



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA
DE MÉXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES
CUAUTITLÁN**

**“PROGRAMA DE AUDITORÍA FINANCIERA
PARA UNA COMERCIALIZADORA”**

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
**LICENCIADA EN CONTADURÍA
Y
LICENCIADO EN CONTADURÍA**

PRESENTAN:
**ISABEL MARÍA MENDOZA GAYTAN
ADALBERTO OSORIO GARCÍA**

ASESOR:
L.C. PEDRO FELIPE OLIVERA FIGUEROA

CUAUTITLAN IZCALLI, EDO. DE MEXICO 2015



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES**

ASUNTO: **VOTO APROBATORIO**

**M. en C. JORGE ALFREDO CUÉLLAR ORDAZ
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLÁN
PRESENTE**

**ATN: M. en A. ISMAEL HERNÁNDEZ MAURICIO
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautilán.**

Con base en el Reglamento General de Exámenes, y la Dirección de la Facultad, nos permitimos a comunicar a usted que revisamos **La Tesis:**

"PROGRAMA DE AUDITORÍA FINANCIERA PARA UNA COMERCIALIZADORA."

Que presenta la pasante: **ISABEL MARÍA MENDOZA GAYTAN**
Con número de cuenta: **09112568-8** para obtener el Título de: **Licenciada en Contaduría**

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el **EXAMEN PROFESIONAL** correspondiente, otorgamos nuestro **VOTO APROBATORIO**.

ATENTAMENTE
"POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU"
Cuautilán Izcalli, Méx. a 28 de Noviembre de 2014.

PROFESORES QUE INTEGRAN EL JURADO

	NOMBRE	FIRMA
PRESIDENTE	L.A.E. Francisco Ramírez Ornelas	
VOCAL	L.C. Pedro Felipe Olivera Figueroa	
SECRETARIO	L.A. Alfredo Carrillo Vergara	
1er SUPLENTE	L.C. Miriam Talía López Díaz	
2do SUPLENTE	L.C. Gustavo Armando Rodríguez Medina	

NOTA: Los sinodales suplentes están obligados a presentarse el día y hora del Examen Profesional (art. 127).
En caso de que algún miembro del jurado no pueda asistir al examen profesional deberá dar aviso por anticipado al departamento.
(Art 127 REP)
HHA/Vc



UNIVERSIDAD NACIONAL
AUTÓNOMA DE
MÉXICO

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN
UNIDAD DE ADMINISTRACIÓN ESCOLAR
DEPARTAMENTO DE EXÁMENES PROFESIONALES**

U.N.A.M.
FACULTAD DE ESTUDIOS
SUPERIORES CUAUTITLÁN
ASUNTO: VOTO APROBATORIO

**M. en C. JORGE ALFREDO CUÉLLAR ORDAZ
DIRECTOR DE LA FES CUAUTITLÁN
PRESENTE**

**ATN: M. en A. ISMAEL HERNÁNDEZ MAURICIO
Jefe del Departamento de Exámenes
Profesionales de la FES Cuautitlán.**

Con base en el Reglamento General de Exámenes, y la Dirección de la Facultad, nos permitimos a comunicar a usted que revisamos **La Tesis:**

“PROGRAMA DE AUDITORÍA FINANCIERA PARA UNA COMERCIALIZADORA.”

Que presenta el pasante: **ADALBERTO OSORIO GARCÍA**
Con número de cuenta: **09212526-5** para obtener el Título de: **Licenciado en Contaduría**

Considerando que dicho trabajo reúne los requisitos necesarios para ser discutido en el **EXAMEN PROFESIONAL** correspondiente, otorgamos nuestro **VOTO APROBATORIO**.

ATENTAMENTE
“POR MI RAZA HABLARA EL ESPÍRITU”
Cuautitlán Izcalli, Méx. a 28 de Noviembre de 2014.

PROFESORES QUE INTEGRAN EL JURADO

	NOMBRE	FIRMA
PRESIDENTE	L.A.E. Francisco Ramirez Ornelas	
VOCAL	L.C. Pedro Felipe Olivera Figueroa	
SECRETARIO	L.A. Alfredo Carrillo Vergara	
1er SUPLENTE	L.C. Miriam Talia López Díaz	
2do SUPLENTE	L.C. Gustavo Armando Rodríguez Medina	

NOTA: Los sinodales suplentes están obligados a presentarse el día y hora del Examen Profesional (art. 127).
En caso de que algún miembro del jurado no pueda asistir al examen profesional deberá dar aviso por anticipado al departamento.
(Art 127 REP)
HHA/Vc

Agradecimientos.

- ✓ A la Universidad Nacional Autónoma de México.
- ✓ A la Facultad de Estudios Superiores Campus Cuautitlán
- ✓ A mis padres: Por su apoyo incondicional en todo momento, por sus consejos, por estar siempre cuando más los necesito, por todos y cada uno de sus sacrificios para poder hacer este sueño realidad, los amo mil gracias.
- ✓ A mis hermanos: Jorge y Norma por ser parte fundamental en mi vida, por preocuparse por mí y estar siempre cuando más los necesito.
- ✓ Al L. A.E. Francisco Ramírez Ornelas, por su tiempo y consejos para llevar a buen término este proyecto.
- ✓ Al L.C. Pedro Felipe Olivera Figueroa, por la paciencia y la asesoría de verdad profesor infinitas gracias.

ATT. ADALBERTO OSORIO GARCIA.

Agradecimientos:

A mis formadores:

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN
PROF.FRANCISCO RAMIREZ ORNELAS
PROF.PEDRO FELIPE OLIVERA FIGUEROA

A mi madre y hermosa familia.

Que siempre estuvo conmigo por su apoyo y su confianza estaré siempre agradecida
KARINA, JUAN MANUEL, ALFREDO, LUCHITA MENDOZA GAYTAN. A mi
ESPOSO e HIJOS.

Y todas las personas que directa e indirectamente siempre me apoyaron mil gracias.

ATT. ISABEL MARIA MENDOZA GAYTAN.

ÍNDICE

CAPITULO I

Antecedentes Históricos de la Auditoría

- 1.1 DATOS HISTÓRICOS Y EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA
- 1.2. DEFINICIÓN DE AUDITORIA
- 1.3. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

CAPITULO II

Normas, control interno y planeación de auditoría

- 2.1. NORMAS DE AUDITORÍA
 - 2.1.1. BOLETIN 1010
 - 2.1.2. BOLETIN 1020
- 2.2. CLASIFICACIONDE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS
 - 2.2.1. NORMAS PERSONALES
 - 2.2.2. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO
 - 2.2.3. NORMAS DE INFORMACION
- 2.3. PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORIA – BOLETÍN 5010
 - 2.3.1. PROCEDIMIENTOS DE LA AUDITORÍA
 - 2.3.2. TÉCNICAS DE AUDITORÍA
 - 2.3.3. EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES – BOLETÍN 5100
 - 2.3.4. CUENTAS POR COBRAR - BOLETIN 5110
 - 2.3.5. INVENTARIO Y COSTO DE VENTAS - BOLETIN 5120
 - 2.3.6. INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO - BOLETIN 5150
 - 2.3.7 CUENTAS POR PAGAR - BOELTIN 5170
 - 2.3.8. CAPITAL CONTABLE - BOLETÍN 5190
- 2.4. NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA
- 2.5. CONTROL INTERNO

- 2.5.1. ANTECEDENTES DE CONTROL INTERNO
- 2.5.2. NATURALEZA DE CONTROL INTERNO
- 2.5.3. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO
- 2.5.4. OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO
- 2.5.5. EL CONTROL INTERNO EN EL MARCO DE LA EMPRESA
- 2.5.6. DIVISIONES O CLASIFICACIONES DEL CONTROL INTERNO
- 2.5.7. LIMITACIONES DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO
- 2.5.8. ELEMENTOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO
- 2.5.9. PROCEDIMIENTOS PARA MANTENER UN BUEN CONTROL INTERNO
- 2.5.10. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO
- 2.6. PLANEACION Y PROGRAMA DE AUDITORÍA
- 2.7. RIESGO DE AUDITORÍA
- 2.8. PAPELES DE TRABAJO
 - 2.8.1. DEFINICIÓN:
 - 2.8.2. PROPÓSITO
 - 2.8.3. OBJETIVO E IMPORTANCIA
 - 2.8.4. CLASIFICACIÓN
 - 2.8.5. ARCHIVO DE PAPELES DE TRABAJO
 - 2.8.6. CONTENIDO
 - 2.8.7. PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.
 - 2.8.8. CONFIDENCIALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.
 - 2.8.9. MARCAS DE AUDITORÍA
 - 2.8.10. CÉDULAS
 - 2.8.11. ASIENTOS DE RECLASIFICACIÓN
 - 2.8.12. ASIENTOS DE AJUSTE

CAPITULO III

- 3.0. GENERALIDADES DEL DICTAMEN
- 3.1. CONCEPTO DE DICTAMEN - BOLETÍN 4010
- 3.2. QUIENES ESTAN OBLIGADOS A DICTAMINAR
- 3.3. TIPOS DE DICTAMEN
- 3.4. OPINIONES DE DICTAMEN
- 3.5. PRESENTACIÓN Y CONTENIDO DEL DICTAMEN FISCAL
- 3.6. INFORMES DE AUDITORÍA

CONCLUSIONES

BIBLIOGRAFIA

INTRODUCCIÓN

En la actualidad la auditoría es una necesidad prioritaria en las empresas ya que es una herramienta que permite enfrentar los frecuentes retos encontrados en las mismas, para tener una plena seguridad de que los datos económicos registrados realmente son verdaderos y confiables. Es la auditoría que define con bastante razonabilidad, la situación real de la empresa.

Una auditoría además, evalúa el grado de eficiencia y eficacia con que se desarrollan las tareas administrativas y el grado de cumplimiento de los planes y orientaciones de la gerencia.

Es común que las instituciones financieras, cuando les solicitan préstamos, pidan a la empresa solicitante, los estados financieros auditados. También puede evaluar, por ejemplo, los estados financieros en su conjunto o una parte de ellos, el correcto uso de los recursos humanos, el uso de los materiales y equipos y su distribución, etc. Contribuyendo con la gerencia para una adecuada toma de decisiones.

Con esta tesis se quiere lograr que se transforme en un material verídico, es decir utilizando las leyes vigentes, la normatividad actual, las cédulas correctas y utilizar el sistema correcto que brindan las autoridades correspondientes para el llenado del dictamen; así como otras herramientas de trabajo que se implantan al hacer este tipo de trabajo y que a lo largo del desarrollo de esta tesis se expondrá..

Por lo tanto la idea que se plantea en este trabajo de tesis es, en primera instancia definir las herramientas que servirán para realizar el trabajo, definir el concepto de cada herramienta, para que en el momento en el que se realice la práctica se tengan ya lo conocimientos de lo que se trata el trabajo y entonces aplicar las habilidades personales, los sentidos de alerta para enfrentar la realidad de una Auditoría hasta llegar al final obteniendo como resultado un Dictamen Fiscal y un Informe de lo encontrado en el procedimiento del análisis y trabajo de la organización.

Denotando por otra parte que la Auditoría a su vez es una herramienta amplia de la carrera de Licenciado en Contaduría, debido a que el trabajo contable es muy extenso y necesita de mucha dedicación y tiempo porque es de mucho trabajo y es un ciclo que no se termina en unos cuantos días, por lo que la auditoría sirve de

apoyo incondicional a esta área contable, porque al momento del análisis y revisión de la información se van corrigiendo aspectos descuidados, se van haciendo observaciones de cómo deberían ser hecha la contabilidad.

En el primer capítulo se hace una breve recopilación histórica de auditoría, sus conceptos básicos y los objetivos generales.

Como segundo capítulo se tiene un rápido repaso de las Normas de Auditoría generalmente Aceptadas, Normas para Atestiguar y las normas de Información Financiera, su clasificación y las Técnicas y Procedimientos, Control Interno, Planeación de Auditoría y Papeles de Trabajo, es decir todo el desarrollo que implica la realización de una Auditoría Financiera y todas las herramientas que podemos aplicar a lo largo del desarrollo de esta tesis.

Como tercer capítulo la conclusión que es el Dictamen, sus conceptos básicos, los tipos de dictamen que existen, la opinión, los tipos de informe y las notas a los Estados Financieros que marca la conclusión del trabajo de Auditoría.

OBJETIVO

La misión concreta del trabajo de tesis es que al término de la misma, la persona que tenga en sus manos este trabajo pueda tener una guía apegada a la realidad de la realización de una auditoría, desde el momento en que se hacen los contratos hasta la conclusión del envío del dictamen.

No solo se pretende que la comprensión sea práctica sino que además tenga un sustento teórico, en las diferentes leyes, con sus artículos respectivos que de forma global se complementen mutuamente, sabiendo cual es el origen de los procedimientos realizados sobre todo durante la ejecución del trabajo de auditoría.

CAPITULO I

Antecedentes Históricos de la Auditoría

1.1 DATOS HISTÓRICOS Y EVOLUCIÓN DE LA AUDITORÍA

La Auditoría en su concepción moderna nació en Inglaterra o al menos en ese país se encuentra el primer antecedente. La fecha exacta se desconoce, pero se han hallado datos y documentos que permiten asegurar que a fines del siglo XIII y principios del siglo XIV ya se auditaban las operaciones de algunas actividades privadas y las gestiones de algunos funcionarios públicos que tenían a su cargo los fondos del Estado.

La Auditoría existe desde tiempos inmemoriales, prácticamente desde que un propietario entregó la administración de sus bienes a otra persona, lo que hacía que la Auditoría primitiva fuera en esencia un control contra el desfaldo y el incumplimiento de las normas establecidas por el propietario, el Estado u otros. Como elemento de análisis, control financiero y operacional la Auditoría surge como consecuencia del desarrollo producido por la Revolución Industrial del siglo XIX.

El concepto de Auditoría ha evolucionado en cuatro fases:

➤ PRIMERA FASE

A principios de la revolución industrial, no hay grandes transacciones, la misión del auditor era buscar si se había cometido fraude en ese negocio, estos negocios eran pequeños.

➤ SEGUNDA FASE

Las empresas son más grandes, se comienza a separar el capital y la propiedad del negocio, es decir, la Administración. El auditor sin dejar de hacer lo que realizaba en la primera fase, tiene una nueva actividad que es la de verificar, certificar, la información de esos administradores que le pasan a través de la cuenta de resultados, sea veraz.

➤ TERCERA FASE

Aparecen nuevas tecnologías, ordenadores, etc. Las transacciones a lo largo del año son bastante voluminosas. Esto hace que el revisor el Auditor las cuentas, el sistema de control interno de la empresa tanto si funciona como sino, este coja un maestro en base a eso trabaje.

Sigue revisando que la información contable refleja la imagen fiel de la empresa conforme a lo acontecido y revise además el control del sistema interno de la empresa.

➤ CUARTA FASE

El auditor ha de indicar, aparte de lo anterior, un informe, pidiendo a la empresa si ésta o no de acuerdo de cómo se ha realizado este informe.

La primera asociación de auditores se crea en Venecia en el año 1851 y posteriormente en ese mismo siglo se produjeron eventos que propiciaron el desarrollo de la profesión, así en 1862 se reconoció en Inglaterra la auditoría como profesión independiente. En 1867 se aprobó en Francia la Ley de Sociedades que reconocía al Comisario de Cuentas o auditor. En 1879 en Inglaterra se estableció la obligación de realizar Auditorías independientes a los bancos. En 1880 se legalizó en Inglaterra el título de Chartered Accountants o Contadores Autorizados o Certificados. En 1882 se incluyó en Italia en el Código de Comercio la función de los auditores y en 1896 el Estado de New York había designado como Contadores Públicos Certificados, a aquellas personas que habían cumplido las regulaciones estatales en cuanto a la educación, entrenamiento y experiencia adecuados para ejecutar las funciones del auditor.

Debido al mayor desarrollo de la auditoría en Inglaterra, a fines del siglo XIX e inicios del siglo XX se trasladaron hacia los Estados Unidos de Norte América muchos auditores ingleses que venían a auditar y revisar los diferentes intereses en este país de las compañías inglesas, dando así lugar al desarrollo de la profesión en Norte América, creándose en los primeros años de ese siglo el American Institute of Accountants (Instituto Americano de Contadores).

Es conveniente considerar que la contabilidad y la Auditoría que se realizaban en el siglo XIX y a principios del siglo XX no estaban sujetas a Normas de Auditoría o Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, por lo que la dificultad para ejecutarlos e interpretarlos generó en el primer cuarto del siglo XX una tendencia hacia la unificación o estandarización de los procedimientos contables y de auditoría.

En 1917 el ya creado Instituto Americano de Contadores preparó a solicitud de la Comisión Federal de Comercio de USA un "Memorandum sobre las auditorías de

Balance General" que fue aprobado por la Comisión, publicado en el Boletín de la Reserva Federal y distribuido en forma de folleto a los intereses bancarios y de negocios y a los contadores de ese país bajo el nombre de: "Contabilidad Uniforme, Propuesta presentada por el Comité de la Reserva Federal". Este folleto fue reeditado en 1918 bajo un nuevo título, "Métodos Aprobados para la Preparación de Estados de Balance General", indicando tal vez el cambio de nombre a una realización del enfoque utópico de la "contabilidad uniforme".

En 1929, el folleto fue revisado a la luz de la experiencia de la década transcurrida. En adición a un cambio del título, (que se convirtió en "Verificación de Estados Financieros" como evidencia de la creciente toma de conciencia acerca de la importancia del Estado de Resultado), la revisión contenía la significativa declaración de que "la responsabilidad por la extensión del trabajo requerido debe ser asumida por el auditor".

En 1936, el Instituto como vocero de una profesión que ya en esa fecha estaba bien establecida, revisó los folletos previos y emitió de forma independiente bajo su propia responsabilidad un folleto titulado: "Examen de Estados Financieros por Contadores Públicos Independientes", aparecieron dos interesantes desarrollos de la profesión:

Primero, que la palabra "verificación" utilizada en el título del folleto anterior, no es una representación exacta de la función del auditor independiente en el examen de los Estados Financieros de una entidad.

Segundo, la aceptación por el Instituto de la responsabilidad de la determinación y publicación de las normas y procedimientos de Contabilidad y Auditoría. El aprovechamiento del trabajo de los auditores internos como parte del proceso de revisión de las Auditorías de Estados Financieros ha sido específicamente normado por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados.

1.2. DEFINICIÓN DE AUDITORIA

Existe más de una definición de Auditoría, pero en esta ocasión veremos las definiciones que nos puedan ayudar a comprender y conocer en forma completa el proceso en sí.

Entonces entenderemos como Auditoría:

Una recopilación, acumulación y evaluación de evidencia sobre información de una entidad, para determinar e informar el grado de cumplimiento entre la información y los criterios establecidos.

Un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva, las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otras situaciones que tienen una relación directa con las actividades que se desarrollan en una entidad pública o privada. El fin del proceso consiste en determinar el grado de precisión

del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como determinar si dichos informes se han elaborado observando principios establecidos.

De esta segunda definición obtendremos algunos puntos que son importantes analizarlos para saber que la auditoría es un proceso que reúne varias características, que son indispensables para una ejecución completa y correcta.

Es un proceso sistemático, esto quiere decir que en toda Auditoría debe existir un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que el auditor debe cumplir para la recopilación de la información que necesita para emitir su opinión final.

Sin embargo cabe destacar que estos procedimientos varían de acuerdo a las características que reúna cada empresa, pero esto no significa, que el auditor no deba dar cumplimiento a los estándares generales establecidos por la profesión.

También en esta definición se indica que la evidencia se obtiene y evalúa de manera objetiva, esto quiere decir que el auditor debe realizar su trabajo con una actitud de independencia neutral frente a su trabajo.

La evidencia que debe obtener el auditor consiste en una amplia gama de información y datos que lo puedan ayudar a elaborar su informe final. Esta definición no es estricta en cuanto a la naturaleza de la evidencia que se ha revisado, más bien nos indica que el auditor debe usar su criterio profesional para saber cual de toda la evidencia que posee es la apropiada para el trabajo que esta ejecutando, él debe considerar cualquier elemento o dato que le permita realizar una evaluación objetiva y expresar un dictamen profesional.

Los informes a los cuales hace mención la definición, no solo se refiere a las actividades económicas, es decir, informes financieros de la empresa, sino que también al ser una definición general se puede aplicar criterio profesional para poder relacionarlo con otras actividades de interés personal.

El auditor tiene un papel que desarrollar en este proceso, el cual es, determinar el grado de precisión que existe entre los hechos que ocurren en realidad y los informes que se han elaborado después de haber sucedido tales hechos.

El auditor debe realizar una evaluación y un informe de los acontecimientos revisados, para ello debe acogerse a principios establecidos. El auditor debe conocer claramente los principios aplicados en cada informe que emita, también debe tener la capacidad suficiente para determinar que dichos principios han sido aplicados de manera correcta en cada situación.

Como ya hemos visto anteriormente la auditoría es un proceso a través del cual un sujeto (auditor) lleva a cabo la revisión de un objeto (situación auditada), con el fin de emitir una opinión acerca de su razonabilidad (o fidelidad), sobre la base de un patrón o estándar establecido.

1.3. OBJETIVOS DE LA AUDITORÍA FINANCIERA

El objetivo principal es opinar si los estados financieros de una empresa presentan, o no razonablemente la situación financiera, el resultado de sus operaciones, y los cambios de su posición financiera.

La auditoría financiera tiene como objetivo la revisión o examen de los estados financieros por parte de un contador público distinto del que preparó la información contable y del usuario, con la finalidad de establecer su razonabilidad, dando a conocer los resultados de su examen, a fin de aumentar la utilidad que la información posee. El informe o dictamen que presenta el contador público independiente otorga fe pública a la confiabilidad de los estados financieros y por consiguiente, de la credibilidad de la gerencia que los preparó

Para cumplir lo anterior, el trabajo de auditoría implica, como finalidad inmediata proporcionar al propio auditor los elementos de juicio y de convicción que le permiten sustentar de una manera objetiva su dictamen. Esto conduce a que en cada caso determine, según las circunstancias, las pruebas que necesita para cumplir profesionalmente su trabajo.

La Auditoría Financiera se efectúa en forma externa, por su amplia utilidad de validar la información financiera frente a terceros, pero esto no implica que no pueda efectuarse en forma interna, aunque esto no es usual por lo restringido de su uso.

CAPITULO II

NORMAS, CONTROL INTERNO Y PLANEACION DE AUDITORÍA

2.1. NORMAS DE AUDITORÍA

ORIGEN

Una de las comisiones normativas más antiguas y trascendentales de nuestro Instituto es la Comisión de normas de Auditoría y Atestiguamiento (CONA) antes (CONAP) denominada así desde 2010, la cual cumple con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendables para el examen de los estados financieros que sean sometidos a la opinión del Contador Público.

OBJETIVOS

Los cuatro objetivos principales de la CONA son:

- a. Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros, con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de información de su competencia.
- b. Determinar procedimientos y guías de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público;
- c. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, de revisión de información financiera histórica y objetivo servicios relacionados que lleve a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente.
- d. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resulten necesarias como complemento de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia Comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.

Cabe mencionar que a partir del 1º. de enero del 2012 serán abrogadas las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, para dar parte a las Normas Internacionales de Auditoría.

2.1.1. BOLETIN 1010

DEFINICION E IMPORTANCIA

Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo.

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditoría desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrate sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para el que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectuó a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo. En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Sin embargo pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos, obligó a las organizaciones profesionales de Contadores Públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que

dependieran de los servicios del Contador Público Independiente. Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que si bien, no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, sí, en cambio, existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama “*NORMAS DE AUDITORÍA*”.

En la relación entre cliente y profesional, el cliente confía en él propio profesional, no solo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente le tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por esta razón se hace indispensable que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad respecto a esos estados financieros, para las personas que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal del cliente, sino que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría se realice dentro de determinadas normas de calidad.

Por consiguiente las Normas de Auditoría y la naturaleza de ellas reconocen como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son connaturales.

Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

2.1.2. BOLETIN 1020

DECLARACIONES NORMATIVAS DE CARÁCTER GENERAL SOBRE EL OBJETIVO Y LA NATURALEZA DE LA AUDITORÍA DE ESTADOS FINANCIEROS.

El propósito de este boletín es describir el objetivo general y la naturaleza de la auditoría de estados financieros.

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, 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 las Normas de Información Financiera, aplicadas sobre bases consistentes.

La opinión del auditor, por ser independiente a la de la administración de la empresa, y el resultado de la aplicación de normas que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional que se detallan en el en el B1010, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

RESPONSABILIDAD EN LA PREPARACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad a la administración que compete a la entidad.

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y de controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad.

La auditoría de estados financieros no releva a la administración de sus responsabilidades.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros, deberá cubrir todos los aspectos de importancia de los mismos, para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoría, de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra

revelada adecuadamente en los mismos, de acuerdo a su importancia y conforme a Normas de Información Financiera aplicadas sobre bases consientes.

Dado que no es práctico examinar la totalidad de las operaciones de una empresa, el auditor deberá aplicar sus procedimientos de revisión, a base de pruebas selectivas.

El alcance o extensión de las pruebas a que debe sujetarse el examen de los estados financieros, así como la naturaleza y oportunidad de los procedimientos de revisión, lo debe determinar el auditor de acuerdo con su criterio, basándose en los siguientes aspectos:

- a) los resultados que obtenga del estudio y evaluación del control interno contable.
- b) La importancia de los saldos o partidas a examinar
- c) El riesgo probable de error que puedan contener los estados financieros sujetos a examen.

La auditoría de estados financieros no tienen por objetivo el descubrir errores e irregularidades, por lo que debido a las características propias de su realización y a las limitaciones que ofrece cualquier sistema de control interno contable, existe un riesgo inevitable de que algunos errores o irregularidades puedan permanecer sin descubrirse; sin embargo, la responsabilidad del auditor nace con el hecho de que los mismos debieron haber sido detectados y no lo fueron, por no haberse cumplido con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Cualquier indicio de que algún error o irregularidad pudiera haber ocurrido provocando una distorsión importante en los estados financieros sujetos a examen, obligaría al auditor a ampliar sus procedimientos de revisión para confirmar o disipar sus apreciaciones dado que pudiera verse efectuada su opinión sobre la razonabilidad de estos mismos estados.

2.2. CLASIFICACIONDE LAS NORMAS DE AUDITORÍA GENERALMENTE ACEPTADAS

Las Normas de Auditoría se dividen en diez normas de auditoría generalmente aceptadas (NAGA), que se dividen en tres grupos: normas *generales*, *normas de la ejecución del trabajo* y *normas de informar*.

2.2.1. NORMAS PERSONALES

Las normas personales se refieren a las cualidades que la auditoría debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener pre adquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo que toda su actividad profesional, así como tomar las acciones apropiadas para eliminar esas posibilidades o reducirlas a un nivel aceptable.

DEFINICION Y OBJETIVO DE UN TRABAJO DE ASEGURAMIENTO

Trabajo de aseguramiento, significa un trabajo en el cual un contador público expresa una conclusión diseñada para incrementar el grado de confianza de los usuarios (que no sean parte responsable) sobre el resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento, con los criterios aplicados.

El resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento es la información que resulta de aplicar los criterios relativos sobre dicho asunto. Por ejemplo:

El reconocimiento, medición, presentación y revelación incluidos en los estados financieros son resultados de aplicar un marco de referencia, como las Normas de Información Financiera Mexicanas, a la situación financiera, el resultado de sus operaciones y los flujos de efectivo (asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento) de un entidad

Una afirmación sobre la efectividad del control interno resulta de aplicar un marco de referencia para evaluar la efectividad del control interno, como es el caso 2 o caso 3 de un proceso específico.

En este Marco de referencia se usará el término “información objeto del trabajo” para referirse al resultado de la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento. Sobre esta información del contador público reúne evidencia suficiente y adecuada que le proporcione una base razonable para expresar una conclusión en un informe de aseguramiento.

La información objeto del trabajo podría dejar de expresarse de manera apropiada en el contexto del asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento y de los criterios, y podría, por lo tanto, ser presentada erróneamente, al grado de ser materialmente importante. Esto ocurre cuando la información no refleja de manera apropiada la aplicación de los criterios al asunto sobre el cual se realizará el trabajo de aseguramiento por ejemplo, cuando los estados financieros de una entidad no dan un punto de vista verdadero y razonable de la posición financiera, los resultados de sus operaciones y los flujos de efectivos, de acuerdo con normas

de información financiera o cuando la aseveración de la entidad respecto a la efectividad del control interno para la preparación de la información financiera, no está razonablemente establecida, en todos los aspectos importantes, con base en el caso.

En algunos trabajos de aseguramiento, la evaluación o medición del asunto sobre el cual se realizará el trabajo, se lleva a cabo por la parte responsable y es en forma de:

- a) Los requisitos éticos relevantes, de independencia y de competencia profesional quedan cubiertos.
- b) El trabajo presenta todas las siguientes características:
 1. El asunto sobre el cual se realizará el trabajo correspondiente es apropiado.
 2. Los criterios que se van a utilizar son adecuados y están disponibles a los usuarios.
 3. El contador público tiene acceso a evidencia suficiente adecuada para soportar la conclusión emitida por éste.
 4. La conclusión del Contador Público en un trabajo con seguridad razonable o moderada, se presenta en un informe por escrito.
 5. El contador público queda satisfecho de que existe un propósito razonable para el trabajo. Si existe una limitación importante en el alcance del trabajo del mismo, pudiera ser poco probable que el trabajo tenga un propósito razonable. También un contador público pudiera creer que la parte contratante tiene la intención de asociar el nombre del contador público el asunto sobre el cual se realizará el trabajo de manera inadecuada.

ELEMENTOS DE UN TRABAJO DE ASEGURAMIENTO

En esta sección se mencionan los siguientes elementos de trabajo de aseguramiento:

- a) Una relación entre tres partes; el contador público, la parte responsable y los usuarios.
- b) Asunto sobre el cual se realizará el trabajo
- c) Criterios adecuados
- d) Evidencia suficiente y adecuada
- e) Informe escrito acorde al trabajo desarrollado: con seguridad razonable o con seguridad moderada.

RELACION ENTRE TRES PARTES

Contador Público: tiene una definición más amplia que el término de auditor, ya que se le puede requerir que desempeñe trabajos de aseguramiento sobre una amplia gama de asuntos. Algunos de ellos pueden requerir habilidades y conocimientos especializados, más allá de los que ordinariamente posee individualmente.

Parte Responsable: es la persona o personas que:

- a) En un trabajo de informe directo es responsable del asunto sobre el cual realizara el trabajo.

- b) En un trabajo con base en una aseveración, es responsable de la información objeto del trabajo y en su caso puede ser responsable de asunto sobre el cual se realizará el trabajo. Un ejemplo de cuándo la parte es responsable tanto de la información objeto del trabajo como del asunto sobre el cual se realizará el trabajo en sí es cuando una entidad contrata a un Contador Público para que desempeñe un trabajo de aseguramiento respecto de un informe que ha preparado sobre sus propias prácticas de sustentabilidad.

La parte responsable proporciona generalmente al Contador Público una confirmación por escrito que evalúa o mide el asunto sobre el cual se realizará el trabajo contra los criterios identificados, independientemente si corresponde a una aseveración que se va a dar a los usuarios. En un informe directo el Contador Público quizá no pueda obtener esta confirmación cuando el contratante es diferente a la parte responsable.

Usuarios: son la persona o personas para quienes el Contador Público prepara el informe de aseguramiento. La parte responsable que de ser uno de los usuarios, pero no el único. Siempre que sea factible, el informe de aseguramiento se dirige a todos los usuarios, sin embargo puede haber otros interesados.

Siempre que sea práctico, los usuarios o sus representantes deben ser involucrados con el Contador Público y la parte responsable para determinar los requerimientos del trabajo. Sin embargo, sin importar la participación de otros, y a diferencia de un trabajo de procedimientos convenidos, el Contador Público

:

- a) Es responsable de determinar la naturaleza, oportunidad y extensión de los procedimientos.
- b) Requiere de darle seguimiento a cualquier asunto que tenga conocimiento y que lo haga cuestionar si debiera hacerse una nueva evaluación de la materialidad en relación con la información objeto de informe.

En algunos casos los usuarios imponen requerimientos o solicitan a la parte responsable que se lleve a cabo un trabajo de aseguramiento para un propósito específico. Cuando el trabajo se desarrolle para usuarios o propósitos

específicos, el Contador Público debe considerar incluir una restricción en el informe que limite su uso a dichos usuarios o el propósito del mismo.

ASUNTO SOBRE EL CUAL SE REALIZARÁ EL TRABAJO

El asunto sobre el cual se realizará el trabajo y la información objeto del mismo puede adoptar muchas formas, por ejemplo:

- Desempeño o condiciones financieras para lo cual la información objeto del trabajo puede ser el reconocimiento, medición, presentación y revelación en los estados financieros.
- Desempeño o condiciones no financieras para lo cual la información objeto del trabajo pueden ser los indicadores clave de eficiencia y efectividad.
- Características físicas para lo cual la información objeto del trabajo puede ser un documento con especificaciones.
- Sistemas y procesos para lo cual la información objeto del trabajo puede ser la aseveración de efectividad.
- Conducta para lo cual la información objeto del trabajo puede ser una declaración de cumplimiento o de efectividad.

El asunto sobre el cual se realizará el trabajo tiene diferentes características, incluyendo el grado en que la información sea cualitativa versus cuantitativa, objetivo versus subjetiva, histórica versus prospectiva, y se relacione a un momento del tiempo o cubra un periodo. Estas características afectan:

- La precisión con que puede evaluarse o medirse el asunto sobre el cual se realizará el trabajo contra criterios.
- La calidad y cantidad de la evidencia disponible.

El informe de aseguramiento incluye las características particularmente relevantes para los usuarios.

Un asunto apropiado sobre el cual se realizará el trabajo es:

- a) Identificable y sustentable a una evaluación o medición consistente contra los criterios identificados.
- b) Aquél cuya información puede sujetarse a procedimientos para obtener evidencia suficiente y adecuada, para soportar una conclusión sobre seguridad razonable o moderada según se e caso.

CRITERIOS ADECUADOS

Los criterios son los puntos de referencia que se utilizan para evaluar o medir el asunto sobre el cual se realiza el trabajo, incluyendo, donde sea relevante, puntos de referencia para presentación y revelación. Los criterios pueden ser formales; por ejemplo en la preparación de estados financieros, los criterios serán las Normas de Información Financiera; cuando se informa de control interno, los controles sería un marco de referencia establecido de control interno u objetivos individuales de control diseñados específicamente para el trabajo y cuando se informa sobre cumplimiento, los criterios pueden ser la ley, reglamento o contrato aplicable.

Se requieren criterios adecuados para una evaluación o medición razonablemente consistente de un asunto sobre el cual se realizará el trabajo, dentro del contexto del juicio profesional. Sin el Marco de Referencia que proporcione los criterios adecuados, cualquier conclusión está abierta a una interpretación individual y a un malentendido. Los criterios adecuados son sensibles al contexto, es decir, relevantes a las circunstancias del trabajo; aun para el mismo asunto sobre el cual se realizara el trabajo, puede haber diferentes criterios.

Los criterios presentan relevancia porque contribuyen a conclusiones que ayudan a los usuarios a la toma de decisiones.

ENTRENAMIENTO TÉCNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legal mente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional.

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONAL

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonable en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.

INDEPENDENCIA

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

2.2.2. NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados existen ciertos elementos que por su importancia, deben ser cumplidos. Estos elementos básicos, fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

PLANEACION Y SUPERVISION

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE

Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.

2.2.3. NORMAS DE INFORMACION

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante +el, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la

situación financiera y los resultados de operaciones de las empresas. Por último es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor, y en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.

Una importancia que tiene el dictamen o informe para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información.

ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION DE OPINION.

En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma h en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría

BASES DE OPINION SOBRE ESTADOS FINANCIEROS.

El auditor, al pinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con Normas de Información Financiera;
- b) Dichas normas fueron aplicables sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto, en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

2.3. PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORÍA - BOLETÍN 5010

2.3.1. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA DE APLICACIÓN GENERAL

El contador público independiente puede desempeñar diversas actividades o trabajos aplicando sus conocimientos técnicos, pero su actividad principal es la auditoría de estados financieros, la cual tiene por objetivo final el emitir una opinión en la que haga constar que dichos estados financieros presentan la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital

contable y los cambios en la situación financiera de la empresa a una fecha, de acuerdo con las normas de información financiera.

El trabajo de auditoría tiene por consiguiente, como finalidad inmediata, proporcionar al propio contador público los elementos de juicio y de evidencia suficiente para poder emitir su opinión de una manera objetiva y profesional. Es por tanto, responsabilidad personal e indeclinable del propio auditor determinar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría a aplicar, que considere necesarios.

El propósito de este boletín es establecer los procedimientos de aplicación general, que puede utilizar el auditor para obtener la evidencia que fundamente su opinión profesional, sobre los estados financieros de la empresa que está examinando.

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales, el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza que fundamente su opinión objetiva profesional.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Dado que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. En el campo de la auditoría se le conoce como pruebas selectivas.

2.3.2. TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- a) *Estudio general*: apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del Contador Público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos e información de la empresa que va a examinar situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. . El auditor podrá observar la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, generalmente deberá aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general, deberá aplicarse con cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.

- b) *Análisis*: clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados y son los siguientes:

- **Análisis de saldos**: existen cuentas en las que los distintos movimientos que se registran en ellas son compensaciones unos de otros, por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos pro pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales o parciales de los cargos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta está formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se registraron en la cuenta. En este caso se pueden analizar solamente aquellas partidas que forman parte del saldo de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos, es lo que constituye el análisis de saldo.

- **Análisis de movimientos:** en otras ocasiones, los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, por ejemplo, en las cuentas de resultados y en algunas cuentas de movimientos compensados, puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien, por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que constituyen el saldo de la cuenta.
- c) *Inspección;* examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.

En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo, pueden estar amparadas por títulos, documentos o libros especiales, en los cuales, de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos, puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

- d) *Confirmación:* obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto confirmar de una manera válida.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas:

- **Positiva:** se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.
- **Negativa:** se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar el activo.

- **Indirecta, ciega o en blanco:** no se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo o instituciones de crédito.

e) *Investigación:* obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Con esta técnica, el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa.

f) *Declaración:* manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica, se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo ameritan. Aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que participaron en las operaciones realizadas o bien, tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

g) *Certificación:* obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

h) *Observación:* presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza. Por ejemplo el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando cómo se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

- **Cálculo:** verificación matemática de alguna partida

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

2.3.3. EFECTIVO E INVERSIONES TEMPORALES BOLETIN 5100

OBJETIVO DE AUDITORÍA

Los objetivos de auditoría del efectivo y las afirmaciones derivadas de su aplicación, son comprobar:

- a) Su existencia física y que sean propiedad de la entidad.
- b) Que todo el efectivo propiedad de la entidad este presentado en el estado de situación financiera.
- c) La revelación de las restricciones existentes.
- d) Su adecuada valuación de acuerdo con NIF.
- e) Su correcta presentación en el estado de situación financiera de acuerdo con NIF.

Un objetivo de auditoría puede estar relacionado con varias aseveraciones que se hacen en los estados financieros, que son identificadas como: existencia, integridad, derechos y obligaciones, valuación y presentación.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

- **Confirmación de saldos:** es uno de los procedimientos básicos de auditoría para la revisión del efectivo, inversiones o valores que se tienen a una fecha determinada. Consiste, fundamentalmente, en el envío de un formato de confirmación a terceros (bancos, depositarios de valores o inversiones) a fin de que confirmen las cantidades que tienen bajo su custodia y que son propiedad de la entidad sujeta a revisión. Ante la posibilidad de que en la actualidad se tienen acceso a la información por medio de internet, particularmente a la que proporcionan bancos e instituciones financieras en general, el auditor debe evaluar si a través de dicho medio le es posible allegarse información que necesita. Es de importancia que, en el caso de ser así, el auditor documente cuál fue el procedimiento que siguió, quién fue el funcionario de la entidad que estuvo presente al acceder y que información fue la que consiguió.
- **Revisión de conciliaciones:**
 - a) Que las políticas establecidas en la entidad permiten asegurar que las conciliaciones son elaboradas de manera continua durante el año y apropiadamente supervisadas, revisadas y aprobadas.
 - b) Que la administración tiene la actitud de asegurarse que toda partida de conciliación es aclarada oportunamente, particularmente aquellas por las cuales se desconocen su origen.
 - c) Que la conciliación efectivamente es el resultado de comparar la información generada por los sistemas de la entidad y la proveniente de terceros (estados de cuenta).

- d) Que los saldos del tercero y de los de la entidad coinciden con registros contables y estados de cuenta del tercero, respectivamente.
- e) Que las partidas de conciliación en su mayoría, son correspondidas en el transcurso del tiempo en periodos posteriores.
- f) La evidencia documental del origen de las partidas de conciliación.
- g) Que no existan partidas de conciliación significativas pendientes e aclaración. En su caso, someter a revisión la documentación soporte que exista para su aclaración.
- h) Revisar que se hayan valuado correctamente activos en moneda extranjera o conforme a su valor de mercado o realización, lo que sea menor.
- i) Que se hayan reconocido adecuadamente en registros contables, los intereses devengados por las inversiones temporales que se hayan tendido en la entidad durante el ejercicio.

Al establecer el auditor su alcance o extensión del procedimiento de revisión de las conciliaciones, antes debe haber indagado y observado cuál es el propósito de existencia de cada una de las cuentas, a fin de que pueda determinar por cuales cuentas se dieron los flujos de transacciones más importantes.

- **Arqueos:** Consiste en la inspección física de efectivo, fondos, títulos, valores, etc., en poder de los custodios, para verificar su existencia y propiedad a favor de la entidad.

- **Examen de traspasos o transferencias:**
 - a) Evaluar las condiciones de las conciliaciones bancarias.
 - b) Verificar depósitos en tránsito, por lo cual el auditor debe determinar si alguno de éstos corresponde a transferencias interbancarias.
 - c) El auditor puede, simplemente, comparar los depósitos en tránsito para traspasos o transferencias de ingresos con el cheque correspondiente de otra cuenta para la transferencia de retiros.
 - d) Si los cheques expedidos no corresponden el auditor, debe determinar de alguna manera el registro de la transferencia de salida.
 - e) Esta revisión se puede documentar simplemente firmando el programa de auditoría y haciendo referencia a cada depósito aplicable a los cheques en tránsito respectivos.
 - f) Es importante para el auditor revisar los depósitos en tránsito significativos en todas las cuentas bancarias para determinar de alguna manera que estos depósitos representan transferencias interbancarias.

- **Revisión analítica:**
 - a) Comparación de cifras con las de ejercicios anteriores, tomando en consideración los índices de inflación general, fluctuaciones cambiarias, etc., para juzgar si las variaciones y las tendencias son lógicas.

2.3.4. CUENTAS POR COBRAR BOLETIN 5110

OBJETIVO DE AUDITORÍA

En esta sección se comenta cómo las aseveraciones en los estados financieros se relacionan con los objetivos de auditoría.

Cada objetivo de auditoría se relaciona con una o más de las aseveraciones de los estados financieros como sigue: las aseveraciones están identificadas como (1) existencia u ocurrencia, (2) integridad y ocurrencia, (3) derechos y obligaciones, (4) valuación o asignación y (5) presentación o revelación.

- a) Las CXC son derechos auténticos de cobro a favor de la empresa a la fecha del estado de situación financiera (aseveraciones 1,3 y4).
- b) Las CXC incluyen todos los importes o saldos a favor de la empresa a la fecha del estado de situación financiera (aseveración 2).
- c) Los descuentos por cuentas malas son adecuados pero no excesivos, pues si se usa el método de cancelación directa, todas las cuentas malas importantes han sido canceladas y las incluidas en el remanente de cuentas son relativamente de poca importancia (aseveración 4 y 5).
- d) Prendas, descuentos y CXC cedidas en garantía, están correctamente reveladas. Las partes relacionadas con CXC están correctamente reveladas (aseveraciones 3 y 5).
- e) Las CXC están correctamente presentadas en el estado de situación financiera y las revelaciones necesarias están hechas (aseveración 5).

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

<p>Procedimiento</p> <p>Indagación, observación y en algunos casos declaraciones.</p>	<p>Investigación de la totalidad de la población de CXC y los procedimientos designados para captura de las transacciones.</p>	<p>Objetivo</p> <p>Estos procedimientos son primeramente diseñados para alcanzar el objetivo relativo a la integridad. (Aseveración b.)</p>
<p>Procedimiento</p> <p>Confirmación</p>	<p>Enviando solicitud de confirmación por correo, fax o correo electrónico.</p>	<p>Objetivo</p> <p>Este procedimiento es utilizado para alcanzar objetivos de los saldos de clientes significativos, principalmente.</p> <p>Relacionados con la existencia de derechos de cobro y la presentación (aseveraciones a, d y e)</p> <p>También proporciona soporte secundario para los objetivos relacionados a la integridad y la valuación.</p> <p>Estos procedimientos son diseñados para alcanzar el objetivo relativo a la valuación (aseveración c.).</p>
<p>Procedimiento</p> <p>Comparación de cifras con ejercicios anteriores</p>		<p>Objetivo</p> <p>Determinar si las tendencias son lógicas.</p>
<p>Análisis, comprobación, investigación e inspección y consulta.</p>	<p>Análisis de cuentas dudosas, comprobación de la antigüedad de las cuentas, investigación de cobros posteriores, consultas acerca de su recuperabilidad y la inspección de los expedientes de créditos de los clientes y su correspondencia.</p>	<p>Estos procedimientos son diseñados para alcanzar el objetivo relativo a la valuación. (Aseveración c.)</p>
<p>Análisis, investigación y consideración de los resultados de procedimientos relacionados con otras cuentas del estado de</p>	<p>Análisis para investigar acerca de partes relacionadas, empleados, prendas, descuentos o CXC vencidas. Considerando respetas de confirmaciones en la auditoría del</p>	<p>Estos procedimientos están principalmente diseñados para alcanzar el objetivo deseado de revelación de partes relacionadas y garantías de</p>

situación financiera.	efectivo y deudas y la información obtenida de la inspección de documentos de préstamos y minutas o memorándums.	CXC. (Aseveración c.). Ellos proporcionan una seguridad en relación con el objetivo de la existencia (aseveración a.).
------------------------------	--	---

Con respecto a las confirmaciones utilizadas para cuentas por cobrar varía dependiendo de las características de la empresa y la naturaleza de sus operaciones. Las siguientes son las formas de confinación usadas:

- a) *Positiva*: esta forma solicita información que debe ser enviada, directamente, al auditor, tanto si existe conformidad con los saldos enviados como si no.
- b) *Negativa*: solicita información que debe ser enviada al auditor sólo si está de acuerdo con el saldo o la información presentada.
- c) *En blanco*: esta forma requiere información para proporcionar al auditor los saldos o importes que se deben a quien envía la información. Este tipo de confirmación se utiliza para las cuentas por pagar (CXP)

2.3.5. INVENTARIO Y COSTO DE VENTAS BOLETIN 5120

OBJETIVOS DE AUDITORÍA

El auditor debe buscar procedimientos de auditoría relativos a los inventarios y al costo de ventas que persigan los siguientes objetivos:

- a) Deberá comprobar la existencia física del inventario.
- b) Deberá comprobar que los artículos sean propiedad del a empresa.
- c) Para determinar la propiedad deberá verificar la existencia o inexistencia de gravámenes.
- d) Cada uno de los artículos deberán ser valuados tomando en consideración que no excedan a su valor de realización.
- e) El auditor deberá cerciorarse de que se apliquen los métodos de valuación consistentemente con los ejercicios anteriores para cumplir con las Normas de Información Financiera.
- f) Al revisar los inventarios se deberá comprobar el costo de ventas correspondiente a las operaciones y eventos que se hayan realizado durante el período.

- g) Es necesario corroborar el saldo de la cuenta de inventarios y comprobar su presentación adecuada dentro de los estados financieros.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

PROCEDIMIENTOS		OBJETIVOS
Planeación, evaluación del control interno, observación instrucciones y comprobación.	Analizar detenidamente las partidas que integran el saldo de la cuenta y elaborar un diagrama de ubicación de las sucursales, bodegas y otros lugares en donde se encuentre el inventario para confirmar sus saldos.	Comprobar su existencia física, verificar que sean propiedad de la empresa, comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.
Pruebas de cumplimiento, corte de operaciones y desempeño.	Diseñar las pruebas necesarias para determinar el resumen final del inventario. Supervisar el corte de facturas y supervisar adecuadamente la toma del inventario físico.	Cumplir con los procedimientos establecidos relacionados con la existencia integridad de los inventarios físicos.
Investigación pruebas analíticas y comprobación del inventario total.	Investigar y comprobar si existen inventarios en poder de terceros, obsoletos, de lento movimiento y obtener su adecuada valuación.	Utilizar los procedimientos establecidos para comprobar sus métodos de valuación y comprobar el costo de ventas correspondiente.
Consideración de los resultados de los procedimientos en las cuentas de balance	Determinar la existencia de gravámenes que sean determinados en forma razonable y consistente y que no excedan de su valor de realización.	Los estados financieros deberán representar en la cuenta de inventarios el saldo ajustado después de la toma de los inventarios y expresar en las notas a los mismos las salvedades correspondientes.

Dentro del estudio y evaluación del control interno el auditor deberá establecer el desarrollo de las pruebas de cumplimiento y la naturaleza de las pruebas sustantivas que se refieren al alcance y oportunidad necesarios de acuerdo con las circunstancias.

El auditor deberá corroborar a través de la documentación comprobatoria que los inventarios presentados en los estados financieros son propiedad de la empresa.

PRUEBAS DE CUMPLIMIENTO

Las pruebas de cumplimiento tienen por objeto comprobar el funcionamiento del control interno así como los procedimientos de auditoría que deberán ser aplicados en cada circunstancia en particular.

OBSERVACION DEL INVENTARIO FÍSICO

Después de haber desarrollado la planeación para su participación en la toma del inventario físico, el auditor deberá determinar el alcance de sus pruebas y tendrá obligación de llevarla a cabo con el propósito de comprobar la corrección del inventario físico. Estas se llevarán a cabo por medio de los procedimientos de observación que se hayan planeado anticipadamente.

INSTRUCCIONES PARA LA TOMA DE INVENTARIOS

- a) Un memorándum que señale cuántos y cuáles son los productos de la empresa y dónde se encuentran localizados, cuáles son los artículos o mercancías que forman los inventarios y el personal que deberá intervenir en la toma física de los inventarios.
- b) El memorándum que se menciona en el inciso anterior se deberá dar a conocer al personal que intervendrá en la toma física, mínimo con cinco días de anticipación.
- c) Gráficas y/o diagramas para dar a conocer en dónde se encuentran localizados los artículos o productos que se van a revisar, incluyendo la ubicación de la empresa, otras plantas, bodegas o sucursales.
- d) Preparar instrucciones escritas que sirvan de guía para el personal que participa en la observación de inventarios físicos.
- e) Establecer la fecha exacta en que serán tomados los inventarios.

COMPROBAR SU EXISTENCIA FÍSICA

Es importante señalar que la responsabilidad de la toma de del inventario corresponde a la dirección de la empresa y su resultado deber ser revisado por el auditor para garantizar que se cumplieron con los procedimientos siguientes:

- a) Dar a conocer las instrucciones a todas aquellas personas que deberán intervenir.
- b) Acomodar de manera organizada los artículos que deberán ser contados.

- c) Es obligatorio que el encargado del almacén no intervenga en los recuentos llevados a cabo en su propia área.
- d) Establecer un control adecuado de las entradas y salidas, y preparar un corte de inventario.
- e) Separar el inventario obsoleto, dañado y de lento movimiento.
- f) La toma de inventarios deberá llevarse a cabo en relaciones, listas, cédulas, etiquetas o marbetes.
- g) Llevar a cabo dobles recuentos y en ocasiones un tercer recuento y vigilar que las diferencias sean aclaradas inmediatamente.

PROCEDIMIENTOS APLICABLES EN EL CASO QUE NO SE HAYA PODIDO OBSERVAR EL INVENTARIO FÍSICO INICIAL Y/O FINAL

Cuando el auditor es invitado para prestar sus servicios profesionales en fechas posteriores a la toma física de los inventarios deberá evaluar, si es necesario, que se levante otro inventario y también elaborar las pruebas selectivas que considere necesarias.

Cuando no sea posible utilizar los procedimientos en forma adecuada, el auditor tendrá la obligación de aplicar supletoriamente los siguientes procedimientos:

- a) Examinar la documentación comprobatoria que sea suficiente y competente en la que se demuestre que se practicaron inventarios físicos y cuáles fueron los procedimientos utilizados. Esta revisión deberá comprender las instrucciones que se dieron por escrito al personal asignado, el corte de los inventarios, las etiquetas, marbetes, listados, cédulas y todos los papeles de trabajo que fueron necesarios.
- b) Obtener confirmación de existencias en poder de terceros.
- c) Examinar los eventos posteriores.
- d) Revisar la documentación de las entradas y salidas de los inventarios.
- e) Elaborar pruebas selectivas y conciliaciones contra las cifras del inventario.
- f) Comprobar el corte de operaciones.
- g) Examinar los cálculos aritméticos de los inventarios físicos.
- h) Verificar el método de valuación a costos históricos.

ANTICIPO A PROVEEDORES

Dentro de los inventarios se debe incluir la documentación que compruebe que existen anticipos a proveedores a través del siguiente procedimiento:

Documentación comprobatoria, incluyendo contratos, convenios y recibos de pago.

- a) Verificar la recepción de los inventarios.
- b) Obtener la confirmación de los anticipos.
- c) Analizar las partidas de conciliación con proveedores.
- d) Comprobar la actualización de las cifras.

COMPROBACION Y COSTEO DE LOS INVENTARIOS FISICOS

El auditor que participe en el inventario deberá aplicar los siguientes procedimientos:

- a) Verificar el cálculo aritmético de los costos unitarios y comprobar de una manera muy detallada que las simas finales de las relaciones del inventario incluyan los ajustes que resultaron.

PRESENTACION Y REVELACION

Los estados financieros de las empresas deberán presentar el inventario debidamente ajustado con las cifras que se determinaron en el inventario físico y, adicionalmente, deberán revelar a través de las notas la integración del mismo utilizando los siguientes aspectos:

- a) Cómo se integra el inventario.
- b) El método utilizado para su valuación y su sistema de costos.
- c) Estimaciones por pérdidas de valor gravámenes, compromisos de compra o de veta.
- d) Presentación de las cifras actualizadas en los estados financieros, cumpliendo con las normas de información financiera mexicanas y con las normas de auditoría vigentes.

VALUACION

Con base en el conocimiento del sistema de costos y métodos de valuación y de las pruebas que se efectuaron de los mismos, el auditor deber satisfacerse de que los inventarios estén valuados de acuerdo con Normas de Información Financiera mexicanas aplicadas consistentemente, incluyendo la actualización de inventarios y del costo de ventas.

Verificar que el importe de los inventarios, tanto a costos históricos como actualizados, cumplan con lo dispuesto por los boletines C-4, inventarios y B-10, reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera de las NIF.

2.3.6. INMUEBLES, MAQUINARIA Y EQUIPO BOLETIN 5150

OBJETIVO DE AUDITORA

Habiendo establecido el auditor que aseveraciones relacionadas con inmuebles, maquinarias y equipo desea probar, definiera los objetivos de auditoría a alcanzar y los procedimientos con los cuales lograrlo.

Generalmente, las aseveraciones que se busca probar en la auditoría dentro de los negocios pequeños y medianos son las de: integridad, existencia, propiedad y valuación, menos comunes las de derechos y obligaciones. Los objetivos por lo general son:

- a) Comprobar que existan y estén en uso.
- b) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- c) Verificar su adecuada valuación.
- d) Comprobar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables.
- e) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y en el cálculo de la depreciación.
- f) Determinar los gravámenes que existan.
- g) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

PROCEDIMIENTOS		OBJETIVO
Propiedad	Aplicar este procedimiento a los movimientos que se realizaron durante el año en las cuentas de activo fijo y en la depreciación.	Para comprobar la propiedad, deberá examinarse la documentación, escritura o título de propiedad. En el caso de importaciones, se deben revisar el pedimento aduanal las notas de gastos y fletes correspondientes. Adicionalmente, en los casos en que se

		<p>considere necesario, tratándose de inmuebles, se deberá recurrir al registro público de la propiedad para constatar su inscripción, la titularidad de la propiedad, así como para conocer los gravámenes que pudiesen exigir.</p>
Existencia e integridad	<p>Verificar la existencia física de los inmuebles, de la maquinaria y del equipo de transporte etc., en poder de la empresa y de terceros.</p>	<p>Examen de las adquisiciones investigando si representan activos nuevos o reposiciones, comprobando, en su caso, que los bienes sustituidos hayan sido dados de baja adecuadamente en la contabilidad. Inspección física para comprobar que los bienes registrados existan y estén en uso. Comprobación de bienes en poder de terceros.</p>
Valuación	<p>Las inversiones deberán ser valuadas al costo de adquisición, al de construcción o en su caso, a su valor equivalente.</p>	<p>El auditor deberá cerciorarse de la aplicación consistente de las políticas de contabilización, en cuanto a la capitalización de los inmuebles, maquinaria y equipo, a los métodos de cómputo de la depreciación y de que dichas políticas estén de acuerdo con NIF.</p>
Costos específicos de reposición	<p>Deberán tomarse en cuenta procedimientos alternos del precio del mercado.</p>	<p>Satisfacerse de la independencia, capacidad, técnicas y, en su caso, registro ante la autoridad competente del perito valuador y que el avalúo esté tomando con fecha reciente.</p>
Procedimientos analíticos	<p>En caso de baja de activos fijos, analizar, cuidadosamente, las cédulas de depreciación acumulada y el precio de venta en la cédula por separado.</p>	<p>La comprobación implica el examinar la autorización de la baja y su precio autorizado de venta, así como los cálculos de depreciación, para determinar la utilidad o pérdida resultante, vigilando que el valor neto en libros haya sido cancelado correctamente.</p>

2.3.7. CUENTAS POR PAGAR BOLETIN 5170

OBJETIVO DE AUDITORÍA

Los objetivos de auditoría deben ser diseñados para cada uno de los distintos grupos de cuentas que comprende el pasivo, generalmente, este incluye tres grupos principales: cuentas por pagar, provisiones y deudas. Los objetivos deben cubrir las cinco aseveraciones que se hacen los estados financieros: 1) existencia u ocurrencia, 2) integridad corte 3) derechos y obligaciones, 4) valuación o asignación y 5) presentación o revelación:

- a) Las cuentas por pagar que muestra el estado financiero son reales y representan obligaciones de la entidad por artículos recibidos, vendidos o servicios prestados. Las cuentas por pagar han sido, apropiadamente, clasificadas dentro del pasivo circulante y existe suficiente revelación en el caso cuentas por pagar con partes relacionadas, cuentas por pagar sujetas a condiciones especiales para su respaldo (garantías). Las cuentas por pagar han sido, adecuadamente clasificadas, descritas y reveladas en los estados financieros, incluyendo sus notas de acuerdo con los PCGA (ASEVERACIONES 1, 2, 3, 4 y 5).
- b) Las provisiones o pasivos representan la totalidad de los costos y gastos por los cuales ya se recibió su beneficio en el periodo actual, pero que a la fecha del estado financiero no han sido pagados. Dichas provisiones han sido calculadas, clasificadas y reveladas sobre bases consistentes (aseveraciones 1, 2, 3, 4 y 5).
- c) Las cuentas por pagar, a largo plazo, o deudas equivalentes han sido incluidas en su totalidad en el estado financiero. Las deudas han sido apropiadamente clasificadas en corto y largo plazo, su revelación es suficiente en los estados financieros de acuerdo con la PCGA, respecto a (aseveraciones 1, 2, 3, 4 y 5).
 1. Términos e contratación de la deuda:
 - Condiciones de pago.
 - Plazo
 - Tasas de interés, en su caso.
 - Fechas de vencimientos.
 2. Condiciones especiales otorgadas para garantizar su pago.
 3. Descripción de los activos pignorados.
 4. Requisitos impuestos a la entidad para mantener determinados niveles de capital de trabajo, utilidades retenidas o cumplir con ciertas razones financieras.
 5. Moras o incumplimiento existentes bajo los términos de convenio de la deuda.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

PROCEDIMIENTOS	COMENTARIOS/CONSIDERACIONES	OBJETIVOS
Revisión analítica	Planeación: propósito identificar la posibilidad de que ciertas cuentas contengan errores ayuda en la determinación del alcance, naturaleza y oportunidad procedimientos de auditoría, como prueba sustantiva para verificar los saldos de las cuentas durante el proceso	Procedimiento diseñado para alcanzar el objetivo de auditoría relacionado con provisiones de pasivo.
Confirmaciones e indagación	Obtención de comunicación escrita de instituciones que hayan otorgado créditos, de proveedores, acreedores, afiliadas, abogados, etc.	Procedimiento diseñado para alcanzar objetivo relacionado con la integridad y valuación de los pasivos
Examen documental e indagación	Obtención de evidencia sobre las transacciones que respaldan los pasivos a la fecha de los estados financieros, así como las bases utilizadas para su estimación.	Procedimiento diseñado para alcanzar objetivo relacionado con la integridad, valuación existencia u ocurrencia y obligaciones de pasivos
Pagos posteriores	Examen de la documentación de los pasivos pagados con posterioridad a la fecha de balance, a fin de identificar y reconocer transacciones que corresponden al período sujeto a examen.	Procedimiento diseñado para alcanzar el objetivo relacionado con la integridad y valuación de los pasivos
Pasivos no registrados	Examen de transacciones registradas de la fecha del balance general a la fecha del dictamen (transacciones pendientes de registro, actas o acuerdos de accionistas y del consejo de administración, escrituras, contratos e indagaciones con funcionarios y directores).	El procedimiento se ha diseñado para alcanzar el objetivo relacionado con la integridad y valuación de los pasivos.
Verificación de cálculos y pruebas globales	Revisión de las bases para el registro de pasivos acumulados y de su cálculo y estimación del saldo probable con base en información conocida.	Procedimiento diseñado para alcanzar el objetivo relacionado con la integridad y valuación de los pasivos.
Declaraciones	Declaración de la administración de la entidad sujeta a examen, sobre aspectos relevantes de los pasivos.	Procedimiento alcanzar objetivo de presentación/revelación

2.3.8. CAPITAL CONTABLE BOLETÍN 5190

OBJETIVO DE AUDITORÍA

Los objetivos básicos de los procedimientos de auditoría relativos al capital contable son los siguientes:

- a) Comprobar que los saldos y movimientos estén de acuerdo con la escritura constitutiva y sus modificaciones, el régimen legal aplicable y los acuerdos de los accionistas de la administración.
- b) Verificar que los conceptos que integran el capital contable
- c) Determinar las restricciones que existan.
- d) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Los objetivos de los estados financieros por considerarse para el capital social y otras cuentas de la inversión de los accionistas variarán de acuerdo con el número y complejidad de esas cuentas en la compañía con los tipos de transacciones u otros cambios que hayan ocurrido durante el año. Los objetivos que son comunes a todos los exámenes incluyen revelaciones apropiadas de los atributos importantes de propiedad de cada clase de acciones comunes y preferentes. Esto comprende:

1. Título legal de la acción.
2. Valor nominal o a la par.
3. Acciones autorizadas, emitidas y en circulación.
4. Derechos de tenedor de la acción para:
 - Votar
 - Participar en los dividendos.
 - Preferencias en casos de liquidación.
 - Conversión a otros valores.
5. Acciones reservadas para emitirse.
6. Pases de opción o compra de acciones.
7. Acciones en tesorería.
8. Dividendos acumulados no pagados.
9. Fondos de amortización de acciones preferentes.
10. Restricciones al reparto de dividendos o condiciones impuestas por contratos de préstamos u otros.

Por el contrario, como ocurre en los negocios pequeños o medianos, si el único cambio en las cuentas de inversiones de los accionistas de una compañía en un año es el aumento en utilidades retenidas como resultado de las utilidades netas del año, es obvio que no se requerirá la preparación de un estado separado de

cambios en las cuentas de capital. En tal caso bastaría una revelación adecuada en una nota a los estados financieros

Si al comienzo de un examen el auditor está enterado de los objetivos que tienen que llenarse en los estados financieros, estará en posibilidad de conducir sus revisiones con un mejor entendimiento de las implicaciones potenciales al establecer su alcance de auditoría.

Es muy probable que por medio de la contabilidad de un negocio pequeño o mediano se puedan identificar las transacciones que se dan en la cuenta de capital contable, fundamentalmente, por ser limitadas; sin embargo, es frecuente que el control de las acciones en circulación y de los accionistas no sea tan efectivo, pudiendo existir casos en que nos encontremos con transacciones de venta de acciones que nunca reconocieron sus efectos en la contabilidad y que no fueron formalizadas por acuerdo de accionista, declaraciones de impuestos, etc. El auditor deberá prestar especial atención al fijar sus objetivos de auditoría, cubrir el examen de documentos legales que justifiquen las transacciones en las cuentas de capital contable.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Revisión analítica

Análisis comparativo de saldos de las cuentas de capital (año sujeto a examen contra saldos del ejercicio anterior), a fin de determinar movimientos inusuales en las cuentas de capital. La comparación deberá hacer tanto a valores históricos como a valores actualizados tomando como referencia los índices de inflación general y específicos para juzgar las variaciones.

Examen documental

El examen de los documentos formales que hayan tenido lugar en el año, tales como acuerdos de accionistas y del consejo o administradores de la empresa. Cambios en las leyes que regulan la inversión de los accionistas y su derecho al retiro de utilidades.

Indagación y observación

Se deben revisar las cuentas de capital social y otras de la inversión de los accionistas para obtener información respecto al tipo, naturaleza y grado de las transacciones que hayan ocurrido durante el año que está siendo examinado. Aunque, normalmente, son pocos los movimientos, más aún en los negocios pequeños o medianos, pueden ser significativos y justificar un escrutinio cuidadoso por parte del auditor.

Pruebas sustantivas

El alcance y extensión de las pruebas sustantivas dependerá del criterio del auditor en cuanto a la probabilidad de errores en las cuentas. Las pruebas pueden incluir:

- Existencia o integridad.
- Derechos u obligaciones.
- Valuación
- Presentación y revelación

Confirmación

Es aplicable para la obtención de información que, posiblemente, aún no esté disponible o que se encuentre en proceso de formalización, como sería el caso de un aumento de capital por un accionista mayoritario de extranjero y que aún no es del conocimiento de la empresa pero sí de sus abogados corporativos. También es un procedimiento para confirmar la existencia de información que previamente se nos ha proporcionado por la compañía, como es el caso de las actas celebradas en el ejercicio sujeto a examen:

- *Certificado del libro de actas de accionistas y del consejo de administración.* Se busca obtener confirmación o conocimiento de todo acuerdo celebrado por los accionistas o el consejo durante el año sujeto a examen. Es dirigida al secretario del consejo o al administrador único.
- Confirmación directa con los poseedores principales de las acciones en cuanto a número de acciones y su valor nominal, a fin de cerciorarnos que no han existido cambios en los titulares de las mismas. Es posible que en el caso de accionistas en el extranjero se lleve a cabo transferencias de acciones sin que sean reportadas a la compañía subsidiaria y mucho menos se hayan cumplido las disposiciones legales fiscales para su formalización.

2.4. NORMAS DE INFORMACION FINANCIERA

SERIE NIF A

MARCO CONCEPTUAL

- **NIF A-1:** Estructura de las Normas de Información Financiera.
- **NIF A-2:** Postulados básicos.
 - a) Sustancia económica.
 - b) Entidad económica.
 - c) Negocio en marcha
 - d) Devengación contable.

- e) Asociación de costos y gastos con ingresos.
 - f) Valuación
 - g) Dualidad económica
 - h) Consistencia.
- **NIF A-3:** Necesidades de los usuarios y objetivos de los estados financieros.
 - a) Diferencias y semejanzas entre las entidades lucrativas y las entidades con propósitos no lucrativos.
 - b) Información financiera y no financiera utilizada por usuario general.
 - c) Indicadores financieros.
 - **NIF A-4:** Características cualitativas de los estados financieros.
 - a) Utilidad de la información financiera.
 - b) Confiabilidad.
 - c) Relevancia.
 - d) Comprensibilidad.
 - e) Comparabilidad.
 - f) Restricciones a las características cualitativas.
 - **NIF A-5:** Elementos básicos de los estados financieros.
 - a) Balance general.
 - b) Estados de resultados y estado de actividades.
 - c) Estado de variación en el capital contable.
 - **NIF A-6:** Reconocimiento y valuación.
 - a) Normas básicas de reconocimiento.
 - b) Normas básicas de valuación.
 - **NIF A-7:** Presentación y revelación.
 - a) Estados financieros y sus notas.
 - b) Presentación.
 - c) Revelación.
 - **NIF A-8:** Supletoriedad.
 - a) Norma básica.
 - b) Otra normatividad supletoria.
 - c) Requisitos de una norma supletoria.
 - d) Reglas de la supletoriedad.
 - e) Cambios contables derivados de la aplicación de una norma supletoria.
 - f) Normas de revelación.

SERIE NIF B

NORMAS APLICABLES A LOS ESTADOS FINANCIEROS EN SU CONJUNTO.

- **NIF B-1:** Cambios contables y correcciones de errores.
 - a) Reconocimiento de cambios contables y de correcciones de errores.
 - b) Normas de presentación y revelación de cambios contables y correcciones de errores.

- **NIF B-2:** Estado de Flujo de Efectivo.
 - a) Aspectos Generales.
 - b) Definición de términos.
 - c) Normas de Presentación.
 - d) Procedimiento para elaborar.
 - e) Normas de revelación.

- **NIF B-3:** Estado de resultados.
 - a) Normas Generales de Presentación.
 - b) Normas Generales de Revelación.
 - c) Periodos de Emisión de Estados de Resultados.

- **NIF B-4:** Utilidad integral.
 - a) Reglas de presentación y revelación.

- **NIF B-5:** Información financiera por segmentos.
 - a) Normas de revelación.

- **NIF B-7:** Adquisición de negocios.
 - a) Normas de Valuación en el Reconocimiento Inicial.
 - b) Normas de Presentación.
 - c) Normas de Revelación.

- **NIF B-8:** Estados financieros consolidados y combinados.
 - a) Normas de Presentación.
 - b) Normas de Revelación.

- **NIF B-9:** Información financiera a fechas intermedias.
 - a) Aspectos Generales.
 - b) Información Financiera a fechas intermedias.

- **NIF B-10:** Efectos de la inflación.
 - a) Entorno Inflacionario – Método Integral.
 - b) Entorno Inflacionario – No reconocimiento de los efectos de la inflación.
 - c) Cambio de entorno económico.

- **NIF B-13:** Hechos posteriores a la fecha de los estados financieros.
 - a) Normas Generales.
 - b) Normas de Valuación.
 - c) Normas de Presentación.
 - d) Normas de Revelación.

- **NIF B-14:** Utilidad por acción.
 - a) Normas.
 - b) Reglas de valuación.
 - c) Reglas de presentación.
 - d) Reglas de Revelación.

- **NIF B-15:** Conversión de monedas extranjeras.
 - a) Tipo de cambio.
 - b) Transacciones en moneda extranjera.
 - c) Operaciones extranjeras.
 - d) Normas de presentación.
 - e) Normas de Revelación.

- **NIF B-16:** Estados financieros de entidades con propósitos no lucrativos.
 - a) Aspectos generales.
 - b) Estado de Posición Financiera.
 - c) Estado de Actividades.
 - d) Estado de Flujo de Efectivo.
 - e) Contabilidad de Fondos.

SERIE NIF C

NORMAS APLICABLES A CONCEPTOS ESPECÍFICOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

- **NIF C-1:** Efectivo y equivalentes de efectivo.
 - a) Normas de Valuación.
 - b) Normas de Presentación.
 - c) Normas de Revelación.

- **NIF C-2:** Instrumentos financieros.
 - a) Reglas de Valuación.
 - b) Reglas de Presentación.
 - c) Reglas de Revelación.

- **NIF C-3:** Cuentas por cobrar.
 - a) Valuación.
 - b) Reglas de presentación.

- **NIF C-4:** Inventarios.
 - a) Normas de Valuación.

- b) Normas de Presentación.
 - c) Normas de revelación.
- **NIF C-5:** Pagos anticipados.
 - a) Normas de Valuación.
 - b) Normas de Presentación.
 Normas de Revelación.
- **NIF C-6:** Propiedades planta y equipo.
 - a) Normas de Valuación.
 - b) Normas de presentación.
 - c) Normas de revelación.
- **NIF C-7: Inversiones** en asociadas y otras inversiones permanentes.
 - a) Inversiones en asociadas.
 - b) Otras inversiones permanentes.
- **NIF C-8:** Activos intangibles.
 - a) Normas de Valuación.
 - b) Normas de Presentación.
 - c) Normas de Revelación.
- **NIF C-9:** Pasivo, provisiones, activos y pasivos contingentes y compromisos.
 - a) Pasivos.
 - b) Provisiones.
 - c) Pasivos y provisiones en moneda extranjera.
 - d) Activos y pasivos contingentes.
- **NIF C-10:** Instrumentos financieros derivados y operaciones de cobertura.
 - a) Consideraciones generales.
 - b) Reglas de reconocimiento y valuación.
 - c) Colaterales asociados a operaciones con instrumentos financieros y derivados.
 - d) Reglas de presentación.
 - e) Reglas de revelación.
- **NIF C-11:** Capital contable.
 - a) Definiciones, características y clasificación del Capital Contable.
 - b) Reglas de Valuación.
 - c) Reglas de Presentación.
- **NIF C-12:** Instrumentos financieros con características de pasivo, de capital o de ambos.
 - a) Diferencias básicas entre el Pasivo y el Capital Contable.
 - b) Reglas de clasificación y valuación.
 - c) Revelaciones.

- **NIF C-13:** Partes relacionadas.
 - a) Normas de revelación.
- **NIF C-15:** Deterioro en el valor de activos de larga duración y su disposición.
 - a) Reglas de valuación.
- **NIF C-18:** Obligaciones asociadas con el retiro de propiedades planta y equipo.
 - a) Normas de valuación.
 - b) Normas de revelación.
 - c) Normas de presentación.

SERIE NIF D

NORMAS APLICABLES A PROBLEMAS DE DETERMINACIÓN DE RESULTADOS

- **NIF D-3:** Beneficios de los empleados.
 - a) Normas de Valuación.
 - b) Normas de Presentación.
 - c) Normas de revelación.
- **NIF D-4:** Impuestos a la utilidad.
 - a) Normas de valuación.
 - b) Normas de presentación.
 - c) Normas de revelación
- **NIF D-5:** Arrendamientos.
 - a) Clasificación de los arrendamientos.
 - b) Arrendamientos capitalizables.
 - c) Arrendamientos operativos.
 - d) Arrendamientos de bienes raíces.
 - e) Venta y arrendamiento de vía de regreso.
 - f) Subarrendamientos y transacciones similares.
- **NIF D-6:** Capitalización del resultado integral de financiamiento.
 - a) Normas de valuación.
 - b) Normas de revelación.
- **NIF D-7:** Contratos de construcción y fabricación de ciertos viene de capital.
 - a) Reglas de valuación.
 - b) Reglas de presentación y revelación.
- **NIF D-8:** Pagos basados en acciones.
 - a) Normas de valuación.
 - b) Normas de presentación.
 - c) Normas de revelación.

SERIE NIF E

NORMAS APLICABLES A LAS ACTIVIDADES ESPECIALIZADAS DE DISTINTOS SECTORES

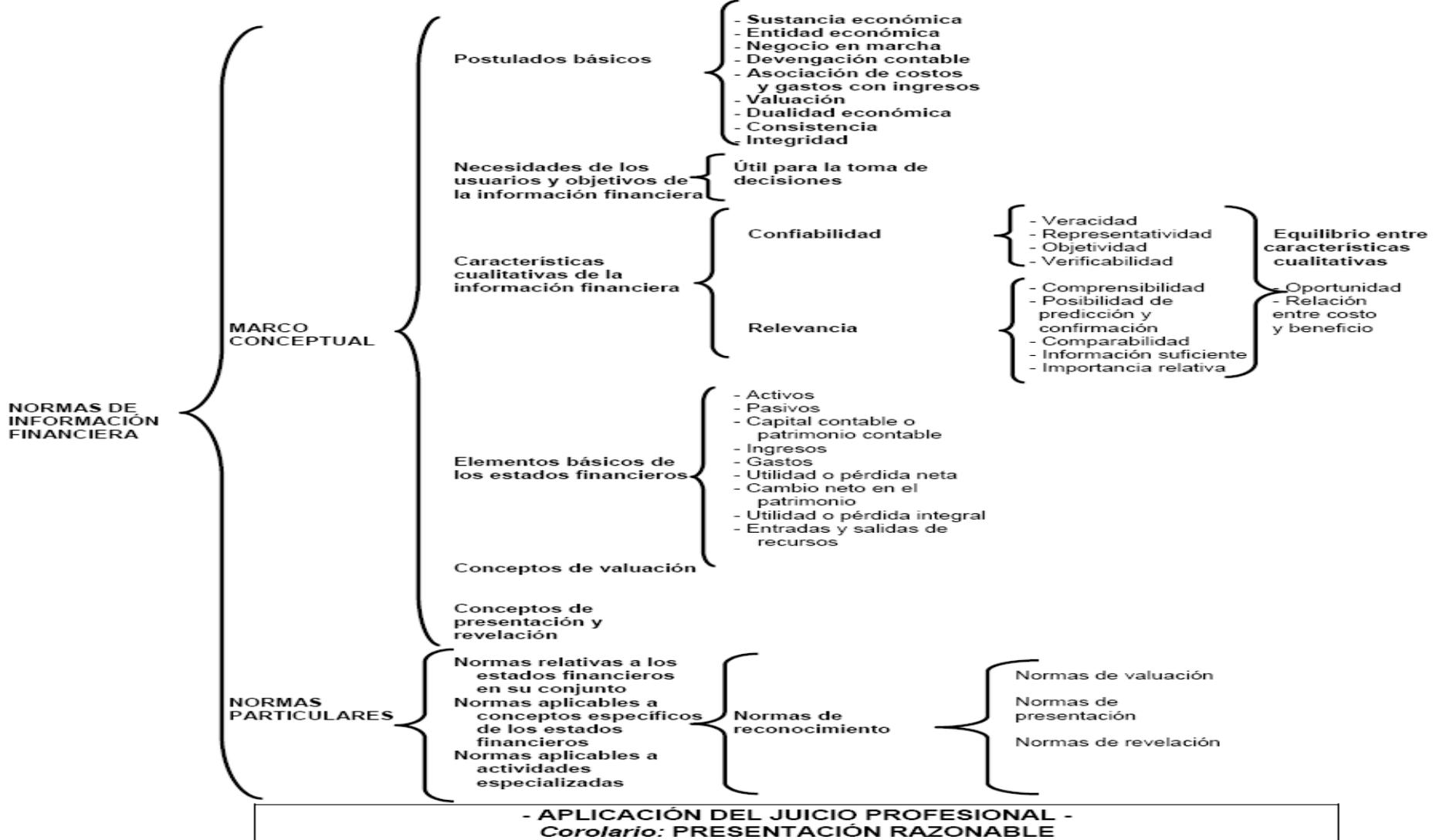
- **NIF E-1:** Agricultura (actividades agropecuarias).
 - a) Reglas de valuación.
 - b) Reglas de presentación y revelación.

- **NIF E-2:** Donativos recibidos u otorgados por entidades con propósitos no lucrativos.
 - a) Normas de valuación.
 - b) Normas de presentación.
 - c) Normas de revelación.

CIRCULARES

INIF INTERPRETACION DE LAS NORMAS DE INFORMACIÓN FINANCIERA.

APÉNDICE A – Estructura de las Normas de Información Financiera



2.5. CONTROL INTERNO

2.5.1. ANTECEDENTES DE CONTROL INTERNO

A finales del siglo XIX, especialmente en la época en que se inicia la gran transformación en la forma de encarar la producción, como consecuencia del creciente desarrollo industrial, comenzó a notarse o percibirse la necesidad de efectuar un control sobre la gestión de los negocios, ya que la evolución en las fases de producción y comercialización se desarrolló en forma más acelerada que en las fases administrativa u organizativa. Pero con el transcurso del tiempo, se le fue dando mayor importancia a estos dos últimos conceptos y se reconoció la necesidad de generar e implantar “sistemas de control”, como consecuencia del importante crecimiento operado dentro de las empresas. Debido a ese desarrollo industrial y económico, los comerciantes o industriales propietarios no pudieron continuar atendiendo en forma personal los problemas productivos, comerciales y administrativos, y se vieron obligados por la propia necesidad a *subdividir o delegar funciones* dentro de la organización la respectiva responsabilidad de los hechos operativos o de gestión.

Por dicha delegación de funciones y responsabilidades no estuvo sola en el proceso, ya que –en forma paralela- se debieron establecer sistemas y procedimientos que previeran o aminoraran fraudes o errores, que protegieran el patrimonio, que dieran informaciones coherentes y que permitieran una gestión adecuada, correcta y eficiente.

Así **nace el control interno como una función gerencial**, para asegurar y constatar que los planes y políticas prestablecidas se cumplan tal como fueron fijados.

Lo que se quiere realizar o efectuar es la medición: evaluación, verificación y corrección de las funciones operativas de los individuos dependientes o subordinados, tendientes a determinar –en forma fehaciente- que las actividades que ejecutan, contribuyen en carácter efectivo y verdadero al logro de los objetivos prefijados por la dirección superior. Pero los componentes de dicho órgano directivo deben **tomar la responsabilidad de fijar o establecer las premisas fundamentales o pautas de acción** para el cumplimiento del desarrollo de la actividad económica que realiza la organización.

Esa función no se ejecuta una sola vez en la vida de la empresa, sino que debe realizarse una revisión periódica dentro de la evolución del ente.

El Control Interno está profundamente vinculado con la administración y organización de las empresas.

La **organización** consiste en diagrama en forma lógica y coherente, tomando como base las premisas generales que conformarán la estructura de la empresa y

en la cual se apoyarán las demás partes componentes, con el propósito de lograr o alcanzar los objetivos que primaron en su gestación.

La **administración** consiste en manejar la realidad o los hechos diarios, mediante la dirección, supervisión y control de la totalidad de las operaciones de un ente, que tienden a cumplir con los objetivos preestablecidos en la creación de la organización o empresa.

En la época actual, es sumamente importante o, mejor dicho, es necesario que, por un lado, las organizaciones privadas y, por otro lado, las públicas, tengan establecidos Sistemas de Control Interno consistentes, idóneos y sólidos que contribuyan o tiendan a lograr una amplia eficiencia operativa.

El control como función de supervisión es tarea de la dirección superior, pero ésta con el transcurso del tiempo se fue delegando, en el sector de auditoría interna u operativa, la “evaluación” del control imperante en la empresa. De esta manera, dicho sector es parte integrante del sistema de control interno vigente y es, además, sensor y corrector del mismo.

El control interno nace y crece dentro del ámbito de la organización y que ésta debe poseer los métodos, procedimientos y sistemas que conformen su lógica estructural y que además debe contribuir con los medios necesarios para su funcionamiento tanto humano como material o tecnológicos y, fundamentalmente, ideológico, en cuadrado dentro de una realización consistente e idóneo.

Finalizando el siglo XX, se producen nuevos elementos que se deben considerar y que afectan a las organizaciones:

- 1.-La desaparición de las transacciones expuesta en papeles que pasa a tener soporte electrónico, debido a la introducción de la informática en el campo empresarial. Esto provoca la pérdida de la pista de auditoría que estaba apoyada por documentos escritos sobre papeles. Por lo tanto, la operación que antes estaba expuesta una única prueba documental, hoy puede verse en distintos lugares al mismo tiempo (en pantallas o impresiones) ya que forma parte de una “base de datos “que puede ser requerida desde cualquier punto de la empresa o fuera de ella si hay una transmisión del dato almacenado.
- 2.-La globalización de la actividad económica. Del ámbito local se paso al nacional, luego al regional y hoy el mundo es el escenario de la actividad.
- 3.- La fusión de grandes empresas que llevan a crear la mega organización. Las compañías que competían por un mismo mercado o fabricaban productos competitivos pensaron que juntando los esfuerzos y la tecnología podían ser más competentes, es decir, más eficientes y obtener mayores utilidades.

- 4.- La reducción de tiempos y distancias. Se pasó de la registración de los acontecimientos en “forma histórica “a una registración en “tiempo real“, de lo que significa que se registra en el mismo momento en que ocurre un hecho o suceso de característica económica. Por otro lado, la velocidad en los medios de comunicación hace que reduzcan las distancias geográficas. El efecto tecnológico de las comunicaciones y la informática hace que se opere con cualquier parte del mundo en tiempo real.
- 5.- El incremento de la población provoca que la cantidad de transacciones sean mayores y se pierde el concepto de “caso único “y se pasa a manejar “volúmenes “de información homogénea.

Cada ente, organización o empresa tiene características propias (objetivos, dimensión, sistemas, personas, etc.), que las diferencian del contexto u otras empresas. Por lo tanto, es necesario tener en cuenta que las áreas de riesgo que deben ser controladas son totalmente diferentes en cuanto a su particularidad, pero iguales con respecto a los conceptos generales.

2.5.2. NATURALEZA DE CONTROL INTERNO

Se entiende por “**control**” al conjunto de medidas tendientes a determinar la veracidad de las afirmaciones o la normalidad y/o regularidad de los actos que realizan otros individuos o sistemas de procesamiento de información.

La idea general que se tiene del control es que éste forma parte de la teoría de la administración, definiéndose a ésta como el manejo o gobierno de los hechos, cosas y dirección de individuos.

Dentro de una institución, ente o empresa, la administración se subdivide en cuatro fases, como se detallan a continuación:

1.- Planificar:

Consiste en determinar los objetivos y sub objetivos, y establecer cómo alcanzar o lograrlos, mediante el desarrollo de planes integrados y amplios. El beneficio que aporta es que trata de evitar crisis dentro de la estructura de la empresa, ya que permite o facilita la delegación de funciones y responsabilidades, trata de mejorar los sistemas, métodos y procedimientos, y es la base para la estructura del control.

2.- Organizar:

Es crear departamentos operativos, de servicios o staff, cuya base es la especialidad. Es construir la estructura “ideal” o “tipo” que necesita el ente, mediante la asignación de las funciones y responsabilidades correspondientes a aclarar y solucionar las diferencias que puedan existir entre los distintos sectores o individuos.

3.- Dirigir y coordinar:

Es dar las directrices para lograr los rendimientos predeterminados. Estas, que se manifiestan en instrucciones, normas o procedimientos, deben ser lo suficientemente claras para poder ser interpretadas por todos y correctamente cumplidas. La coordinación se logra dando coherencia a todas las fases de la administración y delimitando – en forma clara – las funciones y responsabilidades de sectores e individuos.

4.- Controlar:

Es unir el cumplimiento de las normas con la responsabilidad del individuo, fijando puntos estratégicos donde vigilar su cumplimiento o rendimiento, en forma esporádicamente, y concentrarse en los desvíos o excepciones a lo predeterminado, para evaluarlos en cuanto a magnitud e importancia y, en última instancia, realizar una acción que tienda a corregir esas irregularidades.

De lo detallado precedentemente se pueden extraer las siguientes conclusiones:

- a. El esquema no es, de ningún modo, rígido.
- b. Todas las fases se producen simultáneamente.
- c. El control repercute o se manifiesta en las restantes partes componentes o fases.

Un sistema de control interno eficiente solo podrá establecerse en una empresa que se encuentre correctamente organizada, entendiéndose que organización es la estructura interna de ente, y además el ordenamiento lógico de los elementos o componentes que la integran, de forma tal que cumpla con los objetivos, políticas y fines para los cuales dicha empresa fue creada.

El nivel superior de un ente debe vivir y nutrirse de lo generado producido o actuado en los niveles intermedios o inferiores, y en los debe confiar en el flujo de las información y hechos que ellos se generan y que tienen fundamental importancia dentro de la vida de la organización son base informativa para la toma de decisiones. Por ello tiene suma relevancia la distribución o asignación de funciones, ya que esta tiene por objeto lograr la mayor eficiencia operativa en cuanto a las tareas que deben realizar los individuos que componen la organización.

Cuando se efectúa la asignación de funciones, hay que tener presente que el trabajo que ejecuta un individuo sea el complemento realizado por otro. El objetivo es que ninguna persona debe poseer el control total o absoluto de una parte fundamental de las tareas u operaciones de la empresa.

La distribución de funciones siempre debe ir acompañada por la responsabilidad, la cual nunca se delega, y esta responsabilidad tiende a fijar límites dentro de los cuales el individuo puede moverse, pero no puede ni debe sobrepasarse.

Todo lo dicho es conveniente que quede reflejado por escrito dentro de “manual de organización”, que contengan los lineamiento generales de la empresa.

Los individuos no solamente tienen que cumplir órdenes y ejecutar tareas sobre la base de instrucciones aportando su respectiva responsabilidad, sino que recae sobre ellos la custodia del patrimonio físico del ente, sin el cual, la organización no podría subsistir. El nivel directivo o superior debe estar tranquilo o tener la seguridad de que el patrimonio social está correctamente protegido por los niveles intermedios de la estructura humana de la empresa.

Recomponiendo el esquema:

La dirección superior planeó la estructura de la organización, distribuyó tareas y responsabilidades con la correspondiente autoridad, asignó funciones de custodia de bienes y, por último, debe nutrirse de información útil, lógica, coherente y digna de confianza que le permita tomar decisiones sobre la marcha o gestión del negocio.

De todo ello se desprende, la naturaleza e importancia del sistema de control interno, que es indivisible por que integra toda la organización.

El auditor no tiene responsabilidad directo sobre el sistema de control interno, pero es el “evaluador” del mismo, y sobre la base de la evaluación podrá determinar: la naturaleza, el alcance y la oportunidad de los procedimientos de auditoría a aplicar durante la revisión de una empresa.

Como evaluador del sistema de control interno, el auditor obtiene conclusiones que debe informar a la dirección de la empresa y, a su vez, debe sugerir cambios para su mejor funcionamiento. Pero en todo cambio hay que predeterminar el costo de instalarlo y mantenerlo, frente a los riesgos de pérdidas materiales o d información que pudiera haber sin él.

En resumen:

El costo de implantar un control debe ser inferior a los beneficios que el mismo pueda traer.

2.5.3. CONCEPTO DE CONTROL INTERNO

El alcance del control interno esta dado por todo el ámbito de la empresa, y los problemas que se generan al controlar las actividades que tienen origen en los distintos sectores de la organización, según las tareas que estos desarrollan como, por ejemplo: las funciones de registración, fabricación, ventas, compras, personal, tesorería, finanzas, etc.

En cada caso o situación, sistema, método o procedimiento debe prever la posibilidad de practicar un control o análisis de lo que está sucediendo y, en caso de encontrar diferencias, desvíos o errores, poder obtener la explicación lógica de por qué esos hechos ocurrieron y, finalmente, tratar de adoptar las medidas correctivas correspondientes.

El concepto de control interno reviste una importancia fundamental para la estructura administrativo-contable de una empresa. Se relaciona con la confiabilidad de sus estados contables, con la confiabilidad de su sistema de información interno, con su eficiencia y eficacia operativa y con el riesgo de fraudes.

Asimismo, representa un concepto clave en el trabajo de un auditor, sea este interno o externo.

El control interno comprende el plan de organización, los métodos y procedimientos que tiene implantados una empresa o negocio, estructurados en un todo para la obtención de tres objetivos fundamentales: a) la obtención de información financiera correcta y segura, b) la salvaguarda de los activos y c) la eficiencia de las operaciones.

El control interno ha carecido durante muchos años de un marco referencial común, generando expectativas diferentes entre empresarios y profesionales. El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que ésta es un elemento fundamental en la marcha del negocio, pues con base en ella se toman las decisiones y formulan programas de acciones futuras en las actividades del mismo. Debe permitir también el manejo adecuado de los bienes, funciones e información de una empresa determinada, con el fin de generar una indicación confiable de su situación y sus operaciones en el mercado.

Método de control

En cada área funcional de la organización, existirán “controles propios” y “controles externos”, que tenderán a medir y confrontar la actuación o realidad de las operaciones realizadas contra una norma, un procedimiento, una pauta o un estándar de actuación predeterminados por la dirección del ente, ya que como se precisó precedentemente, la responsabilidad de diseño, implantación y ejecución del Sistema de Control Interno corresponde a ésta. Pero cada funcionario que tiene a su cargo tareas y responsabilidades en la conducción y registración de distintos tipos de recursos (personales, materiales, materiales, financieros, tecnológicos, etc.) es responsable del Control Interno en su ámbito de actuación. La función de evaluación del Sistema de Control Interno consiste en verificar la correcta actuación y efectividad de la operación del ente.

Los parámetros preestablecidos para efectuar la comparación pueden ser entre otros:

- Planes, metas y objetivos

- Estructura organizativa
- Coyuntura del medio donde opera la organización
- Políticas, usos y costumbres propios de la empresa
- Sistemas, métodos y procedimientos en función o implantados
- Métodos de control: determinación de puntos débiles y fuertes
- Potencial humano, material y tecnológico
- Estándares históricos de actuación
- Medición y comparación de resultados históricos

Cabe comentar que la creciente y destacada importancia que ha tenido el concepto de Control Interno en el mundo de los negocios puede explicarse como consecuencia de los siguientes hechos o factores ocurridos a nivel mundial:

Estructura de las organizaciones:

Debido al gran desarrollo que provocó la expansión de las empresas en cuanto a su tamaño y distribución geográfica, la estructura de la organización debió adaptarse al momento y medio ambiente y, por lo tanto, se transformó en compleja y amplia o desarrollada. Por lo tanto, para controlar los hechos que se producen dentro de ella, la dirección superior y las gerencias intermedias dependen de la confianza o grado de certidumbre de la información que recibe, que deben analizar y, sobre la base de ella, tener la difícil tarea de decidir. Hoy las organizaciones realizan adquisiciones de otras, fusiones o alianzas empresarias basándose en dos conceptos o tendencias: uno la diversificación económica y otro la especialización de los negocios.

Protección del patrimonio:

Para proteger el patrimonio de la empresa es indispensable poseer y mantener un adecuado Sistema de Control Interno que permita salvaguardar los bienes que lo conforman y que, a su vez, contribuya a detectar errores o fraudes en perjuicio de la organización. Se debe lograr una certidumbre de las transacciones. Sin las medidas de seguridad adecuadas es posible fraguar compras, ventas y operaciones financieras.

Cambios tecnológicos:

Los cambios en el procesamiento de la información administrativa y las comunicaciones, provocados por la introducción de la electrónica y telefónica como medio para la administración de la información en la cual grandes volúmenes de datos pasan a ser clasificados, procesados e informados, hacen que sea necesario un adecuado control sobre esa información, para que no genere errores de ningún tipo. Las nuevas tecnologías están transformando las formas de producir, comercializar y administrar la venta y distribución de productos y servicios. Las nuevas tecnologías están modificando las estructuras y metas de la empresa, la dinámica de la competencia y las reglas de juego para ser exitoso.

Las empresas interconectadas en red están modificando los procesos de los negocios, la naturaleza de la economía y el futuro social de la comunidad.

El impacto de la tecnología de fin de siglo con el uso de las rutas o de la red electrónica rompen las barreras entre los proveedores, clientes, bancos y competidores.

Mencionaremos algunas definiciones de Control Interno

- El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos coordinados y medidas adoptadas dentro de una empresa, para salvaguardia de sus activos, controlar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y alentar la adhesión a las políticas gerenciales establecidas.
- Un Sistema de Control Interno puede definirse como la coordinación de sistema de contabilidad y de los procedimientos de oficina, de tal manera que el trabajo de un empleado, llevando a cabo sus labores delineadas en una forma independiente, compruebe continuamente el trabajo de otro empleado, hasta determinado punto que pueda involucrar la posibilidad de fraude.
- El sistema interno de comprobación y control puede explicarse como la distribución apropiada de funciones del personal, de tal manera que el trabajo de cada empleado pueda coordinarse y comprobarse independientemente del trabajo de otros empleados.
- El Control Interno implica que los libros y métodos de contabilidad, así como la organización en general de un negocio, están establecidos de tal manera, que ninguna de las cuentas o procedimientos se encuentran bajo control independiente y absoluto de una persona; sino, por el contrario, el trabajo de un empleado es complementario del hecho por otro y que hace una auditoría continua de los detalles del negocio.
- El Control Interno se refiere a los métodos y prácticas de cualquier clase, por medio de los cuales se coordinan y operan los registros y comprobantes de contabilidad y los procedimientos, que afectan su uso, de manera que la administración de un negocio obtiene de la función contable la utilidad máxima para su objetivo de información, protección y control.
- El Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita.

- El Control Interno es una expresión utilizada para describir todas las medidas tomadas por los propietarios y directores de empresa para dirigir y controlar a los empleados.
- En un sentido más amplio, el Control Interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En ese sentido, el término administración se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca, por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, distribución y consumo de una empresa; sus relaciones públicas y privadas y la vigilancia general sobre su patrimonio y sobre aquellos de quien depende su conservación y crecimiento.

2.5.4. OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

1. La obtención de la información financiera oportuna, confiable y suficiente como herramienta útil para la gestión y el control.
2. Promover la obtención de la información técnica y otro tipo de información no financiera para utilizarla como elemento útil para la gestión y el control.
3. Procurar adecuadas medidas para la protección, uso y conservación de los recursos financieros, materiales, técnicos y cualquier otro recurso de propiedad de la entidad.
4. Promover la eficiencia organizacional de la entidad para el logro de sus objetivos y misión.
5. Asegurar que todas las acciones institucionales en la entidad se desarrollen en el marco de las normas constitucionales, legales y reglamentarias.

2.5.5. EL CONTROL INTERNO EN EL MARCO DE LA EMPRESA

Contra mayor y compleja sea una empresa, mayor será la importancia de un adecuado sistema de control interno, entonces una empresa unipersonal, donde la participación del propietario es total, tanto en las decisiones estratégicas como en la operatoria diaria, donde en la mayoría de las veces las ganancias no son retiradas en base a estados contables sino al dinero que hay en la caja y donde en la mayoría de los casos no se requiere que los estados contables sean presentados a organismos de contralor o a entidades de crédito, es sencillo concluir sobre lo innecesario de un sistema de control interno razonablemente complejo.

Pero cuando tenemos empresas que tienen más de un dueño, muchos empleados, y muchas tareas delegadas. Por lo tanto los dueños pierden control y es necesario

un mecanismo de control interno. Este sistema deberá ser sofisticado y complejo según se requiera en función de la complejidad de la organización.

Con la organización de tipo multinacional, los directivos imparten órdenes hacia sus filiales en distintos países, pero el cumplimiento de las mismas no puede ser controlado con su participación frecuente. Pero si así fuese su presencia no asegura que se eviten los fraudes.

Entonces cuanto más se alejan los propietarios de las operaciones mas es necesario se hace la existencia de un sistema de control interno estructurado.

La empresa multinacional se caracteriza por tener una sede corporativa, generalmente ubicada en el país de origen. En esta sede se toman las decisiones corporativas y se fijan las políticas, y desde allí se vigila el cumplimiento de las mismas por parte de las empresas localizadas en los diversos países. La estructura operativa en dichos países se encuentra a cargo de gerentes, los que en la mayoría de las veces son personas seleccionadas en el medio local en base a su experiencia, capacidad y proyección; pero no (como en muchos casos sucede en la empresa nacional) en base a confianza previamente verificada.

Actualmente, dada la globalización de los negocios y la cada día más sofisticada tecnología, el establecimiento de un sistema de control interno efectivo y eficiente es una tarea compleja y que exige conocimientos especializados, muchas veces interdisciplinarios.

2.5.6. DIVISIONES O CLASIFICACIONES DEL CONTROL INTERNO

Haremos seguidamente una clasificación del Sistema de Control Interno de la empresa, según su uso o aplicación dentro de los diferentes campos de la organización.

Control Interno	Concepto
Contable	Se denomina así al control de los movimientos patrimoniales y se resultados, que modifican las situaciones patrimonial, económica y financiera de la empresa.
Operativo	Es el control que se practica dentro de las distintas áreas, departamentos y sectores que componen el ente, sin entrar a determinar si éstos son productivos, de servicio o staff.
Preventivo	Se utiliza para realizar una protección razonable y adecuada del patrimonio de la organización.
De la información	Es utilizado para la obtención de información confiable y eficiente, y a su vez oportuna, para la toma de decisiones.

Administrativo	Trata de optimizar el rendimiento operativo a través de la eficiencia.
Continuo	Se practica en todos los casos u operaciones, y tiene la característica de ser rutinario o sistemático.
Esporádico	Es un control selectivo, por excepción, que se practica irregularmente; es de carácter potencial, ya que su aplicación está latente.
Por sistema	Es cuando el control está incorporado al sistema en el que actúa. Es un elemento censor en cada caso o proceso estratégico.
Externo al sistema	Es el que se realiza por la evaluación que practica un elemento extraño al proceso, comparando éste con la realidad y aquello que debió haber sucedido.
Directo o deliberado	Es aquel control que se organiza con el propósito de llevar a cabo una revisión interna: confrontación de datos que forman parte de una información determinada con sus respectivos elementos de juicio.
Indirecto y simultáneo	Es un procedimiento de revisión que acompaña a la ejecución misma de los actos administrativos o técnicos y se basa principalmente en la división de tareas, esencia de todo Control Interno eficaz cuando la unidad de trabajo es compleja y esto necesita ser realizado por varias personas o un número considerable de ellas.
Administrativo y operativo	Busca promover la eficiencia operativa en las transacciones y la adhesión a las prácticas sanas emanadas de la dirección superior.
Preventivo o disciplinado	Tiende a proteger los bienes de la organización.

Control Interno Administrativo u Operativo

El control interno administrativo, también llamado operativo, incluye, pero no está limitado a, el plan de organización y los procedimientos y registros que se relacionan con el proceso de decisión que lleva a la autorización de los intercambios. Esta autorización es una función de la gerencia directamente relacionada con la responsabilidad de cumplir con los objetivos organizacionales y es el punto de partida para el establecimiento de los controles contables.

Se designan “controles básicos” a aquellos que tienen efecto directo o simultáneo sobre la situación económica, patrimonial y financiera de una empresa.

La actividad empresarial busca alcanzar metas u objetivos económicos y para lograrlo debe tender líneas o guías de acción que todos sus colaboradores deben conocer. La implementación de estas guías son la denominadas “políticas”, las cuales a su vez generan pautas de Control Interno de carácter administrativo u operativo, ya que sirven a un objetivo de tipo operativo y están llevadas a cabo por sectores ajenos a la contabilidad.

En la práctica es difícil separar con precisión cuales son los controles operativos y cuáles son los básicos ya que ambos pueden servir a un mismo propósito.

Controles básicos o contables

Todas las operaciones o transacciones que tienen efecto financiero, económico o patrimonial deben ser registradas y, posteriormente, resumidas o compiladas para medir los resultados de una actividad o gestión de un periodo o ejercicio económico.

2.5.7. LIMITACIONES DE UN SISTEMA DE CONTROL INTERNO

Ningún sistema de control interno, por más detallado y estructurado que sea, puede por sí solo garantizar el cumplimiento de sus objetivos. Debido a sus limitaciones inherentes, el control interno solamente puede brindar la seguridad “razonable” de que el objetivo se logre; estas limitaciones incluyen:

- El requisito usual de que un control establecido sea costo-beneficio;
- La dirección de la mayoría de los controles hacia el tipo de transacciones repetitivas en lugar de excepcionales;
- El error humano debido a malentendidos, descuidos y fatiga;
- La potencialidad de una colusión que pueda evadir los controles que dependen de la segregación de funciones.

En cuanto al primer factor, debemos tener en cuenta que el costo del control no puede ser superior al valor de aquello que está sujeto al control. Por lo tanto, si un control se destaca por no ser, en los términos explicados, costo-beneficio pueden producirse errores o fraudes en aquello que por no ser costo-beneficioso no se controla.

El segundo factor está relacionado con el hecho de que los controles se establecen para las transacciones repetitivas y no para lo extraordinario. Cuando lo extraordinario surge, existe la posibilidad de que el sistema de control no sepa cómo responder, y no nos estamos refiriendo solamente a lo autorizado o a las normas, sino también al comportamiento de las personas frente a una situación no esperada.

El tercer factor se explica por sí mismo.

Por conclusión se entiende el hecho por el cual dos o más personas se ponen de acuerdo para violar un control cuyo cumplimiento depende de estas personas.

Si el control se basa en la oposición de intereses contrapuestos y las personas que tienen estos intereses se ponen de acuerdo para cometer un fraude, no ejecutando el control o violándolo adrede, no hay sistema de control interno que sea invulnerable en cuanto a su prevención o detección inmediata; así es posible que lo detecte con posterioridad.

La historia de los fraudes cuenta con importantes antecedentes derivados de hechos de colusión. De allí la importancia de establecer funciones totalmente independientes de los sectores operativos con el propósito de verificar el efectivo cumplimiento de los controles establecidos, como se los departamentos de auditoría interna.

2.5.8. ELEMENTOS DEL SISTEMA DE CONTROL INTERNO

1. Definición de los objetivos y las metas tanto generales, como específicas además de la formulación de los clientes operativos que sean necesarios.
2. Definición de las políticas como guías de acción y procedimientos para la ejecución de los procesos.
3. Utilizar o adoptar un sistema de organización adecuado para ejecutar los planes.
4. Delimitación precisa de la autoridad y los niveles de responsabilidad.
5. Adopción de normas para la protección y utilización racional de los recursos.
6. Dirección y administración del personal de acuerdo con un adecuado sistema de evaluación.
7. Aplicación de las recomendaciones resultantes de las evaluaciones de control interno.
8. Establecimiento de mecanismos que les permitan a las organizaciones conocer las opiniones que tienen sus usuarios o clientes sobre la gestión desarrollada.
9. Establecimiento de sistemas modernos de información que faciliten la gestión y el control.
10. Organización de métodos confiables para la evaluación de la gestión.
11. Establecimiento de programas de inducción, capacitación y actualización de directivos y demás personal.
12. Simplificación y actualización de normas y procedimientos.
En resumen el ambiente de control, el sistema contable, los controles internos, contables y administrativos.

2.5.9. PROCEDIMIENTOS PARA MANTENER UN BUEN CONTROL INTERNO

1. Delimitación de responsabilidades.
2. Delimitación de autorizaciones generales y específicas.
3. Segregación de funciones de carácter incompatible.

4. Prácticas sanas en el desarrollo del ejercicio.
5. División del procesamiento de cada transacción.
6. Selección de funcionarios idóneos, hábiles, capaces y de moralidad.
7. Rotación de deberes.
8. Pólizas.
9. Instrucciones por escrito.
10. Cuentas de control.
11. Evaluación de sistemas computarizados.
12. Documentos prenumerados.
13. Evitar uso de efectivo.
14. Uso mínimo de cuentas bancarias.
15. Depósitos inmediatos e intactos de fondos.
16. Orden y aseo.
17. Identificación de puntos claves de control en cada actividad, proceso o ciclo.
18. Gráficas de control.
19. Inspecciones e inventarios físicos frecuentes.
20. Actualización de medidas de seguridad.
21. Registro adecuado de toda la información.
22. Conservación de documentos.
23. Uso de indicadores.
24. Prácticas de autocontrol.
25. Definición de metas y objetivos claros.
26. Hacer que el personal sepa por qué hace las cosas.

Algunos procedimientos de control interno en una empresa:

1. Arqueos periódicos de caja para verificar que las transacciones hechas sean las correctas.
2. Control de asistencia de los trabajadores.
3. Al adquirir responsabilidad con terceros, estas se hagan solamente por personas autorizadas teniendo también un fundamento lógico.
4. Delimitar funciones y responsabilidades en todos los estamentos de la entidad.
5. Hacer un conteo físico de los activos que en realidad existen en la empresa y cotejarlos con los que están registrados en los libros de contabilidad.
6. Analizar si las personas que realizan el trabajo dentro y fuera de la compañía - es el adecuado y lo están realizando de una manera eficaz.
7. Tener una numeración de los comprobantes de contabilidad en forma consecutiva y de fácil manejo para las personas encargadas de obtener información de estos.
8. Controlar el acceso de personas no autorizadas a los diferentes departamentos de la empresa.
9. Verificar que se están cumpliendo con todas las normas tanto tributarias, fiscales y civiles.
10. Analizar si los rendimientos financieros e inversiones hechas están dando los resultados esperados

Existen muchos más y variados procedimientos de control interno que se le pueden aplicar a la empresa, ya que cada una implementa los que mejor se acomoden a la actividad que desarrolla y le brinden un mayor beneficio.

2.5.10 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

De acuerdo con las normas de auditoría, relativas a la ejecución del trabajo, el Auditor debe estudiar y evaluar el control interno de la empresa cuyos estados financieros va a dictaminar.

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

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.

Método descriptivo

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

Método de cuestionarios

En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se formulan de tal suerte que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas.

Método gráfico

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

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones. En cualquier caso, el examen del control interno consta de dos fases: La investigación con los funcionarios y empleados para describirlo,

graficarlo o resolver el cuestionario, y el estudio real de la operación para ver si efectivamente responde a los asentados en la investigación anterior.

La evaluación del control interno es la impresión que se fija en la mente del Auditor respecto de si el control interno es bueno o defectuoso, es decir, si permite la consecución plena de sus objetivos o no.

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

2.6 PLANEACION Y PROGRAMA DE AUDITORÍA

Para la efectiva ejecución y terminación de una auditoría por pequeña que ésta sea, se requiere del planeamiento y preparación de un programa de trabajo.

Planear la auditoría, es decir, previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en que oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse los resultados. Forma parte también de la planeación, el decidir qué personal y de qué calidad deberá asignarse.

Existen circunstancias que pueden hacer variar el trabajo de auditoría y que deben tomarse en cuenta al planearse, entre ellas: el objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo concreto; los objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría; las características particulares de la empresa cuyos estados financieros se examinan; el sistema de control interno, etc.

Las principales fuentes de obtención de datos necesarios para la planeación son: las entrevistas previas con el cliente; inspección de las instalaciones y observación de las operaciones; investigación con Directores y Funcionarios; inspección de documentos, etc.

La planeación de la auditoría no debe ser de carácter rígido o inflexible, el auditor debe estar preparando para modificar los planes, si durante el desarrollo del trabajo se encuentran situaciones no previstas.

Planeación:

Para la obtención de mejores resultados en las auditorías y revisiones por parte de la Dirección General de Auditoría Interna, se debe realizar como requisito mínimo la intervención del auditor a cargo de la revisión y del supervisor correspondiente, aunque según la problemática de la dependencia a auditar, podrá recurrirse al Coordinador, Jefe de Departamento o Subdirector.

Objetivos de la planeación:

Los objetivos básicos de hacer una adecuada planeación, son:

1. Ejerce un adecuado control sobre el personal que interviene en la revisión.
2. Mejorar el aprovechamiento de los recursos internos y externos.
3. Realización de un mejor trabajo.
4. Estar en posibilidad de programar los trabajos de oficina de una manera eficiente y coordinada con los demás trabajos.

Realización de la planeación:

Los pasos a cubrir en la realización de una adecuada planeación son muy variables, sin embargo, con la finalidad de dar una guía de los más importantes, a continuación sugerimos una posible jerarquización:

Tipo de trabajo:

Como primer paso, debe conocer qué clase de trabajo requiere la dependencia, autoridad o propia Dirección General de Auditoría; sea el tipo de informe de revisión recepción, entrega, etc.

Conocer la dependencia:

Es requisito indispensable para la planeación, que el personal de auditoría encargado de la revisión tenga conocimiento, si bien no profundo de la actividad de la dependencia, si general de la misma. Por esta razón, consideramos conveniente que antes de efectuar cualquier trabajo, se tengan presentes las siguientes reglas:

- ✓ Identificar la estructura organizacional de la dependencia a auditar.
- ✓ Actividad (es) que realiza, misma que serán objeto de revisión.
- ✓ Sistema de información.
- ✓ Información a la representación y autoridades.
- ✓ Oportunidad de informes.
- ✓ Efectividad de planeación y control.
- ✓ Sistema de registros y contabilidad.
- ✓ Localización de obras, residencia, etc.
- ✓ Administración.
- ✓ Personal clave.
- ✓ Requisitos reglamentarios.
- ✓ Punto hasta el cual las operaciones o informes financieros están sometidos a requisitos reglamentarios de entidades de vigilancia.
- ✓ Sistema y procedimientos.

- ✓ Hasta este punto, se cuenta con un auxiliar muy importante en el conocimiento de estos aspectos, que consiste en archivo permanente, el cual se debe consultar en oficina antes de realizar el trabajo en campo.
- ✓ Revisión analítica.
- ✓ Comparación de cifras reales contra presupuestos.

Preparación del programa de auditoría

El auditor deberá preparar un programa escrito de auditoría en el que se establezcan las pruebas a realizar y la extensión de las mismas para cumplir los objetivos de auditoría.

El programa debe incluir los objetivos de auditoría para cada parcela o área y será lo suficientemente detallado de forma que sirva como documento de asignación de trabajos a los profesionales del equipo que participen en la auditoría, así como medio de control de la adecuada ejecución del mismo.

En la preparación del programa de auditoría, el auditor habiendo obtenido cierto conocimiento del sistema de contabilidad y de los correspondientes controles internos, puede considerar oportuno confiar en determinados controles internos a la hora de determinar la naturaleza, momento de la realización y amplitud de los procedimientos de auditoría.

El plan global y el correspondiente programa deberán revisarse a medida que progresa la auditoría. Cualquier modificación se basará en el estudio del control interno, la evaluación del mismo y los resultados de las pruebas que se vayan realizando.

Cada miembro del equipo de auditoría debe tener en sus manos el programa detallado de los objetivos y procedimientos de auditoría objeto de su examen.

Ejemplo: si un auditor va a examinar el efectivo y otro va a examinar las cuentas por cobrar, cada uno debe tener los objetivos que se persiguen con el examen y los procedimientos que se corresponden para el logro de esos objetivos planteados. Es decir, que debe haber un programa de auditoría para la auditoría del efectivo y un programa de auditoría para la auditoría de cuentas por cobrar, y así sucesivamente.

Identificación de áreas de riesgo:

En este punto, en su enfoque de auditoría deberá:

- ✓ Haber considerado los posibles efectos que la economía pudo haber tenido en las operaciones de la dependencia y por consiguiente, en su auditoría.
- ✓ Haberse familiarizado con las actividades de dependencia.

- ✓ Haber adquirido un entendimiento de la operación de la dependencia en forma general o por el área específica de revisión.

En estas condiciones, el auditor está en posición de identificar áreas de problema potencial para la auditoría. Estas son las que tienen el más alto riesgo de errores significativos en relación con todas las demás áreas bajo examen.

¿Qué debe hacer para identificar estas áreas de alto riesgo?

Acudir a su experiencia y aplicar su criterio a los hechos y situaciones que ha descubierto hasta ahora en la auditoría. No hay reglas definitivas o procedimientos para identificar las áreas de alto riesgo, pero, a continuación se incluyen algunas consideraciones:

- ✓ Situaciones reveladas en su revisión analítica: Variaciones real-presupuestado, variaciones sin explicación aparente de las operaciones normales de la dependencia.
- ✓ Áreas tradicionales de problemas dentro de la naturaleza y actividades de la dependencia.
- ✓ Disposiciones especiales de entidades de vigencia en cuanto a requerimientos sobre contabilidad e informes: Nuevas obras o proyectos, evaluación de problemas detectados en revisiones anteriores.

Aunque esta lista no incluye todos los puntos posibles, muestra el enfoque analítico que se debe usar para decidir las áreas de alto riesgo para un trabajo particular. Una vez que el auditor haya identificado éstas desde un punto de auditoría, el paso siguiente es entender los sistemas involucrados.

Adicional a lo anterior, cabe mencionar dos pasos que deberá tener presentes el auditor al estar planeado su revisión:

A medida que el auditor realiza la revisión de los sistemas contables principales, puede descubrir que un área que no se identificó previamente como de alto riesgo, tiene un control interno inadecuado. Si esta falta de control interno puede ser causa de que una cuenta esté significativamente errada, el auditor debe añadir pasos a sus procedimientos de auditoría o profundizar en la revisión, para que esa cuenta sea revisada adecuadamente.

Por su naturaleza, una auditoría prueba selectivamente las transacciones y los saldos de las cuentas. Si el auditor va a realizar una auditoría completa, eficiente y económica, se debe concentrar principalmente en los sistemas que son más susceptibles de causar errores significativos en la información o sistema de operación.

El auditor no puede diseñar procedimientos de auditoría para un área de alto riesgo o cualquier otra, sin haber tenido un completo entendimiento de los sistemas de información contable involucrados.

Ayuda de la dependencia en la elaboración de papeles de trabajo:

Otro punto adicional que puede repercutir en la planeación, es la asistencia o ayuda que la dependencia nos pueda dar al hacer papeles de trabajo, de la manera siguiente:

- ✓ Aprovechar los papeles de trabajo que la dependencia normalmente elabora. Por ejemplo, conciliaciones bancarias, relación de cuentas colectivas de balance, relación analítica de subcuentas de resultados, relaciones de personal, etc.
- ✓ Efectuar pláticas y llegar a arreglos con la dependencia, buscando que nos proporcionen cédulas que ayuden a realizar nuestro trabajo.

Se debe considerar que para el auditor dé por buena esta información, es necesario realizar pruebas selectivas que le den ideas sobre la contabilidad de los documentos que le entregan.

Ayuda de técnicas especializadas en la actividad de la dependencia:

Considerando el apoyo con que se encuentra en nuestra Dirección por parte del área técnica de la misma, se debe evaluar de acuerdo con el trabajo a realizar, la posibilidad de utilizarla, definiendo el momento de la coordinación y el trabajo que pueda realizar.

Esta ayuda deberá ser definida en pláticas conjuntas con el supervisor y/o coordinador a cargo de la auditoría, para obtener el mejor y mayor aprovechamiento del área de apoyo.

También es necesario aclarar que el apoyo técnico no nada más se puede obtener del área especializada con que cuenta la Dirección, sino que también, cuando a éste le falte capacidad o elementos, o bien que no se cuente con un área técnica dentro de la dirección, se puede recurrir a las diferentes áreas técnicas de la misma Secretaría, siempre y cuando las mismas no tengan ingerencia en el trabajo que se esté desarrollando y que se tenga confianza en los resultados que pueda proporcionar.

Supervisión:

Con la finalidad de mejorar la calidad de los papeles de trabajo y elevar la preparación del personal de auditoría, se hace necesario establecer un plan de supervisión consistente a todos los niveles, razón por la cual es necesario el establecimiento de las siguientes reglas para llevarlas a cabo:

1. Al momento de definir la comisión que será realizada por el personal de la Dirección General de Auditoría Interna, será necesario que el supervisor

correspondiente tenga una entrevista con el auditor designado, cubriendo los siguientes aspectos:

- ✓ revisar todos los antecedentes relativos a la comisión asignada.
 - ✓ preparación de un programa de trabajo en el que se definan los objetivos de la revisión a realizar, así como los programas a utilizar y procedimientos especiales a aplicarse cuando los programas generales no incluyan los conceptos de revisión que abarque la comisión asignada.
 - ✓ diseño y explicación de cédulas de auditoría que deberán ser elaboradas, así como también los documentos mínimos que deberá contener el legajo de papeles de trabajo.
 - ✓ aclaración y comentarios con el auditor acerca del proceso de elaboración de cédulas que incluyan codificación por medio de índices, alcances y en general los datos que deberán contener las cédulas de trabajo.
 - ✓ obtener conformidad del auditor previa a su salida, citando tiempos probables para el desarrollo de su trabajo.
2. En el periodo durante el cual se desarrollen las comisiones, el supervisor deberá atender los siguientes aspectos:
- ✓ aclaración a satisfacción de todas las dudas que vayan surgiendo por el personal en el transcurso de la revisión.
 - ✓ a su criterio y en función al problema que presenten las comisiones asignadas, deberá programar visitas personales a los lugares de trabajo con la finalidad de evaluar en el campo, el correcto seguimiento a las instrucciones giradas en la etapa de planeación. Esta visita deberá considerar la posibilidad de realizarse a la mitad o en fecha más cercana a la terminación del trabajo.
3. Terminado de las comisiones asignadas, el supervisor deberá revisar y evaluar el contenido de los papeles de trabajo elaborados por el auditor, así como también el informe que éste ya deberá traer elaborado, haciendo las observaciones que de acuerdo con su criterio y experiencia considere convenientes. Todas las observaciones y conformidades, deberán consignarse con el supervisor en los papeles de trabajo y en los cuales se responsabiliza de la calidad y contenido de los papeles de trabajo.

Cabe hacer la aclaración, que también los auditores ejercerán labor de revisión por el personal (ayudantes), que hayan sido asignados para auxiliarle en las comisiones asignadas. En estos casos, los puntos de revisión que se mencionaron, también deberán ser considerados adecuándolos a su nivel de operación.

Con las consideraciones anteriores, el personal deberá tener presente que cualquier situación de duda, deberá ser comunicada a sus superiores

correspondientes, quienes podrán y deberán aclararlas a satisfacción de los interesados.

Al llevar a cabo las instrucciones enunciadas, se estará en condiciones de cubrir los objetivos de una buena supervisión:

- Mejorar la calidad y contenido de los papeles de trabajo.
- Elevar la capacidad del personal de auditoría.

Por lo anterior, no deberán existir excusas o pretextos a situaciones que se desvíen de los alineamientos y políticas establecidas por la Dirección, y en caso excepcional, deberán explicarse amplia y satisfactoriamente.

Como un complemento a las actividades de supervisión y para dejar una evidencia escrita de las mismas, se puede establecer una forma llamada “Reporte de evaluación”, que permitirá conocer las actitudes y desarrollo profesional del personal de auditoría a todos los niveles. La forma, deberá ser elaborada por todo aquel personal que haya tenido elementos bajo sus órdenes, insistiendo en la importancia de que su formulación debe hacerse con una absoluta independencia mental, ya que la sobre o subvaloración de un elemento, repercutirá directamente en el desarrollo de todo el cuerpo operativo de la Dirección General de Auditoría Interna.

2.7 RIESGO DE AUDITORÍA

Definición de conceptos de Riesgos asociados a la Auditoría

El riesgo ante el trabajo ordenado, es el riesgo de que el auditor exprese una conclusión inapropiada. El auditor planea y realiza el trabajo entonces de manera tal que reduzca a un nivel aceptable el riesgo de expresar una conclusión inapropiada. En general, esos riesgos se pueden representar por los componentes, explicados anteriormente y asociados a la auditoría;

Riesgo inherente - los riesgos asociados con la naturaleza de la temática;

Riesgo de control - el riesgo de que los controles sobre la temática no existan u operen inefectivamente; y,

Riesgo de detección - el riesgo de que los procedimientos del auditor no detecten los aspectos importantes que pueden afectar la temática.

Administración de Riesgos

El riesgo es una condición del mundo real en el cual hay una exposición a la adversidad, conformada por una combinación de circunstancias del entorno, donde hay posibilidad de pérdidas.

Por tal razón todas las empresas productoras de bienes o servicios se deben ocupar de estudios que garanticen la identificación de Riesgos como elemento fundamental para garantizar la calidad del servicio o del producto final.

Técnicas de Procedimientos para Administrar Riesgos

EVITAR RIESGOS: Un riesgo es evitado cuando en la organización no se acepta. Esta técnica puede ser más negativa que positiva. Si el evitar riesgos fuera usado excesivamente el negocio sería privado de muchas oportunidades de ganancia (por ejemplo: arriesgarse a hacer una inversión) y probablemente no alcanzaría sus objetivos.

REDUCCIÓN DE RIESGOS: Los riesgos pueden ser reducidos, por ejemplo con: programas de seguridad, guardias de seguridad, alarmas y estimación de futuras pérdidas con la asesoría de personas expertas.

CONSERVACIÓN DE RIESGOS: Es quizás el más común de los métodos para enfrentar los riesgos, pues muchas veces una acción positiva no es transferirlo o reducir su acción. Cada organización debe decidir cuales riesgos se retienen, o se transfieren basándose en su margen de contingencia, una pérdida puede ser un desastre financiero para una organización siendo fácilmente sostenido por otra organización.

COMPARTIR RIESGOS: Cuando los riesgos son compartidos, la posibilidad de pérdida es transferida del individuo al grupo.

Definición de Administración de Riesgos

La administración de riesgos es una aproximación científica del comportamiento de los riesgos, anticipando posibles pérdidas accidentales con el diseño e implementación de procedimientos que minimicen la ocurrencia de pérdidas o el impacto financiero de las pérdidas que puedan ocurrir.

Control de Riesgos: Técnica diseñada para minimizar los posibles costos causados por los riesgos a que esté expuesta la organización, esta técnica abarca el rechazo de cualquier exposición a pérdida de una actividad particular y la reducción del potencial de las posibles pérdidas.

En estudios de casos analizados, observamos que cuando no se conocen las tareas y actividades específicas del proceso de la Auditoría, los resultados finales no se corresponden por los esperados por quienes ordenan la Auditoría, teniendo como causa, la falta de previsión de las tareas a realizar en cada uno de los subprocesos, y las medidas por supuesto para evitar la comisión de errores y fallas que pongan en riesgo el cumplimiento sistémico y escalonado de cada subproceso, simulando el ejercicio de una producción en serie.

No es posible diagnosticar riesgos desde una mesa, pues esto no puede ser esquemático y mucho menos ser una fórmula para sustituir. En cada organización

deberá efectuarse un estudio y trazar la estrategia de la cadena de valores de ésta y el tipo de servicio que se debe realizar.

Para ello sería preciso conocer como está funcionando la cadena de valores en esa organización, pues es fundamental mantener la consecución de las tareas y cumplir y hacer cumplir el mantenimiento del flujo logístico de los subprocesos, ya que uno depende del otro.

Luego, tendríamos que la Cadena de Valores en todos los subprocesos de Auditoría, debe representarse de la siguiente forma.



Importancia relativa

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado. La evaluación de qué es importante es un asunto de juicio profesional.

Al diseñar el plan de auditoría el auditor establece un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar en forma cuantitativa las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo, deberán considerarse tanto el monto (cantidad) como la naturaleza (calidad) de las representaciones

El auditor deberá considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas que, acumulativamente podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros.

El auditor considera la importancia relativa tanto al nivel global del estado financiero como en relación a saldos de cuentas particulares, clases de transacciones y revelaciones. La importancia relativa puede ser influida por consideraciones como requerimientos legales y reguladores y consideraciones que se refieren a saldos de una cuenta de los estados financieros y sus relaciones con otras cuentas. Este proceso puede dar como resultado diferentes niveles de importancia relativa dependiendo del aspecto de los estados financieros que está siendo considerado.

La importancia relativa deberá ser considerada por el auditor cuando:

- a) determina la naturaleza, oportunidad y alcance de procedimientos de auditoría
- b) y evalúa el efecto de las representaciones erróneas

La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría

Cuando el auditor planea la auditoría, deberá considerar qué haría que los estados financieros estuvieran representados erróneamente con una importancia relativa. La evaluación del auditor de la importancia relativa, relacionada con saldos de cuentas y clases de transacciones específicas, ayuda al auditor a decidir sobre aspectos como qué partidas examinar y si aplicar procedimientos de muestreo y analíticos.

Esto da capacidad al auditor para seleccionar procedimientos de auditoría que, en combinación, pueda esperarse que reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Hay una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría, que es que mientras más alto sea el nivel de importancia relativa, más bajo es el riesgo de auditoría y viceversa. El auditor toma en cuenta la relación inversa entre importancia relativa y riesgo de auditoría cuando determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría. Por ejemplo, si después de planear procedimientos de auditoría específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa aceptable es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensará esto:

- a) reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido desarrollando pruebas de control extensas o adicionales; o
- b) reduciendo el riesgo de detección al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos planeados.

Sistemas de Control de Riesgos

La estructura de Control de Riesgos pudiéramos fundamentarla en dos pilares: los Sistemas Comunes de Gestión y los Servicios de Auditoría Interna, cuyas definiciones, objetivos, características y funciones se exponen a continuación.

Sistemas Comunes de Gestión

Definición

Los Sistemas Comunes de Gestión desarrollan las normas internas y su método para la valuación y el control de los riesgos y representan una cultura común en la gestión de los negocios, compartiendo el conocimiento acumulado y fijando criterios y pautas de actuación.

Objetivos

Identificar posibles riesgos, que aunque están asociados a todo negocio, deben intentar ser atenuados y tomar conciencia de los mismos.

Optimizar la gestión diaria, aplicando procedimientos tendentes a la eficiencia financiera, reducción de gastos, homogenización y compatibilidad de sistemas de información y gestión.

Fomentar la sinergia y creación de valor de los distintos grupos de negocio trabajando en un entorno colaborador.

Reforzar la identidad corporativa, respetando todas las Gerencias, sus valores compartidos.

Alcanzar el crecimiento a través del desarrollo estratégico que busque la innovación y nuevas opciones a medio y largo plazo.

Los Sistemas cubren toda la organización en tres niveles:

- a) todos las Unidades de Negocio y áreas de actividad;
- b) todos los niveles de responsabilidad;
- c) todos los tipos de operaciones.

Gestión de riesgos

Servicios de Auditoría

Los auditores internos deben participar, de conjunto, con las demás áreas de la organización en los procesos de mejora continua relacionados con:

-la identificación de los riesgos relevantes, tanto externos como internos y propios de la organización, a partir de la definición de los dominios o puntos clave de la organización;

-la estimación de la frecuencia con que se presentan los riesgos identificados, así como la valoración de la probable pérdida que ellos puedan ocasionar; y

-la determinación de los objetivos específicos de control más convenientes, debidamente articulados con los objetivos globales y sectoriales previstos en la misión de la entidad.

Los auditores internos deben evaluar la cantidad y calidad de las exposiciones al riesgo referidas a la administración, custodia y protección de los recursos disponibles, operaciones y sistemas de información de la organización, teniendo en cuenta la necesidad de garantizar a un nivel razonable los objetivos siguientes:

- confiabilidad e integridad de la información financiera y operacional;
- eficacia y eficiencia de las operaciones;
- control de los recursos de todo tipo a disposición de la entidad; y
- cumplimiento de las leyes, reglamentos, políticas y contratos.

2.9. PAPELES DE TRABAJO

2.8.1. DEFINICIÓN:

Son el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe.

2.8.2. PROPÓSITO

El objetivo general de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada que una auditoría se hizo de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los papeles de trabajo, dado que corresponden a la auditoría del año actual son una base para planificar la auditoría, un registro de las evidencias acumuladas y los resultados de las pruebas, datos para determinar el tipo adecuado de informe de auditoría, y una base de análisis para los supervisores y socios.

2.8.3. OBJETIVO E IMPORTANCIA

El objetivo general de los papeles de trabajo es ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada que una auditoría se hizo de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Los papeles de trabajo, dado que corresponden a la auditoría del año actual son una base para planificar la auditoría, un registro de las evidencias acumuladas y los resultados de las pruebas, datos para determinar el tipo adecuado de informe de auditoría, y una base de análisis para los supervisores y socios.

Los objetivos fundamentales de los papeles de trabajo son:

- Facilitar la preparación del informe.
- Comprobar y explicar en detalle las opiniones y conclusiones resumidas en el informe.
- Proporcionar información para la preparación de declaraciones tributarias e informe para los organismos de control y vigilancia del estado.
- Coordinar y organizar todas las fases del trabajo.
- Proveer un registro histórico permanente de la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados.
- Servir de guía en revisiones subsecuentes.
- Cumplir con las disposiciones legales.

Para realizar el trabajo de acuerdo con las normas profesionales, el contador público debe conceder importancia a la preparación de los papeles de trabajo. Para cumplir con esta finalidad, debe en primer término, efectuar un trabajo completo y libre de información superflua y organizar los papeles de trabajo en forma tal que facilite la rápida localización y entendimiento fácil por parte de otras personas.

Los papeles de trabajo, se consideran completos cuando reflejan en forma clara los datos significativos contenidos en los registros, los métodos de comprobación utilizados y la evidencia adicional necesaria para la formación de una opinión y preparación del informe. Además, deben identificar claramente las expresiones informativas y los elementos de juicio o criterio.

Cualquier información o cifras contenidas en el informe del contador público deberán estar respaldadas en los papeles de trabajo. A medida que el profesional avanza en su trabajo debe considerar los problemas que pueden presentarse en la preparación de su informe y anticiparse a incluir en los papeles de trabajo, los comentarios y explicaciones pertinentes. Se deben hacer amplios comentarios explicativos a cualquier planilla o análisis preparado durante el trabajo.

Los papeles de trabajo no están limitados a información cuantitativa, por consiguiente, se deben incluir en ellos notas y explicaciones que registren en forma completa el trabajo efectuado por el contador público, las razones que le asistieron para seguir ciertos procedimientos y omitir otros y su opinión respecto a la calidad de la información examinada, lo razonable de los controles internos en vigor y la competencia de las personas responsables de las operaciones o registros sujetos a revisión.

Estos también deben ser revisados por los supervisores para determinar lo adecuado y eficiente del trabajo del auxiliar sujeto a supervisión. En tales revisiones, los papeles de trabajo deberán hablar por sí mismos; estar completos, legibles y organizados sistemáticamente, de tal manera que no sean necesarias informaciones suplementarias e interpretaciones por parte de quien los preparó.

Debe tenerse presente que muchas veces, el informe no es preparado por la persona que efectuó el examen sino por un supervisor, quien debe estar en condiciones de cumplir con su cometido sin la necesidad de interrogar continuamente al auxiliar responsable de la elaboración de los papeles de trabajo.

2.8.4. CLASIFICACIÓN

La clasificación de los papeles de trabajo es la siguiente:

- Archivo de referencia permanente

Contiene información que servirá para auditorías posteriores

- Legajo de Auditoría

Los papeles de trabajo que sustentan el resultado de la auditoría

2.8.5. ARCHIVO DE PAPELES DE TRABAJO

Todas las asociaciones de contadores públicos establecen un método propio para preparar, diseñar, clasificar y organizar los papeles de trabajo, y el auditor principiante adopta el método de su despacho. Los conceptos generales comunes a todos los papeles de trabajo son:

ARCHIVOS PERMANENTES. Como su nombre lo indica en el archivo permanente debe conservarse información de interés continuo que se extiende más allá de cualquier periodo de auditoría en particular.

En la parte introductoria de este archivo se debe incorporar una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran, mismas que, a su vez, se acomodarán en orden cronológico conforme a la fecha de recopilación. Por lo tanto resulta indispensable planear adecuadamente la información que debe contener este archivo; previendo así su crecimiento.

Es importante que al término del trabajo de auditoría se haga una revisión final de la información que contiene el archivo permanente, para cerciorarse que sea la que (a juicio del auditor) se considere conveniente mantener.

Los archivos permanentes tienen como objetivo reunir los datos de naturaleza histórica o continua relativos a la presente auditoría. Estos archivos proporcionan una fuente conveniente de información sobre la auditoría que es de interés continuo de un año al otro. Los archivos permanentes incluyen lo siguiente:

- Programa general de trabajo de la auditoría y su evolución.
- Resúmenes o copias de documentos de la compañía que son de importancia continua como el acta constitutiva, los estatutos, los convenios legales de emisión y compra de bonos y los contratos. Los contratos son los planes de pensiones, los arrendamientos, las opciones de acciones, etc. Cada uno de estos documentos es de importancia para el auditor durante tantos años como está en vigor.
- Obligaciones fiscales y legales a que se encuentra sujeta la entidad...
- Copia o extracto de los principales contratos con los que está obligada la entidad.
- Análisis de años anteriores de cuentas tales como deudas a largo plazo, cuentas del capital de accionistas, crédito mercantil y activos fijos. Al tener esta información en archivos permanentes el auditor la concentra analizando sólo cambios del balance del presente año mientras conserva para un estudio posterior los resultados de las auditorías de años anteriores en forma accesible.
- Evolución de las cuentas de activos capitalizables y su correspondiente depreciación y/o amortización.
- Información relacionada con el conocimiento de la estructura de control interno y la evaluación del riesgo de control. Incluye organigramas, flujogramas, cuestionarios y otra información de control interno, incluyendo lista de controles y desventajas en el sistema.
- Los resultados de los procedimientos analíticos de auditorías de años anteriores. Entre estos datos están razones y porcentajes calculados por el auditor y el saldo total o el saldo por mes para cuentas seleccionadas. Esta información es útil pues ayuda al auditor a decidir si existen cambios inusuales en los saldos en cuenta del presente año que deberían investigarse con mayor amplitud.

- Sistemas de operación en uso, como es el caso de sistemas de contabilidad general y del sistema de contabilidad de costos (incluyendo en ambos, catálogo de cuentas, guía contabilizadora e instructivo de contabilización).

ARCHIVOS PRESENTES. Incluyen todos los documentos de trabajo aplicables al año que se está auditando. Los tipos de información que se incluyen en el archivo presente son: programas de auditoría, información general, balanza de comprobación de trabajo, asientos de ajuste y reclasificación y cedulas de apoyo.

2.8.6. CONTENIDO

La preparación adecuada de las cédulas acumuladas para documentar las evidencias de auditoría, los resultados encontrados y las conclusiones alcanzadas es una parte importante de la auditoría. El auditor reconoce las circunstancias que requieren una cédula y el diseño adecuado de las cédulas que deben incluirse en los archivos. Aunque el diseño depende de los objetivos involucrados los papeles de trabajo deben poseer ciertas características:

- Cada papel de trabajo debe de estar identificado con información tal como nombre del cliente, periodo cubierto, descripción del contenido, la firma de quien lo preparó, la fecha de preparación y el código de índice.
- Los papeles de trabajo están catalogados y con referencias cruzadas para ayudar el archivo y organización.
- Los papeles de trabajo completos indican con claridad el trabajo de auditoría realizado.
- Cada papel de trabajo incluye suficiente información para cumplir los objetivos para los cuales fue diseñado.
- Las conclusiones a las que se llegaron sobre el segmento de auditoría que se esta considerando también se expresan en forma clara.

2.8.7. PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo preparados durante la auditoría, incluyendo aquellos que preparó el cliente par ale auditor, son propiedad del auditor. La única vez en que otra persona, incluyendo el cliente, tiene derechos legales de examinar los papeles es cuando los requiere un tribunal como evidencia legal. Al término de la auditoría los papeles de trabajo se conservan en las oficinas del despacho de contadores para referencia futura.

2.8.8. CONFIDENCIALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

De la misma manera que los libros, registros y documentos de la contabilidad respaldan y comprueban los balances y los estados financieros de las empresas, así también los papeles de trabajo constituyen la base del dictamen que el contador público rinde con relación a esos mismos balances y estados financieros.

Cuando una empresa da a conocer el resultado de sus operaciones, siempre lo hace a través de los estados financieros que ha preparado, y no mediante los libros y registros contables o procedimientos administrativos.

El dictamen del auditor debe ser suficiente para los efectos de informar, por lo tanto no revelará ninguna información confidencial que haya obtenido en el curso de una auditoría profesional excepto con el consentimiento del cliente.

Si el dictamen del auditor fuera objetado o refutado el profesional puede recurrir -y en algunos casos se ve obligado-, a presentar sus papeles de trabajo, tanto como prueba de su buena fe, como de la corrección técnica de sus procedimientos para llegar a su dictamen.

2.8.9. MARCAS DE AUDITORÍA

Para facilitar la transcripción e interpretación del trabajo realizado en la auditoría, usualmente se acostumbra a usar marcas que permiten transcribir de una manera práctica y de fácil lectura algunos trabajos repetitivos. Por ejemplo; la actividad de cotejar cifras que provienen de los registros auxiliares contra los auxiliares mismos, se pueden dejar transcrita en los papeles de trabajo, anotando una marca cuyo significado fuera justamente el de haber verificado las cifras correspondiente contra el auxiliar relativo.

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

También en la práctica debido a que hay ciertos trabajos repetitivos de una manera constante se decide periódicamente establecer una marca estándar, es decir, una marca que signifique siempre lo mismo.

La forma de las marcas deben ser lo más sencillas posibles 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 fueron anotadas.

MARCAS DE AUDITORÍA

MARCAS DE AUDITORÍA		
AUDITORÍAS ANTERIORES	(ROJO)	@
POLIZA REVISADA	(ROJO)	✓
DOCUMENTACION CON REQUISITOS FISCALES	(ROJO)	✓
DOCUMENTACION NO DEDUCIBLE	(AZÚL)	✓
VERIFICADO IVA	(ROJO)	✗
SUMAS CUADRADAS	(ROJO)	✗
VERIFICADO IVA RETENIDO 4%	(ROJO)	✗
VERIFICADO IVA RETENIDO 10.67%	(ROJO)	✗
VERIFICADO ISR RETENIDO	(ROJO)	✗
IVA RETENIDO 4% NO DEDUCIBLE	(AZÚL)	✗
IVA RETENIDO 10.67% NO DEDUCIBLE	(AZÚL)	✗
ISR RETENIDO NO DEDUCIBLE	(AZÚL)	✗
IVA NO DEDUCIBLE	(AZÚL)	✗
PENDIENTE		⊘
CALCULOS VERIFICADOS	(ROJO)	✓

Índices de Referencia

Para facilitar su localización, los papeles de trabajo se marcan con índices que indiquen claramente la sección del expediente donde deben ser archivados, y por consecuencia donde podrán localizarse cuando se le necesite.

En términos generales el orden que se les da en el expediente es el mismo que presentan las cuentas en el estado financiero. Así los relativos a caja estarán primero, los relativos a cuentas por cobrar después, 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 activos, las letras dobles indican cuentas de pasivo y capital y las decenas indican cuentas de resultados:

La letra o número: Para las cuentas de:

ÍNDICE	CONCEPTO
HT-1	Hoja de Trabajo de Activo.
A	Sumaria de Efectivo e Inversiones Temporales.
A-1	Sumaria de Bancos.
A-2	Sumaria de Inversiones.
B	Sumaria de Cuentas por Cobrar.
B-1	Sumaria de Clientes.
B-2	Sumaria de Deudores Diversos.
C	Sumaria de Inventarios.
E	Sumaria de Pagos Anticipados.
M-N	Sumaria de Inmuebles, Maquinaria y Equipo.
HT-2	Hoja de Trabajo de Pasivo.
AA	Sumaria Cuentas por Pagar.
AA-1	Sumaria de Proveedores.
AA-2	Sumaria de Acreedores Diversos.
AA-3	Sumaria de Anticipo de Clientes.
DD	Sumaria de Impuestos por Pagar.
SS	Sumaria de Capital Contable.
HT-3	Hoja de Trabajo de Resultados.
20	Sumaria Costo de Ventas.
30	Sumaria de Gastos Generales.
60	Sumaria de Otros Gtos. Y Produc. Financieros.

2.8.10. CÉDULAS

Para realizar un trabajo de auditoría, ya sea como empleado del departamento de auditoría interna o como contador publico, el auditor necesitará examinar los libros y los documentos que amparen las operaciones registradas y deberá, además conservar constancia de la extensión en que se practicó ese examen, formulando al efecto, extractos de las actas de las asambleas de accionistas, del consejo de administración, de los contratos celebrados, etc. así como análisis del contenido de sus libros de contabilidad, de los procedimientos de registro, etc. Estos extractos,

análisis, notas y demás constancias constituyen lo que se conoce como cédulas, y su conjunto debidamente clasificado y ordenado los papeles de trabajo.

Estos documentos constituyen la base y la evidencia para el dictamen o el informe final.

Cedula de Auditoría: Es el documento o papel que consigna el trabajo realizado por el auditor sobre una cuenta, rubro, área u operación sujeto a su examen.

Clasificación

Las cédulas de auditoría se pueden considerar de dos tipos:

- Tradicionales.
- Eventuales.

Las tradicionales, también denominadas básicas, son aquellas cuya nomenclatura es estándar y su uso es muy común y ampliamente conocido dentro de estas se encuentran las:

Cedulas sumarias.- contienen el primer análisis de los datos relativos a uno de los renglones de las hojas de trabajo y sirven como nexo entre ésta y las cédulas de análisis o de comprobación. normalmente no incluyen pruebas o comprobaciones; pero conviene que en ellas aparezcan las conclusiones a que llegue el Auditor como resultado de su revisión y de comprobación de la o las cuentas a la que se refiere, para cada sumaria debe existir un rubro en la Hoja de Trabajo.

Esquema de una cédula sumaria de efectivo:

asiento que corresponde a este caso será cargo a obligaciones en circulación con abono a porción vencida de obligaciones en circulación.

El auditor deberá resumir estos asientos en una lista dentro de los papeles de trabajo, codificarlos mediante una letra y explicarlos al cliente si es necesario, pero no deberá registrarlos; porque su trabajo no es hacer la contabilidad.

2.8.12. ASIENTOS DE AJUSTE

Cuando el auditor descubre errores importantes en los registros de contabilidad, deben corregirse los estados financieros. Por ejemplo, si el cliente no redujo de forma adecuada el inventario en cuanto a materias primas obsoletas, el auditor puede hacer un ajuste para reflejar el valor de realización del inventario. Aunque el asiento de ajuste descubierto en la auditoría típicamente lo prepara el auditor, éstos deben ser aprobados por el cliente porque la administración tiene la responsabilidad principal por la presentación razonable de los estados financieros.

Sólo los asientos que afecten en forma relevante la presentación razonable de los estados financieros, deben ser hechos. La determinación de cuándo ajustar un error se basa en el impacto que tendrá dicho error en los estados financieros de la empresa que se trate. El auditor debe recordar que varios errores no importantes que no se ajustan pueden ocasionar un error global importante cuando se combinan. Es común que los auditores resuman todos los asientos que no hayan sido registrados en un papel de trabajo aparte como medio para determinar su efecto acumulativo.

CAPITULO III

3.0. Generalidades del Dictamen

ANTECEDENTES

El 21 de abril de 1959, mediante decreto presidencial, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal y se estableció el registro de contadores públicos para dictaminar estados financieros para efectos fiscales.

Para el 1 de enero de 1991, entraron en vigor las disposiciones del artículo 32-A del CFF que establecen la obligatoriedad de dictaminar fiscalmente sus estados financieros, a los contribuyentes que se ubiquen en alguno de los supuestos previstos en dicho artículo (Estas disposiciones tuvieron efecto a partir de los estados financieros del ejercicio de 1990).

De igual forma en 1991, pero el 15 de marzo, se emitió un decreto que autorizaba la presentación del dictamen fiscal en dispositivo magnético. A partir de 1992, esta opción se vuelve obligatoria.

Para el 29 de junio de 1992, se publicaron las reglas generales de integración y presentación en "Disco magnético flexible" de la información de los dictámenes fiscales. Sin embargo, no fue sino hasta el 15 de diciembre de 1995, cuando se dieron a conocer en el DOF diversas reformas fiscales relacionadas con el dictamen fiscal, cuya vigencia es a partir del 1 de enero de 1996, relacionadas con: i) el dictamen relativo a los estados financieros, ii) los discos magnéticos y iii) los demás documentos deberán presentarse dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

Durante los ejercicios de 1992 a 1996, el dictamen se elaboró en hojas electrónicas de cálculo. De igual forma, de 1992 al 2000, la presentación del dictamen se hizo en forma manual, mediante la entrega de un disquete y un cuadernillo impreso, con la opinión fiscal del contribuyente firmada por el Contador Público Registrado (CPR).

A partir del ejercicio 2001, se hace obligatoria la presentación del dictamen por medio de Internet.

3.1 CONCEPTO DE DICTAMEN BOLETÍN 4010

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc.,

conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.

Se establece que la finalidad es expresar una opinión profesional independiente 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.

Objetivo.

El objetivo de una auditoría de estados financieros es expresar una opinión respecto a si los estados financieros están razonablemente presentados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Para satisfacer este objetivo general, se acostumbra identificar objetivos específicos para cada cuenta individual dentro de los estados financieros.

Finalidad.

La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente 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.

Requisitos.

- ✓ Afirmación que indique que los estados identificados fueron auditados.
- ✓ Declaración de que los estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía y que la responsabilidad del auditor es emitir una opinión acerca de los estados financieros, con base en su auditoría.
- ✓ Afirmación de que la auditoría fue realizada de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptados.
- ✓ Declaración de que las normas de auditoría generalmente aceptadas requieren que el auditor planee y realice su trabajo con el fin de obtener suficiente seguridad de que los estados financieros están libres de declaraciones equivocadas.
- ✓ Declaración de que la auditoría incluye:
 - a) El examen, sobre base selectiva, de evidencia que apoye cifras y notas que aparecen en los estados financieros.
 - b) Evaluación de los principios de contabilidad empleados y de las estimaciones significativas hechas por la administración.

- c) Evaluación de la presentación general de los estados financieros.
- d) Declaración de que el auditor piensa que su auditoría proporciona una base razonable para emitir su opinión.
- e) Opinión respecto a si los estados financieros presentan razonablemente en todos los aspectos, la posición financiera de la compañía a la fecha del balance general y los resultados que termina, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- f) Firma manual o impresa del despacho del auditor y la fecha del dictamen.

Fecha del Dictamen.

La fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.

Pero existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder:

- De la fecha de dictamen a la fecha en que este se entregue a la entidad.
- De la fecha de dictamen a la fecha que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.

Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo, pero antes de que entregue su dictamen y que tengan un efecto sobre este se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación:

- Utilizar dos o más fechas, dejando la original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelando en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el hecho posterior.
- Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

3.2. QUIENES ESTAN OBLIGADOS A DICTAMINAR

Artículo 32 A del CFF

- ✓ Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales que se encuentran en las siguientes fracciones, están obligadas a dictaminar, en los términos del Artículo 52 del Código Fiscal de la

Federación, sus estados financieros por contador público autorizado.

- ✓ Las que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a **\$34,803,950.00**, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a **\$69,607,920.00** o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior. Las cantidades a que se refiere este párrafo se actualizarán anualmente, en los términos del artículo 17-A de este ordenamiento.

Para efectos de determinar si se está en lo dispuesto por esta fracción se considera como una sola persona moral el conjunto de aquéllas que reúna alguna de las características que se señalan a continuación, caso en el cual cada una de estas personas morales deberá cumplir con la obligación establecida por este artículo:

a) Que sean poseídas por una misma persona física o moral en más del 50% de las acciones o partes sociales con derecho a voto de las mismas.

b) Cuando una misma persona física o moral ejerza control efectivo de ellas, aun cuando no determinen resultado fiscal consolidado. Se entiende que existe control efectivo, cuando se dé alguno de los siguientes supuestos:

- Cuando las actividades mercantiles de la sociedad de que se trate se realizan preponderantemente con la sociedad controladora o las controladas.
- Cuando la controladora o las controladas tengan junto con otras personas físicas o morales vinculadas con ellas, una participación superior al 50% en las acciones con derecho a voto de la sociedad de que se trate. En el caso de residentes en el extranjero, sólo se considerarán cuando residan en algún país con el que se tenga acuerdo amplio de intercambio de información.
- Cuando la controladora o las controladas tengan una inversión en la sociedad de que se trate, de tal magnitud que de hecho les permita ejercer una influencia preponderante en las operaciones de la empresa. Para los efectos de este inciso, se consideran sociedades controladoras o controladas las que en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta se consideren como tales.
- Las que estén autorizadas para recibir donativos deducibles en los términos de la Ley del Impuesto sobre la Renta. En este caso, el dictamen se realizará en forma simplificada de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

- Las que se fusionen, por el ejercicio en que ocurra dicho acto. La persona moral que subsista o que surja con motivo de la fusión, se deberá dictaminar además por el ejercicio siguiente. La escidente y las escindidas, por el ejercicio fiscal en que ocurra la escisión y por el siguiente. Lo anterior no será aplicable a la escidente cuando ésta desaparezca con motivo de la escisión, salvo por el ejercicio en que ocurrió la escisión.
- En los casos de liquidación, tendrán la obligación de hacer dictaminar sus estados financieros del periodo de liquidación los contribuyentes que en el ejercicio regular inmediato anterior al periodo de liquidación hubieran estado obligados a hacer dictaminar sus estados financieros.
- Las entidades de la administración pública federal a que se refiere la Ley Federal de las Entidades Paraestatales, así como las que formen parte de la administración pública estatal o municipal.
- Los residentes en el extranjero que tengan establecimiento permanente en el país, deberán presentar un dictamen sobre el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, únicamente por las actividades que desarrollen en dichos establecimientos, cuando se ubiquen en alguno de los supuestos de la fracción I de este artículo. En este caso, el dictamen se realizará de acuerdo con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público..
- Las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales, que no estén obligadas a hacer dictaminar sus estados financieros por contador público autorizado, podrán optar por hacerlo, en los términos del artículo 52 de este Código. Asimismo, los residentes en el extranjero con establecimiento permanente en el país, que no estén obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones fiscales, podrán optar por hacerlo de conformidad con las reglas generales que al efecto expida la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.
- Los contribuyentes que opten por hacer dictaminar sus estados financieros a que se refiere el párrafo anterior, lo manifestarán al presentar la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta que corresponda al ejercicio por el que se ejerza la opción. Esta opción deberá ejercerse dentro del plazo que las disposiciones legales establezcan para la presentación de la declaración del ejercicio del impuesto sobre la renta. No se dará efecto legal alguno al ejercicio de la opción fuera del plazo mencionado.
- Los contribuyentes a que se refiere este artículo deberán presentar dentro de los plazos autorizados el dictamen formulado por contador público registrado, incluyendo la información y documentación, de acuerdo con lo dispuesto por el Reglamento de este Código, a más

tardar el 30 de junio del año inmediato posterior a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

- El Servicio de Administración Tributaria, mediante reglas de carácter general, podrá señalar periodos para la presentación del dictamen por grupos de contribuyentes, tomando en consideración el registro federal de contribuyentes que corresponda a los contribuyentes que presenten dictamen.
- En el caso de que en el dictamen se determinen diferencias de impuestos a pagar, éstas deberán enterarse mediante declaración complementaria en las oficinas autorizadas dentro de los diez días posteriores a la presentación del dictamen.
- Los contribuyentes personas morales que dictaminen sus estados financieros por contador público registrado, podrán optar por efectuar sus pagos mensuales definitivos y aquellos que tengan el carácter de provisionales, considerando para ello el período comprendido del día 28 de un mes al día 27 del inmediato siguiente, salvo tratándose de los meses de diciembre y enero, en cuyo caso, el pago abarcará del 26 de noviembre al 31 de diciembre del mismo año, y del 1o. de enero al 27 del mismo mes y año, respectivamente. Quienes ejerzan esta opción la deberán aplicar por años de calendario completos y por un período no menor de 5 años.

3.3. Tipos de Dictamen Dictamen Fiscal

El dictamen fiscal es un informe a través del cual, los Contadores Públicos emiten su opinión profesional, determinando si los estados financieros que examinan presentan la situación financiera de la empresa conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados y si en el resultado de la revisión se cumple con las obligaciones fiscales del contribuyente.

El Dictamen Fiscal es una herramienta de gran importancia para las partes involucradas: Para la autoridad fiscal representa un medio indirecto de fiscalización que le permite supervisar mejor a los contribuyentes con el propósito de incrementar la recaudación, así como de orientar y concientizar a los contribuyentes en el cumplimiento de sus obligaciones tributarias; para los Contadores Públicos es la oportunidad de ampliar y diversificar su desempeño laboral; y, para el contribuyente, constituye un medio de seguridad fiscal que le otorga confianza, a la vez que muestra objetivamente su disposición para cumplir con sus obligaciones tributarias.

En principio, el dictamen fiscal implica el otorgamiento de confianza de la autoridad, al trabajo profesional de los contadores públicos que los emiten. Así lo establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación en su primer párrafo

que dice: “Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados en los dictámenes formulados por los contadores públicos sobre estados financieros de los contribuyentes.

DICTAMEN SOBRE ENAJENACIÓN DE ACCIONES

Ley del ISR.

Artículo 126. Para los efectos del cuarto párrafo del artículo 103, de la Ley, tratándose de enajenación de acciones, el adquirente podrá efectuar una retención menos al 20% del total de la operación, siempre que se dictamine la operación relativa por contador público registrado, y se cumplan los siguientes requisitos:

- ✓ El aviso para presentar dicho dictamen deberá mantenerse ante la autoridad administradora que corresponda al domicilio fiscal del contribuyente, a más tardar el día 10 del mes de calendario inmediato posterior a la fecha de la enajenación.
- ✓ El aviso deberá ser suscrito por el contribuyente, así como por el contador público registrado que vaya a dictaminar.
- ✓ El dictamen deberá presentarse dentro de los 30 días siguientes a aquél en que se presentó o debió presentarse la declaración del impuesto e incluir dentro del cuaderno del dictamen los documentos e informes siguientes:
- ✓ Dictamen de contador registrado en la Secretaría en los términos de la fracción del Código Fiscal de la Federación.
- ✓ Determinación del resultado obtenido en la enajenación, señalando por cada sociedad emisora el precio de las acciones, su costo promedio por acción y el resultado parcial obtenido en la operación, así como el nombre y firma del contador público, y el número de su registro que lo autoriza para dictaminar.
- ✓ Análisis del costo promedio por acción, señalando por cada una, los siguientes datos:
- ✓ Tratándose de la determinación del costo comprobado de adquisición actualizado: Fecha de adquisición, número de acciones, valor nominal, costo comprobado de adquisición y factor de actualización que corresponda.

En el caso de acciones por la que ya se hubiera calculado el costo promedio por acción: Costo promedio por acción determinado conforme al cálculo efectuado en la enajenación inmediato anterior y la fecha en que ésta se efectúa, siempre que dicha operación haya sido a su vez dictaminada cumpliendo con los requisitos a que se refiere este artículo.

- ✓ Tratándose de la determinación de las utilidades o pérdidas de cada uno de los ejercicios transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, actualizadas: Utilidad o pérdida fiscal de ejercicios terminados de acuerdo con la Ley, correspondientes a la sociedad emisora de las acciones que se enajenen, así como factor de actualización; utilidad o pérdida fiscal actualizada; total de acciones que integran el capital social de la sociedad emisora; utilidad o pérdida fiscal actualizada por acción; número de acciones enajenadas, utilidades o pérdidas actualizadas por acción y total de utilidad o pérdida actualizada de dichas acciones.
- ✓ Tratándose de la determinación de los dividendos o utilidades distribuidos en efectivo o en bienes, actualizados: fecha en que se pagaron o se percibieron; monto de dichas utilidades o dividendos; total de acciones emitidas por la sociedad emisora; utilidad o dividendo por acción; número de acciones enajenadas; utilidad o dividendo por acción antes de la actualización; factor de actualización y utilidades o dividendos distribuidos o percibidos actualizados por acción.
- ✓ Determinación de utilidad o pérdida por cada ejercicio transcurrido entre la fecha de adquisición y la de enajenación de la sociedad emisora, conteniendo los siguientes datos: Utilidad o pérdida fiscal por ejercicios terminados calculada de acuerdo con la Ley, especificando cada uno de los conceptos que se resten a la utilidad fiscal o se sumen a la pérdida fiscal; utilidad fiscal disminuida o pérdida fiscal incrementada con los conceptos a que se refiere el penúltimo párrafo del artículo 19-A de la Ley; número de acciones y utilidad o pérdida fiscal que corresponda a cada acción conforme a lo dispuesto en este inciso.
- ✓ Cálculo del impuesto a cargo del contribuyente, que se determinara aplicando a la cantidad que resulte de dividir el total de la ganancia entre el número de años transcurridos entre la fecha de adquisición y la de enajenación, sin exceder de 20 años, la tarifa calculada en los términos del artículo 103, segundo párrafo de la Ley, y multiplicando el resultado obtenido por el número de años antes citado.
- ✓ El texto del dictamen relativo a la enajenación de acciones elaborado por contador público registrado, deberá contener:
 - 1) La afirmación de que examinó la determinación del costo promedio por acción de las acciones enajenadas y la declaración del impuesto correspondiente.
 - 2) Nombre del enajenante.
 - 3) Nombre del adquirente.
 - 4) Nombre de la sociedad emisora de las acciones.
 - 5) Fecha de la enajenación de las acciones.

- 6) Mención en forma específica del alcance del trabajo realizado consistente en la verificación de la antigüedad en la tenencia de las acciones.
- 7) Las utilidades por acción generadas con base en las declaraciones del ejercicio del impuesto sobre la renta de las sociedades emisoras.
- 8) Las utilidades o dividendos distribuidos que correspondan por acción, mediante la revisión de las actas de asamblea de accionistas respectivas, así como las utilidades o dividendos percibidos por la sociedad.
- 9) Con base en los anexos antes señalados y a los resultados obtenidos, el contador público emitirá el dictamen señalando la ganancia o pérdida que resulte de la enajenación, el impuesto correspondiente, así como su fecha de pago y que se encuentra con impedimento profesional para emitirlo.
- 10) En caso de observar incumplimiento a las disposiciones fiscales, el contador público registrado deberá mencionar claramente en que consiste y cuantificar su efecto sobre la operación.
- 11) Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código Fiscal de la Federación y a las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia o imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

El contador público que realice el dictamen deberá firmarlo, señalar su nombre y el número de registro que lo autoriza para dictaminar.

En tanto las sociedades emisoras presentan su declaración del ejercicio, la retención podrá calcularse aplicando al total de la ganancia obtenida el procedimiento a que se refiere el inciso e) de la fracción II del este artículo. En la declaración del ejercicio del contribuyente se considerará la ganancia o pérdida determinada en la declaración del ejercicio de la emisora.

El adquirente podrá, asimismo, no efectuar la retención a que se refiere el cuarto párrafo del artículo 103 de la Ley, o efectuar una menor, cuando se trate de acciones emitidas por las personas morales a que se refiere el artículo 70 de la Ley y siempre que la persona moral de que se trate emita constancia en la que se determine la ganancia o pérdida que resulte de la enajenación en los términos de este artículo, sin que sea necesario efectuar dictamen por contador público registrado.

DICTAMEN PARA EFECTOS DEL IMSS

Definición.

El Dictamen de Contador Público para efectos del Seguro Social, es la opinión emitida por un Contador Público Independiente, autorizado por el Instituto para

estos efectos, respecto al cumplimiento de las obligaciones que les impone la Ley del Seguro Social a los Patrones.

Implicaciones de la Obligatoriedad del Dictamen del IMSS

La correcta determinación de las cuotas obrero patronales que son enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social (IMSS) es producto de una adecuada administración de los recursos humanos, mediante la implementación de controles internos robustos, sistemas de información adecuados y profesionales especialistas en la materia, que sean capaces de darle cabal cumplimiento a las regulaciones fiscales que emanan de una nómina, tales como ISR sobre sueldos, IMSS, INFONAVIT, etc.

En este sentido, las auditorías sirven de apoyo a la administración para darle mayor credibilidad, ante terceros, de que los resultados que se generan como producto de su operación, expresados en términos monetarios a través de los sistemas de información, son razonablemente correctos. Si consideramos que uno de los "terceros" en cuestión son las propias autoridades fiscales, entonces el dictamen como tal, sea cual fuere su naturaleza (fiscal, IMSS, INFONAVIT, contribuciones locales, etc.) se convierte en un aliado para la administración, el cual le puede ayudar a mitigar riesgos y a promover la eficiencia operacional.

A partir del año 2003 los patrones, que de conformidad con el reglamento de la Ley del IMSS cuenten con un promedio anual de trescientos o más trabajadores en el ejercicio fiscal inmediato anterior, estarán obligados a dictaminar el cumplimiento de sus obligaciones ante el Instituto Mexicano del Seguro Social por Contador Público autorizado.

La elaboración de una auditoría siempre trae consigo la incertidumbre de si los resultados obtenidos serán satisfactorios, o bien, si de derivado de ella se detectaran puntos de oportunidad que coadyuven a la optimización de los recursos, procesos, controles internos, etc.

Para efectos del dictamen de IMSS, la oportunidad de su elaboración puede ser definitiva y puede repercutir directamente en evitar contingencias para la empresa. En este sentido, los errores u omisiones detectados en la auditoría para efectos de seguridad social pueden generar diferencias tanto a favor como a cargo de la compañía, las cuales variaran, entre otros factores, dependiendo de la actividad de la empresa, número de empleados, complejidad de prestaciones, oportunidad en la presentación de incidencias y cantidad de registros patronales.

En conclusión, la obligatoriedad del dictamen del IMSS producirá una tendencia en las empresas de mejora continua en cuanto a la operación de la nómina y en particular en el pago de las cuotas obrero patronal.

No se debe olvidar que los contadores públicos autorizados tendrán el paradigma del uso de la tecnología para ofrecer soluciones integrales, apoyando a sus clientes para mitigar riesgos y agregarle aún más valor al dictamen de IMSS

obligatorio; de ser una inversión que apoye a la administración y no un gasto o requisito impuesto por las autoridades que no de beneficios adicionales.

3.4 OPINIONES DE DICTAMEN

El auditor puede emitir su opinión en un dictamen:

Sin Salvedades.- cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

He examinado los estados financieros de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19_ y 19_, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

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

Con Salvedades.- En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen.

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión “En mi opinión”, la frase “excepto por” o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.

- Ejemplo de Dictamen con Salvedad por Desviaciones en la Aplicación de los Principios de Contabilidad:

He examinado los estados financieros de situación financiera de Compañía x, S.A., al 31 de diciembre de 19_ y 19_ , y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Según se explica en la Nota... a los estados financieros, la estimación para cuentas incobrables al 31 de diciembre de 19_ y 19_ no incluye saldos que se consideran de dudosa recuperación por \$ XXXXX y \$XXXXX, respectivamente.

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

- Ejemplo de Dictamen con Salvedades por Limitaciones en el Alcance del Examen Practicado:

He examinado el estado de situación financiera de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría. Los estados financieros del ejercicio 19X1 fueron dictaminados por otro auditor quien emitió su dictamen sin salvedades y se presentan únicamente para fines comparativos.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los

principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre de ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

Dictamen Negativo.- El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

He examinado los estados financieros de situación financiera de **Compañía x, S.A., al 31 de diciembre de 19_ y 19_**, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. Como se menciona en la Nota X, en los estados financieros de la compañía no se reconocen los efectos de la inflación conforme lo requieren los principios de contabilidad generalmente aceptados, considerándose que dichos efectos son importantes en atención al monto y antigüedad de los activos no monetarios, de la inversión de los accionistas y de la posición monetaria promedio mantenida durante ambos ejercicios.

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 proceda la emisión de un dictamen con salvedades. En este caso, deberá indicar todas las razones que dieron lugar a dicha abstención.

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de **Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2**, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen revelo que los saldos de las cuentas por cobrar al 31 de diciembre de 19X2, que ascienden a \$XXXXX y que representan un ___% de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, **me abstengo de expresar una opinión** sobre los estados financieros de **Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y** por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.

3.5. PRESENTACIÓN Y CONTENIDO DEL DICTAMEN FISCAL

Art. 49-RCFF Plazo para presentar el dictamen

El dictamen relativo a los estados financieros, los discos magnéticos y los demás documentos deberán presentarse dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

La autoridad fiscal competente podrá conceder prórroga hasta por un mes para la presentación del dictamen y los documentos citados, si existen causas fortuitas o de fuerza mayor debidamente comprobadas que impidan el cumplimiento dentro del plazo mencionado en este artículo. La solicitud correspondiente deberá ser firmada por el contribuyente y presentarse a más tardar un mes antes del vencimiento de dicho plazo. Se considerara concedida la prórroga por un mes si dentro de los diez días naturales siguientes a la fecha de presentación de la solicitud de prórroga, la autoridad fiscal competente no le da contestación.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevé este reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación.

Contenido

La información que se presenta a la Secretaría de Hacienda incluye lo siguiente:

INFORMACIÓN QUE SE ENTREGA IMPRESA

1.- Carta de presentación RCFF 50-1

El formato a emplear es el identificado como el número 40 que fue publicado en el diario oficial de la federación del 29 de marzo de 1996, y los datos que se incluyen son los siguientes:

- a) Identificación del contribuyente auditado
- b) Datos del contador público que dictamina
- c) Nombre y puesto del representante legal, así como del colegio al que se está afiliado

2.- Dictamen sobre los estados financieros RCFF-50-I Y II

- a) Fracción I. el texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado la agrupación u organismo profesional de contadores públicos reconocido por la dirección general de profesiones de la secretaría de educación pública, al que este afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar este el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del código.
- b) Fracción II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior, expresadas sus cifras en miles de pesos. En los casos de dictamen para efectos de consolidación fiscal, tanto para la empresa que consolida como para las consolidadas, las cifras deberán presentarse en millones de pesos.

3.- Informe sobre la revisión fiscal del contribuyente RCFF 50-II.

Este anexo, debe ir firmado por el contador público indicando su número de registro ante la AGAFF, y tener la misma fecha que la del dictamen de los estados financieros.

En su elaboración es importante citar en cada uno de los puntos donde se indique la verificación de las obligaciones fiscales, el nombre del anexo y archivo respectivo.

Los requisitos de este informe están indicados en las fracciones I a X del artículo 54 del RCFF, que se detallan a continuación:

- a) Se declara bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en los artículos 52 y demás aplicables del código y de este reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondiente al periodo que se señale.
- b) Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas y procedimientos de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el periodo que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, esta se mencionara en forma expresa; de lo contrario se señalara que no se observó omisión alguna.

Se entenderá que esta manifestación no incluye el examen de la clasificación arancelaria relativa a las mercancías gravadas por los impuestos de importación o de exportación. En caso de haber observado cualquier omisión, se mencionara en forma explícita.

Así mismo manifestara que dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, se cerciuro en forma razonable, mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados, respectivamente:

- c). Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social, incluidas en la relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor a que se refiere el inciso B) de la fracción VI del artículo 50 de este reglamento, detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa.

Se entenderá para fines de esa manifestación que en el caso de contribuciones que se calculan sobre sueldos y salarios de los empleados y trabajadores del contribuyente, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

- d). Se manifestará haber revisado en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:
 - I. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
 - II. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.
 - III. Conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado.

IV. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen las de ejercicios anteriores, así como las que se hubieren presentado por las diferencias de impuestos dictaminados en el ejercicio, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso el incumplimiento en que hubiera incurrido el contribuyente en cuanto a sus cálculos y bases.

- e) Se hará mención expresa que fue revisada en función a su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.
- f) Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refiere el inciso A), de la fracción VI, del artículo 50 de este reglamento, conciliando, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos por reclasificaciones para su presentación.

Así mismo, se manifestará que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales haciéndose constar cualquier incumplimiento de las disposiciones fiscales en que haya incurrido el contribuyente tanto en bases y cálculos como en observancia de requisitos para su disfrute.

- g) Se hará mención cuando el contribuyente sea responsable solidario como retenedor en la enajenación de acciones por residentes en el extranjero, en su caso de no haber retención, así se indicará.
- h) Se manifestará haber revisado los estados por fluctuación cambiaria, indicando el procedimiento y alcance aplicado.
- i) Se revelarán los saldos y transacciones con sus principales accionistas, subsidiarias, asociadas y afiliadas.

3.6. INFORMES DE AUDITORÍA

El tipo más común de informe del auditor es el informe estándar, conocido también como opinión sin salvedad u opinión limpia. Esta opinión se utiliza cuando no existen limitaciones significativas que afecten la realización de la auditoría, y cuando la evidencia obtenida en la auditoría no revela deficiencias significativas en los estados financieros o circunstancias poco usuales que afecten el informe del auditor independiente.

Este informe es considerado un informe estándar porque consiste de tres párrafos que contienen frases y terminologías estándar con un significado específico. El primer párrafo identifica los estados financieros que fueron auditados y describe la

responsabilidad de la gerencia por los estados financieros y la responsabilidad del auditor por expresar una opinión sobre esos estados financieros. El segundo párrafo describe los elementos clave de una auditoría que proporcionan la base para sustentar la opinión sobre los estados financieros. El auditor indica explícitamente que la auditoría le proporcionó una base razonable para formarse una opinión sobre dichos estados financieros. En el tercer párrafo, el auditor comunica su opinión. El auditor independiente expresa una opinión sobre los estados financieros.

Significado específico de este informe estándar:

Título del informe

El título Dictamen de los Contadores Públicos Independientes informa a los usuarios de los estados financieros que el informe de los auditores proviene de un Contador Público Independiente imparcial.

Destinatario del informe

El informe puede dirigirse a la entidad cuyos estados financieros han sido auditados o a su junta directiva o a sus accionistas. También puede ser dirigido a los socios o al propietario del negocio, según el caso. Ocasionalmente, el auditor es contratado para que efectúe la auditoría de los estados financieros de una entidad que no es su cliente. En tal caso, el informe generalmente se dirige a su cliente y no a los directores o accionistas de la entidad cuyos estados financieros fueron auditados.

Párrafo introductorio

En este párrafo se especifica:

1. Los estados financieros que fueron auditados.
2. La responsabilidad de la gerencia por los estados financieros
3. La responsabilidad del auditor por expresar una opinión sobre esos estados financieros.

El informe del auditor cubre únicamente los estados financieros identificados en el informe y la revelación en las notas relacionadas. La gerencia, no el auditor,

prepara la información que constituye la base de los estados financieros. Los estados financieros son manifestaciones de la gerencia.

El auditor independiente evalúa las evidencias incluidas en los estados financieros de la gerencia y basado en su trabajo, expresa una opinión sobre esos estados.

Párrafo de alcance

El auditor indica haber cumplido con las normas establecidas por la profesión para la realización de la auditoría. Las normas establecen criterios para las calificaciones profesionales del auditor, la naturaleza y alcance de los criterios aplicados a la auditoría y la preparación del informe del auditor independiente

Entre otras cosas, el auditor obtendrá un entendimiento del negocio del cliente y de su estructura de control interno, realizará procedimientos analíticos y reunirá evidencia suficiente y competente basada en el riesgo percibido de error significativo identificado en la planificación de la auditoría. El objetivo de una auditoría es obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contengan errores significativos, fraudes u otras incorrecciones.

Generalmente, el auditor examina evidencias con base en pruebas selectivas. Al llevar a cabo las pruebas de auditoría, el auditor evalúa lo apropiado de los principios de contabilidad utilizados, las estimaciones contables significativas hechas, así como de la completa presentación de los estados financieros, también debe utilizar su criterio profesional conjuntamente con su conocimiento sobre las circunstancias específicas de la Compañía para determinar, qué pruebas aplicar, cuándo aplicarlas y cuánto someter a pruebas.

Párrafo de opinión

El Contador Público Independiente, no expresa garantía alguna. La opinión de un auditor está basada en su criterio profesional y está razonablemente seguro de sus conclusiones.

Firma y fecha del informe

El informe de auditor es firmado con el nombre del Contador Público Independiente debido a que la firma asume la responsabilidad de la auditoría. La fecha es importante (generalmente la fecha en la que se completó el trabajo en la oficina del cliente) hasta la cual el auditor obtuvo una razonable seguridad de que los estados financieros no contienen errores significativos. El auditor tiene responsabilidad por la existencia de incertidumbres significativas, eventos subsecuentes significativos, o indicadores de duda substancial sobre problemas de empresa en marcha hasta la fecha del informe del auditor independiente.

CONCLUSIONES

Al término de este trabajo podemos concluir:

Que la auditoría no es otra cosa más que la recopilación, acumulación y evaluación de evidencia sobre información de una entidad, para determinar e informar el grado de cumplimiento entre la información y los criterios establecidos, mediante un conjunto de procedimientos lógicos y organizados que nosotros como auditores debemos cumplir; para esto requerimos de un criterio profesional amplio para saber cual de toda la evidencia que poseemos es la apropiada para el trabajo que se ejecutara y llegar al fin de una auditoría que es el presentar el informe,

Asimismo concluimos que de acuerdo al boletín 1010 que las Normas de Auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo. Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, se ha preocupado por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectuó a un alto nivel de calidad, consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo.

Algo muy importante que cabe mencionar es que La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

Concluimos que el control interno nace como una función gerencial, para asegurar y constatar que los planes y políticas preestablecidas se cumplan tal como fueron fijados

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.

Se concluye también que hay diferentes tipos de dictamen pero que todos tienen la misma finalidad y que en cada uno de ellos se trata de mostrar la mejor opinión en base a lo mencionado a lo largo del trabajo.

BIBLIOGRAFÍA

Besley, Scott. Et. Al. Fundamentos de Administración Financiera. Mc Graw- Hill 16ª Ed. México, 2001.

Defliese Philip L., Jonson Renethi I., Ecasa 9ª edición, México D.F. 1985.

Enrique Benjamin Franklin . Auditoria Administrativa 1 a Edición México, Mc Graw-Hill 2001.

Escalante Mendivil Víctor Manuel, Elementos de la Auditoría. Thomson Internacional 5ª edición, México 2002.

Fernández Maestre Adolfo, Auditoría 1. Cultura de ediciones SA, España 2001.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas de Auditoria 8ª Ed. México.

Johnson, Robert W, Melicher , Ronald W. Administración Financiera Compañía Editorial Continental 2a Ed México 2010.

Meigs Walter B., Principios de Auditoría. Diana México 8ª edición 1978.

Normas de Información Financiera.

Osorio Sánchez Israel, Auditoria I y II, Ecaesa 1ª edición, México D.F. 1996.

Perdomo Moreno, Abraham, Fundamentos del Control Interno. Thomson Internacional 7ª edición México 2000.

Prieto Llorente Alejandro, Práctica Escolar de Auditoría,. Banca y Comercio, reimpresión México, 2000.

Ruiz de Velasco Luis, Auditoría Práctica. Banca y Comercio, México D.F. 1986.

Santillana González Juan Ramón, Auditoría. Ecaesa México D.F. 1996.

Slosse Carlos A., Auditoría, un nuevo enfoque empresarial. Macchi Argentina 1991.

Téllez Trejo Benjamín Rolando, El dictamen de la Contaduría Pública Tomo I y II. Ecaesa 8ª edición México D.F. 2007.

INTERNET

www.sat.gob.mx

REVISTAS

Notas Fiscales

Tax Editores Unidos, S.A.