



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO  
FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLÁN

"LA AUDITORÍA COMO HERRAMIENTA CONTROLADORA EN UNA EMPRESA  
COMERCIAL"

## **T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTAN:  
BERTHA LUZ FRÍAS PÉREZ  
ABRAHAM MÉNDEZ CRUZ

ASESOR:  
L.C. PEDRO FELIPE OLIVERA FIGUEROA

CUAUTITLAN IZCALLI, ESTADO DE MÉXICO ENERO 2015



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



**UNAM – Dirección General de Bibliotecas**  
**Tesis Digitales**  
**Restricciones de uso**

**DERECHOS RESERVADOS ©**  
**PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL**

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

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

# INDICE

INTRODUCCIÓN	<u>1</u>
CAPITULO I ANTECEDENTES	<u>3</u>
1.1 LA AUDITORIA Y SUS DISTINTAS DEFINICIONES	<u>11</u>
1.2. TIPOS DE AUDITORÍA	<u>16</u>
1.3. HISTORIA DE LA AUDITORÍA Y SUS DIFERENTES FASES	<u>20</u>
CAPITULO II GENERALIDADES	<u>20</u>
2.1. LA NORMATIVIDAD EN LA AUDITORÍA	<u>39</u>
2.2 LA AUDITORÍA Y SUS TÉCNICAS	<u>50</u>
2.3 PROCEDIMIENTOS EN LA AUDITORÍA	<u>54</u>
2.4 DEFINICION Y ALCANCES DEL CONTROL INTERNO	<u>77</u>
CAPITULO III EL DICTAMEN	<u>91</u>
3.1. DEFINICION, FINALIDAD Y REQUISITOS DEL DICTAMEN	<u>100</u>
3.2 LOS DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN	<u>101</u>
3.3 EL DICTAMEN FISCAL	<u>106</u>
3.4 REQUISITOS DEL DICTAMEN FISCAL	<u>107</u>
3.5 EFECTOS Y SANCIONES EN EL DICTAMEN FISCAL	<u>107</u>
CAPITULO IV EL PROGRAMA DE AUDITORÍA FINANCIERA	<u>109</u>
4.1 ELABORACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA	<u>112</u>
4.2 PROCEDIMIENTOS EN LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA	<u>116</u>
4.3 CLASES DE PROGRAMAS DE AUDITORIA	<u>119</u>
4.4 REQUISITOS Y CARACTERISTICAS DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA	<u>123</u>
4.5 ESTRUCTURA DEL PROGRAMA DE AUDITORIA	<u>124</u>
CONCLUSION	
BIBLIOGRAFIA	



## **INTRODUCCIÓN**

Los directivos encargados de los rubros relacionados con la parte económica de una empresa, tienen la responsabilidad cada vez más exigida de mejorar los resultados obtenidos, lo cual refleja la estabilidad y seguridad financiera de la organización. Por otra parte, sabemos que si es importante vender, también es importante y más complejo el control y seguimiento de la inversión.

Así mismo, la Auditoría Financiera juega un rol determinante en estas situaciones, por lo que consideramos que el área encargada debe estar preparada para operar con resultados altamente positivos, para que de esta forma, la organización madure en su ámbito financiero.

Con el fin de hacer de nuestra empresa un ente de altos resultados, se buscará mostrar un programa de Auditoría Financiera que ayude a que la organización opere de forma altamente confiable, en beneficio de todos los que la integramos.

El presente trabajo, abordará lo siguiente:

En primer lugar abordaremos algunos datos que tienen que ver con los antecedentes y evolución de la Auditoría, así como algunas definiciones que nos muestren un panorama del tema a discusión, en el capítulo 1.

En el capítulo 2, se comenta acerca de la normatividad, técnicas y procedimientos de la Auditoría; así como con el proyecto que se pretende presentar para beneficio de la empresa que ha contratado nuestros servicios.

En el capítulo 3, hablaremos del dictamen financiero mismo que nos tiene de sobremanera interesados en este trabajo, ya que la Auditoría financiera es la base para poder emitir un dictamen.

En el capítulo 4, hablaremos de lo que es un programa y la forma de cómo crearlo y adecuarlo a las necesidades de la empresa, sus métodos, y la clasificación de los diferentes tipos de auditoría; siendo indispensable conocer la parte conceptual para comprenderlo.

Debemos de recordar que el compromiso de los egresados de la Universidad Nacional Autónoma de México, es siempre poner en alto su nombre con nuestras acciones y nuestras actitudes de tal forma que mantengamos el nivel que por muchos años la han colocado como la máxima casa de estudios de la nación.

## **CAPITULO I ANTECEDENTES**

### **1.1 LA AUDITORIA Y SUS DISTINTAS DEFINICIONES**

La Auditoría es una rama de la Contabilidad muy importante y fundamental en cualquier organización, regida por las Normas de Auditoría que como bien sabemos, son básicas para la realización de dicha actividad.

El concepto de Auditoría y su significado: Es aquella confrontación de lo escrito con las pruebas de lo acontecido y las respectivas referencias de los registros. Esto quiere decir que el auditor observa la exactitud, integridad y autenticidad de tales demostraciones, registros y documentos que fueron elaborados durante un periodo determinado llevados a cabo por una empresa.

Asimismo, entiendo por concepto de Auditoría lo siguiente: La Auditoría es una de las aplicaciones de los principios de la contabilidad, basada en la verificación de los registros para observar su exactitud, existencia y autenticidad.

Auditoría es un término que puede hacer referencia a tres cosas diferentes pero conectadas entre sí: puede referirse al trabajo que realiza un auditor, a la tarea de estudiar la economía de una empresa, o a la oficina donde se realizan estas tareas (donde trabaja el auditor). La actividad de auditar consiste en realizar un examen de los procesos y de la actividad económica de una organización para confirmar si se ajustan a lo fijado por las leyes o los buenos criterios.

Auditoría: por lo general, el término se refiere a la auditoría contable, que consiste en examinar las cuentas de una entidad.

Puede decirse que la auditoría es un tipo de examen o evaluación que se lleva a cabo siguiendo una cierta metodología. Lo habitual es que el auditor no pertenezca a la entidad auditada. Existen grandes firmas dedicadas a las

auditorías contables, como Price water house Coopers, Deloitte, KPMG y Ernst & Young.

La persona encargada de realizar dicha evaluación recibe el nombre de auditor. Su trabajo implica analizar detenidamente las acciones de la empresa y los documentos donde las mismas han sido registradas y determinar si las medidas que se han tomado en los diferentes casos son adecuadas y han beneficiado a la compañía.

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.

Concepto de Auditoría:

La palabra auditoría viene del latín AUDITORIUS, y de esta proviene auditor, que tiene la virtud de oír, y el diccionario lo considera revisor de cuentas colegiado pero se asume que esa virtud de oír y revisar cuentas, está encaminada a la evaluación de la economía, la eficiencia y la eficacia en el uso de los recursos, así como al control de los mismos.

Por otra parte la auditoría constituye una herramienta de control y supervisión que contribuye a la creación de una cultura de la disciplina de la organización y permite descubrir fallas en las estructuras o vulnerabilidades existentes en la organización.

Otro elemento de interés es que durante la realización de su trabajo, los auditores se encuentran cotidianamente con nuevas tecnologías de avanzada en las entidades, por lo que requieren de la incorporación sistemática de herramientas con iguales requerimientos técnicos, así como de conocimientos cada vez más profundos de las técnicas informáticas más extendidas en el control de la gestión.

Es la investigación, consulta, revisión, verificación, comprobación y evidencia aplicada a la Empresa. Es el examen realizado por el personal cualificado e independiente de acuerdo con Normas de Contabilidad; con el fin de esperar una opinión que muestre lo acontecido en el negocio; requisito fundamental es la independencia.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. El debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y expresar un dictamen de naturaleza profesional.

El papel del auditor es determinar el grado de correspondencia entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y los informes que se han presentado de esos sucesos. Los usuarios del informe que por lo general no conocen directamente lo que aconteció en realidad, quieren que el auditor les asegure que la información presentada es una declaración objetiva de los sucesos reales y sus resultados.

También es importante conocer el concepto de Auditoría Financiera, por lo que mencionaremos algunos conceptos.

Auditoría financiera: Aplicada la empresa es el examen del estado financiero de una empresa realizada por Personal cualificado e independiente, de acuerdo con normas de contabilidad, con el fin De esperar una opinión con que tales estados contables muestran lo acontecido en el Negocio. Requisito fundamental es la independencia. El auditor no le dice a la empresa como tiene que preparar la contabilidad, ésta ha de ser totalmente independiente.

La auditoría es la revisión de cuentas es el estudio especializado de los documentos que Soportan legal, técnica, financiera y contablemente las operaciones realizadas por los Responsables de la empresa durante un periodo determinado.

El informe de Auditoría les interesa entre otros a hacienda, puesto que el informe Involucra el cumplimiento de las obligaciones fiscales. A los bancos, entidades de Crédito, a los proveedores, acreedores, a terceros involucrados en la actividad de la Empresa. A los trabajadores, a través de los sindicatos ver si ésta realiza las cuentas correctamente.

Es aquella que emite un dictamen u opinión profesional en relación con los estados financieros de una unidad económica en una fecha determinada y sobre el resultado de las operaciones y los cambios en la posición financiera cubiertos por el examen la condición indispensable que esta opinión sea expresada por un Contador Público debidamente autorizado para tal fin.

La auditoría financiera: puede definirse como el examen comprensivo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa de una institución o departamento gubernamental; o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales.

La opinión de Contador Público en la Auditoría Financiera está fundamentada en lo siguiente:

- Que el balance presenta razonablemente la situación financiera de la empresa en la fecha del examen y el resultado de las operaciones en un período determinado,
- Que los estados financieros básicos están presentados de acuerdo con principios de contabilidad de general aceptación y normas legales vigentes en Colombia,
- Que tales principios han sido aplicados consistentemente por la empresa de un período a otro.

Auditoría Financiera: es un proceso cuyo resultado final es la emisión de un informe, en el que el auditor da a conocer su opinión sobre la situación financiera de la empresa, este proceso solo es posible llevarlo a cabo a través de un elemento llamado evidencia de auditoría, ya que el auditor hace su trabajo posterior a las operaciones de la empresa.

Una auditoría es una de las formas en las que se pueden aplicar los principios científicos de la contabilidad, donde la verificación de los bienes patrimoniales y la labor y beneficios alcanzados por la empresa son primordiales, pero no son lo único importante. La auditoría intenta también brindar pautas que ayuden a los miembros de una empresa a desarrollar adecuadamente sus actividades, evaluándolos, recomendándoles determinadas cosas y revisando detenidamente la labor que cada uno cumple dentro de la organización.

En una empresa, la evaluación en lo que respecta al desempeño organizacional de toda la entidad es fundamental para poder discernir si se han alcanzado los objetivos que se deseaban. Dicha labor es la correspondiente a las auditorías.

Contador Público que no se encuentre vinculado con la compañía. Su objetivo primordial es averiguar la integridad y autenticidad de las acciones y expedientes que se encuentran dentro del sistema de información de la organización.

Una auditoría interna, por su parte, se trata de un análisis detallado del sistema de información de la empresa, para el mismo se utilizan una serie de técnicas y métodos específicos. Los informes los realiza un profesional que tiene vínculos laborales con la compañía y los mismos circulan de forma interna sin tener validez legal fuera de la compañía.

Cuando los balances de las compañías son muy negativos, los auditores suelen recomendar a las empresas que utilicen ciertas estrategias para reflotar económicamente. Por ejemplo, recomiendan que se anuncie un nuevo producto que todavía no esperaba lanzarse, a fin de cautivar la atención de los inversores y público en general y conseguir recuperar el dinero perdido. Las auditorías sirven fundamentalmente para que las compañías analicen sus existencias y reciban una guía para mantenerse activas y mejorar su posicionamiento en el mercado.

Entre otros tipos de auditorías más allá de las contables, puede mencionarse a la auditoría energética (que inspecciona el uso de energía por parte de un sistema o una construcción), la auditoría medioambiental (centrada en cómo una entidad incide sobre el medio ambiente), la auditoría social (que controla la actividad de una firma en cuanto a su responsabilidad social) y la auditoría informática (un procedimiento que estudia si un sistema informático logra conservar la integridad de sus datos y el uso eficiente de los recursos).

La Auditoría juega un papel fundamental en el mantenimiento de estas empresas que se necesitan, por cuanto implica el control de los recursos de los cuales ella dispone, a su vez la calidad de las Auditorías es uno de los temas más importantes a perfeccionar en esta rama, pues de esto depende la confiabilidad de los estados de control de nuestras empresas.

La Supervisión de las Auditorias constituye un aspecto de vital de importancia según las tendencias actuales, por cuanto significa la comprobación y seguridad de que éstas se hayan realizado cumpliendo con los principios y normas

establecidos para el ejercicio de la Auditoria y permiten evaluar la correspondencia del dictamen emitido por el grupo de auditores con la situación real de la entidad auditada. Este tema ha constituido una necesidad identificada a nivel internacional y en el contexto nacional se ha pronunciado el Ministerio de Auditoria y Control por diseñar un procedimiento que permita determinar la confiabilidad y calidad del trabajo realizado por entidades fiscalizadoras.

## 1.2. TIPOS DE AUDITORÍA

La Auditoría Interna: se trata del examen detallado de un sistema de información perteneciente a una unidad económica, que se lleva a cabo por un profesional utilizando diferentes técnicas con el objeto de formular sugerencias para una mejora de la misma. Los informes de circulación que realizan los auditores no tienen ninguna trascendencia por lo que este tipo de auditoría jamás se lleva a cabo bajo la figura de la Fe Pública. La auditoría interna es hecha por personal de la misma empresa denominado auditor interno, y el mismo tiene bajo su cargo una supervisión constante sobre el control de las operaciones financieras que se realice; se preocupa por el mejoramiento de los procedimientos mediante los cuales se puedan llevar a cabo los controles internos que suelen derivar a una operación mucho más eficaz.

La Auditoría Externa: En este caso debemos decir que es el examen crítico realizado por un contador público que no posee ningún tipo de vínculo laboral con la empresa.

En este caso el profesional que lleva a cabo la auditoría tiene como función emitir una opinión sobre la forma en la cual opera el sistema de dicha empresa, como también el control interno de la misma, y en este caso debemos decir que la auditoría externa obliga a los contadores públicos a poseer una completa credibilidad ya que éstos exámenes se realizan bajo la figura de Fe Pública.

Aunque la diferencia entre ambas es más que clara, es importante que la tengamos muy en cuenta, por ello diremos que la diferencia entre la auditoría interna y externa radica en que en el caso de la auditoría interna, existe un vínculo laboral entre el auditor y la entidad empresarial, mientras que en la auditoría externa, los profesionales son independientes; el diagnóstico de una

auditor en la auditoría interna suele estar destinado únicamente para la empresa, y en el otro caso, la auditoría externa está destinada a terceras personas que resultan ajenas a la empresa. Por último debemos señalar que la auditoría interna se encuentra inhabilitada para ser realizada bajo la figura de Fe Pública debido a lo que precisamente acabamos de mencionar, que el auditor mantiene una relación laboral con la empresa, mientras que la auditoría externa tiene la característica legal de estar publicada bajo la figura de Fe Pública.

Existen algunos otros tipos de Auditoría entre las que la Auditoría de Sistemas integra un mundo paralelo pero diferente y peculiar resaltando su enfoque a la función informática.



Es necesario recalcar como análisis el siguiente cuadro que Auditoría de Sistemas no es lo mismo que Auditoría Financiera.

Entre los principales enfoques de Auditoría tenemos los siguientes:

Financiera	{ Veracidad de estados financieros. Preparación de informes de acuerdo a principios contables.
Operacional	{ Evalúa la eficiencia. Eficacia. Economía.
Sistemas	{ de los métodos y procedimientos que rigen un proceso de una empresa. Se preocupa de la función informática.
Fiscal	{ Se dedica a observar el cumplimiento de las leyes fiscales.
Administrativa Analiza:	{ Logros de los objetivos de la Administración. Desempeño de funciones administrativas.
Calidad Evalúa:	{ Métodos. Mediciones. Controles
Social	{ de los bienes y servicios. Revisa la contribución a la sociedad así como la participación en actividades

socialmente orientadas

Existen tres tipos de Auditoría, que en este caso son tres los principales que abarcan diferentes circunstancias, las cuales son:

1. Auditoría operacional.

2. Auditoría de cumplimientos.

3. Auditoría de financieros.

La Auditoría Operacional cita Alvin A. Arens en el libro Auditoría, un enfoque integral, evalúa la eficiencia y eficacia de cualquier parte de los procedimientos y métodos de operación de una organización. Esto quiere decir, que cuando se completa una Auditoría operacional, por lo general, la administración espera recomendaciones para mejorar sus operaciones.

Un ejemplo de esto es, que los auditores pueden evaluar la eficiencia y exactitud del procedimiento de las transacciones de nómina de un sistema de cómputo recién instalado.

Durante estas, las revisiones no se limitan a la contabilidad, pueden incluir la evaluación de la estructura organizacional, operaciones de cómputo, método de producción y cualquier otra área en la que el auditor esté calificado.

Así que de manera simple podemos resumir este concepto como una consultoría administrativa que en lo general es considerado como Auditoría.

Por otro lado, tenemos la Auditoría de Cumplimiento, la cual se realiza para determinar si la entidad auditada aplica correctamente los procedimientos, reglas o reglamentos específicos que una autoridad superior ha establecido.

Esto puede incluir o englobar lo siguiente:

Determinar si el personal contable aplica los procedimientos que prescribió el contralor de la compañía.

Revisar promedios de sueldos para que cumplan con la legislación laboral.

Como ejemplo se puede determinar si se han cumplido los requerimientos del banco para continuación de un préstamo, mediante la información de registros de la compañía, que está basado en criterios establecidos de disposiciones del contrato de préstamo mediante una evidencia disponible como son los documentos, registros y fuentes externas de evidencia. Menciona: Randal J. Elder, citado en el libro antes mencionado.

Y por último, está la Auditoría de los Estados Financieros, que se lleva a cabo para determinar si los estados financieros en general han sido elaborados de acuerdo con el criterio establecido, aunque también es común realizar Auditorías de Estados Financieros preparados, utilizando la base de efectivo o alguna otra base de contabilidad adecuada para la organización, fundamenta Mark S. Beasley en el libro Auditoría un enfoque integral.

Dentro de este tipo de Auditoría también se puede aplicar un enfoque de sistemas estratégicos, el auditor debe tener un amplio conocimiento de la entidad y su ambiente. Este análisis ayuda al auditor a identificar los riesgos asociados con las estrategias del cliente que pueden afectar, aunque los estados financieros estén declarados de manera correcta.

### **1.3 HISTORIA DE LA AUDITORÍA Y SUS FASES**

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 desfalco 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 tres 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 revisar 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 está 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 Charretera 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 "Memorándum 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.

## **CAPITULO II      GENERALIDADES**

### **2.1      LA NORMATIVIDAD EN LA AUDITORÍA**

Una auditoría es el equivalente a un examen minucioso de los registros y operaciones contables, que permitirá a los interesados, como; accionistas, administradores, directivos, entre otros, conocer la situación de la empresa en su aspecto contable, por lo cual el contador público o el auditor debe saber las normas y principios sobre las cuales se va a basar para realizar sus funciones.

Estas normas por su carácter general se aplican a todo el proceso del examen y se relacionan básicamente con la conducta funcional del auditor como persona humana y regula los requisitos y aptitudes que debe reunir para actuar como Auditor.

#### **El Auditor**

Es el Contador Público Colegiado, dedicado en forma profesional y exclusiva a la realización de las Auditorías, Exámenes Especiales, Certificación de Estados Financieros y Otros que le permita la Ley de Profesionalización del Contador Público, y otras disposiciones legales vigentes.

El Auditor para ejercer el cargo debe tener amplios conocimientos de la ciencia Contable, los Principios Generalmente Aceptados de Contabilidad, las disposiciones legales vigentes, las Normas Internacionales de Auditoría, las Normas Internacionales de Contabilidad, debe conocer las técnicas y



procedimientos de Auditoría a emplearse y debe tener experiencia en la realización de dichas labores.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, se relacionan con las cualidades profesionales del Contador Público, con el empleo de su buen juicio en la ejecución de su examen y en su informe referente al mismo. Las normas de auditoría son las siguientes:

1. Normas Personales: se refieren a la persona del Contador Público como auditor independiente. Este debe ser un experto en la materia siendo profesional y basándose siempre en principios éticos.

Las normas personales son:

- a) El examen debe ser ejecutado por personas que tengan entrenamiento adecuado y estén habilitadas legalmente para ejercer la Contaduría Pública.
- b) El Contador Público debe tener independencia mental en todo lo relacionado con su trabajo, para garantizar la imparcialidad y objetividad de sus juicios.
- c) En la ejecución de su examen y en la preparación de sus informes, debe proceder con diligencia profesional.

2. Normas relativas a la ejecución del trabajo: el Contador Público debe conocer la entidad que se va a auditar con la finalidad de planear la manera en que se va a trabajar.

Las normas sobre la ejecución del trabajo son:

- a) El trabajo debe ser técnicamente planeado y debe ejercerse una supervisión apropiada sobre los asistentes, si los hubiere.

b) Debe hacerse un apropiado estudio y una evaluación del sistema de control interno existente, de manera que se pueda confiar en él como base para la determinación de la extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

c) Debe obtenerse evidencia válida y suficiente por medio de análisis, inspección, observación, interrogación, confirmación y otros procedimientos de auditoría, con el propósito de allegar bases razonables para el otorgamiento de un dictamen sobre los Estados Financieros sujetos a revisión.

3. Normas relativas a la rendición de informes: son reglas mínimas que garantizan la calidad del trabajo.

Las normas de rendición de informes son:

a) Siempre que el nombre de un Contador Público sea asociado con estados financieros, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con tales estados. Si practicó un examen de ellos, el Contador Público deberá expresar claramente el carácter de su examen, su alcance y su dictamen profesional sobre lo razonable de la información contenida en dichos estados financieros.

b) El informe debe contener indicación sobre si los estados financieros están

Presentados de acuerdo con Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.

c) El informe debe contener indicación sobre si tales principios han sido aplicados de manera uniforme en el período corriente en relación con el período anterior.

d) Cuando el Contador Público considere necesario expresar salvedades sobre algunas de las afirmaciones genéricas de su informe y dictamen, deberá expresarlas de manera clara e inequívoca, indicando a cuál de tales afirmaciones se refiere y los motivos e importancia de la salvedad en relación con los estados financieros tomados en conjunto.

### Normas Internacionales de Auditoría

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos de México, A.C. (IMCP), miembro de la International Federation of Accountants (IFAC), adquirió el compromiso de adoptar y alinearse con las normas emitidas por este organismo.

Dichos lineamientos sustituyen a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México, que serán abrogadas a partir del 1 de enero de 2013, quedando excluidos los siguientes trabajos, que serán regidos por la normatividad que emita el IMCP a través de la Comisión de Normas de Auditoría y Aseguramiento (CONAA).

- Normas para atestiguar (NAT) serie 7000
- Normas de Revisión (NR) serie 9000
- Normas para otros Servicios Relacionados serie 11000

Así como las siguientes normatividades:

- Norma de Control de Calidad (NCC), la cual establece normas y lineamientos respecto de responsabilidades de las firmas de los Contadores Públicos (firmas) y Contadores Públicos independientes que desempeñan auditorías y revisiones de Información Financiera, trabajos para atestiguar y otros servicios relacionados

- Marco de Referencia para trabajos de aseguramiento (MR)

Con la adopción, las NIA presentan beneficios positivos en México:

- Las metodologías y Manuales de Auditoría de la mayoría de las firmas de Auditoría más grandes del mundo están alineadas con las NIA
- Mayor cotejo con el ambiente internacional
- Mayor confianza en el esquema de Normas de México
- Promoción de inversión extranjera
- Auditorías de Estados Financieros más confiables a nivel internacional.

Cabe mencionar que aquellos casos en que los estados financieros previamente auditados conforme a las Normas de Auditoría generalmente aceptadas en México sean remitidos, reformulados o se emitan conforme a un marco de referencia de información financiera diferente, podrán seguir siendo auditados conforme a dichas normas sin aplicar obligatoriamente las NIA.

Las normas de auditoría controlan la naturaleza y alcance de la evidencia que ha de obtenerse por medio de procedimientos de auditoría, una norma es un patrón de medida de los procedimientos aplicados con aceptabilidad general en función de los resultados obtenidos.

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 1 de enero de 2012 serán abrogadas las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas en México, para dar parte a las Normas Internacionales de Auditoría.

### Definición e Importancia

#### Boletín 1010

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.

## Declaraciones Normativas de Carácter General sobre el Objetivo y la Naturaleza de la Auditoría de Estados Financieros. Boletín 1020

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 B1010, permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

### Responsabilidad en la Preparación 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.

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.

### Definición 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 COSO 2 o COCO 13 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 COSO O COCO.

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

podiera 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.

### Relación 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: Es 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 del 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 sea el 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.

### Normas de Ejecución 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.

### Planeación y Supervisión

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

### Estudio y Evaluación 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.

### Obtención 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.

### Normas de Información

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.

### Aclaración de la Relación con Estados o Información Financiera y Expresión de Opinión

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 Opinión sobre Estados Financieros

El auditor, al opinar 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.

## **2.2 LA AUDITORÍA Y SUS TÉCNICAS**

Las Técnicas de Auditoría, son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Auditor utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Es decir, las Técnicas son las herramientas de trabajo del Auditor, y los Procedimientos es la combinación que se hace de esas herramientas para un estudio en particular.

### Clasificación de las Técnicas de Auditoria

Las Técnicas de Auditoría se pueden clasificar de la siguiente forma:

#### 1. - Estudio General

Es la apreciación y juicio de las características generales de la empresa, las cuentas o las operaciones, a través de sus elementos más significativos para elaborar las conclusiones se ha de profundizar en su estudio y en la forma que ha de hacerse.

#### 2. - Análisis

Es el estudio de los componentes de un todo. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros genéricos de los estados financieros.

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.

### 3. - Inspección

Es la verificación física de las cosas materiales en las que se tradujeron las operaciones, se aplica a las cuentas cuyos saldos tienen una representación material, (efectivos, mercancías, bienes, etc.).

### 4. - Confirmación

Es la ratificación por parte del Auditor como persona ajena a la empresa, de la autenticidad de un saldo, hecho u operación, en la que participo y por la cual está en condiciones de informar válidamente sobre ella.

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.

#### 5. - Investigación

Es la recopilación de información mediante entrevistas o conversaciones 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.

#### 6. - Declaraciones y Certificaciones

Es la formalización de la técnica anterior, cuando, por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones recibidas deban quedar escritas (declaraciones) y en algunas ocasiones certificadas por alguna autoridad (certificaciones).

## 7. - Observación

Es una manera de inspección, menos formal, y se aplica generalmente a operaciones para verificar como se realiza en la práctica.

## 8. - Cálculo

Es la verificación de las correcciones aritméticas de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas.

## Normas de Información 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

## Bases para Conclusiones del Marco Conceptual

### 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
  - e) **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
  - c) 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 los 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 de fabricación de ciertos bienes 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.

## **2.3 PROCEDIMIENTOS EN LA AUDITORÍA**

Los Procedimientos de Auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias relativas a los estados financieros, u operaciones que realiza la empresa.

Como ya se ha mencionado los procedimientos de Auditoría son la agrupación de técnicas aplicables al estudio particular de una operación o acción realizada por la Empresa o Entidad a examinar, por lo que resulta prácticamente inconveniente clasificar los procedimientos ya que la experiencia y el criterio del Auditor deciden las técnicas que integran el procedimiento en cada uno de los casos en particular.

El Auditor Supervisor y los integrantes del equipo de Auditoría con mayor experiencia definirán la estrategia que consideren la más adecuada para desarrollar la Auditoría. Estos criterios se basarán en el conocimiento de la Entidad o Empresa auditada, así como la experiencia general de la especialidad, que les permita a los Profesionales determinar de antemano los principales procedimientos de Auditoría a aplicar en cada uno de los casos que se presentan a lo largo del proceso de Auditoría.

### Oportunidad de los Procedimientos

Es la época en que deben aplicarse los procedimientos al estudio de partidas específicas, y al análisis total de las actividades de la Empresa o Entidad.

Se debe tomar en cuenta que la oportunidad en que se aplica un procedimiento determina la conclusión u observación que se puede obtener para el análisis al final del examen realizado.

### Pruebas Selectivas en la Auditoría

El trabajo de revisión de las operaciones que realiza la empresa a lo largo de un año, no es ni puede ser exhaustivo, ya que no es posible realizarlo en un período corto de tiempo (30, 45 o 60 días) con un grupo de tres o cuatro personas lo que a la empresa le lleva un año en registrar las operaciones, por lo que no es razonable que el Auditor disponga de un tiempo tan limitado para obtener sus conclusiones. Por lo tanto se hace necesario que el Auditor establezca sus evidencias con pruebas selectivas.

Los resultados que arrojen las pruebas selectivas deben ser sopesados cuidadosamente para poder generalizarlos al todo. Los resultados satisfactorios deben dar seguridad en tanto que los resultados negativos pueden provocar una extensión del trabajo, bien ampliando la muestra o cambiando el enfoque, o simplemente pueden considerarse plenamente aplicables al universo, y en consecuencia considerarlo erróneo.

El Auditor debe considerar en primer término los objetivos específicos de la Auditoría que debe alcanzar, lo que le permitirá determinar el procedimiento de Auditoría o combinación de procedimientos más indicados para lograr dichos objetivos. Además cuando el muestreo de Auditoría es apropiado, la naturaleza de evidencia de la auditoría buscada, y las condiciones de error posible u otras características relativas a tal evidencia ayudaran al Auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.

### 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.

### Extensión 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.

### 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.

### 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 DEFINICION Y ALCANCES DEL 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 mas acelerada que en la 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 preestablecidas 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 pasó 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.

### 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:

1. El esquema no es, de ningún modo, rígido.
2. Todas las fases se producen simultáneamente.
3. 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.

### 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.

Mención de 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.

### 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.

### 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.

#### 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.

<b>Control Interno</b>	<b>Concepto</b>
<b>Contable</b>	<p>Se denomina así al control de los movimientos patrimoniales y se resultados, que modifican las situaciones patrimonial, económica y financiera de la empresa.</p> <p>Es el control que se practica dentro de las distintas áreas, departamentos y sectores que componen el ente, sin</p>

<b>Operativo</b>	<p>entrar a determinar si éstos son productivos, de servicio o staff.</p>
<b>Preventivo</b>	<p>Se utiliza para realizar una protección razonable y adecuada del patrimonio de la organización.</p>
<b>De la información</b>	<p>Es utilizado para la obtención de información confiable y eficiente, y a su vez oportuna, para la toma de decisiones.</p>
<b>Administrativo</b>	<p>Trata de optimizar el rendimiento operativo a través de la eficiencia.</p>
<b>Continuo</b>	<p>Se practica en todos los casos u operaciones, y tiene la característica de ser rutinario o sistemático.</p>
<b>Esporádico</b>	<p>Es un control selectivo, por excepción, que se practica irregularmente; es de carácter potencial, ya que su aplicación está latente.</p>
	<p>Es cuando el control está incorporado al sistema en el que actúa. Es un elemento censor en cada caso o proceso</p>



<p><b>Por sistema</b></p>	<p>estratégico.</p>
<p><b>Externo sistema</b></p>	<p>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.</p>
<p><b>Directo deliberado</b></p>	<p>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.</p>
<p><b>Indirecto simultáneo</b></p>	<p>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.</p>
<p><b>Administrativo y operativo</b></p>	<p>Busca promover la eficiencia operativa en las transacciones y la adhesión a las prácticas sanas emanadas de la dirección superior.</p>

<p><b>Preventivo o disciplinado</b></p>	<p>Tiende a proteger los bienes de la organización.</p>
---	---

### 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 empresaria 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.

### 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.

### 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.

#### 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 pre numerados.
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

- a) Arqueos periódicos de caja para verificar que las transacciones hechas sean las correctas.
- b) Control de asistencia de los trabajadores.
- c) Al adquirir responsabilidad con terceros, estas se hagan solamente por personas autorizadas teniendo también un fundamento lógico.
- d) Delimitar funciones y responsabilidades en todos los estamentos de la entidad.
- e) 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.
- f) 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.

- g) Tener una numeración de los comprobantes de contabilidad en forma consecutiva y de fácil manejo para las personas encargadas de obtener información de estos.
- h) Controlar el acceso de personas no autorizadas a los diferentes departamentos de la empresa.
- i) Verificar que se están cumpliendo con todas las normas tanto tributarias, fiscales y civiles.
- j) 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.

### Estudio y Evaluación 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.



## **CAPITULO III EL DICTAMEN**

### **3.1. DEFINICION, FINALIDAD Y REQUISITOS DEL DICTAMEN FINANCIERO**

Al hablar del Dictamen de Estados Financieros, se alude a la opinión profesional que expresa el Contador Público Independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los flujos de efectivo de una empresa, de acuerdo con las normas de información financiera. Los trabajos que realiza para poder expresar dicha opinión, representan una de las principales áreas de actuación de los Contadores Públicos Independientes y los ubica dentro de una actividad profesional, estrictamente regulada por normas que establecen los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde, como resultado de su trabajo.

La emisión del Dictamen de Estados Financieros, es una actividad profesional exclusiva del Contador Público Independiente y se considera como la base fundamental para otorgar credibilidad a la información de carácter económico

que prepara la administración de las empresas o entidades de los sectores público, privado y social.

La gestión, desarrollo, expansión y permanencia de dichas organizaciones, depende de las decisiones que adoptan quienes las dirigen. A su vez, las decisiones más acertadas, son las que se basan en la existencia de información confiable, veraz, oportuna y completa.

En este sentido, son los estados financieros el instrumento utilizado por la alta dirección para dar a conocer la información de carácter económico, sobre los resultados de la gestión de las empresas, entidades, instituciones u organizaciones, según sea el caso. Es precisamente la necesidad de una opinión profesional e independiente, la que fundamenta la existencia del Dictamen de Estados Financieros, la que se expresa debidamente soportada en la aplicación de una normatividad de observancia obligatoria para los Contadores Públicos Certificados, que garantizan la calidad del trabajo realizado.

El examen de estados financieros realizado por un Contador Público Certificado mediante una auditoría, sustenta la opinión expresada en el Dictamen, el cual ha merecido el reconocimiento del sector empresarial, financiero, social y gubernamental, quienes le han depositado su plena confianza por varias razones, entre las que destacan las siguientes:

Porque el dictamen está soportado en la aplicación de normas de observancia obligatoria, emitidas por instituciones normativas, reconocidas a nivel mundial.

Porque está fundamentado en un alcance preciso del trabajo realizado, el cual está debidamente consignado en el cuerpo del dictamen.

Porque el dictamen es emitido por un profesional con conocimientos especializados, independencia mental, experiencia profesional y sujeto a un estricto código de ética.

Porque la opinión del auditor, la avala su preparación académica y su educación profesional continua, certificada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. A través de él pone de 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 operación de la empresa.

Es principalmente a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en la mayoría de veces, es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance

Por lo anterior, los Estados Financieros dictaminados son aquellos que han sido revisados por contador Público independiente a la negociación y de los cuales emiten su opinión sobre la imparcialidad de los estados financieros.

Es muy importante con los Estados Financieros dictaminados, ya que con esto se certifica el haber sido revisado mediante una auditoría financiera, la auditoría es uno de los mecanismos que ayuda a controlar las operaciones financieras.

Por otra parte, contar con un dictamen sin salvedades es resultado de un control interno adecuado y de una aplicación eficiente de las normas contables y fiscales por parte de las áreas contables, administrativas y financieras de una entidad.

El auditor en su informe o dictamen debe observar en los Estados financieros que:

\* Hayan sido preparados con apego a los principios de Contabilidad.

\* Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;

\* Que la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable aplicación

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

Una de las aplicaciones más frecuentes del dictamen es su utilización por parte de las autoridades fiscales para verificar el correcto pago de los impuestos federales de los contribuyentes obligados a dictaminar sus Estados financieros.

Si bien el dictamen que los contribuyentes entregan para efectos fiscales, es el mismo que se emite para efectos financieros, éste adopta ciertas características de forma derivadas de las disposiciones del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, entre otras están las siguientes

a).- El dictamen se emite en primera persona y se firma anotando el número de registro del Contador Publico

b).- En virtud de que los Estados Financieros dictaminados se entregan en discos magnéticos, en el párrafo del alcance del dictamen se debe identificar el número de serie del disco magnético en que se encuentra la información financiera dictaminada.

c).- toda vez que los Estados Financieros se presentan y clasifican de acuerdo a formatos diseñados por las autoridades fiscales, se debe limitar su utilización exclusivamente para los fines que fueron preparados.

Terceros interesados en el Dictamen de Estados Financieros.

Diversas instancias están permanentemente interesadas en que los estados financieros de las empresas estén dictaminados, entre estos interesados se encuentran los siguientes:

Los accionistas o propietarios, que han invertido sus recursos financieros y materiales con el propósito de generar y distribuir riqueza y quienes desean conocer la situación económica real, de sus negocios.

Los directores generales y administradores de las empresas quienes preparan la información y que requieren que esta sea validada, para ratificar o rectificar su gestión.

Los proveedores, que como integrantes de la cadena productiva surten los insumos o servicios, con la confianza que estos serán retribuidos, con un valor agregado.

Los acreedores que otorgan apoyos financieros, para el desarrollo y crecimiento de los negocios y quienes tienen la necesidad de asegurarse que serán recuperados en los plazos establecidos.

Los trabajadores, que prestan sus servicios personales a cambio de remuneraciones razonables y a quienes les corresponde por ley, una participación en las utilidades. Asimismo, para tener seguridad sobre el desarrollo de su fuente de ingresos.

Las autoridades gubernamentales, que utilizan la información, en sus respectivos ámbitos de competencia. .

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 esté afiliado el contador público que lo

II.- Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen deberán 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.

III.- La información deberá expresarse en miles de pesos y deberá contener los índices numéricos y conceptos respectivos en base a las reglas generales que al efecto expida la Secretaría y sujetarse a lo siguiente:

a. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, administración, venta, financieros y otros se referirán a los dos últimos ejercicios fiscales.

1. La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas causadas y el entero de contribuciones, detallando las diferencias determinadas, en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

2. Se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está obligado; que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluidas; que en el ejercicio surtieron efectos las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen o bien, la mención expresa de que no hubo.

3. En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado, así como la determinación del componente inflacionario de los créditos y de las deudas.

4. Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrateo en los casos de actos o actividades por los que no se deba pagar el impuesto.

5. En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables.

6. En cuanto al impuesto al activo se presentará análisis de la determinación de dicho impuesto.

7. En relación a los impuestos al comercio exterior, se mostrará el importe anual causado y pagado.

8. En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se mostrará la integración con cifras aplicables de los anexos de gastos que incluyen dichas cuotas.

El análisis de las cuotas obrero patronales al Instituto Mexicano del Seguro Social, deberá presentarse por los bimestres del ejercicio señalando los ramos de seguro.

Las contribuciones federales para estos efectos, son los impuestos y aportaciones de seguridad social que tengan relación directa con la actividad empresarial del contribuyente.

Tratándose de derechos, sólo se mencionará el retenido por el 5 al millar por concepto de inspección y vigilancia de la obra pública, indicando el importe retenido al contribuyente y el nombre del retenedor.

9. Relación de contribuciones por pagar al cierre del ejercicio.

Este análisis se presentará por cada contribución, indicando su importe, fecha de pago, y mencionando, en su caso, cuáles no fueron cubiertas a la fecha del informe.

Si el contribuyente hubiera solicitado y en su caso obtenido autorización para pago en parcialidades, deberá anexar fotocopia de la misma.

10. Análisis de créditos obtenidos del extranjero y otros pagos al extranjero por los cuales hubiera correspondido retención y entero de contribuciones.

11. Prueba global de sueldos que deberá incluir el total de remuneraciones cubiertas por el patrón con motivo de la relación de trabajo. Por lo que se refiere al Instituto Mexicano del Seguro Social y al Instituto del Fondo Nacional de la Vivienda para los Trabajadores, se determinará el monto detallado por concepto que sirvió de base para su cálculo.

12. Por lo que se refiere a las operaciones de comercio exterior se declarará en su caso, que los bienes o mercancías de procedencia extranjera que forman parte de los inventarios del contribuyente, están debidamente amparadas con documentación que comprueba su legal estancia en el país, en caso contrario hará constar dentro del dictamen o dentro del informe respectivo cualquier incumplimiento a las disposiciones fiscales, señalando lo siguiente:

A) La determinación del impuesto causado por las importaciones y exportaciones de mercancía y/o bienes, haciendo mención de las bases y fechas de pago.

B) El nombre y número de los agentes aduanales con los cuales trabajó en el ejercicio, así como el monto de las operaciones realizadas.

C) El país de procedencia o destino de las mercancías y/o bienes.

D) Por lo que se refiere a las exportaciones que haya realizado el contribuyente dentro de su ejercicio, deberá hacer la manifestación de que llevó a cabo la verificación selectiva de la documentación comprobatoria debidamente requisitada.

b. La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor deberá contener:

1. De ingresos fiscales y deducciones contables que se suman.



2. De ingresos contables y deducciones fiscales que se restan.
3. La pérdida en la enajenación de acciones que en su caso se tenga.
4. Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como de la aplicación al que se dictamina.
5. La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores, se efectuará en los términos de este inciso.

c. La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos de la Ley del Impuesto sobre la Renta en casos aplicables, incluirá la información y el análisis siguientes:

En la conciliación, en el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como en el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizadas en los que se deba pagar y trasladar el impuesto en los términos de la Ley correspondiente, debiéndose señalar también los conceptos de actos o actividades por los que no se está obligado al pago o traslado del impuesto, según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y el valor de los actos o actividades gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios o el impuesto al valor agregado, o ambos según se trate.

d. La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.

1. Se anotará el saldo a favor pendiente de acreditar del ejercicio fiscal inmediato anterior.

2. Se detallará el valor de los actos o actividades realizados a las diferentes tasas incluyendo la tasa del 0% y el de los actos o actividades por los que no se está obligado al pago de este impuesto.

3. Se anotará el impuesto al valor agregado causado a las diferentes tasas y se sumarán los importes obtenidos.

4. En relación con el impuesto al valor agregado acreditable del ejercicio, se deberá anotar el impuesto trasladado al contribuyente, el pagado en aduanas por importación de bienes tangibles y el que se pagó por otras importaciones, y se obtendrá el subtotal de este impuesto.

5. Al resultado obtenido en el inciso anterior se le restará el impuesto al valor agregado correspondiente a los gastos realizados con motivo de importaciones, en los casos en que conforme a la Ley de la materia no sean acreditables, a las inversiones o gastos referentes a periodos preoperativos y a los gastos e inversiones correspondientes a los actos o actividades por los que no se está obligado al pago del impuesto y, en su caso, el impuesto al valor agregado compensado contra otros impuestos, y

6. La información anterior dará como resultado el importe total del impuesto del ejercicio a cargo o del saldo a favor del contribuyente.

e. La conciliación de registros contables con la declaración del ejercicio y con las cifras dictaminadas respecto del impuesto al valor agregado, se hará de acuerdo con lo siguiente:

1. Respecto a las sociedades controladas:

A) Denominación social de cada una.

B) Utilidad o pérdida fiscal individual.

C) Por ciento de participación directa o indirecta de la controladora en el capital social de las controladas, durante el ejercicio.

D) Promedio por día de dicha participación.

E) Conceptos especiales de consolidación que se suman, especificando en los casos de fusión o escisión.

F) Conceptos especiales de consolidación que se restan, especificando en los casos de fusión o escisión.

G) Modificaciones a los conceptos especiales de consolidación por variación en la participación accionaria de la controladora en el capital social de las controladas.

H) Utilidad o pérdidas de ejercicios anteriores.

I) En los casos de desincorporación de sociedades deberán señalarse los conceptos especiales de consolidación que se suman y/o restan, así como las pérdidas de ejercicios anteriores de la sociedad que se desincorpora.

2. Utilidad o pérdida fiscal consolidada y resultado fiscal consolidado.

3. Impuesto correspondiente al resultado fiscal consolidado.

A) Pagos provisionales consolidados.

B) Impuesto acreditable.

C) Pagado del extranjero.

D) Pagado con motivo de la desincorporación de entidades.

E) Retenido a controladoras o controladas.

4. Pérdidas fiscales de controladas extranjeras y aplicación de las pérdidas fiscales contra utilidad fiscal.

f. Las sociedades controladoras que consolidan resultado fiscal, presentarán la siguiente información:

1. Relación relativa al porcentaje de participación accionaria de cada accionista correspondiente al año anterior al de la fecha de la escisión, así como el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de la sociedad escidente.

2. Relación de los accionistas de las sociedades escindidas y de la escidente, en el caso de que esta última subsista, en la que se señale el número, valor y naturaleza de las acciones que conforman el capital social de dichas sociedades con motivo de la escisión.

3. Estado de posición financiera de la sociedad escidente a la fecha de la escisión.

4. Relación que contenga la distribución de los activos, pasivos y capital transmitidos con motivo de la escisión.

g. Tratándose de sociedades que se escindan se presentará la siguiente información:

h. Tratándose de sociedades que se fusionen se presentará la siguiente información:

1. Relación de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la fusión, indicando su participación accionaria a la fecha en que se realizó la fusión, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.

2. Relación al término de cada uno de los tres ejercicios siguientes al de la fusión, de los accionistas de la sociedad que surja o subsista con motivo de la misma, indicando su participación accionaria, así como el número, valor nominal y naturaleza de las acciones que conforman el capital social.

Deberá adherirse a los discos magnéticos flexibles una etiqueta con la siguiente información:

- a. Registro Federal de Contribuyentes y firma del contribuyente o de su representante legal.
- b. Ejercicio que se dictamina.
- c. Número de registro y firma del contador público que emite el dictamen.
- d. Número de serie del disco.
- e. Número secuencial del disco.

#### Requisitos del Dictamen para Presumir Certeza

Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

I. Que el Contador Público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del reglamento de este código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

a. Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma secretaria, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

b. Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte.

II. Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del Contador Público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

## **3.2 LOS DIFERENTES TIPOS DE DICTAMEN**

El dictamen es una opinión que da el auditor, a los estados financieros, al finalizar la auditoría externa, existen cuatro tipos de dictamen: sin salvedades, con salvedades, adverso y abstención de opinión.

A su vez, si se analiza el concepto en términos financieros, puede hacer referencia a la opinión o el juicio que un auditor hace al realizar una Auditoria Externa. Dicha opinión puede ser de cuatro tipos diferentes:

### Dictamen Sin Salvedades.

Este tipo de opinión se da cuando al finalizar la auditoria, los estados financieros presentados por la empresa (Balance General, Estados de Resultados, Flujo de caja, Estados de Cambios en el Patrimonio), esta razonable, es decir que esta entendible y cumple con los principios de contabilidad.

### Características del Dictamen sin Salvedades

Un "dictamen sin salvedades" o "dictamen limpio" se emplea cuando el auditor expresa opinión sobre los estados financieros en el sentido de que presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la entidad, de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre una base consistente con el año anterior y de acuerdo a las disposiciones legales.

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.

Seguidamente se explica el 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. Este proceso añade credibilidad a los estados financieros de la gerencia.

- 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 basado 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.

La base para una opinión de auditoría es la evidencia obtenida por el auditor, quien efectúa los procedimientos de auditoría para reunir dicha evidencia. 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.

El auditor 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.

Aquí se hace hincapié en la importancia relativa.

- \* 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 del informe del auditor es importante porque representa la fecha (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

## Dictamen Con Salvedades

Este tipo de opinión se da cuando los balances presentados, están razonables, pero existe alguna novedad que no afecta directamente a los resultados del periodo (utilidad o pérdida económica).

Al terminar su labor, el auditor descubre que si bien los balances han devuelto un resultado razonable pero existen algunos hilos que desvelan una posible pérdida o salvedad en las acciones realizadas por la empresa.

De acuerdo a la Declaración sobre normas y procedimientos de auditoría (DNA) No 11, existen ciertas circunstancias que no permiten que el auditor emita una opinión sin salvedad (opinión limpia) y por el contrario, debe emitir una opinión con salvedad. Tal opinión expresa que "excepto por" los efectos del o de los asuntos a que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente, en todos sus aspectos sustanciales, la situación financiera, los resultados de operaciones y los movimientos del efectivo de conformidad con principios de contabilidad de aceptación general. Se puede presentar los siguientes casos:

1. Limitaciones al alcance
  2. Desviación de principios de contabilidad: esta situación presenta dos modalidades
- Revelación inadecuada
  - Cambios en la contabilización

Dictamen con salvedad debido a una limitación en el alcance: El auditor emite una opinión con salvedad, excepto por, debido a una limitación en el alcance cuando las circunstancias relacionadas con la auditoría, o el cliente, restringen la capacidad del Contador Público Independiente para reunir suficiente evidencia para proporcionar una base razonable para sustentar la opinión del auditor independiente.

En el párrafo inmediatamente anterior al párrafo de opinión, el auditor explica la limitación en el alcance de la auditoría. En este ejemplo, no fue posible para el auditor reunir suficiente evidencia sobre el valor de la inversión de la Compañía en la filial extranjera. El auditor explica también los montos monetarios en los estados financieros de los cuales no pudo satisfacerse en la auditoría. En el párrafo de opinión, el auditor destaca que los estados financieros pueden o no haber sido ajustados si el auditor no hubiese tenido restricción alguna sobre el alcance de los procedimientos de auditoría.

Dictamen con salvedad debido a una desviación de un principio de contabilidad de aceptación general

Este ejemplo de una opinión con salvedad se utiliza cuando los estados financieros están significativamente afectados porque el cliente utilizó principios de contabilidad que se desvían de los principios de contabilidad de aceptación general.

Hay dos comunicaciones importantes en este informe. En primer lugar, la opinión del auditor contiene una salvedad, lo cual significa que el auditor expresa una excepción a la presentación razonable de la situación financiera de los resultados de las operaciones y los movimientos del efectivo en el informe del auditor. En segundo lugar, el auditor normalmente debe indicar el efecto monetario de la desviación sobre los estados financieros para facilitar al lector la evaluación de su efecto sobre los estados financieros.

Cambios en principios de contabilidad

El párrafo explicativo final se añade al informe del auditor cuando la gerencia cambia los principios de contabilidad (tal como cambiar de la depreciación acelerada a la de línea recta) o el método de aplicación de los principios de contabilidad (tal como un cambio significativo en el método de determinación de los pasivos por jubilaciones o la aplicación del método contable de porcentaje de terminación para contratos a largo plazo) que tienen un impacto significativo sobre la comparabilidad de los estados financieros en los períodos presentados.

El propósito del párrafo adicional es resaltar los cambios contables al usuario de los estados financieros. Además, el usuario puede inferir de esta opinión que la gerencia ha proporcionado una justificación razonable para el cambio y de que el auditor está de acuerdo con las razones para el cambio contable.

Cuando el auditor no está de acuerdo con un cambio contable, expresará una opinión con salvedad porque hay una desviación de los principios de contabilidad de aceptación general

### Dictamen Adverso

Este tipo de opinión se da cuando los balances presentados por la empresa no están razonables y cuando no ha cumplido con los principios de contabilidad; en este tipo de dictamen el Auditor Externo está en capacidad de explicar las razones en el cuarto párrafo, en él, explica cuáles son las irregularidades y ofrece posibles soluciones a las mismas.

### Opinión Adversa o Negativa

Cuando el auditor concluye que existe duda substancial sobre la capacidad del cliente para continuar como empresa en marcha por un período de tiempo razonable se incluye un párrafo explicativo en el informe. Dicho párrafo hace referencia a la nota a los estados financieros donde la incertidumbre sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha y los planes de la gerencia con respecto a dicha incertidumbre, son tratados.

En caso de existir duda substancial sobre la capacidad de una entidad para continuar como empresa en marcha por un período de tiempo razonable, también es incierto si los estados financieros deben ser ajustados y en qué montos. Por ejemplo, puede ser incierto si los activos a largo plazo deben ser revaluados usando una base contable de liquidación. El párrafo explicativo alerta al lector sobre la conclusión del auditor en cuanto a la duda substancial sobre la capacidad de la Compañía para continuar como empresa en marcha.

El informe estándar del auditor no contiene ninguna declaración sobre la entidad como empresa en marcha. La ausencia de un párrafo explicativo que se refiera a duda substancial en el informe del auditor no debe considerarse que proporciona seguridad sobre la capacidad de la entidad para continuar como empresa en marcha

### Dictamen Con Abstención De Opinión

Se da cuando los estados financiero no están razonables y no cumple con los principios de contabilidad y además cuando existen restricciones por parte de la empresa en el trabajo de campo de la auditoría. normalmente este tipo de inconvenientes se da cuando existen problemas internos o polémica que puede afectar directamente al resultado del periodo.

Se da cuando el Auditor se encuentra restringido por parte de la empresa a investigar ciertos aspectos que podrían ayudar a resolver los inconvenientes o irregularidades que haya podido notar en el resultado del Balance. Al no tener acceso a los detalles importantes de las transacciones, el auditor debe optar por una decisión:

- a. El auditor se abstendrá de expresar una opinión cuando no haya obtenido evidencia suficiente para formarse una opinión sobre los estados financieros. La diferencia entre una opinión con salvedad y una abstención de opinión debido a una limitación en el alcance de la auditoría es un asunto de magnitud. Tal como se indica aquí, la falta de evidencias que respalden los inventarios y las propiedades y equipo es de tal grado importante que el auditor no podría expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto.

Debido a que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros, no se proporciona ninguna seguridad en este informe del auditor. La última oración del párrafo introductorio y el párrafo de alcance fueron omitidos del informe porque no le fue posible al auditor obtener evidencias suficientes para respaldar una opinión de que los estados financieros no contienen errores significativos. El párrafo inmediatamente anterior al párrafo de la abstención de opinión explica la limitación en el alcance de la auditoría que fue motivo para que el auditor se abstuviera de expresar una opinión.

Este informe se emite cuando las desviaciones de los principios de contabilidad de aceptación general son tan significativas y afectan substancialmente a los estados financieros, que el auditor concluye que los estados no presentan razonablemente la situación financiera, ni los resultados de las operaciones, ni los movimientos del efectivo de la Compañía.

El párrafo inmediatamente anterior al párrafo de opinión es muy importante para el usuario de los estados financieros. Este párrafo describe las desviaciones de los principios de contabilidad de aceptación general, su efecto sobre los estados financieros y, cuando sea práctico, el monto por el cual los componentes de los estados financieros están afectados por el uso inapropiado de los principios de contabilidad.

El párrafo de opinión indica que el auditor considera que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera, ni los resultados de las operaciones, ni los movimientos del efectivo de la Compañía.

### **3.3 EL DICTAMEN FISCAL**

El dictamen fiscal es la interpretación de los estado financieros del contribuyente a efecto de dar cumplimiento a las disposiciones fiscales a que se encuentra obligado, teniendo la característica particular de que dicho dictamen deberá ser presentado solo por un Contador Público debidamente Autorizado por la Secretaria de Hacienda y Crédito Público.

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.

#### Objetivo

El objetivo de una auditoria 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.

### **3.4 REQUISITOS DEL DICTAMEN FISCAL**

Para que un dictamen fiscal pueda tener plena validez legal, es necesario que reúna los requisitos que al efecto establece el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

Dichos requisitos son:

**Artículo 52.-** Se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice; en la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado; en cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal formulado por contador público o relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales; o bien en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

**I.-** Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos, en los términos del Reglamento de este Código. Este registro lo podrán obtener únicamente:

**a)** Las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público

registrado ante la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio profesional reconocido por la misma Secretaría, cuando menos en los tres años previos a la presentación de la solicitud de registro correspondiente.

Las personas a que se refiere el párrafo anterior, adicionalmente deberán contar con certificación expedida por los colegios profesionales o asociaciones de contadores públicos, registrados y autorizados por la Secretaría de Educación Pública y sólo serán válidas las certificaciones que le sean expedidas a los contadores públicos por los organismos certificadores que obtengan el Reconocimiento de Idoneidad que otorgue la Secretaría de Educación Pública; además, deberán contar con experiencia mínima de tres años participando en la elaboración de dictámenes fiscales.

**b)** Las personas extranjeras con derecho a dictaminar conforme a los tratados internacionales de que México sea parte. El registro otorgado a los contadores públicos que formulen dictámenes para efectos fiscales, será dado de baja del padrón de contadores públicos registrados que llevan las autoridades fiscales, en aquéllos casos en los que dichos contadores no formulen dictamen sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice o no formulen declaratoria con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado o cualquier otro dictamen que tenga repercusión fiscal, en un periodo de cinco años.

El periodo de cinco años a que se refiere el párrafo anterior, se computará a partir del día siguiente a aquél en que se presentó el último dictamen o declaratoria que haya formulado el contador público. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al contador público, al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión. El contador público podrá solicitar que quede sin efectos la baja del padrón antes citado, siempre que lo solicite por escrito en un plazo 30 días hábiles posteriores a la fecha en que reciba el aviso a que se refiere el presente párrafo.

**II.** Que el dictamen o la declaratoria formulada con motivo de la devolución de saldos a favor del impuesto al valor agregado, se formulen de acuerdo con las disposiciones del Reglamento de este Código y las normas de auditoría que

regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado de los mismos.

**III.** Que el contador público emita, conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señale el Reglamento de este Código.

Adicionalmente, en dicho informe el contador público deberá señalar si el contribuyente incorporó en el dictamen la información relacionada con la aplicación de algunos de los criterios diversos a los que en su caso hubiera dado a conocer la autoridad fiscal conforme al inciso h) de la fracción I del artículo 33 de este Código

**IV.** Que el dictamen se presente a través de los medios electrónicos de conformidad con las reglas de carácter general que al efecto emita el Servicio de Administración Tributaria. Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios. Cuando el contador público no dé cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, o no aplique las normas y procedimientos de auditoría, la autoridad fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro, conforme al Reglamento de este Código. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, o no exhiba a requerimiento de autoridad, los papeles de trabajo que elaboró con motivo de la auditoría practicada a los estados financieros del contribuyente para efectos fiscales, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

Las sociedades o asociaciones civiles conformadas por los despachos de contadores públicos registrados, cuyos integrantes obtengan autorización para formular los dictámenes a que se refiere el primer párrafo de este artículo, deberán registrarse ante la autoridad fiscal competente, en los términos del Reglamento de este Código. Cuando la formulación de un dictamen o declaratoria se efectúe sin que se cumplan los requisitos de independencia por parte del contador público o por la persona moral de la que sea socio o integrante, se procederá a la cancelación del registro del contador público, previa audiencia, conforme al procedimiento establecido en el Reglamento de este Código.

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 aceptadas.

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:

El examen, sobre base selectiva, de evidencia que apoye cifras y notas que aparecen en los estados financieros.

Evaluación de los principios de contabilidad empleados y de las estimaciones significativas hechas por la administración.

Evaluación de la presentación general de los estados financieros.

Declaración de que el auditor piensa que su auditoria proporciona una base razonable para emitir su opinión.

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.

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 auditoria. 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 auditoria 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 auditoria, 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.

### **3.5 EFECTOS Y SANCIONES EN EL DICTAMEN FISCAL**

#### Efectos

En el mismo sentido, de acuerdo con el artículo 52 anteriormente transcrito señala que: **“se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, los hechos afirmados: en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes o las operaciones de enajenación de acciones que realice”**.

Lo anterior arroja como resultado que el efecto jurídico de un dictamen fiscal emitido por contador público autorizado cuenta con una plena eficacia jurídica, eficacia que podrá ser usada sobre todo al momento en que las autoridades fiscales se encuentren realizando algún tipo de auditoría sobre el contribuyente, ya que si la autoridad hacendaria ejerce una visita domiciliaria sobre el causante, y este ultimo presenta su dictamen financiero, la visita domiciliaria así realizada, quedara suspendida automáticamente.

#### Sanciones

Cuando el Contador Público no de cumplimiento a las disposiciones legales o no formule el dictamen fiscal habiendo suscrito el aviso presentado por el contribuyente o no formule el dictamen fiscal estando obligado a su presentación o no aplique procedimientos de auditoría, la auditoría fiscal, previa audiencia, exhortará o amonestará al contador público registrado, o suspenderá hasta por dos años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiere participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

## **CAPITULO IV EL PROGRAMA DE AUDITORIA FINANCIERA**

### **4.1 ELABORACIÓN DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA**

El programa de auditoría es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. Dado que los programas de auditoría se preparan anticipadamente en la etapa de planeación, estos pueden ser modificados en la medida en que se ejecute el trabajo, teniendo en cuenta los hechos concretos que se vayan observando.

El auditor deberá desarrollar y documentar un programa de auditoría que exponga la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría planeados que se requieren para implementar el plan de auditoría global. El programa de auditoría sirve como un conjunto de instrucciones a los auxiliares involucrados en la auditoría y como medio para el control y registro de la ejecución apropiada del trabajo. El programa de auditoría puede también contener los objetivos de la auditoría para cada área y un presupuesto de tiempos en el que son

presupuestadas las horas para las diversas áreas o procedimientos de auditoría.  
[NIA, 1998]

Se acostumbra a elaborar un programa por cada sección a examinar, el cual debe incluir por lo menos el programa de trabajo en un sentido estricto y el programa adscrito al personal del trabajo a realizar. Cada programa de Auditoría permite el desarrollo del plan de trabajo general, pero a un nivel más analítico, aplicado a un área en particular.

El programa de auditoría contiene prácticamente la misma información que el plan de trabajo, pero difiere de este en que se le han adicionado columnas para el tiempo estimado, el tiempo real, la referencia al papel de trabajo donde quedó plasmada la ejecución del programa, la rúbrica de quien realizó cada paso y la fecha del mismo.

Por medio de cada programa de auditoría, el auditor adquiere control sobre el desarrollo del examen, pues estos además de ser una guía para los asistentes sirven para efectuar una adecuada supervisión sobre los mismos, permitiendo también determinar el tiempo real de ejecución de cada procedimiento para compararlo con el estimado y así servir de pauta para la planeación de las próximas auditorías, así mismo, permite conocer en cualquier momento el estado de adelanto del trabajo, ayudando a la toma de decisiones sobre la labor pendiente por realizar.

Generalmente el programa de auditoría comprenderá una sección por cada área de los estados financieros que se examinan. Cada sección del programa de auditoría debe comprender:

\*Una introducción que describa la naturaleza de las cuentas examinadas y resuma los procedimientos de contabilidad de la compañía.



\* Una descripción de los objetivos de auditoría que se persiguen en la revisión de la sección.

\*Una relación de los pasos de auditoría que se consideran necesarios para alcanzar los objetivos señalados anteriormente.

Esta sección debe tener columnas para indicar la persona que efectúa el trabajo, el tiempo empleado y referencias cruzadas a las planillas o cédulas donde se realiza el trabajo.

## **4.2 PROCEDIMIENTOS EN LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA**

Esta parte del programa corresponde al conjunto de pasos específicos que se deben llevar a cabo en forma sistemática y razonable, con el propósito de lograr el objetivo planteado, recopilar evidencia y soportar hallazgos.

Un procedimiento de auditoría debe contener, como mínimo, lo siguiente:

\* Referencia papeles de trabajo

\* Responsable (s) de ejecutar procedimiento

\*Tiempo estimado de duración de la evaluación (horas estimadas)

\*Tiempo real utilizado para ejecutar el procedimiento (horas reales)

Los procedimientos de auditoría deben guardar relación de causalidad con los criterios y los objetivos del programa. Esta parte del programa corresponde al conjunto de pasos específicos que se deben llevar a cabo en forma sistemática y razonable, con el propósito de lograr el objetivo planteado, recopilar evidencia y soportar hallazgos.

### Procedimientos de Auditoría Aplicables a la Etapa Preliminar

- \*Prepare una cédula con los datos de los Bancos e Instituciones Financieras con la cuales mantiene negocios la empresa
- \*Prepare una cédula con la relación de los fondos fijos existentes con los nombres de los responsables, montos, fianzas y restricciones
- \*Elabore un diagrama de flujo del movimiento de efectivo, recepción, depósitos y registro de ingresos en efectivo, así como las salidas del mismo.
- \*Verifique los procedimientos de control del disponible
- \*Responda el cuestionario de control interno

### Procedimientos de Auditoría Aplicables a la Etapa Intermedia

- \*Efectúe un arqueo de caja general y fondos fijos a la fecha de cierre de los estados financieros
- \*Al cierre del ejercicio efectúe un corte de documentación relacionado con el control de entradas y salidas de efectivo
- \*Obtenga confirmación de los saldos de cada una de las cuentas de la empresa

### Procedimientos de Auditoría Aplicables a la Etapa Final

- \*Realice reconciliación de todas la cuentas bancarias de la empresa, verificando corrección aritmética, autenticidad, ajustes de partidas en el siguiente mes
- \*Examine los eventos posteriores estudiando los asientos en las cuentas de disponible

El Programa de Auditoría es un esquema detallado del trabajo a realizar y los procedimientos a emplearse durante la fase de ejecución, en el cual se determina

la extensión y oportunidad de su aplicación, así como los papeles de trabajo que han de ser elaborados.

Al preparar y aplicar los programas de auditoría , se deben tener en cuenta que estén alineados con los objetivos de la auditoría inicialmente establecidos, y si estos permiten garantizar la suficiencia y pertinencia de la evidencia.

Los programas de auditoría serán diseñados y preparados al finalizar la fase de planeación aprovechando la información, análisis y evaluación que se hace de la organización; sin embargo, estos podrán ser ajustados en la fase de ejecución en caso de ser necesario. Cabe indicar que cualquier cambio en los programas deberán ser discutidos con el Supervisor.

## Tipos de Procedimientos de Auditoría

### Estandarizados

Los procedimientos de auditoría estandarizados son aquellos que pueden emplearse para realizar trabajo sobre asuntos, temas y procesos claves de tipo general, comunes a muchas organizaciones.

Los procedimientos estandarizados pueden utilizarse tanto para la fase de planeación y ejecución de auditoría. Por ejemplo, pueden emplearse durante la fase de planificación cuando el auditor esté en proceso de obtención de una comprensión y conocimiento general de las actividades principales y de los sistemas relacionados y procesos comunes a muchas organizaciones.

### Especializados

Los procedimientos especializados se hacen de acuerdo con las necesidades de cada auditoría y respaldan un objetivo de auditoría o apoyan una evaluación inicial específica de una entidad o proceso en particular.

En la fase de ejecución los procedimientos especializados se emplean cuando los objetivos de auditoría son más específicos y requieren la recopilación de evidencia específica y la confirmación y discusión de puntos específicos.

Los procedimientos de auditoría son un conjunto de direcciones específicas, comprobaciones y detalles incluidos en el programa de auditoría, para llevar a cabo en forma sistemática y razonable proporcionando respuestas a las siguientes preguntas:

\*Cuándo? Período de tiempo en el que se realizará la evaluación.

\*Quién? Auditor o Auditores que llevará a cabo los procedimientos de auditoría.

\*Cómo? Que técnica se utilizará: entrevista, repaso, examen, cálculo, análisis y comparación entre otras.

\*Dónde? Lugar donde se realizará la evaluación.

#### **4.3 CLASES DE PROGRAMAS DE AUDITORIA**

Los programas de auditoría integral serán a la medida por líneas de auditoría, los cuales se deben construir de acuerdo con la naturaleza, el negocio, los procesos y operaciones de cada Sujeto de Control. Dentro de esta clase de programas, el Equipo Auditor deberá contemplar también los procedimientos especializados.

Los más útiles en la Auditoría son los elaborados específicamente para el examen de una entidad determinada. Tales programas están basados en la información disponible en el archivo permanente y la recopilada durante la Fase de Planeación y deben ser preparados por los equipos de auditoría para hacer frente a sus peculiaridades, necesidades y objetivos aprobados de la auditoría.

Existen dos tipos de programas de auditoría a saber:

- Programa Estándar

Es aquel que contiene procedimientos estandarizados.

La utilidad de programas uniformes o estandarizados para varias entidades es limitada a los exámenes de áreas administrativas tales como la administración financiera, adquisiciones, administración del personal, entre otras. Las entidades varían mucho en cuanto a la naturaleza de sus operaciones, problemas y efectividad de los procedimientos y controles.

En algunos casos, podría ser apropiado aplicar un programa estándar en varios puntos de control dentro de una entidad, por ejemplo, en el caso de dependencias regionales. Aún en estas circunstancias el auditor debe asegurarse de que los pasos de trabajo que se aplican sean apropiados, ya que la efectividad de los procedimientos y controles internos varía entre las distintas unidades de la misma entidad.

- Programa Especializado

Es aquel que contiene procedimientos específicos

El programa especializado proporcionar mayores procedimientos específicos, de tal manera que el encargado de revisar el programa tenga una mejor descripción del trabajo a realizarse.

Bajo casi todas las circunstancias es preferible contar con un Programa de Auditoría especializado puesto que proporciona un mejor rumbo de auditoría y mejor documentación del trabajo realizado.

Metodología para la Elaboración de un Programa de Auditoría Integral

La elaboración de un programa de Auditoría , para cualquier tipo de línea de auditoría seleccionada y aprobada en mesa de trabajo, debe involucrar la evaluación de los aspectos de gestión, legalidad, financiero y ambiental en los casos que se considere necesarios. Asimismo, se pueden incluir otros aspectos tales como tributarios, técnicos y de sistemas entre otros.

A continuación se señalan los pasos que el auditor debe tener en cuenta en la elaboración de un programa de auditoría:

1. Levante un flujograma para visualizar las actividades que se desarrollan en cada línea de auditoría. (Este flujograma le permite además de tener un conocimiento de la línea, obtener elementos para evaluar el sistema de control interno).
2. Elabore una matriz con las líneas de auditoría seleccionadas y establezca por cada una de ellas cuales de los aspectos antes señalados, pueden ser considerados en la evaluación, por ejemplo.

ASPECTOS	GESTION	LEGALIDAD	FINANCIERO	AMBIENTAL	TECNICOS	SISTEMAS	TRIBUTARIOS	OTRAS
Nómina y Prestaciones Sociales	X	X	X			X	X	
Compras	X	X	X		X	X	X	
Presupuesto	X	X	X			X		
Producción	X	X	X	X	X	X		
Otras								X

3. Para cada aspecto definido como viable a evaluar por cada línea de auditoría, defina los puntos a evaluar y que servirá de base para elaborar el programa de auditoría integral, por ejemplo:

<b>NOMINA Y PRESTACIONES SOCIALES</b>	
<b>GESTION</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Planta de personal aprobada y vigente.</li> <li>2. Planta por niveles.</li> <li>3. Indicadores de desempeño.</li> <li>4. Planes y programas para manejo de personal.</li> <li>5. Nominas paralelas.</li> <li>6. Otros aspectos que el equipo considere.</li> </ol>
<b>LEGALIDAD</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Normas y procedimientos aplicables.</li> <li>2. Facultad nominadora.</li> <li>3. Curvas salariales y prestacionales.</li> <li>4. Otras que el equipo considere.</li> </ol>
<b>FINANCIERO</b>	<p>Cuentas del plan contable involucradas tales como: Efectivo, Obligaciones laborales, provisiones por pagar, Provisión para contingencias, provisión para prestaciones sociales, Pensiones de jubilación, Ajustes por inflación, Administración servicios personales y operación servicios personales entre otras.</p> <p>Liquidaciones de nómina y novedades.</p> <p>Disponibilidad presupuestal.</p>
<b>SISTEMAS</b>	<ol style="list-style-type: none"> <li>1. Restricción de acceso perfiles definidos.</li> <li>2. Seguridad física.</li> <li>3. Captura de datos y novedades.</li> <li>4. Proceso electrónico.</li> </ol>

<b>NOMINA Y PRESTACIONES SOCIALES</b>	
	5. Resultados.
<b>TRIBUTARIOS</b>	1. Liquidación de la retención en la fuente. 2. Declaración de la Retención en la fuente.

Este mismo ejercicio se debe desarrollar para cada una de las líneas de auditoría seleccionadas.

Con base en lo anterior, el equipo de auditoría debe definir objetivos, criterios y procedimientos, que incluya la totalidad de los puntos considerados a evaluar.

NOTA: En el cruce de matrices se debe observar cuales aspectos a evaluar son comunes en las diferentes líneas de auditoría, por ejemplo la cuenta de efectivo hace presencia en nómina y compras.

#### **4.4 REQUISITOS Y CARACTERISTICAS DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA**

Establecer objetivos, comprensibles y alcanzables. Debe ser flexible de tal manera que dé lugar a la iniciativa y criterio del auditor.

Debe incluir información relevante que permita efectuar el trabajo en forma adecuada y hacer evaluaciones. Establecer tareas específicas por programa con criterios y fuentes de información. Formular las tareas en términos de instrucciones positivas, no deben estar redactados como pregunta, pues el fin no es obtener una respuesta, sino aplicar un procedimiento para hacer evaluación y análisis.

##### Requisitos del Programa

Los propósitos de los programas de auditoría, son los siguientes:

\* Propender por el cumplimiento de los objetivos previstos.



- \* Disponer de un esquema de trabajo que le permita al auditor desarrollar sus tareas de manera coherente y lógica.
- \* Documentar la relación lógica entre los objetivos y los procedimientos de la auditoría.
- \* Permitir la identificación de criterios que se emplearán en la evaluación específica.
- \* Proporcionar evidencia sobre el debido cuidado y ejercicio del juicio profesional en la planeación y ejecución de una auditoría.
- \* Proporcionar a los miembros del Equipo Auditor, un plan sistemático del trabajo de cada componente, área o rubro a examinarse.
- \* Responsabilizar a los miembros del Equipo Auditor por el cumplimiento eficiente del trabajo a ellos encomendado.
- \* Efectuar una adecuada distribución del trabajo entre los integrantes del Equipo Auditor, y una permanente coordinación de labores entre los mismos.
- \* Servir como un registro cronológico de las actividades de auditoría, evitando olvidarse de aplicar procedimientos necesarios.
- \* Facilitar la revisión del trabajo.
- \* Constituir el registro del trabajo desarrollado y la evidencia del mismo.
- \* Sirve como un historial del trabajo efectuado y como una guía para futuros

### Característica e Importancia de los Programas de Auditoría

El Programa de Auditoría es un plan de trabajo detallado elaborado por el equipo de auditoría.

El Programa de Auditoría proporciona la base para la asignación de tiempo y recursos. Los presupuestos de tiempo son más fáciles de preparar cuando los procedimientos de auditoría se han identificado previamente. Así mismo, las decisiones sobre el personal y programación, pueden tomarse más fácilmente contando con la información del Programa de Auditoría.

El Programa de Auditoría garantiza que los procedimientos claves sean llevados a cabo y proporciona un repaso ordenado del trabajo realizado.

### Requisitos para la Elaboración del Programa de Auditoría

Establecer los objetivos en los términos más específicos posibles, de fácil comprensión y alcanzables basándose en el trabajo que ha sido establecido en el programa. Los objetivos amplios, vagos e irreales no deben aparecer en los programas, dado que son imposibles de lograr.

Los programas de trabajo de cada fase de la auditoría integral deben prepararse para líneas de auditoría específicas establecidas en la fase de planeación.

En cada paso del trabajo debe establecerse claramente la labor que ha de efectuarse, los motivos y las fuentes de información, salvo que éstas sean obvias.

El programa de auditoría debe dar lugar al desarrollo comprensivo de hallazgos individuales de auditoría en conformidad con los elementos de este proceso.

Establecer los pasos de trabajo en términos de instrucciones positivas acerca de lo que ha de efectuarse. No deben ser expresados en formas de preguntas. El auditor no limita su trabajo a la obtención de una respuesta superficial a una pregunta, al efectuar un análisis y evaluaciones.

Los Programas de Auditoría deben ser flexibles y deben permitir la utilización de la iniciativa y del criterio al desviarse de los procedimientos prescritos o al ampliar la labor efectuada.

En el programa de auditoría no se deben incluir descripciones largas de información sobre los antecedentes. Sólo debe incluirse la información esencial para efectuar el trabajo en forma adecuada y para hacer las evaluaciones correspondientes.

#### **4.5 ESTRUCTURA DEL PROGRAMA DE AUDITORIA**

Un Programa de Auditoría Integral debe contener como mínimo:

\* Introducción

El disponible comprende los recursos de propiedad de la empresa con liquidez inmediata o instantánea

\* Objetivos de la auditoria

Determinar si los saldos de las partidas de disponible que aparecen en el Balance General representan los recursos con liquidez inmediata de propiedad de la empresa. Establecer que no existan restricciones sobre las partidas de disponible  
Evaluar el control interno del grupo Disponible.

\* Objetivos general y/o específicos de los procedimientos a realizar

- \* Fuentes de criterios
- \* Criterios de auditoría
- \* Procedimientos
- \* Referencias a los papeles de trabajo
- \* De ser el caso, indicar (en el procedimiento) que corresponde a una muestra
- \* Periodo a evaluar
- \* Responsables de las pruebas y revisión de las mismas
- \* Duración de la prueba

En la elaboración de cada programa de auditoría, el auditor debe relacionar el objetivo o los objetivos del programa de auditoría con los procedimientos a realizar, ya sea en la aplicación de pruebas de controles o pruebas sustantivas.

En general, cuando se evalúan controles, el auditor debe dirigir el objetivo hacia la verificación del diseño y ejecución del control y cuando se trata de pruebas sustantivas este debe hacer referencia al saldo de la cuenta, actividad, procedimiento ó resultados que se está auditando.

Los objetivos específicos de cada prueba, deben estar alineados con el objetivo general indicado en el programa de auditoría y deben ser reflejados dentro del realizados.

A continuación indicamos algunos posibles objetivos específicos:

- \* Cumplimiento de normas, políticas, planes, programas.
- \* Coherencia entre el proceso o actividades con políticas, planes y programas.
- \* Economía en la adquisición de bienes y servicios.

- \* Eficiencia en la aplicación de los recursos
- \* Efectividad de los procesos o actividades.
- \* Confianza hacia los controles establecidos y aplicados.
- \* Riesgo o riesgos de los procesos o actividades.
- \* Efectividad de los sistemas de información.
- \* Calidad de los registros de las transacciones y operaciones.
- \* Cumplimiento de la normatividad que regula la actividad o el proceso  
auditado

### Fuentes de Criterios

Definido el o los objetivos, el auditor debe establecer las fuentes de los criterios y los criterios, bajo los cuales se analizarán las líneas de auditoría.

Las fuentes de criterio corresponden a las normas de contabilidad pública, las disposiciones presupuestales, contractuales, de gestión, las normas de auditoría gubernamental, y demás normas que apliquen a las actividades a evaluar por parte del Equipo Auditor; adicionalmente, también hacen parte de estas fuentes las políticas y procedimientos establecidos por el Sujeto de Control.

Las fuentes de criterios de mayor consulta por los auditores son:

Procedimientos, opiniones escritas de la administración, cláusulas contractuales, experiencias del auditor con entidades o actividades similares, publicaciones autorizadas sobre el tema, instrucciones en forma de planes estratégicos, manuales, directivas, procedimientos, objetivos, políticas, metas, opiniones de expertos, prácticas comerciales prudentes, plan nacional de desarrollo, prácticas generalmente observadas y aceptadas, sistemas de registro y reporte de la información, legislaciones pertinentes, reglamentos, publicaciones internas y

materiales de orientación, normas financieras, legislativas o administrativas externas del caso o de las pautas o normas establecidas por la misma organización, , guías y pautas internas y externas que se deban seguir en la planificación, conducción o evaluación de las operaciones, presupuesto y sus modificaciones, actas e informes anuales de las entidades, documentación de la Oficina de Control Interno sobre la entidad, Informes presentados por los miembros o consultores externos de organismos de la administración central, así como por funcionarios de planta de la entidad auditada y otras normas no relacionadas que le apliquen al sujeto de control..

### Criterios

Los criterios son el “deber ser” de lo que se evalúa en la organización. Se constituyen en parámetros razonables frente a los cuales deben evaluarse las prácticas administrativas, los sistemas de control e información, los procesos operacionales o los comportamientos observados. Los criterios emanan de las fuentes de criterio y se utilizan como base para determinar el grado de cumplimiento de normas, metas, planes, programas u objetivos de una organización. Son el referente para evaluar la condición actual

## **CONCLUSION**

En conclusión nos permitimos decir que la Auditoría, en todas sus formas, desempeña un papel fundamental en las finanzas de las administraciones locales. Los auditores internos contribuyen a asegurar la integridad de la estructura de controles internos de la administración y asisten a la gestión administrativa en el cumplimiento de sus responsabilidades. Los auditores financieros externos brindan a los usuarios de los estados financieros de la administración local, la seguridad independiente que necesitan de que se puede confiar en los datos en dichos estados financieros. Los auditores del desempeño, tanto externos como internos, contribuyen a asegurar que los programas, las actividades y las funciones se manejan de manera eficiente y eficaz

El Dictamen de Estados Financieros emitido por el Contador Público Certificado, resulta imprescindible, tanto para las empresas que preparan la información de carácter económico, como para terceros interesados y su emisión, lo convierte en

una herramienta indispensable a nivel mundial para la toma de decisiones en los negocios.

El examen de los estados financieros efectuado a través de la auditoría, se realiza bajo estrictas normas de actuación profesional que garantizan una seguridad razonable sobre la opinión que expresa en su dictamen y un valor agregado al emitir la carta de sugerencias, orientadas a la mejora de la gestión.

La preparación académica del Contador Público Independiente, su educación profesional continua a la que está obligado y su experiencia profesional, le permiten expresar una opinión debidamente sustentada contenida en su dictamen, el cual ha sido merecedor del reconocimiento de los diferentes sectores de la sociedad.

## **BIBLIOGRAFÍA**

- Besley, Scott. Et. Al. Fundamentos de Administración Financiera. Mc. Graw-Hill 16° Ed. México 2001.
- Enrique Benjamin Franklin. Auditoría administrativa 1° Edición México, Mc Graw Hill 2001
- Escalante Mendivil Victor Manuel, Elementos de la Auditoría. Thomson Internacional 5° Edición, México 2002.
- Fernández Maestre Adolfo, Auditoría 1. Cultura de ediciones S.A. España 2001.
- Slosse Carlos A., auditoría, un nuevo enfoque empresarial. Macchi Argentina 1991.



- Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Normas de Auditoría 8° Ed. México.
- Santillana González Juan Ramón, Auditoría. ECAESA México D.F. 1996.
- Meigs Walter B., Principios de Auditoría. Diana México 8° edición 1978.
- Ruíz de Velasco Luis, Auditoría Práctica. Banca y Comercio, México D.F. 1986.
- Osorio Sánchez Israel, Auditoría I y II, ECAESA 1° edición, México D.F. 1996.
- Prieto Llorente Alejandro, práctica Escolar de Auditoria., Banca y Comercio, reimpresión México, 2000.
- INTERNET: [www.sat.gob.mx](http://www.sat.gob.mx)
- REVISTAS: Notas Fiscales y Tax Editores Unidos S.A.