

2944

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

AUDITORIA EXTERNA

SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE

Que para obtener el título de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

p r e s e n t a :

VICTOR HUGO NUÑEZ HERNANDEZ

A S E S O R: C.P. Víctor Manuel Aguilar
Rivera

México, D.F.

1989

FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

PAG.

INTRODUCCION	1
I. CONCEPTO DE AUDITORIA	4
-Clasificación de la Auditoría	5
-Conceptos de las Auditorías	5
-Coordinación y diferencias de Auditoría.	
Externa e	
Interna	7
II. NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	
-Concepto de las Normas de Auditoría	
-Clasificación de las Normas de Auditoría	9
-Principios de Contabilidad generalmente aceptados	14
-Técnicas de Auditoría	19
-Procedimientos de Auditoría	23
III. PLANEACION Y PROGRAMA DE AUDITORIA EXTERNA	26
-Presentación del Programa de la Entidad Auditada	30
IV. CONTROL INTERNO	39
-Estudio y Evaluación del Control Interno de la Entidad Auditada	42
V. PAPELES DE TRABAJO	60
-Elaboración de Papeles de Trabajo	61
-Extensión o alcance de las pruebas de Auditoría	69
VI. DICTAMEN	72
-Dictamen para Efectos Fiscales	78
-Notas a los Estados Financieros dentro del Dictamen	85
-Responsabilidad del Contador Público - Independiente ante su cliente y el Fisco	91
VII. ARCHIVO PERMANENTE	
-Presentación del Archivo Permanente de la Entidad Auditada	92
CONCLUSIONES.	93
BIBLIOGRAFIA.	

INTRODUCCION

Como resultado de la oportunidad que nos brinda la Universidad Nacional Autónoma de México por medio de la Facultad de Contaduría y Administración, este trabajo no es ni pretendo que sea una obra filosófica sobre la esencia misma de la auditoría externa; sólo es mi esfuerzo y dedicación a mi trabajo íntegro, con la finalidad de lograr un objetivo final, que me llevó a inscribirme en el Seminario de Investigación Contable en Auditoría Externa, para obtener el título de Licenciado en Contaduría.

Para efecto de hacer comprensible mi trabajo, -- en el primer capítulo hablaré acerca del concepto de auditoría; es decir, trataré de reunir las opiniones de diferentes autores, que me permita conocer como se conceptúa la auditoría y los tipos de Auditoría "Externa e Interna".

Asimismo, en el segunda capítulo, trataré sobre las normas y procedimientos de auditoría, que están sintetizadas en el Boletín C. Normas de Auditoría, de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Veremos la clasificación de las normas, también los principios de contabilidad generalmente aceptados; -- trataré sobre un universo técnico en contabilidad y auditoría; se tratará tomando como fuente de consulta la base institucional, la del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.

En cuanto a las técnicas de auditoría trataré su análisis, están orientadas fundamentalmente al Contador Público Independiente, según términos empleados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.; sin embargo, es de observarse que son de aplicación general a cualquier tipo de auditoría.

La combinación, de las técnicas de auditoría, da origen a los denominados procedimientos de auditoría.

En el capítulo tercero, me refiero a la planeación de la auditoría externa. El auditor debe conocer: Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo -- concreto que va a realizar; Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

En el cuarto capítulo, una vez que el auditor ha logrado un conocimiento de la entidad que va a auditar, la práctica de la auditoría y su secuencia de ejecución, sugieren que proceda, como paso siguiente, al estudio y evaluación del control interno; entre otras cosas, a determinar: la naturaleza del trabajo, la confianza que se deposita en él, que pretende controlar, la extensión y oportunidad que va a dar el auditor, a los procedimientos de auditoría que empleé.

Para la cobertura del capítulo quinto, tema relativo a papeles de trabajo, existe abundante material de consulta en el medio profesional. Material fácilmente accesible y que contempla con todo detalle y amplitud, los papeles de trabajo ahora en estudio; se acudirá para el tratamiento de este tema, sólo a los criterios y pronunciamientos institucionales.

En el sexto capítulo, trataré el dictamen para efectos fiscales, para estar en condiciones de darlo de manera objetiva y con características profesionales. El Contador Público Independiente necesita obtener conocimientos e información sobre los propios estados financieros y sobre la empresa que los prepara. Dicho dictamen no puede emitirlo sin que el Contador Público Independiente haya obtenido, con certeza razonable, la convicción de: La autenticidad de los hechos y circunstancias que los estados financieros reflejan; Criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y circunstancias; Que los métodos usados concuerdan con los principios de contabilidad que la profesión acepta generalmente, y que esos principios han sido aplicados consistentemente.

Menciono que por limitaciones prácticas de espacio, no siempre es posible que se pueda presentar en el cuerpo de los estados financieros, toda la información necesaria para una revelación suficiente; por tal motivo las entidades acostumbran ampliar su información, mediante notas a los estados financieros.

Según lo enunciado anteriormente, se puede concluir que el dictamen de Contador Público para efectos fiscales, es una extensión al dictamen para fines financieros, al que se incorpora la revisión y opinión sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias federales de su cliente. Dicha revisión está condicionada al marco legal -Código Fiscal de la Federación y su Reglamento- en los preceptos que expresamente le son aplicables.

En el séptimo y último capítulo, me refiero al - archivo permanente; este legajo se irá formando en el -- transcurso de los trabajos que se lleven a cabo y por so licitud que hagamos a las compañías de papeles de refe-- rencia permanente que sean necesarios para el archivo.

En este trabajo pretendo puntualizar y dar a co- nocer cuales son los elementos básicos de mi trabajo, lo que me permitirá entrar específicamente al área donde -- considero es el meollo de mi estudio, hasta llegar a co- nocer la Auditoría Externa.

CAPITULO I

CONCEPTO DE AUDITORIA.-

"Es una actividad profesional, que consiste en el examen de eventos colectivos o individuales, con objeto de opinar sobre ellos y/o emitir sugerencias para mejorar su desarrollo".

"Actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de eventos individuales o colectivos, con el objeto de opinar sobre la calidad de su realización y sugerir acciones concretas y factibles, para mejorar la ejecución de ellos".

"Es el examen llevado a cabo por un Contador Público Independiente sobre estados financieros, preparados por la Administración de la compañía, con el objeto de opinar acerca de la razonabilidad de la información contenida en ellos, en un documento llamado Dictamen".

"Es el examen de los estados financieros preparados por la Administración de una entidad económica, con el objeto de opinar respecto a la información que incluyen, y si está preparada de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables a las características de sus transacciones".

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA DESDE EL PUNTO DE VISTA DE LA CONTADURIA PUBLICA.-

- | | |
|---------------------------------------|---|
| 1.- Auditoría de Estados Financieros: | (Lic. Contaduría). |
| 2.- Auditorías Especiales: | Auditoría Administrativa.
Auditoría Operacional. |
| 3.- Auditoría detallada para fines: | Fiscales.
Laborales.
Compra-venta de una empresa.
Peritajes. |

CONCEPTOS DE LAS AUDITORIAS.-

Auditoría Financiera.-

Es el examen que realiza el Contador Público en los libros, registros y documentación comprobatoria, de las operaciones económico-financieras de una entidad; -- conforme a normas de auditoría generalmente aceptadas, -- con el propósito de emitir su opinión respecto a la razonabilidad con que los estados financieros presentan la situación y los resultados obtenidos a la fecha o durante el período a que se refieren.

Auditoría Administrativa.-

El examen, análisis, crítica y evaluación que -- realiza el Contador Público, a la estructura de organización, sistemas, funciones o actividades de una entidad económica.

Auditoría Operacional.-

Es la investigación realizada por el Contador Público, en las tareas asignadas a los órganos y recursos humanos, con el propósito de determinar el grado de efectividad, eficiencia y eficacia, en el proceso dinámico de la empresa.

Auditoría Interna.-

Revisión total o parcial de estados financieros, con objeto de expresar una opinión para efectos internos sobre los rubros o cuentas revisadas.

Además verificar, evaluar y proponer controles - internos contables, financieros y operativos básicos.

CARACTERISTICAS DEL AUDITOR INTERNO

- Creativo y constructivo.
- Persistente hasta quedar satisfecho.
- Honesto e imparcial en su actuación.
- Iniciativa en los trabajos que efectúe.
- Preparación adecuada y experiencia.
- Actitud positiva, tendiente a lograr mejoras.
- Objetividad en su trabajo.
- Razonar lógicamente.
- Pensar como empresario.

TIPOS DE AUDITORIA INTERNA QUE DESARROLLA

Constructiva	Financiera	Para la obtención de mejores resultados
Positiva		
Objetiva	Operacional	
De resultados	Administrativa	

AREAS EN LAS QUE INTERVIENE EL AUDITOR INTERNO

Interviene en las siguientes:

- Contabilidad.
- Compras.
- Comercialización.
- Almacenes.
- Tesorería.
- Sistemas y Procedimientos.
- Inventarios en General.
- Cuentas por Pagar.
- Procesamiento de Datos.
- Relaciones Industriales.
- Tráfico y Embarques.
- Impuestos y Seguros, etc.

TRABAJOS DE AUDITORIAS ESPECIALES.-

- Auditorías Financieras.
- Auditorías Operacionales.
- Auditorías Administrativas.
- Otros estudios especiales.

COORDINACION CON AUDITORIA EXTERNA.-

La Auditoría Interna es un elemento de ayuda - muy valioso para la Auditoría Externa, en los siguientes aspectos:

- a) Reducción de costos y trabajo en las revisiones de cuentas de los Estados Financieros.
- b) A través de los informes de Auditoría Interna, se pueden conocer los puntos débiles del control interno y otras características del sistema.
- c) Facilita el conocimiento de ciertos aspectos especiales de la empresa.
- d) Evaluar el control interno de la empresa en forma rápida y objetiva.

DIFERENCIAS ENTRE AUDITORIA EXTERNA E INTERNA.-

E X T E R N A

- Emite su opinión a través de un dictamen sobre los Estados Financieros.
- Su trabajo lo efectúa a través de pruebas selectivas.
- Se cerciora de la razonabilidad de las cifras de los estados financieros.

I N T E R N A

- Emite su opinión a través de un informe, sobre una cuenta, área o departamento de la empresa.
- Normalmente su trabajo se efectúa en forma detallada.
- Se adhiere a la gerencia para vigilar que las políticas, planes y procedimientos establecidos se cumplan de manera eficiente.

- Analiza con juicio crítico el control interno establecido en determinada compañía.
- En forma detallada determina la efectividad de los controles financieros y operacionales.
- Mantiene una actitud de independencia mental en todos los asuntos que se relacionen en su trabajo profesional.
- Recurre a diferentes criterios para la elaboración de su trabajo.

CAPITULO II

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

NORMAS DE AUDITORIA.-

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 este trabajo.

CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA

LAS NORMAS DE AUDITORIA SE CLASIFICAN EN:

- a) Normas personales.
- b) Normas de ejecución del trabajo, y
- c) Normas de información.

NORMAS PERSONALES.-

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener, para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas, existen cualidades que el auditor debe tener pre adquiridas, antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría, y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL.-

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

CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES.-

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables, 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.

PRONUNCIAMIENTOS SOBRE LAS NORMAS PERSONALES.-

B-D-01 Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

B-D-02 Cuidado y diligencia profesionales.

B-D-03 Independencia.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.-

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo, con cuidado y diligencia. Aún 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 la ejecución del trabajo.

PLANEACION Y SUPERVISION.-

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente, y, al usarse ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.-

El auditor debe llevar a cabo 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 su naturaleza, extensión y oportunidad, que va a dar a los procedimientos de auditoría.

OBTENCION DE EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE.-

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

PROCEDIMIENTOS SOBRE LAS NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

- B-E-01 Planeación y supervisión del trabajo de auditoría.
- B-E-02 Pronunciamiento relativo al estudio y evaluación del control interno.
- B-E-03 Evidencia suficiente y competente.

NORMAS DE INFORMACION

El resultado final del trabajo del auditor, es su dictamen o informe. Mediante él, nos dá en conocimiento a 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 prestarle fé a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último es principalmente, a través del informe o dictamen, como el fisco y el cliente conocen del trabajo del auditor y, en muchos casos, la única información de dicho trabajo que queda a su alcance.

Esa importancia que el informe o dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a confiar en él, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A estas normas, las clasificamos como normas de dictamen o información, y son las que se exponen a continuación.

ACLARACION DE LA RELACION CON ESTADOS O INFORMACION FINANCIERA Y EXPRESION 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, y 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, debe observarse que al terminar:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- b) Dichos principios fueron aplicados 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.

PRONUNCIAMIENTOS SOBRE LAS NORMAS DE INFORMACION

- B-H-01 Pronunciamento relativo a la obligación de emitir un dictamen en todo trabajo profesional.
- B-H-02 Pronunciamento relativo al dictamen.
- B-H-03 Pronunciamento relativo al dictamen con salvedades.
- B-H-04 Pronunciamento relativo al dictamen negativo.
- B-H-05 Pronunciamento relativo a la abstención de opinión.
- B-H-06 Pronunciamento relativo a la fecha del dictamen y descubrimiento posterior de circunstancias existentes a esa fecha.
- B-H-07 Informe largo.
- B-H-08 Dictamen de Contador Público sobre estados financieros proforma.
- B-H-09 Pronunciamentos normativos relativos al informe y a las revisiones limitadas sobre estados financieros intermedios.
- B-H-10 Pronunciamentos relativos al informe sobre control interno.
- B-H-11 Repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, en el dictamen del auditor.
- B-H-12 Pronunciamento relativo a restricciones.
- B-H-13 Pronunciamentos normativos relativos a auditorías iniciales.

- B-H-14 Pronunciamientos normativos relativos a - la utilización de los dictámenes de otros auditores.
- B-H-15 Asociación del nombre del Contador Público con estados financieros no auditados.
- B-H-16 Estados financieros publicados.
- B-H-17 Pronunciamiento relativo a cambios contables que no afectan la consistencia.
- B-H-18 (Reservado).
- B-H-19 Pronunciamiento relativo al estado de cam bios en la situación financiera.
- B-H-20 Notas a los estados financieros.
- B-H-21 Pronunciamientos normativos relativos al dictamen sobre información financiera par cial, y relativos al dictamen sobre infor mación financiera presentada sobre bases diferentes a los principios de contabili dad.
- B-H-22 Pronunciamientos normativos relativos a - opiniones profesionales distintas a un -- dictamen sobre estados o información fi-- nanciera.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.-

El Boletín A-1. Esquema de la teoría básica de la Contabilidad Financiera de la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P., define el tema de estudio de este capítulo, como:

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación -- del ente económico, las bases de cuantificación de las - operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa, por medio de los estados financieros. -

Más adelante dice, que los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros, son: la entidad, la realiza---ción y el período contable.

Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio en marcha y dualidad económica.

El principio que se refiere a la información es el de: revelación suficiente.

Los principios que abarcan las clasificaciones - anteriores, como requisitos generales del sistema, son: importancia relativa y consistencia.

Esta sinópsis emana también el boletín de referencia.

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

Se utiliza para identificar una entidad los criterios: a) conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, b) centro de decisiones independiente, con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio, es independiente de la de sus accio---nistas o propietarios, y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente.

La entidad puede ser una persona física, una personal moral o una combinación de varias de ellas.

REALIZACION.- La contabilidad cuantifica en términos monetarios, las operaciones que realiza una entidad con otros participantes, en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan.

Las operaciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se consideran por ella realizados:

a) cuando ha llevado a cabo transacciones con -- otros entes económicos, b) cuando han tenido lugar transformaciones internas, que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes o c) cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta, cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

PERIODO CONTABLE.- La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en períodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el período en que ocurren; por tanto, cualquier información contable debe indicar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos, deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica, se registran según las cantidades de efectivo que se afecten, o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga, al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores, que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática, que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambio en el nivel general de precios, y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerará que no ha habido violación de este principio; sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

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

DUALIDAD ECONOMICA.- Esta dualidad se constituye de:

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

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

REVELACION SUFICIENTE.- La información contable presentada en los estados financieros, debe contener en forma clara y comprensible, todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

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

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

cer su posición relativa.

Cuando haya un cambio que afecte la comparabilidad de la información, debe ser justificado y es necesario advertirlo claramente en la información que se presenta, indicando el efecto que dicho cambio produce en las cifras contables. Lo mismo se aplica a la agrupación y presentación de la información.

REGLAS PARTICULARES.- Son la especificación individual y concreta, de los conceptos que integran los estados financieros. Se dividen en: Reglas de Valuación y Reglas de Presentación.

Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros.

Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada concepto en los estados financieros.

PRINCIPIOS CONTABLES BASICOS:

- B-A-1 Esquema de la teoría básica de la contabilidad financiera.
- B-A-2 Entidad.
- B-A-3 Realización y período contable.
- B-A-4 Valor histórico original.
- B-A-5 Revelación suficiente.
- B-A-6 Importancia relativa.
- B-A-7 Consistencia.

PRINCIPIOS RELATIVOS A ESTADOS FINANCIEROS EN GENERAL:

- B-B-1 Objetivos de los estados financieros.
- B-B-2 Balance General.
- B-B-3 Estado de resultados.
- B-B-4 Estado de cambios en la situación financiera.
- B-B-5 Registro de transacciones en moneda extranjera.

- B-B-6 Conversión de estados financieros expresados en monedas extranjeras.
- B-B-7 Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.
- B-B-8 Estados financieros consolidados y combinados y valuación de inversiones permanentes.

PRINCIPIOS APLICABLES A PARTIDAS O CONCEPTOS ESPECIFICOS:

- B-C-1 Efectivo.
- B-C-2 Inversiones en valores negociables.
- B-C-3 Cuentas por cobrar.
- B-C-4 Inventarios.
- B-C-5 Pagos anticipados.
- B-C-6 Inmuebles, maquinaria y equipo.
- B-C-7 Inversiones permanentes.
- B-C-8 Intangibles.
- B-C-9 Pasivo.
- B-C-10 Créditos diferidos.
- B-C-11 Capital contable.
- B-C-12 Contingencias y compromisos.

PROBLEMAS ESPECIALES DE DETERMINACION DE RESULTADOS:

- B-D-1 Ventas en abonos.
- B-D-2 Arrendamiento.
- B-D-3 Tratamiento contable de remuneraciones al personal.
- B-D-4 Tratamiento contable del Impuesto sobre la Renta y la participación de los Trabajadores en las utilidades.

TECNICAS DE AUDITORIA.-

CONCEPTO.- Son los métodos prácticos de investigación y prueba, que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias, para poder emitir su opinión profesional.

ESTUDIO GENERAL.- Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del Contador Público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias, que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones o de los asientos anotados en la cuenta, y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que, generalmente deberá aplicarse antes de cualquier otra.

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

ANALISIS.- Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas.

El análisis, generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros, para conocer como se encuentran integrados, y, puede ser básicamente de dos clases:

a) Análisis de saldo. Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas, son compensaciones unos de otros: por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este ca

so el saldo de la cuenta, viene a quedar formado por un neto que representa, la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos, es lo que constituye el análisis del saldo.

b) Análisis de movimientos. En otras ocasiones, los saldos de las cuentas se forman, no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados, puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que 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 vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

INSPECCION.- Examen físico de bienes materiales o de documentos, con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad, o presentada en los estados financieros. En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos, que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad. En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo, pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales, en las cuales de una manera fehaciente, quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos, puede comprarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos, que amparan el activo o la operación.

CONFIRMACION.- Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación, y por lo tanto, de informar de una manera válida, 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 directamente

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 activo.

INDIRECTA, CIEGA O EN BLANCO.- No se envían datos y se solicita información de saldo, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente, se utiliza para confirmar pasivo y las instituciones de crédito.

INVESTIGACION.- Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa. Con esta técnica, el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio, sobre algunos saldos y opciones realizadas por la empresa.

Por ejemplo, el auditor en gran parte, puede formar su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores, mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.

DECLARACION.- Manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa. Esta técnica se aplica, cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas, lo amerita. Conviene hacer notar que, aún 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, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

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

OBSERVACION.- Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma de cómo se -- realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmen-- te, de la forma cómo el personal de la empresa las reali-- za. Por ejemplo; el auditor puede obtener la certeza -- que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera cómo se desarrolla - la labor de preparación y realización de los mismos.

CALCULO.- Verificación matemática de una parti-- da. Hay partidas en la contabilidad que son resultado - de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el - auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas, mediante el cálculo independiente de las mismas. Conviene advertir que en la aplicación de la -- técnica de cálculo, frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el impor-- te de intereses ganados, que puede haber sido original-- mente calculado sobre la base de cálculos mensuales, so-- bre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global, aplicando la tasa de intereses anual, al promedio de las inversiones del período.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.-

CONCEPTO.- Son el conjunto de técnicas de investigación, aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias, relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

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

NATURALEZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.- 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 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 moral, que fundamente una opinión objetiva y profesional.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.- Dado el hecho que muchas de las operaciones de las empresas, son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas 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 partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento que no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

La relación de las partidas examinadas, con el total de las partidas individuales que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la propia auditoría.

OPORTUNIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.- La época en que los procedimientos de auditoría se van a

aplicar, se le llama oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría, relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren.

Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor, en una fecha anterior o posterior.

Como aspecto final del presente tema, a continuación se relacionarán las claves y nombres de los boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría, que se refieren específicamente a los tratamientos generales y particulares de los diferentes rubros que integran los estados financieros; ésto, con el ánimo de orientar al lector en la búsqueda de los procedimientos de auditoría aplicables a cada caso, en su revisión, según los recientes criterios y pronunciamientos emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.-P.

PRONUNCIAMIENTOS DE AUDITORIA DE APLICACION GENERAL.-

- B-F-01 Procedimientos de auditoría de aplicación general.
- B-F-02 Pruebas selectivas de auditoría.
- B-F-03 Procedimientos de auditoría recomendados para auditorías iniciales.
- B-F-04 Terminación de la auditoría.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DE APLICACION GENERAL.-

- B-G-01 Examen de efectivo.
- B-G-02 Inversiones temporales en valores.
- B-G-03 Cuentas por cobrar.
- B-G-04 Inventarios.
- B-G-05 Gastos anticipados.
- B-G-06 Inmuebles, maquinaria y equipo.
- B-G-07 Procedimientos de auditoría para la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

- B-G-08 Intangibles.
- B-G-09 Pasivos.
- B-G-10 Capital contable.
- B-G-11 Ventas y costo de ventas.
- B-G-12 Gastos de operación.
- B-G-13 Examen de contingencias y compromisos.
- B-G-14 Eventos subsecuentes.
- B-G-15 (Reservado).
- B-G-16 Procedimientos recomendados para la revisión sobre estados financieros intermedios.
- B-G-17 Procedimientos recomendados para el examen de inversiones permanentes en acciones y para revisar la preparación de estados financieros consolidados o combinados.

CAPITULO III

PLANEACION Y PROGRAMAS DE AUDITORIA EXTERNA.-

CONCEPTO:

La planeación implica, preveer cuáles procedi--- mientos de auditoría van a emplearse, la extensión y --- oportunidad en que van a ser utilizados, y el personal - que debe intervenir en el trabajo.

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría, se obtiene de diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones -- particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- a) Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente, y todos aquellos puntos que, por su naturaleza, -- ameriten ser definidos, antes de la inicia--- ción del trabajo;
- b) Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones, para conocer las características operativas de la empresa, y el sistema de control interno;
- c) Entrevistas con funcionarios, para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción, como el aspecto comercial y financiero, y las -- referentes a los criterios de contabiliza--- ción;
- d) Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa;
- e) Lectura de los estados financieros, para obtener información básica sobre el volumen y la -- naturaleza de las operaciones de la empresa;
- f) Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada;

- g) Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado, para poder obtener una planeación correcta del trabajo de auditoría.

Una vez obtenida la información necesaria, el Contador Público podrá preveer cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados, y el personal que debe intervenir en el trabajo.

A mayor abundamiento, sobre el allegarse de un conocimiento de la entidad a auditar, para el caso de auditoría de estados financieros, conviene señalar al lector la conveniencia de referirse a la técnica de estudio general.

Ambos conceptos: la técnica de estudio general, y los pronunciamientos aquí señalados sobre planeación de la auditoría, se complementan de manera afín.

A continuación se presentan los formatos:

HOJA DE SEGUIMIENTO PARA CONTROL DE CALIDAD

CLIENTE _____

AUDITORIA AL _____

FECHAS DE ENTREGA: Dictamen _____ CO _____

Firma res-
ponsable Au Fecha

OBLIGATORIO PARA ENTREGA DICTAMEN

- | | | |
|--|-------|-------|
| 1. Cuestionario de control interno. | _____ | _____ |
| 2. Estimado de tiempo | _____ | _____ |
| 3. Programa de trabajo | _____ | _____ |
| 4. Hoja de trabajo cerrada | _____ | _____ |
| 5. Balanza de comprobación firmada | _____ | _____ |
| 6. Lista de puntos importantes para el Socio -- (MAP's) o cédula de resumen de problemas | _____ | _____ |
| 7. Hoja de 7 puntos de cierre | _____ | _____ |
| 8. Revisión de segundo socio (indispensable en dictámenes con salvedad) | _____ | _____ |
| 9. Carta de gerencia | _____ | _____ |

DEBEN EXISTIR

- | | | |
|----------------------------|-------|-------|
| 10. Carta convenio | _____ | _____ |
| 11. Carta de observaciones | _____ | _____ |

Puntos cubiertos a la firma del dictamen _____

Socio Fecha

Explicación para los no cubiertos: _____

Puntos cubiertos posteriormente:

Punto	Fecha	Firma Socio
_____	_____	_____
_____	_____	_____

PUNTOS BASICOS DE TERMINACION DE AUDITORIA
QUE DEBEN SER CUBIERTOS ANTES DE LA ENTREGA
DE NUESTROS DICTAMENES.

CLIENTE _____

Superv

AUDITORIA AL _____

o
Senior

- 1o. Comparación de los estados que se dictaminan, con el Mayor ya ajustado; en su caso (o en su defecto, balanza "certificada" -- por el Contador, declarando que muestra -- los saldos finales ya ajustados)..... _____
- 2o. Aprobación expresa del cliente (verbal o escrita) de la presentación de estados financieros, incluyendo el texto de sus notas..... _____
- 3o. Estudio y evaluación del control interno y obtención de notas para carta de observaciones..... _____
- 4o. Estudio de situación y problemas fiscales, incluyendo el desarrollo del cuestionario fiscal y discusión de puntos importantes con nuestro Departamento Fiscal..... _____
- 5o. Obtención de carta de gerencia..... _____
- 6o. Revisión y estudio de las Actas de Consejo y Asambleas, y obtención de carta del Secretario del Consejo..... _____
- 7o. Discusión de notas y/o salvedades delicadas, con otro socio del Despacho..... _____

Otros puntos específicos que requiera el Socio:

Observaciones para el Socio:

PROGRAMA DE AUDITORIA

OBJETIVOS

- 1 CAJA
 - 1.1 Verificar que los fondos en efectivo, y - - otros valores, existan realmente.
 - 1.2 Precisar si poseen la característica de disponibilidad inmediata.
 - 1.3 Verificar otros valores que se encuentren en la caja, no representados en moneda nacional.

- 2 CUENTAS POR COBRAR
 - 2.1 Determinar la autenticidad de los derechos - adquiridos, presentados en balance.
 - 2.2 Examen de valuación y probabilidad de cobro de los derechos presentados.
 - 2.3 Verificar que las cuentas y documentos por - cobrar, sean propiedad de la empresa.

- 3 INVENTARIOS
 - 3.1 Cerciorarse que existan físicamente.
 - 3.2 Verificar que estén valuados correctamente.
 - 3.3 Determinar que contengan mercancías en buenas condiciones.
 - 3.4 Cerciorarse que no se incluyan materiales de fectuosos u obsoletos.
 - 3.5 Verificar que no existan gravámenes sobre inventarios.

- 4 ACTIVO FIJO
 - 4.1 Verificar que sean propiedad de la empresa.
 - 4.2 Cerciorarse que estén valuados y registrados a costo de adquisición.
 - 4.3 Comprobar que el cálculo de la depreciación sea razonable y consistente con el ejercicio anterior.
 - 4.4 Asegurarse que el registro de altas y bajas de los bienes sea el adecuado.

- 5 PAGOS ANTICIPADOS Y CARGOS DIFERIDOS
 - 5.1 Determinar que son aplicables a períodos futuros.
 - 5.2 Que el costo de los beneficios que representen, sean razonables en operaciones futuras.

6 PASIVO CIRCULANTE

- 6.1 Verificar que las deudas contraídas estén debidamente registradas.
- 6.2 Cerciorarse que los pasivos correspondan a obligaciones reales.
- 6.3 Cerciorarse que las estimaciones de pasivo no sean excesivas.
- 6.4 Clasificar el pasivo de acuerdo a su vencimiento.

7 PASIVO FIJO

- 7.1 Verificar que las deudas contraídas, mayor de un año, están debidamente registradas.
- 7.2 Cerciorarse que los pasivos registrados sean reales efectivamente.

8 CREDITOS DIFERIDOS

- 8.1 Determinar cuáles son aplicables a ejercicios futuros.
- 8.2 Verificar que los ingresos cobrados por anticipado estén debidamente registrados.

9 CAPITAL VARIABLE

- 9.1 Verificar que su importe sea correcto.
- 9.2 Comprobar si se cumplió con los requisitos legales y estatutarios.

10 VENTAS

- 10.1 Comprobar que se incluyan ventas reales.
- 10.2 Verificar que se incluyan las deducciones correspondientes al ejercicio.
- 10.3 Comprobar que las ventas provengan de operaciones normales.

11 COSTO DE VENTAS Y GASTOS DE OPERACION

- 11.1 Comprobar que correspondan a operaciones efectivamente realizadas.
- 11.2 Verificar que todos los costos y gastos estén incluidos en el ejercicio.
- 11.3 Clasificar las operaciones normales, de las partidas extraordinarias.

PROGRAMA DE AUDITORIA

(Cada procedimiento deberá terminarse. Si no es aplicable N/A. El programa deberá ser aprobado por el socio encargado, antes que se inicie el trabajo).

Cliente:

Domicilio:

Ejecutivo con quien se debe poner en contacto:

Puesto:

Fecha de la auditoría:

Auditor Encargado:

Socio encargado:

Tipo de organización:

	Auditor	Fecha en que se concluyó	Revisado por
General:			
1. Confirmar el estado de _____	_____	_____	_____
2. Revise las actas	_____	_____	_____
3. Prepare cuestionarios de control interno	_____	_____	_____
4. Haga una lista de procedimientos adicionales según lo obtenido en el punto No. 3	_____	_____	_____

Efectivo:

5. Confirme todos los saldos bancarios a la fecha de auditoría

está solapando -
algo

13. Enumere procedimientos especiales para la auditoría del efectivo

Cuentas por cobrar:

14. Confirme las - -
cuentas por cobrar

15. Verifique el corte en lo relacionado, con los embarques y la facturación

16. Revise las conciliaciones de cuentas malas, la recuperación de --
cuentas y lo adecuado de la estimación para cuentas malas

17. Enumere procedimientos especiales para la auditoría de cuentas por cobrar

Inventarios:

18. Revise las instrucciones para la toma de inventarios y haga --
las correcciones pertinentes

19. Observe el recuento físico de inventarios

20. Verifique el listado de las hojas de inventarios, los precios, los cálculos, las su

mas

21. Obtenga un certificado especial de inventarios

22. Enumere procedimientos especiales para la auditoría de inventarios

Activos Fijos:

23. Verifique las ediciones y los retiros al activo fijo

24. Revise la provisión anual de depreciación y concilie las cuentas de depreciación acumulada

25. Enumere procedimientos especiales para la auditoría de activos fijos

Otros activos:

26. Revise y confirme todos los demás activos

27. Enumere procedimientos especiales para la auditoría de otros activos

Pasivos:

28. Verifique el corte de la facturación

37. Obtenga un certificado de pasivos

38. Prepare las declaraciones del Impuesto sobre la Renta

Cuentas de ingresos:

39. Revise todas las cuentas de ingresos

40. Enumere las cuentas que selectivamente se hayan de analizar

41. Verifique conforme se fue revisando

Cuentas de gastos:

42. Revise todas las cuentas de gastos

43. Analice las cuentas seleccionadas

44. Analice también al revisar

Cuentas de capital:

45. Verifique el capital social emitido y el capital social suscrito

46. Analice las cuentas de utilidades retenidas

47. Analice cualquier otra cuenta de capital

48. Analice las cuentas de capital de los socios y sus aportaciones y retiros

49. Analice la cuenta de capital del propietario y sus aportaciones

CAPITULO IV

CONTROL INTERNO.-

Con motivo del reciente cambio en los Boletines sobre Normas y Procedimientos de Auditoría, emitidos por la Comisión del mismo nombre del I.M.C.P., se actualizaron los pronunciamientos relacionados con el control interno. Por tal razón, se recomienda la consulta de los Boletines E-02 "Pronunciamientos Relativos al Estudio y Evaluación del Control Interno", y H-10 "Pronunciamientos Relativos al Informe sobre Control Interno".

La tradición docente y la práctica profesional indican los siguientes métodos para el estudio y evaluación del control interno: método descriptivo, método gráfico y método de cuestionarios.

METODO DESCRIPTIVO.- Como su nombre lo indica, consiste en la descripción de las diferentes actividades administrativas y operacionales de los departamentos o unidades de trabajo, de sus funcionarios y empleados; así como, de los registros de contabilidad que forman parte del sistema. Esta descripción debe hacerse de una manera tal, que siga el curso de las operaciones en los diversos departamentos. No conviene hacerse en forma aislada o subjetiva; siempre habrá de tenerse en cuenta la operación del departamento o empleado, señalando, además su relación con el departamento presente.

METODO GRAFICO.- Es aquel que señala por medio de cuadros y gráficas de flujo, las operaciones a través de los puestos o lugares, donde se encuentran establecidas las medidas de control para la ejecución de las operaciones.

METODO DE CUESTIONARIOS.- Este método consiste en el empleo de un cuestionario previamente formulado -- por el auditor, el cual incluye preguntas respecto a cómo se efectúa el manejo de las operaciones y quién tiene a su cargo dichas funciones. El cuestionario es formulado, por lo general, de tal manera que las respuestas afirmativas indiquen la existencia de una adecuada medida de control interno, y por el contrario, la respuesta negativa señala una falla o debilidad en el sistema establecido.

Al hacer una análisis de los tres métodos anteriormente señalados, para el estudio y evaluación del control interno, se aprecia que los métodos descriptivo y gráfico, se refieren exactamente a las rutinas de trabajo contempladas en la identificación de la empresa o dependencia y al análisis de la función auditada (en especial al estudio del renglón correspondiente de los procedimientos de operación) cubiertas en el tema anterior.

En lo tocante a método de cuestionarios, su empleo es el más generalizado en virtud de la rapidez de su aplicación; pero tiene por contra las siguientes limitaciones:

- 1) No permite al auditor identificarse con la empresa o dependencia.
- 2) No permite que el auditor conozca profundamente la función que va a auditar; por consiguiente, la calificación que dé al control interno establecido, no está respaldado con suficientes elementos de juicio.
- 3) No todas las entidades son iguales, por consiguiente, no se pueden aplicar los mismos cuestionarios.
- 4) Los cuestionarios preestablecidos merman la capacidad de análisis del auditor, ya que en el mayor de los casos y, sobretodo, tratándose de auditores varios, la cobertura de esta importantísima fase del trabajo de auditoría, se hace de manera mecánica, convirtiéndose en una mera rutina de trabajo.
- 5) Dificilmente un cuestionario preestablecido será lo suficientemente grande como para cubrir todos los aspectos relativos al control interno.

Vale la pena apreciar que en ninguno de los tres métodos señalados, se trata con relativa profundidad, un elemento clave para la planeación, organización, dirección y control de la entidad, elemento sin el cual ésta sencillamente no existiría. Este elemento es el humano.

En seguida hago referencia al estudio y evaluación del control interno a través del elemento humano -- que en él interviene, para lo cual se ha desarrollado un método más específico.

DETECCION DE FUNCIONES INCOMPATIBLES

Como su nombre lo indica, con el uso de sencillos cuestionarios, el auditor detectará funciones incompatibles del personal involucrado en la planeación, organización, dirección y control de la entidad.

La incompatibilidad parte del hecho que el hombre es el que se encarga de determinar la falla de control interno; consecuentemente, es al control interno a quien se debe analizar, revisar y evaluar en sus funciones y no a la administración o a las operaciones.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.-

I.- CONCEPTO Y OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.

1. Definiciones y conceptos.

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

2. Los objetivos del control interno son cuatro:

- a) la protección de los activos de la empresa;
- b) la obtención de información financiera, veraz y confiable;
- c) la promoción de eficiencia en la operación -- del negocio, y
- d) que la ejecución de las operaciones, se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Al cumplimiento de los dos primeros objetivos anteriormente mencionados, se le conoce con el nombre de control interno contable; en cambio, los otros dos objetivos citados, se refieren al control interno administrativo.

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros, que se refieren a la protección de los activos y a la confiabilidad de los registros financieros; consecuentemente, están diseñados para suministrar seguridad razonable de que:

- a. Las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas de la administración;
- b. las operaciones se registran para:
 - permitir la preparación de estados financieros, de conformidad con principios de contabilidad o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y
 - mantener datos relativos a la custodia de los activos;
- c. el acceso a los activos sólo se permite, de -

acuerdo con autorizaciones de la administración;

- d. los datos registrados relativos a la custodia de los activos, son comparados con los activos existentes, durante intervalos razonables y se toman las medidas apropiadas con respecto a cualquier diferencia.

3. Objetivos generales de control interno.

Derivado de lo anterior, se presentan los objetivos generales de control interno, que son aplicables a todos los sistemas y que sirven de base a su vez, para establecer o identificar los "objetivos específicos de control interno, por ciclos de transacciones".

- a. **Objetivos de autorización.**
Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales, o especificaciones de la administración.
- b. **Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.**
Todas las operaciones deben registrarse, para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados, y para mantener en archivos apropiados, datos relativos a los activos sujetos a custodia.
- c. **Objetivos de salvaguarda física.**
El acceso a los activos sólo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración, y
- d. **Objetivos de verificación y evaluación.**
Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia, deben compararse con los activos existentes a intervalos razonablemente, y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

II.- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

1. El auditor debe llevar a cabo 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.

2. La responsabilidad del auditor al efectuar el es

tudio del control interno, se refiere al análisis y comprensión del plan de organización, y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

3. Al evaluar el control interno, el auditor deberá determinar sus deficiencias, calificarlas en cuanto a su gravedad y posibles repercusiones, y establecer el alcance de su trabajo, en relación a las condiciones encontradas. Si las fallas de control interno son graves y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

4. El estudio y evaluación del control interno deberán hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de la auditoría.

5. El hecho de que el auditor emita una opinión sin salvedades, no implica la aprobación tácita del control interno.

6. Es indispensable dejar evidencia en los papeles de trabajo, del estudio y evaluación del control interno realizados.

III.- METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Las fases en las que se lleva a cabo el estudio y evaluación del control interno, por ciclos de transacciones son las siguientes:

1. Identificación de los ciclos de transacciones cuyo control interno se va a estudiar y evaluar.

2. Identificación de funciones.

3. Identificación de objetivos de control interno aplicables a cada función.

4. Obtención de información.

5. Entendimiento y documentación de los procedimientos de proceso en cada función.

6. Identificación de técnicas de control interno, utilizadas por la entidad, para cada función.

7. Evaluación del control interno.

8. Diseño de pruebas de auditoría y preparación del

programa de trabajo.

A continuación se tratan cada una de las fases - del estudio y evaluación del control interno, por ciclos de transacciones:

1. Identificación de los ciclos de transacciones cu yo control interno se va a estudiar y a evaluar.

Se pueden identificar los siguientes ciclos de - transacciones que configuran la estructura de una entid-- dad económica:

- Ciclo Financiero o de Tesorería
 - a. Inversiones
 - b. Préstamos
 - c. Capital contable
 - d. Administración de efectivo
- Ciclo de egresos
 - a. Compras y cuentas por pagar
 - b. Sistema de nóminas
 - c. Salidas de efectivo
- Ciclo de producción
 - a. Inventarios y costo de manufactura
 - b. Inmuebles, maquinaria, equipo e instalacio-- nes.
- Ciclo de ingresos
 - a. Sistema de ventas
 - b. Sistema de cuentas por cobrar
 - c. Entradas de efectivo
- Ciclo de información financiera
 - a. Sistema de contabilidad general
 - b. Sistema de contabilidad de costos
 - c. Procedimientos para estructurar la informa-- ción financiera.

2. Identificación de funciones.

Cada ciclo de transacciones está compuesto de - una o más funciones. Una función es una tarea importan-- te que se ejecuta dentro de cada ciclo, para reconocer, - autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar o - informar las transacciones, dentro de un sistema que pro cesa transacciones relacionadas lógicamente. Dado que -

cada empresa y cada ciclo de transacciones, son singulares, las funciones aplicables pueden variar en cada caso.

Una vez que el auditor ha identificado los ciclos de transacciones, cuyo control interno estará sujeto a revisión y evaluación, es necesario que se identifiquen y determinen las funciones aplicables a cada ciclo, con base en las características específicas del mismo.

3. Identificación de objetivos de control.

Una vez identificadas y determinadas las funciones de cada ciclo de transacciones de la empresa, el auditor deberá identificar los objetivos específicos de control interno aplicables a cada función, partiendo de los objetivos generales de control interno.

4. Obtención de información.

El conocimiento que requiere el auditor de los sistemas, procedimiento, métodos y controles, lo puede obtener mediante la aplicación de las siguientes técnicas:

- a. Lectura de los manuales de organización de la compañía.
- b. Revisión de la información contenida en el expediente continuo de auditoría.
- c. Entrevistas con funcionarios y empleados.
- d. Observaciones de campo.

En primer lugar, es importante señalar que debemos entender por sistemas, procedimientos y métodos, para que consecuentemente, estemos en posibilidad de juzgar la eficacia de los controles establecidos:

SISTEMA

CONJUNTO DE PROCEDIMIENTOS QUE
SE REFIEREN A ACTIVIDADES ENTRE
SI RELACIONADAS DENTRO DEL MAR-
CO DE UNA ENTIDAD ECONOMICA.

ES EL MEDIO DE CONVERTIR POLITICAS EN ACCION

PROCEDIMIENTO A

PROCEDIMIENTO B

PROCEDIMIENTO C

NORMAS PRE-ESTABLECIDAS QUE DEFINEN LA SECUENCIA EN QUE
SE DEBEN LLEVAR A CABO LAS OPERACIONES

DEFINEN EL "QUE HACER", "QUIEN", "DONDE" y "CUANDO"

METODO 1

METODO 2

CONJUNTO DE INSTRUCCIONES
DETALLADAS QUE DEFINEN LA
FORMA DE REALIZAR UNA OPE-
RACION. SON EL COMPLEMEN-
TO A LOS PROCEDIMIENTOS.

DEFINEN EL "COMO" HACERLO

Entrevistas con funcionarios y empleados.

Las entrevistas y observaciones que lleva a cabo el auditor, deben estar diseñadas para obtener información de cómo logra la empresa, los objetivos de control interno manifestados. Será necesario, que el auditor observe y entreviste al personal que supervise o ejecute una o más funciones, para lo cual es indispensable que el mismo desarrolle buenas técnicas de entrevista.

Las entrevistas deben celebrarse, en primera instancia, con el ejecutivo de más alta jerarquía, a cuyo cargo está el área funcional sujeta a estudio, Las entrevistas con funcionarios y empleados de menor jerarquía, serán necesarias, a medida que la investigación involucre más detalles de los procedimientos y métodos.

Durante las entrevistas, un apoyo imprescindible para el auditor, son las interrogantes de análisis.

INTERROGANTES DE ANALISIS

<u>PREGUNTAS</u>	<u>PARA CONOCER</u>	
QUE?	<u>LA ACTIVIDAD</u>	... SE EMPREN-
PARA QUE?	EL PROPOSITO PARA EL QUE...	DEN LAS ACTIVI-
DONDE?	EL LUGAR EN QUE...	DADES DE UN DE-
CUANDO?	EL ORDEN O TIEMPO EN QUE...	PARTAMENTO, --
QUIEN?	LA PERSONA POR LA QUE...	LAS ACCIONES -
COMO?	LOS MEDIOS POR LOS QUE...	DE UN PROCEDI-
CUANTO?	LA CANTIDAD DE RECURSOS	MIENTO O SE TO-
	CON QUE...	MA UNA DECI--
		SION...

Las anteriores interrogantes de análisis, son de gran utilidad. Sin embargo, la verdadera comprensión de los sistemas, el origen auténtico de los problemas, la justificación o no justificación de las fallas, los riesgos, las funciones incompatibles, los retrasos en la ejecución de actividades y los éxitos, se logra sólo si el auditor grava en su mente y aplica dos palabras mágicas:

¿ POR QUE ?

—

En todos los casos, es necesario que el auditor ponga énfasis especial, en las técnicas que se emplean para prevenir o detectar errores y para evitar la inserción de transacciones no autorizadas en el flujo. Para ésto, las preguntas que deberá hacerse al auditor respecto a cada función; pero que no se preguntan directamente al personal de la empresa, incluyen:

- ¿Cómo podría pasar una transacción errónea o ficticia a través de esta parte del sistema?
- ¿Cómo se encontraría una transacción perdida o duplicada?
- ¿Cómo podrían hacerse cambios no autorizados, a los programas o procedimientos, y en su caso, -- cómo se descubrirían los cambios?
- ¿Cómo podrían evadirse los requisitos de autorización?
- ¿Podría haber errores al pasar las transacciones de un sistema a otro, o de una función a otra?
- ¿Qué certeza puede existir que los datos rechazados por el proceso de depurar o validar, se subsanan y entran de nuevo en el sistema?

Observaciones de Campo.

Un buen auditor está divorciado de su oficina y de su escritorio, o vive lejos de ellos la mayor parte de una jornada laboral.

Las entrevistas son fundamentales para conocer y estudiar los sistemas; empero, la captura de datos no será completa y profesional, si carece de la observación en el campo donde se desarrollan los métodos y procedimientos.

UN AUDITOR PROFESIONAL

1. Escala montañas.
2. Desciende a los abismos.
3. Soporta el frío y el calor.
4. Bucea... o aprende si no sabe.
5. Acepta impregnarse de carbón, grasa, lubricantes, tierra, pintura o maleza.
6. Arriesga la vista y el oído.
7. Expone su vida,

Para

Obtener mejor información respecto a los flujos transaccionales, sujetos a investigación y estudio.

5. Entendimiento y documentación de los procedimientos de proceso en cada función.

Una vez que el auditor obtuvo el conocimiento de los sistemas, procedimientos y controles establecidos en la empresa, deberá documentar lo que se logra mediante el proceso de las transacciones dentro de cada función; a través de la preparación de gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptiva, o el uso de cuestionarios.

El detalle de la información que se incluya en esta documentación, dependerá del grado de profundidad a que quiera llegar el auditor. Sin embargo, no se intenta en ningún caso, que en esta documentación se muestren los procedimientos de proceso, sino más bien, resumir en la misma el flujo de las transacciones en términos de su importancia; para lo cual, esta documentación deberá contar, por lo menos, con los siguientes elementos:

- Documentos fuente e informes que se preparan.
- Pasos de procesamiento.
- Archivos utilizados durante el procesamiento, y
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

Las gráficas de flujo de transacciones, los memorandum descriptivos, el uso de cuestionarios y la lista de técnicas de control, no tienen necesariamente que ser preparados por el auditor. Es recomendable que a este respecto, se aliente a la empresa para que personal calificado a su servicio, pueda ejecutar este trabajo y obtenga o actualice, todo aquel material de respaldo, al expediente continuo de auditoría que el auditor requiera.

La participación de la empresa en estos trabajos no sólo reducirá el esfuerzo de la auditoría, sino que también ayudará a concentrar la atención de la Gerencia, en la importancia de los controles internos. Cuando estos trabajos sean preparados por personal de la empresa, el material resultante deberá ser verificado y evaluado cuidadosamente por el auditor.

6. Identificación de técnicas de control interno -- utilizadas por la entidad, para cada función:

Las técnicas de control interno, son el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades, que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones. En virtud de lo anterior, el auditor deberá concentrar mayor atención en las técnicas de control interno, que en actividades aisladas del procesamiento.

En la documentación preparada por el auditor, -- que se menciona en la fase anterior, deberán enumerarse todas las técnicas de control utilizadas por la empresa en cada función, con el objeto de poder obtener una certeza razonable, que el objetivo de control interno se lo gra total o parcialmente. Las técnicas de control interno, deberán agruparse por objetivos y cada técnica deberá realizarse a un objetivo específico.

La gráfica de flujo de transacciones, los memorandum descriptivos, el uso de cuestionarios y cualquier otra información de respaldo con que cuente el auditor - en su archivo permanente de auditoría, servirán para documentar el entendimiento que tiene de la empresa, sus sistemas básicos y los procedimientos de proceso usados para registrar las transacciones.

7. Evaluación del control interno.

Una vez identificadas las técnicas de control interno, utilizadas por la empresa en cada función, el auditor deberá anotar y documentar los juicios subjetivos, en cuanto a si las técnicas de control interno usadas -- por la empresa: logran cada objetivo, si lo logran parcialmente, o si no lo logran.

La evaluación del control interno es la etapa medular del trabajo de auditoría, ya que con base en la -- misma se diseñará el programa de trabajo relativo; por lo que esta etapa, deberá ser realizada por un miembro - experimentado del equipo de auditoría.

La evaluación del control interno se logrará, me diante:

- La identificación específica de aquellos objetivos de control, del ciclo que se logran satisfactoriamente, y de aquellas técnicas de control en las que el auditor pueda, aparentemente confiar,

al fijar el alcance de las pruebas sustantivas.

- La identificación específica de los objetivos de control interno, del ciclo que no se logran, o se logran parcialmente, determinando los riesgos de logro incompleto o nulo.

Si se han documentado concisamente las técnicas de control interno de la empresa, el proceso de evaluación empieza al juzgar el auditor, si para cada objetivo aplicable, las técnicas expresadas como se mencionó anteriormente:

- a. Dan certeza razonable que se logra el objetivo;
- b. dan certeza razonable que se logra parcialmente o
- c. no dan seguridad que se logren.

La conclusión que se logra un objetivo de control interno de ciclos, significa que, a juicio del auditor que hace la evaluación, existe certeza razonable que pueden prevenirse o descubrirse los errores o irregularidades importantes, mediante las técnicas de control expresadas.

Una conclusión de que no se logra un objetivo, o sólo se logra parcialmente, nos indica que tal certeza razonable no existe, y por lo tanto, pueden ocurrir errores o irregularidades que no se descubrirían y corregirían, mediante la ejecución rutinaria de las técnicas manifestadas.

El grado en que se logra un objetivo en particular, depende de las respuestas a la siguiente serie de preguntas básicas:

- ¿Qué podría salir mal? ¿evitarían las técnicas expresadas, que sucede esto?
- Si sucediera, ¿se descubriría en la ejecución normal de los deberes? si así fuera, ¿cuándo?
- Si no se descubriera el error o la irregularidad en forma oportuna, ¿qué efecto tendría esto en los saldos que aparecen en los estados financieros de la empresa?

Si al contestar las preguntas anteriores se llega a la conclusión que podrían ocurrir errores o irregularidades y afectarse en forma importante los saldos de los estados financieros de la empresa, será necesario contestar una pregunta más:

- ¿Qué pruebas sustantivas específicas deben diseñarse para determinar el efecto de los errores o irregularidades, si los hubiere, sobre los estados financieros?

Los elementos de juicio antes mencionados, son de suma importancia, para que el auditor pueda llevar a cabo una adecuada evaluación, de si las técnicas de control que tiene establecido la empresa, logran o no los objetivos de control interno del ciclo.

8. Diseño de pruebas de auditoría y preparación del programa de trabajo.

Una vez efectuada la evaluación del control interno, el auditor podrá diseñar, congruentemente con dicha evaluación, pruebas sustantivas y de cumplimiento, que le permitan emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa.

En algunos casos, el auditor puede llegar a la conclusión, de no confiar en ningún grado en los controles internos, con respecto a una clase de transacciones, y por lo tanto, eliminar la necesidad de probar el cumplimiento de los controles. En estos casos, el efecto de estas transacciones en los estados financieros de la empresa, será probado por el auditor, a través de un mayor alcance de sus pruebas sustantivas. Por otra parte, un análisis de riesgos específicos mediante la revisión del control interno de un ciclo, indicará aquellos campos en los que el auditor puede confiar, hasta cierto punto, en los controles contables internos de la empresa y determinar si pueden reducir el alcance de sus pruebas sustantivas.

Pruebas de cumplimiento.

Una prueba de cumplimiento, es la comprobación de que una o más técnicas de control interno, estaban en operación durante el período auditado.

Usualmente, no es necesario probar todas las técnicas identificadas en las gráficas de flujo de transacciones, memorandums descriptivos o cuestionarios que contribuyen al logro total o parcial de los objetivos de control del ciclo. La selección y extensión en que se prueban varias técnicas de control dependerá de:

- La importancia de un ciclo, con relación a los saldos de las cuentas mostradas en los estados financieros.

- La importancia de un objetivo de control en un ciclo de transacciones.
- La importancia de una técnica en particular, para el logro de un objetivo de control del ciclo, y
- La amplitud con que se prueba la técnica en - - otros campos de la auditoría.

La naturaleza y la oportunidad de las pruebas de cumplimiento están relacionadas entre sí. Existen técnicas de control interno que producen evidencia documentada, la cual puede examinarse en cualquier momento; sin embargo, otras técnicas (ejemplo: supervisión estrecha del personal) no dejan rastros de evidencia documental. En este caso, el cumplimiento puede probarse mediante observación visual directa, durante el período que se está examinando.

Como regla general, las pruebas de cumplimiento deberán completarse, antes de comenzar la prueba sustantiva. Lo anterior, permite ajustar eficientemente el alcance de la prueba sustantiva; si la prueba de cumplimiento demuestra que determinados controles no están, de hecho, operando o lo están haciendo deficientemente.

Pruebas sustantivas.

La característica esencial de la prueba sustantiva es que la misma está diseñada para llegar a una conclusión, con respecto a un saldo de una cuenta, sin importar los controles internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.

Las pruebas sustantivas incluyen técnicas, tales como: confirmaciones, observación física, cálculo, inspección, investigación, etc. Es importante señalar que una prueba sustantiva, normalmente no es una verificación detallada o del 100%.

Debido a lo anterior, la naturaleza y extensión de las pruebas sustantivas, dependerán de la probable naturaleza y volumen de errores que pudieran ocurrir en los procesos contables de la empresa, que no fueran descubiertos por las técnicas de control interno empleadas en la misma. Luego entonces, a menor cantidad de errores de importancia que pudieran ocurrir, mayor será la limitación del alcance de las pruebas sustantivas. Normalmente, es conveniente ejecutar pruebas sustantivas en una fecha preliminar, más bien que al final del período de auditoría.

Programa de auditoría.

Las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas que se diseñan como resultado de la evaluación del cumplimiento de los objetivos de control interno, deben plasmarse en el programa de auditoría. Es importante, - que este programa de auditoría sea aprobado previamente por el auditor responsable del trabajo.

El programa de auditoría es la culminación, el resultado principal del proceso de planeación, y dicho programa refleja, por lo tanto, los juicios hechos. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el auditor responsable de la auditoría, le da la seguridad que el trabajo se planeó adecuadamente para el auditor que ejecuta el trabajo; -- sirve como base de la planeación y supervisión y para el auxiliar es una guía para la ejecución del trabajo.

Quando se va a confiar ampliamente en los controles internos, puede ser más conveniente organizar el programa de auditoría, conforme fluyen las transacciones y ordenar los pasos en la misma secuencia en que se ejecutan las distintas funciones.

Una vez que se ha desarrollado el programa de auditoría, debe, donde fuere aplicable, hacerse referencia cruzada de los pasos del mismo, con las gráficas de flujo de transacciones, memorandum descriptivos o cuestionarios donde se hayan identificado técnicas de control utilizadas por la empresa. Si la ejecución de las pruebas de cumplimiento indica que la técnica de control no está operando, deberá actualizarse la evaluación realizable por el auditor, en la documentación de respaldo relativa (gráfica de flujos de transacciones, memorandum descriptivos o cuestionarios), y por lo tanto, debe reconsiderarse la extensión, naturaleza y oportunidad de las pruebas sustantivas.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

Nota: Utilice varias hojas si -
el espacio es inadecuado.

Cliente:

Fecha de la auditoría:

Fecha en que se formuló el
cuestionario:

Por:

Revisado por:

Fecha:

General

El número de personas en la oficina _____ Número de
personas que trabajan exclusivamente en contabilidad _____

¿Existen instrucciones por escrito respecto al manejo de
los asuntos contables? _____.

Si existen instrucciones por escrito, ¿son adecuadas se-
gún las circunstancias? _____.

Nota: Adjunte copia de las instrucciones.

¿Si tiene alguna evidencia que la administración está en
terada de sus responsabilidades de proveer el mejor sis-
tema de control interno de acuerdo con las circunstan-
cias?

¿Se definen claramente las responsabilidades básicas de
administración, bien sea en las actas, o en otros docu-
mentos?

¿Están conscientes cada uno de los jefes, respecto a sus responsabilidades en esta área?

¿Existe una gráfica de organización adecuada, y es respetada?

¿Se depositan íntegros los fondos obtenidos en préstamo?

¿Se protegen adecuadamente todos los fondos, incluyendo los préstamos, recibidos de fuentes distintas de cobros a clientes?

Se utilizan presupuestos:

¿Para las ventas?

¿Para los costos de operación?

¿Para el efectivo?

¿Para los activos fijos?

¿Quién es responsable de:

1. Contabilidad?

2. fijación de precios para los documentos?

3. compras?

4. firmar cheques?
5. efectuar los depósitos bancarios?
6. aprobar el crédito a los clientes?
7. aprobar los asientos en el Diario?
8. controlar los inventarios?
9. existe mantenimiento?
10. la compra de activos fijos?
11. los valores, incluyendo los documentos por cobrar?
12. los cobros?
13. revisar los procedimientos contables?

CONTABILIDAD

Enumere las personas que realizan funciones contables:

- A. _____
- B. _____
- C. _____
- D. _____
- E. _____
- F. _____
- G. _____
- H. _____
- I. _____
- J. _____

Nota: Conteste las siguientes preguntas anotando la letra asignada a las personas mencionadas con anterioridad

¿Quién es responsable de:

1. abrir la correspondencia.
2. controlar el Diario de entradas de efectivo.
3. registrar los pedidos de los clientes (Diario de ventas).
4. registrar los cargos a los auxiliares de clientes -- (ventas).
5. registrar los créditos a los auxiliares de clientes-- (pagos).
6. formular los depósitos bancarios.
7. formular las facturas a los clientes.
8. verificar la aprobación del crédito.
9. formular las órdenes de compra.
10. comparar los informes de recepción de mercancías con las facturas de los proveedores.
11. registrar las facturas de los proveedores (Diario de compras).
12. expedir los cheques a los proveedores.
13. pasar los créditos a los auxiliares de los proveedores (compras).
14. pasar los cargos a los auxiliares de los proveedores (pagos).
15. preparar los cheques de nómina.
16. pasar los asientos de nómina.
17. pasar los asientos de nóminas a los registros detallados de percepciones de los trabajadores.
18. formular los asientos de Diario.
19. hacer los pases al Mayor General.
20. formular los Estados Financieros.

CAPITULO V

PAPELES DE TRABAJO.-

CONCEPTO:

El resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría, debe plasmarse en cédulas y documentos que reciben el nombre genérico de papeles de trabajo, los -- que constituyen la evidencia de la labor realizada.

Los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas -- y, en muchos casos, la descripción de las mismas, se registran en papeles de trabajo; los cuales constituyen -- el resumen de la labor realizada; sirven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir, pueden ser, posteriormente, fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba, que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo.

Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva -- del auditor, pero la información contenida en ellos, por ser del cliente es de carácter confidencial, y en su uso está restringido por el secreto profesional, según los -- lineamientos del Código de Etica Profesional.

Por la importancia que los papeles de trabajo -- tienen como base para la opinión del auditor, y por la -- importancia que pueden llegar a tener posteriormente, -- para su propia responsabilidad profesional, es absolutamente indispensable, dejar asentado que la propiedad absoluta e irrestricta de los correspondientes papeles de trabajo es del propio auditor que ha realizado el examen sujeta sólomente, en el uso de dichos papeles de trabajo y de la información en ellos contenida, a las exigencias ineludibles del deber genérico de secreto profesional -- que todo auditor debe tener.

Los papeles de trabajo, deben incluir el análisis, la comprobación y las conclusiones sobre los renglos o partidas específicas de los estados financieros, -- los cuales reunidos, representan los elementos de juicio que respaldan la opinión sobre dichos estados financieros en su conjunto.

Este pronunciamiento, señala la estructura de -- preparación de los papeles de trabajo, con el objeto de que las anotaciones del auditor se hagan de forma ordenada, y se preparen de tal modo que realmente representen elementos de juicio.

ELABORACION DE PAPELES DE TRABAJO.-

OBJETIVO.-

Estandarizar la forma de trabajo en el Departamento de Auditoría Interna Corporativa, en lo referente a calidad, presentación, distribución, acomodo e integración de Papeles de Trabajo.

Los papeles de trabajo, son la constancia escrita de las técnicas y procedimientos de Auditoría, aplicados en su extensión y alcance y son base del resultado de nuestro trabajo.

Los papeles de trabajo pueden ser de referencia-permanente o de uso corriente o normal.

Los de referencia permanente, son los que se utilizan para tomar la información necesaria, para conocer los antecedentes de la empresa.

Los de uso normal, son lo que contienen toda la información del desarrollo del trabajo efectuado, denominados cédulas de Auditoría.

Los papeles de trabajo que elabore el Auditor, - deberán contener:

- Los datos e información necesaria para respaldar el trabajo.
- La descripción de las pruebas efectuadas.
- Resultado de las pruebas y conclusiones.

Una vez que se haya cumplido con los requisitos- anteriores, los papeles de trabajo nos servirán como:

- Base para fundamentar nuestra opinión y resultados .
- Fuente de aclaraciones.
- La única prueba del auditor, respecto a haber -- cumplido con las técnicas y procedimientos de Au

ditoría, en la ejecución del trabajo.

En base a lo establecido anteriormente, a continuación enumeramos los aspectos informativos principales que debemos cubrir en nuestras revisiones; sujetas desde luego a modificaciones de acuerdo a la clase de trabajo que se desarrolle.

I. INTEGRACION DE PAPELES DE TRABAJO.

Con el objeto de facilitar la lectura y revisión de los papeles de trabajo, el orden que deberán llevar, será el siguiente:

1. Índice de Papeles de Trabajo.
2. Cédula de pendientes de la sección o cuenta-revisada.
3. Seguimiento del Programa de Trabajo de Auditoría.
4. Observaciones y Recomendaciones.
5. Cédula de ajustes y reclasificaciones.
6. Cédula Sumaria.
7. Estudio y Evaluación del control interno - - (Cuestionarios).
8. Cédulas analíticas de trabajo.
9. Diagramas del flujo de la operación o memorandum de procedimientos.
10. Cédula de marcas.

II. CEDULA SUMARIA.

Estas se elaboran en cada sección, presentándose al frente de cada cuenta y mostrando estas cédulas, los saldos de las cuentas de Mayor, agrupadas de acuerdo a los estados financieros.

La distribución de la información y datos que deberá contener la cédula sumaria serán los siguientes:

1. ENCABEZADO

<u>NOMBRE DE LA COMPAÑIA</u>	INDICE
<u>SECCION O No. DE CUENTA REVISADA</u>	
<u>CEDULA SUMARIA</u>	
<u>REVISION AL</u> _____	HECHO POR
	FECHA
	REVISADO POR

2. COLUMNAS

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
CUENTA	NOMBRE			SALDO AL AÑO	CRUCES	SALDO AL AÑO	% VA- RIAC +(-)	C/U VA- RIAC +(-)	AJUSTES		RECLASIF.		SALDO FINAL
									D	H	D	H	

NOTA: La columna 6 se dejará en blanco para anotar los cruces de las -
cédulas analíticas.

3. INFORMACION ADICIONAL.

La cédula sumario llevará además una explicación de las variaciones más importantes cuando sea conveniente hacerla y como requisito indispensable una conclusión sobre el trabajo efectuado. En caso de haber utilizado marcas, hacer referencias a la cédula de marcas correspondiente.

III. CEDULA ANALITICA.

Son aquellas cédulas en las que se muestran las partidas que forman un saldo o una cuenta, así como los procedimientos aplicados para la comprobación de los mis mos.

La información necesaria que deberán contener -- las cédulas será la siguiente:

1. Nombre de la compañía, número y nombre de la cuenta y fecha de revisión.
2. Desarrollo de la prueba.
3. Descripción de las bases en que basamos nuestro alcance.
4. Firma y fecha de la persona que efectuó el -- trabajo.
5. Firma y fecha de la persona que revisó el -- trabajo.
6. Referenciar a cédula de marcas.

IV. OTRAS CEDULAS PREPARADAS POR LA EMPRESA.

En el caso que en los papeles de trabajo incluya mos copias fotostáticas o cédulas preparadas por personal de la empresa, debemos hacerlo notar mediante una no ta al calce de las hojas.

Cuando se elabore trabajo en estas cédulas, debe mos revisarlas y anotar nuestras marcas.

V. RELACION DE MARCAS.

Las marcas irán al final de cada sección de papeles de trabajo y se anotará la marca y su significado.

Para estandarizar el trabajo desarrollado por el Departamento, usaremos las marcas más comunes y las de--

más serán a criterio del Auditor.

Sumas o restas verificadas.
 Cálculos verificados.
 Sumas cuadradas.
 Cotejado a mayor.
 Cotejado contra documentación.
 Comprobantes con requisitos fiscales.
 Cotejado contra auxiliares.
 Referencia con archivo permanente.

VI. RELACION DE INDICES.

Serán las letras que nos permiten controlar, - - identificar y localizar los papeles de trabajo.

Los índices que se utilizarán en el Departamento de Auditoría serán de dos clases para:

- Auditorías Financieras.
- Auditorías o trabajos especiales.

Para Auditoría Financiera se asignarán alfabéticamente literales y números en color rojo y para Auditorías o trabajos especiales literales y números en color azul.

De lo anterior se desprende, que en todos los casos se utilizará siempre en literal y un número.

En el caso de Pasivo y Capital, se utilizarán literales debles seguidas del número progresivo correspondiente.

VII. CLASIFICACION DE INDICES Y CRUCES.

Es necesaria la anotación de Indices en los papeles de trabajo, ya sea en el curso de la auditoría o al concluirse. Existen muchas alternativas en cuanto a la inclusión de índices, la mayoría de las cuales son satisfactorias. La siguiente tabulación ilustra uno de tales métodos:

- A. Borrador original del informe.
 - A.1 Estado de la situación financiera.
 - A.2 Estado de resultados.
 - A.3 Borrador de la opinión y comentarios.

Los índices que se mencionan a continuación deben utilizarse de igual manera en cada revisión.

- B. Programa de Auditoría.
- C. Hoja de trabajo.
- D. Asientos de ajuste.
- E. Cédula Sumaria de Caja.
 - E.1 Efectivo en bancos.
 - E.1.1 Conciliación bancaria.
 - E.1.2 Certificada bancario.
 - E.2 Fondo de caja chica.
 - E.3 Controles internos aplicables a caja.
- F. Inversión en valores negociables.
- G. Sumario de documentos y cuentas por cobrar.
 - G.1 Confirmación de cuentas por cobrar.
 - G.2 Control interno sobre cuentas por cobrar.
 - G.3 Provisión para cuentas de cobro dudoso.
- H. Sumario de inventarios.
 - H.1 Observación de inventarios físicos.
 - H.2 Pruebas de valuación.
 - H.3 Controles internos sobre inventarios.
- I. Sumario de activos fijos.
 - I.1 Terrenos.
 - I.2 Edificios y depreciación acumulada.
 - I.3 Mobiliario y equipo y depreciación acumulada.
- J. Sumario de pasivos.
 - J.1 Cuentas por pagar.
 - J.2 Impuestos sobre la renta por pagar.
 - J.3 Pasivos acumulados.
 - J.3.1 Sueldos acumulados.
 - J.3.2 Impuestos acumulados.
- K. Sumario de haber social.
 - K.1 Capital social.
 - K.2 Prima en venta de acciones.
 - K.3 Utilidades acumuladas.
- L. Sumario de ingresos.
 - L.1 Ventas.
 - L.1.1 Comparación con años anteriores.
 - L.1.2 Pruebas selectivas de precios en facturas.
 - L.2 Otros ingresos.
- M. Sumario de costos y gastos.
 - M.1 Costo de ventas.

M.2 Gastos de venta.

M.3 Gastos de administración.

Los índices deberán ser escritos con lápices de color e incluidos en el margen superior o inferior derecho de cada página, donde sea más visibles; siempre que en un papel de trabajo se haga referencia a otro deberá existir un adecuado índice cruzado. El índice mismo deberá ser archivado junto con los papeles de trabajo, y los símbolos del índice deberán ser anotados al lado de los capítulos, en la hoja de trabajo. Las cédulas siempre deberán contener en alguna forma, referencias a la hoja de trabajo.

EXTENSION O ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA.-

Según ya se comentó, hay dos elementos que destacan las llamadas "técnicas de auditoría" y los "procedimientos de Auditoría". Pero, ¿qué técnicas y/o procedimientos de auditoría va a aplicar el auditor durante su trabajo?

¿Hasta qué extensión o alcance de la aplicación de sus técnicas y procedimientos será necesario llegar, para obtener conclusiones sobre el área o rubro que está revisando de manera que le permitan expresar una opinión sobre los resultados de su trabajo?

En la decisión que tome el auditor para dar respuesta a las dos anteriores preguntas se están dando los primeros pasos que determinarán la diferencia entre una buena o una mala auditoría, cualquiera que sea ésta o -- como se llame.

Por lo que respecta a la primera interrogante, es, en definitiva, el juicio, capacidad y conocimientos del auditor los que deberán decidir que técnicas y qué procedimientos aplicará en su revisión.

En lo tocante a la extensión o alcance de la aplicación de las técnicas y procedimientos, esto se determina en relación directa con el número de pruebas de auditoría que se juzgue necesario aplicar a las muestras representativas del área o rubro sujeto a revisión, con objeto de allegarse (el auditor) de elementos que le proporcionen el juicio y la convicción necesarios para poder expresar una opinión o rendir un informe.

Ahora bien, ¿cuántas "muestras representativas del área o rubro sujeto a revisión" serán necesarias para un buen trabajo de auditoría?

¿Cómo se seleccionan esas muestras?

En la búsqueda de la respuesta a estos dos últimos cuestionamientos, está el objeto del presente apartado.

Para dar principio, es necesario definir los siguientes conceptos básicos que se originaron en la estadística y que han sido adoptados por la contaduría pública.

Cuando es posible medir o contar todas las unidades (partidas hablando en términos contables) que forman un grupo (universo o población), se realiza lo que en estadística se conoce como censo. En los casos en que no es posible medir o contar las unidades, se puede proceder seleccionando algunos ejemplares del universo y hacer con ellos observaciones, que pueden ser las mismas o muy aproximadas a las que se hicieran si se revisara totalmente el universo o población del que forman parte. Este procedimiento recibe el nombre de muestreo y la unidad se llama muestra.

En la muestra deben estar representadas las diferentes magnitudes, cualidades, características y condiciones del universo y población de la que fue extraída.

Pues bien, hipotéticamente hablando, entre más muestras se seleccionen y más pruebas de auditoría se realicen de la población sujeta a auditoría, más elementos de juicio tendrá el auditor para expresar su opinión. Es más, si revisa absolutamente toda la población, de hecho, no tendrá ningún problema para opinar.

Esto último, a excepción de auditorías especiales, como por ejemplo, la cuantificación de un fraude que requiere una revisión exhaustiva, es absurdo y prácticamente imposible, en virtud del prohibitivo costo que significa mantener un equipo de auditores que efectúen revisiones al cien por ciento.

El problema persiste. El auditor necesita examinar y revisar documentación suficiente y competente para dar una opinión. No puede revisar absolutamente toda la población, en virtud de una imposibilidad de tipo económico y práctico... ¿Qué hacer?

La solución es sencilla, el auditor deberá seleccionar muestras representativas de la población sujeta a su examen, de manera que los resultados que obtenga al revisar estas muestras, le sirvan de base para fijar una opinión sobre toda la población o conjunto del que forman parte.

Para dar efecto a lo anterior, la contaduría pública, con el auxilio de otras disciplinas: matemáticas, estadística, actuaría, etc., ha creado diversas técnicas de selección de muestras de auditoría, que coadyuven con el auditor para el buen y eficaz desempeño de su trabajo.

Por último, es conveniente mencionar que con motivo de la substitución de los boletines de normas y procedimientos de auditoría por otros nuevos y actualizados la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P., en virtud de la alta importancia del tema, emitió el Boletín F-02, denominado "Pruebas selectivas de auditoría", si considera los conceptos o pronunciamientos institucionales básicos que orientarán al Contador Público en la identificación de la terminología y filosofía de este capítulo y, en su oportunidad, de aplicación en el ejercicio de la auditoría a realizar.

CAPITULO VI

DICTAMEN.-

CONCEPTO:

El dictamen del Auditor es el documento formal - que suscribe el Contador Público conforme a las normas - de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado, sobre los estados financieros de su cliente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente - es lo único que el público observa de su trabajo.

El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., han ido acostumbrándose gradualmente a las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esas formas, implica una explicación clara del motivo que la origina. Sin embargo, estas formas no deberán -- utilizarse cuando las condiciones específicas sean tales, que su aplicación no quede indicada.

Lógicamente, no hay sustituto posible para el -- análisis y estudio cuidadoso de cada situación particular, que quede claramente expuesto al lector todo lo que el auditor desea dar a conocer en su dictamen. Si el resultado que desea informar puede obtenerse mediante el -- uso de alguna de las formas u opciones de dictámenes que aquí se presenta, es de esperarse que sean utilizadas; - la presentación y contenido de los dictámenes es importante, tanto desde el punto de vista del lector como del propio auditor.

"Por ser declaraciones de la administración, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad directa y exclusiva de la entidad. Por otra parte, en virtud de que el dictamen de esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional, éste deberá expresar en forma clara y precisa el grado de responsabilidad que está asumiendo al firmar dicho documento".

La anterior introducción, por la importancia, -- contenido y concisión con que se está refiriendo al capítulo en esta ocasión objeto de estudio, fue tomado de -- las consideraciones generales que anteceden a los Boletines H-01 al H-06, H-12, H-17 y H-19 de la Comisión de --

Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. A continuación se extractarán los aspectos más importantes -- emitidos por la misma Comisión. Obviamente, aquel lector que requiera mayor información o detalle sobre el tema, se le recomienda acudir a las fuentes bibliográficas -- señaladas en cada caso.

BOLETIN H-01

PRONUNCIAMIENTO RELATIVO A LA OBLIGACION DE EMITIR UN DICTAMEN EN TODO TRABAJO PROFESIONAL.

"En todos los casos en que un Contador Público - Independiente haya hecho una revisión de estados o información financiera, ineludiblemente deberá expresar una -- opinión en los términos del examen que practicó".

"Por la obligación moral y profesional que tiene el auditor de informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes, cuando sea contratado para llevar a cabo un examen de estados financieros, estará obligado a rendir su dictamen sin importar las circunstan-- cias; pues si llevó a cabo su trabajo de auditoría y - existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción, los deberá indicar claramente, así como el -- efecto que tuvieron en su opinión, independientemente -- del destino final que su cliente pueda darle a su dictamen".

"Se considera que un Contador Público queda asociado a estados o información financiera, cuando su nombre aparece al calce o conjuntamente con dicha información, aún cuando no haya hecho examen de alguno".

"Cuando el Contador Público sea dependiente en los términos del Código de Ética Profesional y haya hecho una revisión, deberá expresar claramente en el cuerpo de su dictamen las condiciones y grado de dependencia que tiene respecto a la empresa a la que se refieren los estados o la información financiera, sobre la cual expresa su opinión".

"La exigencia de la norma relativa a información de mencionar todas las razones de importancia por las -- cuales el Contador no pueda expresar su opinión, implica que no puede eliminar algunas de esas razones de importancia, no obstante que las demás le permitan por sí mismas abstenerse de opinar".

"Deben incluirse todas las razones por las cuales el auditor no puede emitir su opinión, pues la omisión de alguna de esas causas implica la ocultación de información a la que el lector de los estados financieros, tiene derecho a conocer".

"La abstención de opinión a que se refiere el pronunciamiento H-05 se considera como una expresión de opinión para los fines de la norma de información correspondiente. Por lo mismo, en los casos en que no se ha hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría, la abstención se apoyará específicamente en este hecho".

"Gramaticalmente, la frase abstención de opinión implica la no emisión de opinión alguna; sin embargo, es importante aclarar que la profesión ha interpretado que cuando el auditor se abstiene de opinar lo hace después de un examen a los estados financieros y cuando no pudo obtener los elementos de juicio suficientes para emitir su opinión, es entonces que emite un juicio que consiste, precisamente, en que no puede y por ello, se abstiene de opinar cumpliendo así con el pronunciamiento relativo de emitir un dictamen en todo trabajo profesional".

BOLETIN H-02.

PRONUNCIAMIENTO RELATIVO AL DICTAMEN.

"El resultado de un examen de estados financieros es una opinión que se conoce normalmente como dictamen. Cuando esta opinión o dictamen no tiene limitaciones o salvedades se le conoce como dictamen limpio".

"Existen dos maneras de expresar un dictamen, -- como sigue:

- A) En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A., al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.
- B) He examinado el balance general de la compañía X, S.A., al ... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó

en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al ... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

"El dictamen (B) anterior, también puede expresarse en un sólo párrafo como sigue:

En mi opinión, el balance general adjunto y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S.A., al ... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias, consideré necesarios.

"Obviamente, un dictamen en los términos antes expresados, implica necesariamente que el auditor no tuvo limitación alguna en su trabajo, que no encontró conceptos o partidas significativas que estuvieran en desacuerdo con principios de contabilidad y que no hubo inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de dichos principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares. Sólo en estos casos es cuando el auditor puede expresar su opinión generalmente denominada, limpia, o sea, sin salvedades y sin limitaciones de ninguna especie".

"Los hechos y circunstancias sobre los que informa el estado de cambios en la situación financiera quedan implícitamente incluidos dentro de la expresión "si-

tuación financiera" por consiguiente, no es necesario hacer referencia expresa a dichos cambios en los párrafos de opinión de las dos maneras de expresar un dictamen".

"No obstante lo anterior, si el Contador Público juzga conveniente hacer referencia a dichos cambios podrá hacerla mediante la modificación correspondiente a los modelos de dictamen mencionados".

"Las formas de dictamen antes mencionadas no deberán variarse a menos que existan razones importantes que lo justifiquen".

"La observancia a los modelos de dictamen asegurará uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitará confusiones en el público".

DICTAMEN NUEVO.-

"El modelo que aparece en la presentación (A) es conocido como dictamen nuevo, el cual, elimina ciertas afirmaciones que se incluyen en los que figuran bajo la presentación (B) y que han sido denominados dictámenes tradicionales. Estas eliminaciones se hicieron con base en los siguientes argumentos:

a) Que tales afirmaciones son de carácter eminentemente técnico, y, por lo mismo, tiene un verdadero significado exclusivamente para los Contadores Públicos o personas conocedoras de su técnica;

b) Que han servido para revelar al lector del dictamen, las bases en las cuales se fundamenta la opinión del auditor sobre los estados financieros;

c) En los años en que ha estado vigente el texto del dictamen tradicional, ha servido como labor educativa. Al mismo tiempo, en dicho texto expresamente se señala la obligación del auditor, de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo, y las de verificar la aplicación de principios de contabilidad en forma consistente;

d) Que no obstante la experiencia adquirida, los lectores del dictamen, pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del auditor, por el uso de tecnicismos relativos a las normas de auditoría generalmente aceptadas (que por lo general no conocen ni tienen obligación de conocer) y a los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto coloca al lector en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene la referencia a dichos tecnicismos;

e) Que el calificativo razonablemente se hace in necesario ante la afirmación del Contador Público, de -- que en su opinión se presenta la situación financiera y su juicio está enmarcado dentro de los principios de con tabilidad;

f) Que en los casos en los que es necesario ha-- cer salvedades, por cualesquiera de las razones que lo - ameritan, la redacción del dictamen se hace aún más complicada para el lector común;

g) Que no se menciona expresamente la responsabi lidad primaria de la administración de la compañía, en - la preparación de los estados financieros.

"Ante las consideraciones anteriores, en el año de 1974 se presentó a la profesión un nuevo dictamen en el que se destacan las principales características:

a) Se eliminan las referencias expresas a las -- normas y procedimientos de auditoría.

b) Se eliminan las referencias expresas a los -- principios de contabilidad generalmente aceptados, y a - su aplicación consistente;

c) Se elimina el calificativo de razonablemente;

d) Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía, de la pre paración de los estados financieros.

"Por lo tanto, las razones en que se basó la re comendación del nuevo dictamen, son básicamente las si- guientes:

a) Esta forma de expresar la opinión es a tal -- grado clara y precisa, que no deja lugar a dudas respec to a lo que quiere y puede expresar el auditor, como re sultado de su trabajo.

b) Se expresa con claridad la responsabilidad -- primaria que tiene la administración de la compañía, de preparar los estados financieros para el examen del audi tor.

c) No hay objeción para utilizar un nuevo dicta men sobre estados financieros, si así lo considera más - adecuado el auditor, porque existe la convicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas, no obs tante que no haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

d) En forma similar, el auditor tendrá que com-- probar que la administración de la compañía aplicó con sistentemente principios de contabilidad en la prepara ción de los estados financieros, a pesar de no mencionar lo expresamente en el dictamen, para cumplir con las no^{ra} mas de auditoría.

e) La consistencia en aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto, cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros dictaminados por el auditor. Como sucede con cualquier otro asunto relativo a la adecuada revelación dentro de los estados financieros, si no se hace mención alguna expresa, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

f) La simplificación que se propone del dictamen es congruente con el hecho de que, existiendo ciertos artículos del Código de Ética Profesional, se establecen obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de auditoría, no se ha considerado indispensable hacer referencia a la observancia de las normas de ética profesional, dentro del cuerpo del dictamen.

Sin embargo, es importante aclarar que cuando existan violaciones a las normas de auditoría, a los principios de contabilidad y a sus reglas particulares de valuación y de presentación, a su aplicación consistente, o cuando existan incertidumbres sobre la solución de algún problema, el auditor deberá expresar las salvedades, su opinión negativa, o se abstendrá de opinar, según proceda.

La comisión recomienda la utilización del dictamen nuevo, por las ventajas que representan y a fin de que llegue a ser de uso general; sin embargo, de no utilizarse esta nueva forma, deberá usarse el texto de Dictamen Tradicional...

DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES.-

ORIGEN DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES Y CREACION DE LA DIRECCION DE AUDITORIA FISCAL FEDERAL

La Dirección de Auditoría Fiscal Federal fué creada mediante decreto Presidencial de fecha 21 de abril de 1959, el cual fué publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 30 del mismo mes y año. Esta Dirección se estableció como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En el decreto citado destacan los siguientes puntos:

a) El propósito del Gobierno Federal, de lograr de los contribuyentes la observancia de las leyes fiscales, y al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.

b) La integración de un registro de Contadores Públicos, autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, para dictaminar con fines fiscales los estados financieros de los contribuyentes.

c) El propósito del fisco de orientar su acción contra los defraudadores y evitar molestias e investigaciones innecesarias a los contribuyentes cumplidos, que mediante la asistencia técnica de Contadores Públicos de signados por dichos contribuyentes, hace además resaltar su buena fe.

d) El que a los dictámenes para efectos fiscales de los contribuyentes, se dará crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, salvo las pruebas selectivas que dicha Dirección podrá realizar, para comprobar si los dictámenes se ajustan a las disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fue de esta manera, que en el decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) se incorporó una innovación dentro de los métodos de fiscalización de los contribuyentes: El dictamen del Contador Público para efectos fiscales. Es importante, por lo tanto, reconocer el impulso que recibió en México, la profesión de Contador Público con el nacimiento de dicho dictamen, por el cual, al quedar este régimen como optativo y no obligatorio, los contribuyentes empezaron a interesarse, debido fundamentalmente a los alicientes anteriormente señalados.

Además, con objeto de lograr mayor interés aún por parte de los contribuyentes, estos alicientes se ampliaron posteriormente al emitir la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, el oficio 102-119 de fecha 3 de enero de 1962, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 18 del mismo mes y año. En ese oficio, se expresaba que el contribuyente que hubiere sido dictaminado por Contador Público, ya no sería revisado por la D.A.F.F. en materia del impuesto sobre la renta, en los ejercicios determinados, salvo que hubiere motivos para suponer que el contribuyente había incurrido en evasión de impuestos y que esta situación no hubiere sido señalada en el dictamen.

Si bien es cierto que el decreto del 21 de abril de 1959, que estableció la Auditoría Fiscal Federal fue derogado por el nuevo Código Fiscal de la Federación, el cual entró en vigor el 10. de abril de 1967; también es

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

necesario mencionar, que debido a que en este Código se incorporó el Dictamen del Contador Público para efectos fiscales, esto le dió mayor importancia a dicho dictamen; perfeccionando así lo estipulado en el decreto de abril de 1959, con la notoria diferencia de que en el Código se expresan en forma más conservadora, generalizada o menos específica; el Crédito que se dará al dictamen, y de manera más amplia, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para probar su veracidad. El Artículo 85 del nuevo Código Fiscal citado, es el que se refiere al dictamen para efectos fiscales y del cual se destacan los siguientes puntos:

a) Que los hechos afirmados en los Dictámenes -- de Estados Financieros para fines fiscales se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúne el siguiente requisito (además del que se refiere a que el Contador Público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público), que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales, y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

b) Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas, del cumplimiento del requisito citado en el párrafo anterior.

c) Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación, sobre los sujetos pasivos o responsables solidarios, y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

Como se puede observar por lo mencionado en el párrafo a) anterior, en el Código Fiscal de la Federación se establece una prioridad de las disposiciones fiscales, ante las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados. Esto obedece al hecho de que las primeras emanan del poder legislativo, y en esta forma, el fisco dá apoyo y énfasis a sus propias disposiciones sobre cualquier otro tipo de normas; es por ello que, aunque no se supongan contradicciones entre unas y otras, en caso de que llegaran a existir discrepancias (debido a que las disposiciones fiscales incluyeran preceptos más estrictos o diferentes de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados), deberá cumplirse en primer término con el contenido de dichas disposiciones.

Posteriormente, ya en años más recientes, en virtud de que al fisco, particularmente la ahora Dirección General de Fiscalización (otrora Dirección de Auditoría-Fiscal Federal), le toca establecer claramente el régimen de los contribuyentes dictaminados, en tal forma que las relaciones entre las 3 partes involucradas, -fisco, -contribuyentes y Contador Público- se sujeten a un marco jurídico y técnico, con base en el cual no haya lugar a confusiones, como las que en los primeros años de ejercicio del dictamen de Contador Público para efectos fiscales se presentaron; se desprendió la necesidad de reglamentar el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación documento que salió publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 11 de abril de 1980. A continuación, una síntesis de su contenido, por el interés que reviste para los efectos del tema ahora en estudio.

Considerandos:

- Que es propósito del Gobierno Federal alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

- Que el dictamen relativo a Estados Financieros - para fines fiscales emitido por Contador Público, ha mostrado ser un instrumento útil en el proceso de fiscalización, tanto para las autoridades fiscales, como para los contribuyentes.

- Que es necesario establecer un adecuado marco jurídico, que regule los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acojan al régimen sobre los Estados Financieros dictaminados para fines fiscales, y de los Contadores Públicos que emitan dichos dictámenes.

Acorde con las ideas anteriores, el reglamento - contiene cinco áreas fundamentales, que son:

1. Registro de Contadores Públicos;
2. Características formales de los avisos para presentar dictamen fiscal y sus elementos complementarios; como son casos de sustitución de Contador Público e impedimentos para dictaminar;
3. Requisitos formales y técnicos de presentación de dictámenes, estados financieros y anexos;
4. Procedimientos de revisión por parte del fisco; y
5. Efectos derivados de la inobservancia del reglamento.

Los aspectos sobresalientes del reglamento, se comentan a continuación, poniendo particular énfasis en aquellas áreas que hacen referencias a aspectos novedosos:

- Se sustituye el regimen de solicitud, por el de aviso, por considerar que la dictaminación para efectos fiscales es una prerrogativa de los contribuyentes que, para su ejercicio, requiere solamente dar aviso ante la autoridad; con este cambio viene a darse aún más agilidad al trámite administrativo, mejorado ya con el sistema de automatización automática de solicitudes.
- Siendo congruentes con el espíritu del artículo 84-A del Código Fiscal de la Federación, solamente se tramitarán los avisos que se refieran al último ejercicio; no habrá, por lo tanto, dictamen referido a ejercicios anteriores al último, por lo impráctico que resultaría, al no poderse liquidar en primer término, las diferencias que en todo caso se llegara a determinar.
- Se dá validez para efectos de los plazos de presentación de avisos y dictámenes, a las prórrogas que los contribuyentes obtengan para fines del impuesto sobre la renta; para agilizar los procedimientos administrativos, evitando trámites innecesarios, y se reglamente el otorgamiento de prórrogas para la presentación de dictámenes.
- Se establecen limitativamente, las causales para que los avisos de dictaminación no surtan efectos legales, reglamentando asimismo los desistimientos, tanto por parte del contribuyente, como del Contador Público, así como las sustituciones de dictaminador.
- Se acepta el texto normal de dictamen, usado para fines financieros, suprimiendo el párrafo especial para efectos fiscales, el cual se traslada al informe sobre la revisión fiscal. En este documento se delimita la responsabilidad que asume el Contador Público en cuanto a su examen del cumplimiento de las obligaciones impositivas.
- Se incorporan en su esencia al texto reglamentario, las normas de auditoría generalmente aceptadas, reconociendo así una vez más, la calidad del trabajo profesional del Contador Público.
- Sin que implique que la auditoría de estados financieros se realice con alcances distintos de los usuales, se establece la obligación de revelar todas las omisiones que se observen en el --

curso de la revisión, independientemente de su importancia relativa, dejando en esta forma, en manos de la autoridad, la decisión respecto de su liquidación.

- Paralelamente al establecimiento de responsabilidades para el Contador Público y Contribuyente Dictaminado, se fijan asimismo, las responsabilidades del fisco, que ya por principio desde el texto del propio artículo 85, se obliga a presumir ciertas, salvo prueba en contrario, las aseveraciones contenidas en los estados financieros dictaminados.

PRESENTACION DEL FORMATO DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES:

I N D I C E

Dictamen	
Balance General	
Estado de Pérdidas y Ganancias	
Estado de Utilidades Retenidas	
Notas a los Estados Financieros	
Informe de Auditoría	
Observaciones al pago de impuestos	<u>Anexos</u>
Estado de Pérdidas y Ganancias Comparativo	1
Gastos de Operación	2
Gastos de Venta	
Gastos de Administración	
Gastos Generales	
Estado de Volumen y Costo de lo Producido y de lo Vendido Comparativo	3
Conciliación de la utilidad contable con el ingreso global gravable	4
Relación de prestaciones fiscales	5
Estados sobre el movimiento de reservas complementarias y provisiones de pasivo	6
Conciliación de ingresos declarados para efectos del Impuesto sobre la Renta, con los declarados para efectos del impuesto sobre valor agregado	7
Conciliación del reparto de utilidades a los trabajadores por la empresa, y los determinados por auditoría	8

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.-

Es conveniente tener presente, que los estados financieros y las notas relativas deben ser preparados por la empresa; sin embargo, el auditor puede ofrecer su gerencias en la preparación de dichos estados y notas, o participar en su redacción, sin que ello implique relevar a la empresa de la responsabilidad de su contenido y presentación.

En términos generales, las notas a los estados financieros son explicaciones que amplían el origen y significado de los datos y cifras que se presentan en dichos estados; aluden a políticas o procedimientos contables, reglas particulares, cambios de un período a otro en las citadas políticas o procedimientos, o proporcionan información acerca de ciertos eventos económicos que han afectado o podrían afectar a la entidad. Debido a lo anterior, las notas explicativas a que se ha hecho referencia, forman parte de los estados financieros.

PRONUNCIAMIENTOS NORMATIVOS RELATIVOS A NOTAS SOBRE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

El auditor deberá comprobar, que las notas incluyen toda aquella información básica, que por motivos prácticos no se puede presentar en el cuerpo de los estados financieros y que se considera indispensable, para que exista una revelación suficiente.

La inclusión de información básica e indispensable se refiere exclusivamente a cuestiones importantes, por lo que se debe evitar la incorporación de información intrascendente, que puede causar que pase inadvertido lo relevante.

Como guía para el cumplimiento de esta obligación del auditor, a continuación se presenta la información que usualmente se incluye como notas a los estados financieros.

1. Descripción de la naturaleza del negocio.
2. Principales políticas contables relativas a:
 - a) Bases de consolidación y tratamiento de las inversiones permanentes en compañías asociadas y subsidiadas no consolidadas, incluyendo la lista de todas las empresas sujetas a consolidación;

- b) Tratamiento de las transacciones en moneda extranjera y valuación de los activos y pasivos en dichas monedas;
 - c) Método de valuación de las inversiones temporales;
 - d) Método para incrementar la estimación para cuentas incobrables;
 - e) Método de valuación aplicado a inventarios y en su caso, estimación para baja de valor - por obsolescencia u otros motivos;
 - f) Método para expresar el valor de registro de los activos fijos;
 - g) Métodos, vidas útiles y tasas de depreciación, agotamiento y amortización del activo - fijo;
 - h) Tratamiento contable de mantenimiento, reparaciones, renovaciones y mejoras;
 - i) Método para registro de intereses devengados en el período, en que el activo fijo se encuentra en proceso, hasta el momento en que entra en operación;
 - j) Método para registrar los gastos preoperativos, de investigación y desarrollo, u otros intangibles y su amortización;
 - k) Revelación de las bases de cálculo de la reserva para garantía de productos vendidos;
 - l) Planes de pensiones, acumulación de prima de antigüedad, y otros beneficios al personal;
 - m) Contabilización de las provisiones de impuestos sobre la renta, y reparto de utilidades a trabajadores, la cual incluye en su caso, la explicación de la política seguida con respecto a impuestos diferidos;
 - n) Política para amortización de los intereses por cobrar y por pagar;
 - o) Determinación de los ingresos por ventas - en abonos.
3. Información relevante en relación con las - - cuentas por cobrar, inventarios, activo fijo y otros renglones que lo ameriten, de los estados financieros.
 4. Vencimientos, tasas de interés y garantías -- otorgadas del pasivo.
 5. Contingencias y compromisos contraídos, dando particular importancia a los compromisos de - mantener ciertas razones financieras, y a no poder repartir utilidades libremente, según - se acostumbre convenir en los contratos de --

- préstamos a largo plazo.
6. Información sobre movimientos en el capital-social y aplicación de utilidades retenidas.
 7. Integración del capital social preferente y los dividendos que devenga, así como los dividendos acumulativos pendientes de pago.
 8. Partidas que integran el capital social, tales como utilidades y superávit por revaluación capitalizados.
 9. Determinación de la utilidad obtenida por acción en el período.
 10. Comentarios sobre utilidades o pérdidas extraordinarias.
 11. Hechos posteriores que afecten sustancialmente la situación financiera y/o el resultado de las operaciones de la entidad.
 12. Transacciones entre compañías subsidiarias, asociadas y afiliadas.
 13. Efecto significativo en la situación financiera, o resultados de operación derivados de falta de comparabilidad de los estados financieros, o inconsistencia en la aplicación de principios de contabilidad.

Las notas no sustituyen la información que el auditor debe presentar en su dictamen; sin embargo, puede hacer referencia a ellas para simplificar el contenido de su opinión.

Cuando exista un dictamen con salvedad, una abstención de opinión o una opinión negativa, que se derive de un hecho explicado en una nota, deberá mencionarse en el dictamen la esencia de la nota, haciendo referencia a ella para que el lector pueda enterarse de información más detallada.

Cuando las notas son insuficientes, el auditor deberá incluir la información que estime indispensable, en su dictamen, consignando la salvedad correspondiente.

Cuando las notas contengan datos o comentarios no auditados, el auditor deberá indicar con precisión ese hecho, en el dictamen.

En el caso de estados financieros que se publiquen, el auditor deberá cerciorarse, que se incluyan todas las notas explicativas a los estados financieros, y en caso de omisión, deberá tomar todas las medidas que estén a su alcance para lograr su publicación completa.

PRESENTACION DE LAS NOTAS.-

Como complemento a los pronunciamientos institucionales sobre las notas a los estados financieros, se hará referencia a la forma de presentación de las notas y a sus características.

Las notas a los estados financieros, pueden presentarse en las tres formas siguientes:

1. Al pie del Balance General,
2. Al reverso del Balance General,
3. En hojas por separado del Balance General.

Antes que nada, cabe señalar que las notas obviamente se refieren al Balance General, por ser éste el estado financiero más genérico que se conoce; en consecuencia, cualquier situación que se trate en las notas, deberá afectar al Balance General.

¿Por qué existen estas tres modalidades? La razón es que depende en gran parte de la formulación del Balance General, y por otro lado la extensión que tengan las notas.

Por lo que se refiere al primer punto, es necesario diferenciar la presentación de un balance para efectos financieros, del que se formula para efectos fiscales; así en los dictámenes para efectos fiscales, las notas correspondientes deben ir al pie o al reverso necesariamente; mientras que si se trata de un dictamen para efectos financieros, técnicamente es indiferente el que se encuentren adjuntas o incluidas en dicho documento.

En atención a la segunda forma de presentación de las notas, existen casos, principalmente en las notas que amplían la información, que hacen que su contenido sea considerable, por lo que el estado financiero de referencia se vería sobrecargado con la literatura de las notas; pudiéndose dar el caso, inclusive, que las notas ocuparan el pie, el reverso y una o más hojas, que se su pone forman parte del balance. En otras palabras, es importante decidir si se incluyen o se adjuntan, atendiendo a su extensión.

La tercera forma de presentación de las notas a los estados financieros, es la de mayor incidencia en el medio, merced a su característica de sentido práctico y mayor legibilidad.

En cualquier caso, las notas deben estar referenciadas por medio de un número, con el capítulo o renglón al que se contraiga.

Asimismo, queda dicho que cuando las notas se adjuntan en hojas por separado, es necesario señalar al pie del balance, que su contenido está sujeto a la información que se deriva de las notas, de la "uno" a la "n" adjuntas.

CARACTERISTICAS DE LAS NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

En función a la naturaleza y finalidad para lo - que se formularon, pueden concentrarse en cuatro, las ca - racterísticas de las notas a los estados financieros.

CLARIDAD.- Las notas deben ser formuladas y re-- dactadas en un lenguaje sencillo, que permita que cual-- quiera de los lectores de los estados financieros, pue-- dan entender fácilmente la información que se pretende - decir en los mismo; es decir, deberá evitarse en lo posi-- ble, el uso de términos sofisticados o tecnicismos de or-- den contable, que puedan ser de difícil comprensión para algunas personas no familiarizadas con ellos.

INTEGRIDAD.- Los asuntos a explicar en las no--- tas, deben tratarse de la manera más completa posible, - con objeto que se muestren todos los asuntos de que se - trate. El ejemplo clásico del cambio de método de valua-- ción de inventarios, es objetivo por cuanto hay que señã-- lar la modificación en la aplicación de principios de -- contabilidad, la cuantificación de la diferencia y el re-- flejo o consecuencia de dicha falta de consistencia, en-- los renglones de inventarios y resultados.

PRECISION.- Las notas deben ser mostradas en los términos adecuados, se deben utilizar palabras que trans-- mitan la idea que se quiere sea transmitida; debe evitar-- se, hasta donde sea posible, que el lector se forme jui-- cios equivocados por una palabra mal empleada. Muchas - veces se ha visto confusión en los conceptos, ya que - - para un sinnúmero de personas, sin sinónimos ingresos y-- productos, gastos y egresos, reserva y provisión, etc.

BREVEDAD.- Si bien es necesario que las notas -- contengan toda la información que se pretende transmitir se debe procurar ser lo más breve posible en su redac--- ción, para los fines siguientes: invitar a la lectura y facilitar el entendimiento de la misma.

RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO ANTE SU CLIENTE Y ANTE EL FISCO.

Ahora bien, siendo el dictamen fiscal una expresión profesional que reúne las mismas características de importancia que el dictamen para fines financieros, es natural que el Contador Público asuma una gran responsabilidad, entre otros, ante su cliente y especialmente -- ante el fisco. Tal responsabilidad incluye una serie de hechos o actitudes encaminadas, en resumen, a mantener la confianza que se ha depositado en dicho profesional. Es por ello que el Contador Público debe expresar su opinión, en forma libre e imparcial, a pesar de que pudieran existir discrepancias de criterio, entre este profesional, el contribuyente (su cliente) y el fisco, en algún problema específico.

Debido a lo anterior, y por lo que respecta al cliente del Contador Público, o sea el contribuyente que ha contratado sus servicios, y que ha cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales federales, al existir confianza en dicho profesional, existirá también tranquilidad, en que, en estas circunstancias, se evitará molestias innecesarias de visitas e investigaciones -- por parte del fisco, debido a que dará crédito al dictamen.

Por lo que se refiere al fisco, al permitir o autorizar a la empresa la presentación del Dictamen Fiscal ha depositado también su confianza en el Contador Público, confianza que dicho profesional tratará de no defraudar, al demostrar, con base en su trabajo, que su cliente cumplió satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales federales.

De lo anterior, se deduce que la gran responsabilidad del Contador Público que dictamina para fines fiscales, es de gran importancia, ya que esta la asume ante dos partes, en las que pudieran existir corrientes opuestas o criterios diferentes: su cliente y el fisco.

CAPITULO VII

ARCHIVO PERMANENTE. -

CONCEPTO:

Este legajo se irá formando, en el transcurso de los diferentes trabajos que se efectúen, y por solicitud que hagamos a las compañías, de papeles de referencia -- permanente, que sean necesarios para el archivo.

Este se divide en secciones que abarcan conceptos generales de la empresa. Serán archivos de referencia permanente, que se irán complementando o sustituyendo con las revisiones posteriores.

El funcionamiento de este archivo permanente, se basa en un índice alfabético, en el que se señalan los principales conceptos, que debe contener.

- A. Escritura social y estatutos - Integración - Capital Social.
- B. Control interno y diagramas de flujo de operaciones.
- C. Gráficas de organización.
- D. Organización contable - políticas de depreciación.
- E. Descripción de puestos.
- F. Impuestos.
- G. Actas de Asambleas de Accionistas.
- H. Actas de sesiones del Consejo de Administración.
- I. Contratos Colectivos de Trabajo.
- J. Confirmación de abogados por cancelación de cuentas incobrables, litigios, garantías, -- préstamos bancarios.
- K. Contratos de arrendamiento.
- L. Contratos de financiamiento con bancos.
- M. Otros contratos.
- N. Varios (correspondencia, memorandums, políticas, etc.).

CONCLUSIONES

Con el presente trabajo, pretendo dar un enfoque de la responsabilidad que el Contador Público Independiente obtiene al realizar una Auditoría Externa; nos muestra la honestidad y la independencia mental que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

Con todo lo anterior, espero dar cumplimiento a las políticas establecidas por la Facultad de Contaduría y Administración, y lograr que éste pueda servir, en una mínima parte a los compañeros que en un futuro vayan a titularse.

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

- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría Normas y Procedimientos de Auditoría (Boletines, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México 1981).
- Comisión de Principios de Contabilidad, Principios de Contabilidad (Boletines), Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., México, Varias fechas de edición.
- Grinaker & Barr, Auditoría, El Examen de los Estados Financieros (1a. edición en español), Compañía Editorial Continental, S.A., México, 1973.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., Código de Etica Profesional, México 1979.
- Santillana González, Juan Ramón. COMO HACER Y REHACER UNA CONTABILIDAD, EL CONTROL INTERNO DESDE EL PUNTO DE VISTA CONTABLE (1a. edición), INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., México 1982.
- Santillana González, Juan Ramón, CONOCE LAS AUDITORIAS, INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C., México, 1982.
- Sánchez Curiel, Gabriel, APUNTES DE CONTROL INTERNO, UNAM, 1985.