por que los resultados obtenidos son ese sentido. la opinión negativa no es la incapacidad de opinar sino el convencimiento de que lo revisado no está correcto.

En este caso para que el auditor pudiera opinar "positivamente", la empresa tendrá que corregir lo que el auditor encontró incorrecto.

b) Abstenerse de opinar.

La abstención de opinión es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado. Es decir, que el trabajo efectuado y/o los resultados obtenidos no proporcionan elementos de juicio suficiente y competente para emitir una opinión y en ese caso se produce la abstención de opinión o negación de opinión.

Hay muchos casos que da origen a las salvedades, pero los generales son:

A) Por limitaciones en el alcance de la revisión.

- B) Por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- C) Por cambios en la aplicación de dichos principios.
(inconsistencia)
- D) Por incertidumbre sobre la solución de problemas importante en favor o en contra de la empresa.

CONCLUSIONES

La entidad auditada es la primera responsable de la información financiera; toca al auditor imprimirle el sello de confiabilidad a través del dictamen.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda tres formas de dictámenes. Las dos primeras las recomendó en 1964, y la última en 1975. El auditor puede optar por utilizar cualquiera de los tres excepto cuando el dictamen sea para efectos fiscales, ya que entonces deberá utilizar la nueva forma.

Cuando el auditor se encuentre con ciertas limitaciones para opinar, este deberá de incluir salvedades o excepciones en su dictamen.

BIBLIOGRAFIA

1. ATHIE ATHIE PATRICIA. C.P. ¿ Sabes que es un dictamen de estados financieros?. Consultorio fiscal UNAM N. 96 1993.
2. HEFFES CATTAN GABRIEL. "Un enfoque moderno aplicado a la auditoría de estados financieros". Ed. McGRAW HILL. México, 1190.
3. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. " Código de ética ". 1999.
4. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. " Manual del contador público". 1998.
5. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS. " Normas y Procedimientos de auditoría". 1998.
6. J. KELL WALTER. " Auditoría moderna " Ed. McGRAW HILL. México. 1980.
7. MEIGS WALTER. " Principios de auditoría". Ed. Diana México. 1989.
8. MENDIVIL ESCALANTE VICTOR MANUEL. C.P. " Elementos de auditoría" Ed. ecasa. 1991.
9. OSORIO SANCHEZ ISRAEL. C.P. " Auditoría I ". Ed. ecasa 1991.
10. PEREZ TORAÑO LUIS FELIPE. C.P. "Elementos de auditoría" Ed. ecasa. 1992.
11. RUIZ DE VELAZCO LUIS. C.P. " Auditoría práctica". Ed. Banca y Comercio. México. 1995.
12. SANTILLANA GONZALEZ JUAN RAMON. C.P. " Auditoría I" Ed. ecasa. 1994.

13. SUAREZ ANDRES, C.P. "La moderna auditoría" Ed. Mcgra--
Hill. México. 1994
14. W. HOLMES ARTHUR . " Principios básicos de auditoría"
Ed. Continental. México. 1993.