

16

2e1



*Universidad Nacional Autónoma
de México*

Facultad de Contaduría y Administración

**ASPECTOS GENERALES DE
LA AUDITORIA**

*Seminario de Investigación Contable
Que en opción al Grado de
Licenciado en Contaduría
p r e s e n t a n*

**PATRICIA CID CRISTOBAL
JUANA RAMOS ZAMBRANO**

C. P. Manuel Resa García



México, D. F.

1988



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 está protegido por la Ley Federal del Derecho de Autor (LFDA) de los Estados Unidos Mexicanos (México).

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

INDICE

INTRODUCCION

CAPITULO I

	<u>Concepto</u>	Páginas
1.1	Antecedentes históricos.	1
1.2	Concepto de Auditoría y sus objetivos	5
1.3	Clasificación de Auditoría	10
1.4	La Auditoría como actividad profesional	17

CAPITULO II

Normas de Auditoría y su clasificación

2.1	Normas personales	25
2.2	Normas de ejecución del trabajo	29
2.3	Normas de información y dictamen	34

CAPITULO III

Técnicas y Procedimientos de Auditoría

3.1	Su clasificación	41
3.2	Extensión o alcance de los procedimientos	48
3.3	Oportunidad de los procedimientos de Auditoría	50

CAPITULO IV

	<u>Planeación de la Auditoría</u>	Páginas
4.1	Antecedentes específicos	52
4.2	Bases para la planeación	54
4.3	Obtención de datos necesarios para la Planeación	69
4.4	Oportunidad y supervisión de la Planeación	77

CAPITULO V

	<u>Control Interno</u>	
5.1	Qué es control interno	82
5.2	Estudio del control interno	87
5.3	Evaluación del control interno	91
5.4	Influencia en el Programa de Trabajo	95

CAPITULO VI

	<u>Programas de Auditoría</u>	
6.1	Generalidades	102
6.2	Programa para revisar cuentas de Activo	110
6.3	Programa para revisar cuentas de Pasivo	131

6.4	Programa para revisar cuentas de Capital Contable	140
6.5	Programas para revisar cuentas de Resultados	145

CAPITULO VII

El Dictamen

7.1	Concepto, Contenido e Importancia del Dictamen	154
7.2	Dictamen Corto y Largo	161
7.3	Informe Largo	180
7.4	La Responsabilidad Legal del Auditor	186

APENDICE	197
----------	-----

CONCLUSIONES	201
--------------	-----

BIBLIOGRAFIA	
--------------	--

INTRODUCCION

El objetivo de esta tesis es abarcar de una manera amplia y general la importancia de la auditoría dentro de las empresas las cuales se van transformando más grandes y con un número mayor de operaciones, también de su planeación; de las normas y procedimientos; así como del resultado final de su trabajo culminando en el dictamen.

El trabajo del contador público se ha establecido como un servicio indispensable en el mundo de los negocios siendo responsable no solamente con la empresa a la cual presta sus servicios, sino también con el Gobierno, inversionista y todos los demás interesados en la información financiera en base a la información oportuna de la contabilidad, debido a esto, el auditor debe ser más eficiente y oportuno en su trabajo para que su opinión profesional que emita sobre los estados financieros sea cercano al cierre de las entidades teniendo así, validez en el momento de la toma de decisiones.

El auditor debe mantener una preparación continua ya que el reto a las capacidades del auditor es determinar la razonabilidad con que se presentan los estados financieros del cliente según su examen practicado y en el caso de detectar irregularidades el auditor debe tener habilidad, responsabilidad, precaución para mantenerse al frente de las mismas.

El profesional tiene la obligación de entender las funciones de su profesión, abstenerse de aquellas actividades que quitan mérito a la sana supervivencia de la

profesión. Es por esto que se hace un análisis de los aspectos más importantes de la auditoría, en el capítulo I y II se hace una introducción a la auditoría como rama de la contabilidad, cómo surgió, en donde surgió, y quién es el encargado de realizar la auditoría, establece cuales son las normas de auditoría para lograr que sus trabajos reúnan los requisitos que establecen estas normas, respecto a el control de calidad en el que se encuentra la independencia del contador y su personal en relación con su cliente.

En el capítulo III se refiere a las técnicas y procedimientos de auditoría como un conjunto de métodos de investigación a los estados financieros para obtener elementos de juicio suficientes para poder emitir su opinión profesional.

En el capítulo IV comprende la planeación de la auditoría que es la base para el buen funcionamiento y desarrollo de la organización de la entidad pero supervisando al personal que está realizando la auditoría, se debe llevar a cabo la auditoría con cuidado y diligencia profesional.

En el capítulo V trata del control interno en el que se va a determinar la confianza que se va a depositar en él y los procedimientos que se van a aplicar para su estudio y evaluación de acuerdo con los objetivos establecidos.

En lo que se refiere al capítulo VI se estudia los programas de auditoría que es el ciclo más importante del negocio para continuar con las actividades económicas, las cuales se reflejan en los estados financieros,

se da una explicación de las transacciones de acuerdo a su clasificación, cuentas de activo, cuentas de pasivo, cuentas de capital y cuentas de resultados.

Y por ultimo se menciona en el capítulo VII el dictamen del contador profesional al haber terminado con su trabajo, dejando así una evidencia de haber cumplido con las normas de información mencionando que su nombre quede asociado con estados o información financiera, su opinión sobre la misma y en su caso las limitaciones y salvedades que hayan surgido en su examen, y las demás razones de importancia en el caso de emitir una opinión adversa o abstenerse de opinar, esto de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Los tiempos modernos exigen que los trabajos de auditoría se vuelvan más eficientes, reduciendose el tiempo disponible para su realización y acelerando la oportunidad de la emisión de la opinión profesional sobre los estados financieros logrando con esto la eficiencia que se desea para concluir oportunamente con la revisión.

ASPECTOS GENERALES DE LA AUDITORIA

CAPITULO I

" CONCEPTO "

1.1 ANTECEDENTES HISTORICOS

La auditoría es casi tan antigua como la civilización misma. Se emplea en el antiguo Egipto, en el Imperio Romano y desde luego, en los grandes establecimientos mercantiles de la Edad Media.

La auditoría en Inglaterra es muy antigua, en el siglo XV algunas familias pudientes recurrían a los servicios de auditores para asegurarse de que no había fraude en las cuentas que eran manejadas por los administradores de sus bienes. En el siglo XVI durante el reinado de Enrique VIII, existieron "ordenes y ordenanzas" para el mejor Gobierno del Hospital de San Bartolomeo el Menor, que en realidad eran reglas para la auditoría de las cuentas del Hospital, como son la revisión de los libros de caja, los registros de servicios, etc. .

En Londres, en 1776 una persona se ostentaba como contador en el directorio de la ciudad y en 1840 existían 107 contadores que en 1870 llegaron a 464. Se atribuye este crecimiento al desarrollo de las sociedades mercantiles.

En 1844 el Parlamento Inglés aprobó una Ley por la cual no se concedía la incorporación o autorización a una compañía si no eran nombrados uno o más auditores.

La función de la auditoría en Norteamérica fue introducida por los británicos a mediados del Siglo XIX, adoptando sus procedimientos de análisis y el modelo de informe.

Debido a que en los Estados Unidos no se exigía la realización de la auditoría y a la falta de requisitos para su formulación, como consecuencia en el Siglo XIX, se crearon una gran diversidad de auditorías desde el Estado de Posición Financiera hasta el análisis más detallado de los registros de una empresa.

En esta época la función de la auditoría podría decirse que se encontraba en la detección de fraudes, que era lo que les interesaba a los accionistas, directores y gerentes de la empresa, ya que no entendían en que consistía la tarea de los auditores, porque fue a partir de la Revolución Industrial (1900) cuando los accionistas empezaron a recibir informes de auditoría, y la seguridad de que no había errores en los Estados Financieros.

La profesión se empezó a desarrollar rápidamente. La primera agrupación que se formó de Contadores Públicos en los Estados Unidos se llamó " American Association of Public Accountants ", la cual se fundó en el estado de Nueva York, en 1887, teniendo por objetivo :

" El principal objeto de la sociedad, es agrupar para su propio beneficio y ventajas a los Contadores Públicos mejores y más capaces que trabajen en los Estados Unidos y elevar a través de la asociación, la profesión en todos sus aspectos y promover la eficiencia y capacidad de todos sus miembros mediante la observancia de reglas estrictas de conducta y estableciendo estándares elevados en el trabajo profesional por medio de educación y cultura general ".

También su principal actividad fue abrir una escuela en Nueva York para preparar contadores llamada "Escuela de Comercio, Contabilidad y Finanzas". La Federación de Sociedades de Contadores Públicos fue fundada en 1902 la cual se unió a la primera asociación y en 1916 quedó formado el "Instituto Americano de Contadores Públicos".

En México a pesar de que la contabilidad se conocía desde antes de la conquista, el aumento de la inversión extranjera trajo como consecuencia también la ayuda de profesionistas de distintos países quienes eran los que realizaban las auditorías, así, los mexicanos se vieron en la necesidad de irse preparando en esa materia hasta que el 25 de mayo de 1907, sustenta y aprueba el primer examen de Contador el señor Fernando Diez Barroso a quien se le considera el padre de la carrera en México.

Podemos decir entonces que la auditoría es relativamente nueva, y que ha adquirido un potencial óptimo en calidad, responsabilidad y reconocimiento, aunque la Auditoría se ha enfocado a la exactitud de los registros de Contabilidad, y a la información brindada por el Estado de Posición Financiera, la auditoría se ha desarrollado.

Los analistas financieros han despertado un interés profundo por obtener información para la toma de decisiones y valorar a nivel gerencial y administrativo, así también los inversionistas y el gobierno mismo han buscado mayor información para un mejor desarrollo y funcionamiento, tanto interno como externo.

La auditoría está desempeñando en esta época un papel más importante obedeciendo a :

- a) Un mayor problema de métodos contables, administrativos y de operación.
- b) La tendencia a descentralizarse con el consecuente incremento en la delegación de autoridades y el alejamiento del gran número de niveles.

Hoy en día, el explosivo incremento del comercio y la industria fomentada por una mayor comunicación entre continentes, el intercambio de tecnología moderna, el nacimiento de nuevas necesidades del hombre para lograr hacer la vida más fácil han aumentado la complejidad en los negocios, donde el director de la empresa o comercio se ve en la necesidad de delegar autoridad y responsabilidad, logrando con esto un control mayor, y la necesidad de información oportuna y veraz, una revisión y análisis detallada y concisa de tal información.

1.2 CONCEPTO DE AUDITORIA Y SUS OBJETIVOS

La auditoría se basa en los mismos fundamentos que son el resultado de un continuo proceso evolutivo, por lo cual consideramos conveniente mencionar algunos conceptos que sobre el tema existen :

Según Erick L. Kolher "La auditoría es una revisión analítica hecha por Contadores Públicos, del control interno y registros de contabilidad de una empresa mercantil y otra unidad económica que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección de los Estados financieros".

W. Thomas Porter lo define como : "El examen de la Información por una tercera persona, distinta de quién lo preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el de dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario".

Por su parte el Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos AICPA; expresó en 1953 en su boletín # 1, su significado más general:

"Es un examen que pretende servir de base para expresar una opinión sobre la razonabilidad, consistencia y apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, de estados financieros preparados por una empresa o por otra entidad para su presentación al público o a otras partes interesadas.

Así como la aceptación de una responsabilidad, no sólo con la persona que contrata sus servicios, sino con un amplio número de personas que tal vez le sean desconocidas pero que van a utilizar el resultado de su trabajo para decisiones futuras, el auditor es pues, el que recomienda, examina, verifica la exactitud de la información da a conocer los resultados de sus investigaciones e incrementa la confianza que se puede tener en la información suministrada a efecto de que su opinión sea una garantía de credibilidad con respecto a los Estados Financieros.

O b j e t i v o s :

El Contador Público puede desempeñar diversas actividades a trabajos aplicando sus conocimientos técnicos, pero una actividad principal es la auditoría que consiste en examinar los resultados obtenidos por una empresa en un periodo determinado, haciendo constar mediante la opinión, que en los Estados Financieros presentan razonablemente su situación financiera de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

La auditoría no es una rama o subdivisión de la contabilidad ya que la auditoría mide y evalúa los resultados de los registros contables es por esto que la auditoría, es independiente o complementaria a la contabilidad, la auditoría además revisa e informa acerca de la corrección o incorrección de las operaciones financieras llevadas a cabo por la administración, por lo que se dice que la auditoría tiene objetivos inmediatos y a largo plazo.

Objetivos Inmediatos :

1. Permitir que el auditor entienda la empresa o compañía, la cual está sujeta a revisión con la profundidad y el detalle necesario para expresar su opinión.
2. Asegurarse de la confiabilidad de los Estados Financieros.
3. Rendir una opinión acerca de la razonabilidad con que se presentan.

Objetivos a largo plazo :

1. Servir como guía para las decisiones futuras de la administración en relación a los asuntos financieros, como pueden ser los pronósticos, control, análisis e información.

Para que el auditor emita su opinión en forma objetiva y profesional, tiene la responsabilidad de contar con elementos suficientes además de conocer la empresa sobre la que se está opinando; que tenga una visión más amplia, profesional y adecuada, que son puntos bases para que el auditor exprese su informe claro y conciso al grado que cualquier persona que lo lea, le entienda y pueda confiar.

El auditor debe someter a prueba sus procedimientos y pasos a seguir en una auditoría para lograr el objetivo fijado, como se mencionó anteriormente reuniendo elementos de juicio suficientes que le permitan obtener la convicción de que el grado de confianza con el que se puedan presentar los Estados Financieros de los cuales van a depender 3 factores mencionados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos :

1. La veracidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
2. Los sistemas, procedimientos, métodos y criterios son los adecuados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros hechos y fenómenos.
3. Las estimaciones, valuaciones que reflejan los Estados Financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

El auditor debe conocer el sistema de contabilidad además, de sus políticas, sus operaciones, la situación económica de la empresa además de :

- a) Los procedimientos de control interno del cliente.
- b) La revisión de los registros contables y de las transacciones, los cuales descansarán en la evidencia que les dará el carácter de autenticidad y de validez.

- c) Las políticas y prácticas gerenciales que pudieran afectar la confianza de los controles.
- d) El ambiente empresarial en que se desenvuelve la empresa que pueden afectar los estados financieros.
- e) El aspecto legal de la empresa.

Con base en las fuentes de información antes mencionadas se puede decir que la base para cualquier decisión consiste en la información proporcionada por un cliente u otra persona. Se debe recordar que el auditor no debe emitir su opinión cuando no reúne todos los elementos de juicio necesario para ello, los que se obtienen a través de los procedimientos de auditoría los que deberán adaptarse a las circunstancias en cuanto a alcance y oportunidad.

1.3 CLASIFICACION DE AUDITORIA

Como se dijo anteriormente, el objetivo de la auditoría es la formación de una opinión acerca de la operación de la empresa, así como la razonabilidad de sus estados financieros, que normalmente el auditor elabora.

Por lo tanto, dentro de la auditoría existen dos tipos:

1. Auditoría Interna.
2. Auditoría Externa.

1.1 Auditoría Interna

Los auditores internos desempeñan una función importante dentro de la empresa, en las dependencias gubernamentales y en otras formas de organización. Casi todas las compañías de cierta importancia cuentan con un equipo de auditores internos, y muchas de las compañías pequeñas tienen por lo menos un auditor interno.

Estas son las personas que cumplen con las funciones de auditoría interna, cuando las empresas se expanden hasta un punto en que los gerentes o el dueño no pueden supervisar personalmente todas las operaciones.

Al revisar los sistemas internos de información, el auditor interno determina si el sistema es adecuado para comunicar las directrices de la gerencia, reunir los datos necesarios e informar de los resultados de las operaciones a la gerencia misma.

La revisión da por resultado la evaluación de sistemas así como observaciones sobre su funcionamiento, además de recomendaciones para el mejoramiento de tales sistemas.

Con frecuencia, los propietarios y los gerentes dependen de los Contadores Públicos para tener la seguridad de que los registros de contabilidad se llevan correctamente; de que los activos de la compañía están disponibles y -- debidamente salvaguardados, y de que los controles internos están en vigor.

Utilizando personal propio como auditores internos, la empresa puede revisar sus registros y operaciones de una manera más continua, en lugar de hacer un examen los auditores externos, además, pueden familiarizarse mejor las -- políticas y prácticas de la empresa, y comprender las -- peculiaridades de su ambiente y de su personal.

Los auditores internos pueden dedicar su atención a -- los problemas administrativos y operacionales, que están generalmente fuera del campo de acción de los auditores -- externos, e investigan algunas actividades como el control de calidad, la penetración en el mercado, la política de personal y muchos otros aspectos sólo remotamente conectados con la contabilidad financiera.

El auditor interno tiene que estar constantemente alerta para detectar cualquier cosa de la organización que -- deba conocer la gerencia.

1.2 Auditoría Externa

La auditoría externa es aquella que se realiza por el Contador Público como profesional independiente externando su opinión en forma totalmente libre.

Aunque los auditores internos trabajan independientemente dentro de la organización, son también empleados de ella. Los usuarios de la información de contabilidad pueden tener poca o ninguna seguridad sobre la corrección e imparcialidad de los informes de contabilidad. En consecuencia, muchos usuarios de la información financiera -- que incluyen propietarios ausentistas, inversionistas, acreedores, contadores fiscales y otras dependencias -- gubernamentales -- exigen que la información se revise por un auditor externo, al que se conoce como contador público.

Los contadores públicos que desempeñan funciones de auditores independientes saben que muchos grupos ajenos a la entidad de que se trate dependen de su criterio para saber si la empresa presenta sus estados financieros de acuerdo con las normas establecidas.

La gerencia es la principal responsable de los sistemas de contabilidad y de los datos con que se preparan los estados financieros, así como de las aclaraciones que sobre ellos se hagan. El auditor sólo es responsable de su opinión que expresa en su dictamen sobre la corrección general de la presentación de los estados financieros.

Esta opinión no debe ser parcial a los deseos o necesidades de ningún grupo de usuarios de los estados financieros.

Los objetivos inmediatos de una auditoría externa independiente son :

1. Juzgar lo presentado por la administración.
2. Informar independientemente sobre la posición financiera y los resultados de las operaciones.

Como uno de los resultados del trabajo de auditoría - aejutado para lograr estos objetivos, se origina la --- corrección de errores y si en el desarrollo de la misma - se detectara alguna irregularidad se le comunicará en su - oportunidad a la gerencia, así como la de aconsejar y ayu - dar a un cliente cuando éste requiere los servicios de - asesoramiento administrativo.

Características de Auditoría Interna y Externa

Es frecuente que exista confusión y malos entendidos - en esta materia, debido al hecho de que, tanto el auditor interno como el externo usan las mismas técnicas de veri - ficación y las mismas normas de auditoría generalmente -- aceptadas, y basan su trabajo, aunque en dimensiones dife - rentes, en los mismos registros financieros de la empresa, sin embargo los objetivos, responsabilidades y terrenos - son diferentes para cada uno.

Las características de la auditoría interna son :

1. El objetivo del auditor interno es principalmente el

- proporcionar ayuda a la administración, para comprobar el correcto control y contabilización de las - operaciones, observando y sugiriendo mejoras a los sistemas de control interno y contabilidad.
2. Es empleado directo de la empresa y como tal está - sujeto a la dirección y control de la gerencia.
 3. Ayuda a la dirección de la empresa, a tener mejores controles de las operaciones que pueden incrementar las utilidades como fruto de mejores decisiones.
 4. Es responsable ante su jefe inmediato a quien el - reportará.
 5. Utiliza principalmente las operaciones pasadas, sólo como base para la detección de nuevos casos simila- res y presentar recomendaciones que ayudarán en ope- raciones futuras.
 6. Trabaja con las operaciones de cada día y vigila que sus controles correspondientes permitan que los re- gistros y reportes que se elaboran sean correctos , siempre y cuando sean administrados propiamente.
 7. Sólo tienen independencia de criterio; carece de la independencia económica y administrativa, ya que - sus programas de trabajo tienen que ser aprobadas - por la gerencia.
 8. En cuanto al tiempo de prestación de servicios, la- revisión del auditor interno es permanente.

9. Es continúa, realizada por un departamento staff de la entidad, el cuál esta integrado por personal -- encargado de practicar continuos chequeos de trabajo desarrollado por los demás departamentos de la empresa.

Las características de la auditoría externa son :

1. Su objetivo es principalmente el examen de los libros y registros de contabilidad y la emisión de su correspondiente dictamen para terceros y público en general.
2. Es contratado como Contador Público independiente, su contratación es a base de honorarios.
3. Protege los intereses de los accionistas de la empresa y terceros en general.
4. Es responsable ante los directores o accionistas y sus servicios están dirigidos a ellos de acuerdo con lo establecido en un convenio formal entre el profesional y la empresa.
5. Su trabajo es principalmente lo correspondiente a acontecimientos y condiciones durante el período de terminado en la fecha de los estados que él dictamina; su interés se basa en la exactitud histórica de las operaciones ya sucedidas.
6. Trabaja de y para los estados financieros de la compañía, los cuales cubren el período a revisar.

7. Debe asegurarse que el auditor interno aún cuando -
reporte a la gerencia, tenga suficiente independen-
cia para rendir dictámenes imparciales, así como -
estudiar y revisar los papeles de trabajo y los in-
formes.
8. La revisión del auditor externo en cuanto al tiempo
de prestación de servicios es periódica, comunmente
anual.
9. Es periódica, realizada con el fin de asegurar a la
gerencia y al público en general, de la veracidad -
de los registros y compromisos de la compañía con -
terceras personas.

1.4 LA AUDITORIA COMO ACTIVIDAD PROFESIONAL

El contador público es un profesional, que actúa en un campo que ofrece posibilidades extraordinarias; los negocios.

De acuerdo con lo que expresa el C.P. don Ricardo Mora Montes : "El terreno de acción del contador público lo constituyen los estados financieros y alrededor de los cuales establece tres fases que definen las actividades típicas del contador público :

ACTIVIDAD	RESULTADO
1. La preparación de Estados Financieros	Estados Financieros a secas.
2. La revisión de Estados Financieros.	Dictamen o Informe.
3. El análisis e interpretación de Estados Financieros.	Opiniones sobre futuras tendencias.

La auditoría requiere de profesionales que conozcan y apliquen una técnica especializada. El auditor tiene una tremenda responsabilidad desde un punto de vista ético, y dicha responsabilidad es aún mayor, desde un punto de vista socio-económico.

Podemos decir que la auditoría es una profesión privada que presta un servicio plenamente público y tiene mayor influencia y repercusión que cualquier otro ramo profesional.

Los principales servicios que prestan los contadores públicos son los siguientes :

1. Servicios de auditoría

La revisión de Estados Financieros y el rendir su opinión acerca de ellos.

2. Servicios de Consultoría Administrativa

Los clientes han estado solicitando cada vez más los servicios de consultoría administrativa, en el campo tan amplio de los negocios. Las áreas a cubrir son contabilidad, finanzas, personal, costeo de producción, distribución, políticas generales de los negocios, sistemas de información para la gerencia, procesamiento de datos, técnicas de investigación de operaciones, entre otras.

3. Investigaciones

Estas se llevan a cabo para fines específicos, como el comparar los costos de un equipo, una investigación de el sistema de control interno, la preparación de presupuestos, la investigación detallada de las transacciones relacionadas con efectivo.

4. Representación a la clientela

Puede ser en asuntos fiscales, en registros de valores, terminación de contratos, convenios con los sindicatos, en servicios de peritaje, entre muchos otros asuntos.

Una de las funciones principales de la profesión de un Contador Público es emitir dictámenes independientes y calificados acerca de estos informes administrativos, con base en un análisis de la información objetiva subyacente a los datos informados.

El Contador Público titulado independiente, ofrece los servicios del examen en una auditoría a sus clientes.

La práctica de la auditoría públicase ha desarrollado durante los últimos años para adaptarse a las necesidades de los diferentes usuarios de los estados financieros y de otra información contable.

Al aumentar la confianza en el trabajo en las opiniones de los contadores públicos, la auditoría evolucionó hasta convertirse en profesión.

La auditoría es una disciplina que se incluye en los estudios de los contadores públicos profesionales.

Las actividades profesionales también se caracterizan por los servicios intelectuales que prestan en contraste con las actividades artísticas o artesanales.

Los profesionales reconocen sus obligaciones de servicio público y la obligación de acatar un código moral aceptado por todos los miembros de una misma profesión.

Se considera que la actividad profesional de los contadores públicos reúne todas estas características.

Una ventaja intangible pero significativa de las asociaciones profesionales se logra a través de frecuentes discusiones e intercambio de ideas con los socios, acerca de los problemas y objetivos de la auditoría.

CAPITULO II

NORMAS DE AUDITORIA Y SU CLASIFICACION

NORMAS DE
AUDITORIA
GENERALMENTE
ACEPTADAS

PERSONALES

- I. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- II. Cuidado y diligencia profesional.
- III. Independencia mental.

SOBRE LA
EJECUCION
DEL
TRABAJO

- I. Planeación y supervisión
- II. Estudio y evolución - del control interno.
- III. Obtención de evidencia suficiente y - competente.

SOBRE LA
INFORMACION
Y DICTAMEN

- I. Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
- II. Aplicación de principios de contabilidad gralmente. aceptados.
- III. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- IV. Suficiencia en las declaraciones informativas.
- V. Salvedades.
- VI. Abstención de opinión.

Toda profesión establece ciertos lineamientos para ejercer su trabajo los que deben seguir cuidadosamente elegidos y definidos, que sirven como guía clara y útil al auditor en la realización de su trabajo.

El contador público se ve en la obligación de dar el mejor servicio posible con objetividad e integridad, de la manera más clara posible ante sus clientes y ante el público en general. Es imposible relevar al contador de su responsabilidad profesional ya que es una de sus principales cualidades, su responsabilidad está determinada por reglas dictadas por la profesión y por las normas sociales impuestas a través de requisitos legales.

La autoreglamentación profesional está dirigida a dos áreas :

- 1) Normas Técnicas
- 2) Normas de relación

Las normas técnicas gobiernan el trabajo de los auditores.

Las normas de relación comprenden las reglas del auditor profesional con los clientes y el público en general.

Se puede decir que la auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro, para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados como producto de su trabajo.

El problema para resolver la calidad del trabajo profesional mediante ciertos procedimientos establecidos, hizo que se crearan organizaciones profesionales de Contadores Públicos y otras instituciones que tenían relación con la actividad profesional de los auditores para encontrar -- otro medio para asegurar un servicio de auditoría que se estableciera sobre bases mínimas de calidad satisfacto--- rias para todo aquel que dependa de los servicios del con--- tador público independiente. Sobre estas ideas existen - ciertos fundamentos que dieron origen a las normas de au--- ditoría.

El trabajo de auditoría tiene un objetivo que se des--- prende de la naturaleza de la actividad profesional de la auditoría, la cual se realiza dentro de las normas de --- calidad.

Por lo que la existencia de las normas de auditoría - reconoce dos hechos :

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

La definición de normas de auditoría nos la da el --- Instituto Mexicano de Contadores Públicos A.C. :

" Se describe en el boletín A, que las normas de audi--- toría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desem--- peña y a la información que rinde como resultado de

este trabajo".

Las normas de auditoría se clasifican en :

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas de Información

2.1 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 preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.

El examen deberá ser hecho por una o varias personas que tengan entrenamiento adecuado y capacidad profesional como auditores.

Esta norma general reconoce que independientemente de lo capaz que sea una persona en otras disciplinas, incluyendo los negocios y las finanzas, no puede cumplir con las normas de auditoría sin una educación y una experiencia conveniente en el campo de la auditoría.

a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional :

El entrenamiento técnico básico que se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que culminan con la obtención de un título de Contador Público, debe complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentadas durante un período razonable.

Es necesario que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga previamente un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo.

El auditor debe actualizarse constantemente sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica.

Es necesario para que el auditor conserve el entrenamiento técnico adecuado que se mantenga en una continua revisión de sus conocimientos para estar al corriente de los avances de las disciplinas que afectan su actividad.

El contacto permanente y fructífero con la literatura de la profesión como son :

- a) Libros y revistas técnicas principalmente.
- b) La asistencia a seminarios técnicos y cursos de actualización de su profesión.
- c) El contacto activo y la participación en los esfuerzos y estudios de sus organizaciones profesionales.
- d) El contacto con el desarrollo profesional de otros países.

La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio, la que se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas.

b) Cuidado y diligencia profesional :

Para que el profesional cumpla su compromiso implícito con su clientela y con la sociedad, no basta que tenga la capacidad para el desarrollo de las actividades de su profesión, es necesario además, que desempeñe su trabajo con meticulosidad, cuidado y esmero poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fé e integridad.

El auditor como todo profesional, no es infalible y por ello no es responsable por meros errores de juicio.

La actividad profesional está sujeta a la condición general de posibles fallas humanas.

Pero los márgenes de esas fallas deben ser reducidas, por el compromiso profesional adquirido al mínimo posible para lo cual requiere que el auditor, al desempeñar su trabajo, lo haga con el cuidado y dedicación que son de esperarse de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

c) Independencia mental

El contador público no podrá actuar como auditor en aquellos casos en los que existan circunstancias que puedan esperarse que influyan sobre su juicio objetivo, y que por consiguiente, reduzcan su independencia mental, o en aquellos casos en los que las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda razonable sobre su independencia y objetividad.

La actividad del auditor tiene además de los requisitos comunes a otras profesiones, uno derivado de su propia naturaleza.

El auditor es llamado para dar su opinión con respecto a información financiera formulada por una empresa.

En este sentido el auditor juzga el trabajo realizado - por las personas que prepararon dicha información para - que ésta pueda ser adecuadamente utilizada por los interesados.

Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario que además de estar fundada en su capacidad profesional - sea emitida con independencia mental.

No existe ésta cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo.

2.2 NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Para que el auditor realice su trabajo de manera eficiente con cuidado y diligencia, es necesario que cumpla con ciertos elementos, los cuales son básicos y fundamentales en la ejecución del trabajo, además de que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo las cuales son :

- a) La planeación adecuada y la oportunidad en la ejecución del trabajo :

Para un mejor desarrollo de la auditoría, un paso importante es nombrar anticipadamente al auditor independiente ya que le facilita planear su trabajo, discutir junto con él los puntos más sobresalientes, así como cualquier otra circunstancia con relación al personal, oportunidad o alcance del trabajo para así determinar el grado en que pueden desarrollarse antes de la fecha del Estado de Posición Financiera.

También es importante determinar los problemas contables que afectan los estados financieros para ser modificados oportunamente, en el desarrollo del trabajo aplicando pruebas de auditoría a los registros y procedimientos contables, para determinar el grado de confianza en ellos.

Con base a lo establecido anteriormente el auditor formulará un programa de auditoría de acuerdo a las circunstancias y sus necesidades, en el que muestra los pasos a seguir, sus objetivos claramente explicados para servir -

de apoyo a los ayudantes y como registro a los revisores.

Al planear el trabajo con el cliente se deben decidir las fechas y épocas en que se habrá de desarrollar las diferentes fases de la auditoría, así el tiempo puede estimarse con base en la oportunidad en que se planean los procedimientos de auditoría.

El paso final en el proceso de planeación es instruir al personal acerca de lo que de él se espera.

Otro punto importante dentro de esta norma, es la supervisión la cual se inicia cuando ya se encuentran claramente definidos los objetivos y asignadas las tareas realizadas por los ayudantes con una comunicación constante entre el supervisor y el ayudante para mantenerse informados brindando el supervisor consejo y dirección.

Una de las cualidades esenciales de la supervisión es instruir y motivar a los ayudantes en forma adecuada, de tal manera que el proceso de evaluación y el de conclusiones sean continuos, se detecten y resuelvan los problemas antes y no después de los hechos.

b) Evaluación del Control Interno :

Deberá hacerse un estudio y evaluación adecuada del control interno existente como base para confiar en él y determinar, con el resultado obtenido de dicho estudio y evaluación, la extensión de las pruebas a las cuales se han de someter los procedimientos de auditoría.

Es importante que los auditores den asesoramiento o servicios de consultoría involucrando el estudio, evaluación y mejora de los sistemas de información a la gerencia, ya que el avance de computadoras para el procesamiento de datos contables y otros sistemas de información han creado problemas para la revisión del control interno para fines de la auditoría, una información contable solicitada para propósitos financieros y de otro índole en un sistema de información gerencial esta relacionada con el uso de las computadoras, estos avances son importantes para definir la naturaleza y alcance del estudio y evaluación del control interno del auditor, también para dar su opinión como resultado de su revisión.

El objeto de el estudio y evaluación del Control Interno por parte del auditor es establecer la base para confiar en el sistema con el fin de determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de las pruebas de auditoría que se aplican en su examen de los Estados Financieros, lo cual es primordial para sugerencias que serán proporcionadas a los clientes con el objeto de mejorar el Control Interno.

El estudio y evaluación deben realizarse para cada auditoría en la amplitud que él considere conveniente.

En lo que se refiere a esta norma será tratado más ampliamente en otro capítulo.

c) Obtención de evidencia suficiente y competente :

Se deberá obtener suficiente evidencia probatoria a través de la inspección, observación, investigación y ---

confirmación para tener una base razonable y rendir una opinión con respecto a los Estados Financieros que se hayan examinado.

Quando en el auditor exista alguna duda debe abstenerse de expresar una opinión, hasta que cuente con evidencias suficientes para eliminarse o rinda una opinión con salvedades u abstención de opinión.

En el párrafo 02 del SAS 1 indica que "la medida de validez de dicha evidencia para los propósitos de auditoría depende del juicio del auditor; a este respecto la evidencia para auditoría difiere de la evidencia legal, la que está circunscrita a reglas rígidas". La evidencia de la auditoría se puede obtener en diferentes formas y varias fuentes en forma simultánea.

La duda o la confianza que se va formando en la mente del auditor respecto a su conocimiento, provienen de la acumulación de datos y signos con que se encuentran en el desarrollo de su trabajo y crecen con el tiempo a través de los resultados de las diversas pruebas llevadas a cabo en la auditoría, por lo que una evidencia puede ser más o menos importante en un momento que en otro.

En esta norma se requiere de la acumulación de evidencia suficiente y competente.

La suficiencia se refiere en cuanto a la cantidad de evidencia; la competencia a su calidad y confiabilidad.

Los párrafos del .03 al .07 de la sección 330 del SAS1 dividen la evidencia en dos categorías :

1. Evidencia primaria

2. Evidencia corroborativa

La primaria comprende los datos contables con los que se preparan los Estados Financieros incluyendo los libros diario y mayor, auxiliares y hojas de trabajo.

La evidencia corroborativa es toda aquella de que el auditor dispone para comprobar lo que manifiestan las cuentas en los estados financieros; incluyendo los documentos que indican que los datos contables son verdaderos.

Un sistema de registro contable bien concebido y que funcione correctamente proporciona confianza en la integridad interna y en la interrelación de los datos contables y así, la evidencia obtenida en una área corroborará la obtenida en otra.

La tercera norma de trabajo indica :

Evidencia	+	Evidencia	=	Evidencia suficiente
Primaria		Corroboradora		y competente.

La suficiencia de la evidencia la determina el auditor ejerciendo su juicio profesional según las circunstancias, la cantidad y clase de evidencia depende del equilibrio de varios factores, ejemplo; Importancia relativa del material examinado, importancia relativa y riesgo probable de errores e irregularidades, posibilidad del mal uso o cambio imprevisto de alguna partida. Por tanto el auditor debe confiar en la evidencia para expresar una opinión.

2.3 NORMAS DE INFORMACION Y DICTAMEN

El informe es la culminación de la auditoría la cual presenta el aspecto crítico del proceso de la misma, por que es la evidencia visible en que los extraños pueden confiar.

Así pues, el informe debe mostrar claramente el alcance del trabajo realizado y la responsabilidad que asume el auditor en cuanto a la razonabilidad de los Estados financieros.

Anteriormente el informe corto estándar de auditoría se integraba de dos partes :

- a) El párrafo de alcance, que por lo general es el inicial, contiene la descripción sumaria del trabajo de auditoría realizado.
- b) El párrafo de opinión contiene las conclusiones a que ha llegado el auditor en lo referente a los Estados financieros.

En la actualidad, el informe corto no consiste de dos párrafos como se mencionó anteriormente, ya que de acuerdo a lo expresado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos estableció un modelo que consiste en un solo párrafo y es el siguiente:

" 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, SA 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. "

La primera norma relativa al informe es :

El informe debe indicar si los Estados Financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

"El término " Principios de Contabilidad Generalmente aceptados " tal como se usa en las normas relativas al informe, debe interpretarse en el sentido de que no incluye los principios y prácticas contables, sino también los métodos para aplicarlos.

La primera norma sobre el informe requiere del auditor no una declaración de hechos, sino una opinión con respecto a si los Estados Financieros se presentan de conformidad con tales principios.

Si las limitaciones en el alcance del examen del auditor lo imposibilitan para formarse una opinión con respecto a ese cumplimiento se requiere la salvedad apropiada en su dictamen.

La segunda norma relativa a la información y dictamen es :

El dictamen expresará si tales principios han sido -- observados uniformemente en el período actual en relación con el período precedente.

El objeto de la norma sobre uniformidades es :

- a) Asegura que la comparabilidad de los Estados Financieros entre distintos períodos no haya sido afectada en grado importante por cambios en principios de contabilidad, los cuales incluyen no sólo los principios y prácticas sino también los métodos de su aplicación o,
- b) Si la comparabilidad ha sido afectada en grado --- importante por tales cambios, se ha de requerir del auditor independiente la manera apropiada de informar sobre dichos cambios.

La tercera norma relativa al informe es :

Las revelaciones informativas en los Estados Financieros deberán considerarse como razonablemente adecuadas a menos que se indique lo contrario en el informe.

La razonabilidad de la presentación de los Estados Financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, incluye las revelaciones adecuadas referentes a cuestiones importantes que se refieren a la forma, disposición y contenido de los Estados Financieros con sus notas anexas; la terminología empleada, la cantidad de detalles suministrados, la clasificación de las partidas en los estados, las bases de las cantidades presentadas; gravámenes sobre activos; dividendos atrasados; restricciones sobre el pago de dividendos; pasivos contingentes; y la existencia de intereses de subsidiarias y afiliadas.

La cuarta norma relativa a la información y dictamen es :

El dictamen contendrá, ya sea una expresión de opinión con respecto a los Estados Financieros tomados en conjunto a una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión, por lo que deben indicarse las razones.

En todos los casos en que el nombre del auditor esté relacionado con estados financieros, el dictamen debe contener una indicación clara y concisa de la naturaleza del examen del auditor, si la hay, y el grado de responsabilidad que está asumiendo.

El objetivo de esta norma es evitar una mala interpretación del grado de responsabilidad que el auditor independiente está asumiendo, el auditor no debe olvidar que la justificación para expresar su opinión, ya sea con salvedades o sin ellas, se basa en el grado en que el alcance de su examen se haya ajustado a las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Aún cuando esta norma expresa que :

"El dictamen contendrá ya sea la expresión de una opinión con respecto a los Estados Financieros, tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de no poder expresarse".

Esta norma no impide la formulación de opiniones por separado sobre la situación financiera. El auditor independiente puede rendir una opinión sin salvedades o en su defecto abstenerse.

Los tipos de opinión que puede rendir el auditor son :

Opinión sin salvedades :

Una opinión sin salvedades indicando que los Estados Financieros presentan razonablemente la situación financiera el resultado de las operaciones y los cambios en las situaciones financieras. El auditor independiente puede rendir solamente cuando se ha formado la opinión sobre la base de un examen hecho de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, de que dicha presentación se conforma con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre una base uniforme, ya que incluyen todas las revelaciones informativas necesarias -

para hacer que los estados financieros no induzcan a error.

Opinión con salvedades :

Cuando el auditor independiente piensa emitir una opinión con salvedades debe referirse específicamente al objeto de la salvedad, y su efecto en la situación financiera, en el resultado de las operaciones y en los cambios en la situación financiera, en el resultado de las operaciones, si pueden determinarse razonablemente.

El hacer referencia en el párrafo de la opinión a una nota en los estados financieros o a un párrafo intermedio en el dictamen en donde se describen las circunstancias, es un método aceptable de aclarar la naturaleza de la salvedad.

Opinión negativa :

Es una opinión en el sentido de que los estados financieros " No " presentan razonablemente la situación financiera, el resultado de las operaciones, o los cambios en la situación financiera de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Opinión parcial :

Una opinión parcial difiere de una opinión con salvedades. En una opinión con salvedades, el auditor expresa su opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto al mismo tiempo que indica claramente la salvedad que a su criterio, no imposibilita su opinión sobre los -

estados financieros. En el caso de una opinión parcial el auditor ha llegado a la conclusión de que debe abstenerse de expresar su opinión o bien de que debe expresar una opinión negativa; no obstante, cree que las circunstancias incluyendo el alcance de su examen, justifican su expresión de una opinión que se limita a ciertas partidas de los estados financieros, sobre los que pudo satisfacerse.

En el caso de una opinión parcial, el auditor la puede emitir solamente cuando, a su juicio, el alcance de su examen y los resultados del mismo lo justifican y se acompañan de una abstención de opinión o de una opinión negativa con respecto a los Estados Financieros.

Abstención de opinión :

Cuando el auditor independiente no ha obtenido evidencia suficiente y competente para formarse una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, él debe aclarar en su dictamen que está imposibilitado para expresar una opinión sobre dichos estados.

CAPITULO III

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

3.1 SU CLASIFICACION

El Contador Público independiente puede desempeñar diversas actividades aplicando sus conocimientos técnicos ; sin embargo, su actividad principal es la auditoría de Estados Financieros, la cual tiene por objeto emitir una opinión en la que haga constar que estos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa a una fecha, y así proporcionar los elementos de juicio y de convicción de manera objetiva y profesional.

Por lo tanto es responsabilidad del propio auditor, el determinar qué clase de pruebas necesita y en qué momento suministran elementos de juicio suficiente.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos las técnicas de auditoría son :

"Los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria y así poder emitir su opinión profesional".

Otra definición de técnica dice que :

"Son los recursos particulares de investigación que el auditor usa para obtener la información que necesita y así poder comprobar la información que otros le han suministrado o él mismo ha obtenido " .

Las técnicas de auditoría son las siguientes :

a) Estudio General :

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

Una vez que el contador público ha sido llamado para - que emita una opinión sobre los estados financieros de una entidad, debe estudiar en forma general a la misma y --- tener una apreciación sobre la fisonomía o característi- cas generales de la empresa, sus estados financieros y de las partes importantes, extraordinarias o significativas.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesio- nal del Contador Público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o información ori- ginales de la empresa que va a examinar, puede apreciarse la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio - anterior y del actual.

Está técnica sirve de orientación para la aplicación - de otras técnicas, el estudio general deberá aplicarse - con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomenda- ble que su aplicación la lleve a cabo un auditor con pre- paración, experiencia y madurez, para asegurar un juicio - profesional, sólido y amplio.

b) Análisis :

Clasificación y agrupación de los distintos elementos -

individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen unidades homogéneas y significativas.

Es el estudio de los componentes de un todo para concluir con base en aquéllos respecto a esté. Esta técnica se aplica concretamente al estudio de las cuentas o rubros genéricos de los estados financieros, para conocer cómo se encuentran integrados y pueden ser básicamente de dos clases :

1. Análisis de saldo

Existen cuentas en que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros. En este caso el saldo de las cuentas viene a quedar formado por un neto, que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de las mismas.

El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis del saldo.

2. Análisis de movimiento

En otras ocasiones, los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas. 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 vienen a constituir el saldo final de la cuenta.

c) Inspección :

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 presentada en los estados financieros.

Es el estudio o verificación física de las cosas materiales en que se tradujeron las operaciones. Se aplica a el estudio de las cuentas cuyos saldos tienen una representación material.

En otras ocasiones, los saldos de las cuentas de 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 la mayoría de los casos se puede comprobar la autenticidad mediante el examen físico.

d) Confirmación :

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

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

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa audita da que se dirija a la persona a quién se le pide la infor mación, para que conteste por escrito al auditor, dándole los datos que solicita y puede ser aplicada en diferentes formas :

- Positiva: Se envían datos y se pide contesten si están o no de acuerdo.
- Negativa: Se envían datos y se pide contesten sólo si están inconformes.
- Indirecta; ciega o en blanco :
No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría.

e) Investigación :

Es la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Es la recopilación de información mediante pláticas con los funcionarios y empleados de la empresa. Con esta técnica se puede obtener conocimiento y formarse un juicio - sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa.

f) Declaración :

Manifestación por escrito con la firma de los interesa dos, del resultado, de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Es la formalización de la técnica anterior, cuando por su importancia, resulta conveniente que las afirmaciones deban quedar por escrito.

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 esta limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

g) Certificación :

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

h) Observación :

Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.

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

Hay que cerciorarse de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma cómo el personal de la empresa las realiza.

i) Cálculo :

Verificación matemática de alguna partida.

Es la verificación de la corrección aritmética de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas.

Conviene advertir, que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

i) Cálculo :

Verificación matemática de alguna partida.

Es la verificación de la corrección aritmética de aquellas cuentas u operaciones que se determinan fundamentalmente por cálculos sobre bases precisas.

Conviene advertir, que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

los procedimientos, es decir, la intensidad y profundidad con que se aplican prácticamente.

El alcance lo determinan varios elementos pero el más importante es el grado de eficacia del control interno de la empresa.

Otros factores que lo determinan son :

El total de partidas individuales que forman el total de las mismas, la cantidad de errores localizados al efectuar el examen entre otros.

Cuando se presentan muchas partidas y similitud entre ellas, en una sola cuenta, lo más práctico y aconsejable, es recurrir al procedimiento de examinar una muestra representativa para derivar una opinión general sobre la partida global.

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

3.2 EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, los -- procedimientos de auditoría son :

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

Naturaleza de los procedimientos de auditoría :

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad, y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros.

Por esta razón se debe aplicar un criterio profesional y decidir que técnica o procedimiento o bien conjunto de ellos serán aplicables, para obtener la evidencia suficiente y competente que brinde certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

Extensión o alcance de los procedimientos :

Se llama extensión o alcance a la amplitud que se da a

3.3 OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Es la época en que han de aplicarse los procedimientos al estudio de las partidas específicas.

Por ejemplo la fecha en que se han de arquear los efectivos, en que se han de solicitar confirmaciones, cuando se han de presenciar los inventarios de mercancías entre otros tantos.

En el curso de la revisión debemos poner lo mejor de nosotros mismos, hasta llegar a la certeza moral de obtener una base sólida para fundamentar una opinión; y ese mínimo de seguridad lo ofrece la aplicación de los procedimientos aprobados por nuestra profesión.

Sin embargo habrá ocasiones que no permitan utilizar los procedimientos aprobados, y en este caso deberán de utilizarse los recursos de la experiencia.

No es capricho el que la profesión se haya obligado a mencionar públicamente el hecho de haber quedado imposibilitado un auditor a aplicar alguno de estos tres procedimientos :

- Estudio y evaluación del control interno
- Presencia en la toma física de inventarios
- Circularización de las cuentas por cobrar

Sin el estudio y evaluación del control interno no se puede dar una idea clara de la confianza que se puede depositar en las cifras que arrojan los estados financieros.

No desarrollar este procedimiento es tanto como revisar algo sin base, además se carece de confianza en la selección de las partidas a revisar, y también del alcance y amplitud de las pruebas.

La evaluación del control interno permite determinar áreas problema, o que no brindan confianza y es ahí, donde las pruebas deben ser de mayor profundidad y extensión.

La experiencia dejada por casos reales obligan al auditor ha hacer notar su falta de aplicación.

CAPITULO IV

PLANEACION DE LA AUDITORIA

4.1 ANTECEDENTES ESPECIFICOS

Para realizar una buena auditoría es necesario planear la para poder alcanzar los objetivos fijados. Ya que -- cada auditoría es una serie de diversas actividades a realizar, las cuales requieren coordinación y programación -- hechas con cuidado.

Para que sea posible obtener resultados satisfactorios es fundamental organizar bien al personal, supervisar y - administrar bien la auditoría, establecer políticas y pro cedimientos para conservar la independencia, asignar el personal adecuado para el trabajo, asegurar comunicación y un control personal en su desarrollo profesional y en la contratación de personal.

La planeación específica de procedimientos no puede - hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de al- gunos otros, por lo que debe haber un plan inicial, revi- sarlo continuamente para ver si ha sufrido modificaciones y al mismo tiempo supervisar el trabajo ya realizado.

Para determinar el alcance de nuestras pruebas podemos partir de los diversos rubros que integran los estados fi nancieros y preveer qué procedimientos de auditoría se van a utilizar, así como el personal que debe intervenir el el trabajo.

La planeación de auditoría la debe elaborar una persona eficiente y competente, con cuidado y diligencia profesio nal, que tenga conocimiento sobre la empresa en donde se va a llevar a cabo el trabajo.

Se debe tener cuidado en esta fase, ya que aunque dos - empresas tengan el mismo giro, sus características son - propias y diferentes entre sí, además de planearse a jui- cio y experiencia del Contador Público, también puede au- xiliarse de otras técnicas debido al alto conocimiento in- dustrial, comercial, económico y financiero, creando un - alto volumen de operaciones, se puede auxiliar de técnicas de análisis de estados financieros que permiten obtener - ventajas como :

1. Señala áreas en las que deberán aplicar técnicas y procedimientos especiales.
2. Problemas importantes que serán puntos a discu- sión con el cliente, o investigaciones más pro- fundas.
3. La existencia de partidas de carácter extraordi- nario que nos ayudan a determinar la extensión y alcance de pruebas.

La finalidad de la planeación consiste en poder preveer anticipadamente a la acción, todos aquellos factores que se requieran y que por la ausencia de éstos no limiten el curso de acción que se debe seguir en busca de los objeti- vos esperados.

4.2 BASES PARA LA PLANEACION

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer :

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones de trabajo que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa, su sistema de control, sus condiciones jurídicas, sus características de operación.

Estas últimas se refieren tanto a las normales que son las productivas, comerciales y financieras que constituyen el objeto de la empresa.

Las condiciones jurídicas se refieren a los documentos legales, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, etc.

Además de estos puntos es necesario planear las actividades que se van a desarrollar para llegar como se dijo anteriormente al objeto fijado, emitiendo una opinión profesional con respecto a los resultados obtenidos.

Para planear una auditoría se debe considerar :

1. Objetivos particulares del examen de cada una de las áreas de los estados financieros.
2. Efectuar el estudio y evaluación del control interno para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad

y los procedimientos de auditoría.

3. Que procedimientos de auditoría deberán de aplicarse en cada área del examen, así como la oportunidad y alcance de los mismos.
4. Bajo que forma se registrará nuestro examen en los papeles de trabajo.

La planeación se realiza basado en los objetivos a cumplir en el estudio de cada área o sección de los estados financieros para la obtención de evidencia suficiente y competente con lo que el Contador Público fundamentará su opinión.

El trabajo de auditoría se desarrolla en tres etapas :

- Planeación, preliminar y final.

Los aspectos importantes y principales son :

- A) Selección de una estrategia global para la auditoría.

Escogiendo entre diversas alternativas, para el énfasis y distribución del tiempo de la auditoría, las auditorías de Estados Financieros tienen pasos identificables que permanecen constantes, sin embargo la programación de estos pasos varían, ya que dependen del criterio y juicio del auditor según las circunstancias impuestas y del tamaño y complejidad de las operaciones del cliente.

Los pasos principales en la auditoría son :

1^o Conocimiento del cliente

Discutir con el cliente los últimos acontecimientos que requieran atención, actualizar sus políticas de la administración, cuál es la posición de la empresa dentro de la Industria y la economía.

Su objetivo es conocer los eventos, transacciones y prácticas que pueden influir sobre los estados financieros del cliente.

Los procedimientos de auditoría son :

- Preguntas al personal de la empresa
- La observación física de las instalaciones y operaciones
- Revisión de la documentación.

Una buena medida es resumir por escrito los planes de trabajo en un memorándum o convenio la cual servirá de guía al auditor y sus ayudantes en la ejecución de los planes, prepararlo aún cuando la planeación no se haga con el cliente, adjunto con una estimación de sus honorarios, así como definir las limitaciones al posible detección de fraudes. El memorándum sirve como punto para discutir y llegar a un acuerdo en diversos asuntos, por ejemplo :

- Los sitios y/o localidades que habrán de examinarse, el tiempo para su realización, así como la distribución del trabajo entre el personal.

Para entrevistar se requiere facultades especiales que el auditor debe cultivar por todos los medios posibles, - mantener una adecuada comunicación con el personal del - cliente, ya que en la auditoría se tienen que pedir muchas cosas que por lo regular no haría en otras circunstancias o que cambie la forma de hacer lo que está haciendo.

Debe llevarse muy bien con el personal del cliente ya que el éxito que tenga la auditoría va a depender en gran parte de la buena voluntad y cooperación del personal con table de la empresa, para la auditoría es necesario que el cliente y el auditor trabajen juntos y con un alto grado - de confianza mutua.

Actualmente los directores de la empresa y el personal entienden la función del auditor, uniendo sus esfuerzos - para lograrlo; el auditor puede esperar el respeto y la - cortesía que merece todo profesional poroue su actividad - es mejor comprendida.

Es por esto que antes de iniciar una entrevista el au- ditor debe planearla y prepararla cuidadosamente, aunque - sea breve, se puede obtener un rápido y amplio entendimien to inicial del cliente y mientras más profundo y mejor - sea su comprensión, más completa será la planeación y eje cución de las pruebas de auditoría.

Las entrevistas más importantes son aquellas con el per sonal conocedor de los sistemas de contabilidad y de con trol de la empresa y que pueden proporcionar al auditor - un entendimiento más o menos completo de cómo se ejercen - las actividades contables y de control, ya que el propósi to fundamental de cualquier es siempre obtener suficiente

información que le permita conocer mejor al cliente, y el tema a tratar, en la entrevista surgen por lo regular -- otros datos e informaciones importantes.

Como se dijo anteriormente se requiere una habilidad - sutil y personal para poder establecer una adecuada relación que conduzca a un efectivo intercambio de informa--- ción, el auditor debe estar lo suficientemente alerta así como flexible para lograrlo.

Una de las habilidades principales de un buen entrevistador, es la de saber escuchar con el propósito de saber- en qué momento es oportuno hablar, ya que muchos escuchan detectando oportunidades para interrumpir imponiendo sus propias ideas, otros con el fin de encontrar ideas o mate- rial que apoyen sus ideas o creencias, por esto cuando el auditor se encuentra con esos motivos que lo puedan dis--- traer, puede concentrarse en escuchar lo que el entrevista- do le esté diciendo.

Normalmente la primera entrevista no es la última y el auditor debe establecer una relación de continuidad en el trabajo con el personal de su cliente.

2^o Estudio y evaluación del control interno contable :

El sistema de control interno es el elemento más impor- tante sobre el que descansa la planeación de la auditoría ya que permite obtener o actualizar un conocimiento previo del sistema contable y sus controles, para garantizar la exactitud y confiabilidad de los registros contables, una vez conocidos los controles, el auditor puede evaluar pre- viamente para establecer en qué medida puede apoyarse en ellos.

Su estudio y evaluación se explican más ampliamente en un capítulo por separado.

3^o Pruebas de transacciones :

Después de conocer más a fondo al cliente y haber realizado una evaluación preliminar de los controles, el siguiente paso es aplicar los procedimientos de auditoría a los registros contables de las operaciones, para obtener evidencia suficiente y competente, este es uno de los pasos más flexibles, los procedimientos de auditoría son siempre semejantes, de lo cual se selecciona una muestra de transacciones y se examina el material con procedimientos de auditoría como el muestreo, el cálculo, etc.

Por otro lado una prueba de las transacciones puede ser una prueba de ejecución aplicada al funcionamiento de los controles, una prueba sustantiva o ambas.

Las pruebas de transacciones se van a realizar después de que el auditor haya efectuado una evaluación preliminar de las ventajas y fallas del Control Interno Contable.

Las pruebas de cumplimiento cuyo principal objetivo es tener una seguridad razonable de la continuidad de los controles contables, esta revisión del sistema proporciona información sobre la existencia de los controles rastreando transacciones para cerciorarse de la efectividad de operación de estos.

Las pruebas de cumplimiento dan información sobre el buen funcionamiento de estos controles a lo largo del período escogido por el auditor mediante la observación y la indagación.

Las pruebas de cumplimiento de transacciones detectan infracciones o desviaciones de los controles, aunque no miden los errores monetarios en los registros contables.

Por otra parte el objetivo de las pruebas sustanciales es obtener una seguridad aceptable de la exactitud y confiabilidad de los registros contables, al efectuar pruebas sustanciales el auditor desea obtener una garantía de:

1. Validez: Sólo se registran transacciones autorizadas.
2. Totalidad: Todas las transacciones autorizadas están registradas.
3. Precisión: Las transacciones están registradas en cantidades correctas.

El enfoque del auditor consiste en inspeccionar los documentos importantes, seguir su curso y hacer un recálculo para comprobar la exactitud del trabajo de oficina.

4.^o Pruebas de balance :

Estas pruebas le van a proporcionar al auditor información acerca de los saldos que aparecen en los registros contables.

En este caso las pruebas van a ser de dos tipos :

- a) Revisión Analítica
- b) Pruebas de pormenores .

Ambas van a proporcionar información comprobatoria.

Los procedimientos incluyen la indagación a terceras - personas, la observación y conteo de los activos; el cálculo y evaluación de las operaciones del período actual y - los períodos futuros.

Cuando el auditor establezca que el control interno del cliente es excelente, se va a disminuir el número de pruebas de transacciones y balances.

Si puede cerciorarse a través de las pruebas de transacciones que los movimientos registrados son sólo de su cliente y que se produjeron durante el período de auditoría y con precisión.

Si se establece que los balances están correctos que los saldos del estado de ingresos y gastos son el resultado de la actividad, durante un período no se tiene que evaluar el control interno y realizar pruebas, ya que las de balance se limitan a las cuentas del mismo, proporcionando datos confiables al auditor.

5^o Terminación y revisión :

Es el último paso de la auditoría, la cual comprende - varios pasos anteriores, procedimientos como : revisión - de eventos, revisión de papeles de trabajo, evaluación de toda la información obtenida y finalmente un dictamen - sobre los estados financieros.

La fecha del informe de auditoría debe de corresponder a la fecha de terminación de la misma porque fija un límite a la responsabilidad del auditor sobre el conocimiento

de hechos importantes que se pueden reflejar en los estados financieros.

El auditor no puede ser responsable de aquellos casos que ocurran después de terminada la auditoría. Así mismo se revisará los papeles de trabajo para cerciorarse de la terminación del programa de auditoría, resolver las salvedades y casos que se presentan en muy diversas ocasiones.

Decisiones de planeación :

Se debe planear la auditoría tomando en cuenta el sistema contable, la distribución del tiempo total del trabajo y aquellos puntos a los cuales debe prestarse más atención.

Sistema de Contabilidad :

Establecer la exactitud y confiabilidad de los registros contables, es uno de los objetivos básicos del auditor ya que van a proporcionar información para los estados financieros, lo cual se logra mediante el estudio y evaluación del control interno, dependiendo de la decisión del auditor sobre cuál basarse.

Cuando el auditor se basa en el sistema contable es necesario tomar más tiempo para obtener documentación sobre el sistema de transacciones, sus registros y controles del sistema. Con estos puntos, el objetivo del auditor es realizar las pruebas de transacciones y comprobar los controles, si tiene controles rigurosos pero están funcionando perfectamente, puede apoyarse en los controles internos para asegurarse de la efectividad de los registros.

Mientras más grande y difícil sea una empresa, más amplios serán sus sistemas y sus controles, la decisión del auditor para el sistema contable lo tomará con base en el método más efectivo y menos costoso.

Distribución del tiempo :

El presupuesto de tiempo es un cálculo del número total de horas que se espera tomará una auditoría basándose en toda la información obtenida y que se van a tomar en cuenta aspectos como son : el volúmen de operaciones (activos brutos, ventas, el número de empleados, etc.) la ubicación de sus instalaciones, etc.

El tiempo debe ser distribuido mediante la elaboración de programas de trabajo en donde se va a indicar el trabajo a desarrollar a cada uno y en cuánto tiempo hacerlo.

Así el número total de horas se presupuesta para las categorías principales de procedimientos de auditoría y puede programarse sobre una base semanal.

Los presupuestos de tiempo se utilizan para controlar el trabajo en auditoría, pueden modificarse cuando se pone mayor énfasis en asuntos que requieran la atención del supervisor . Estas modificaciones pueden indicar problemas no previstos de contabilidad o auditoría, instrucciones inadecuadas de supervisores o equivocaciones del personal.

Evaluación de riesgos :

El auditor se enfoca hacia aquellos puntos más importantes que podrían requerir ajustes en los estados financieros.

En auditoría el riesgo tiene dos aspectos :

1. Errores materiales en el proceso de contabilidad en la elaboración de estados financieros.
2. Error no detectado en el examen del auditor.

Los riesgos pueden ser causados por condiciones de la empresa, por problemas particulares de contabilidad o de auditoría.

Una auditoría debe estar encaminada a proporcionar una seguridad razonable de que los estados financieros no -- hayan sido presentados falsamente.

El auditor no puede asegurar que los estados financieros estén correctos, sin embargo tiene la responsabilidad de llevar a cabo una investigación profunda con el fin de detectar los errores importantes encontrando en diversos - casos dos tipos de incorrecciones : errores e irregularidades.

Los errores incluyen las equivocaciones que ocurren de manera que no son intencionales; equivocaciones sin afán.

En cambio las irregularidades son falsos datos o información intencional de la gerencia, empleados o terceros - de alguna actividad ilícita, que en muchas ocasiones pueden ser un fraude.

Los errores e irregularidades son la falsa presentación de los estados financieros reflejándose en los registros - y/o aplicar correctamente los principios contables, así - como la omisión o falsificación de datos.

Por tanto el auditor al realizar su examen debe considerar la posibilidad de que haya ocurrido, debe conducirse con una actitud serena, profesional, sabiendo que al realizar pruebas de auditoría pueden revelar la posibilidad de un fraude, o de un error.

En respuesta a esta situación el AICPA emitió alguna norma para aclarar cuál es la responsabilidad del auditor

La norma No. 16 sobre la responsabilidad del auditor para detectar fraudes dice :

.... bajo las normas de auditoría generalmente aceptadas, el auditor independiente tiene la responsabilidad, dentro de las limitaciones inherentes al proceso de auditoría, de planear su examen investigar errores e irregularidades que podrían tener un efecto importante, sobre los estados financieros y ejercitar la debida atención y destreza en la conducción de dicho examen.

La norma No. 17 proporciona orientación al auditor, respecto a la actuación del cliente.

Al hacer un examen adecuado con las normas de auditoría generalmente aceptadas, un auditor debe estar atento a la posibilidad de que hayan ocurrido actos ilegales que puedan tener un efecto considerable sobre los estados financieros.

Siendo así, la responsabilidad del auditor para investigar actos ilegales es más limitada que su responsabilidad para investigar errores, sabiendo que aquellas operaciones indebidamente registradas puedan representar un acto ilegal y al no detectarlos ocasiona problemas.

Por lo explicado anteriormente los auditores evalúan el riesgo para determinar si es necesario prestar máyor atención o profundizar en la auditoría.

Además de evaluar el riesgo, el auditor debe hacer un cálculo, además debe :

- 1^o Evaluar la presentación de los datos financieros.
- 2^o Determinar los asuntos implicados en la planeación y ejecución del programa de auditoría.

B) Preparación de programas :

Un programa es una lista de los procedimientos que serán aplicados a una cuenta en particular. De acuerdo a la norma No. 22 tenemos que :

Al planear su examen, el auditor debe considerar la naturalaleza, alcance y oportunidad del trabajo.

Los tres aspectos en que pueden modificarse los procedimientos de auditoría al preparar un programa de trabajo de auditoría son :

1. Naturaleza : Los procedimientos que serán utilizados y los rubros particulares a los cuales se aplicará cada procedimiento.
2. Alcance : El número de partidas sobre las que se aplicará el procedimiento.
3. Oportunidad: El momento apropiado para ejecutar el procedimiento.

El auditor puede seguir un método de acuerdo a las circunstancias o características a considerar para cada cuenta o clase de transacciones en particular :

1. Los tipos de errores o irregularidades que podrían ocurrir, así como la probabilidad de que hayan ocurrido , esto es de la naturaleza de operaciones de la compañía y de la eficiencia de los controles internos.
2. La información veraz y oportuna la cual puede indicar la presencia o ausencia de un error o irregularidad importante.

Es conveniente analizar y considerar si los errores - causan exageración o reducción en el saldo total de una - cuenta o transacción.

La información debe ser válida como importante. La validez de la información depende de las circunstancias en las cuales se obtiene como de la generalidad acerca de la confiabilidad de los diferentes tipos de información las cuales están expuestas a excepciones importantes por lo que si el material es obtenido de fuentes independientes - externas a la empresa va a proporcionar mayor confiabilidad y seguridad de que los estados financieros se prepararan bajo condiciones de control interno eficientes.

Es más confiable la información si el auditor hace un conocimiento personal directo a través del examen físico, observación, cálculo y la inspección.

Todo programa de auditoría debe hacerse según las circunstancias y alcance de los procedimientos que es la de

cisión más difícil en la planeación del programa, ya que el auditor se enfrenta al problema de decidir cuál es la información suficiente.

C) Asignación y programación del personal de auditoría:

Un gran número de actividades de planeación se relacionan con la asignación y programación del trabajo de auditoría.

Las actividades a desarrollar son :

- a) Coordinar el personal con la elaboración de los datos.
- b) Determinar el grado de implicación de consultores, especialistas y auditores internos.
- c) Coordinar los requerimientos de personal.

Se debe tener un reclutamiento de personal afines a el trabajo que van a desempeñar, motivándolos para que en un momento dado exista producción en el trabajo así como un mejor desempeño acompañados de diligencia y capacidad profesional que un auditor debe tener.

Serán requisitos elementales, que el auditor cuente con capacidad en :

- Diseño de sistemas y procedimientos.
- Análisis de puestos
- Organización y métodos
- Manejo y control de proyectos
- Técnicas de investigación.

El auditor tomará en cuenta la colaboración personal y material que la empresa le proporcione.

4.3 OBTENCION DE DATOS NECESARIOS PARA LA PLANACION

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 :

- a) Como ya se ha visto entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, condiciones y limitaciones de el trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y gastos, coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente, etc.
- b) Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer sus características y el sistema de control interno.
- c) Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa en todos los aspectos (financiero, contable, comercial, etc.) .
- d) Lectura de documentación relacionada con el aspecto jurídico de la empresa.
- e) Lectura de estados financieros, para obtener información sobre el volumen y naturaleza de las operaciones.
- f) Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.
- g) Estudio y evaluación interno, una vez obtenida la información necesaria, se prevee que procedimiento emplear.

El resultado de aplicar procedimientos de auditoría de be plasrnarse en cédulas y documentos, es decir, deben dejar constancia por escrito en lo que conocemos como papeles de trabajo, que constituyen la prueba física de haber efectuado una auditoría.

El boletín No. 2 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice :

"Los datos e informaciones obtenidas por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas se registran en un conjunto de cédulas y documentos".

"Son el resultado o el resumen de la labor realizada, siven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir, pueden ser posteriormente fuentes de aclaraciones o extensiones de información y constituyen la única prueba que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo".

Debido a la importancia de los papeles de trabajo para el auditor y su responsabilidad profesional, ya que la información por ser del cliente es de carácter confidencial son propiedad del auditor exclusivamente.

Los papeles de trabajo deben incluir el análisis, comprobación y conclusiones sobre los renglones o partidas específicas de los estados financieros, que en conjunto forman los elementos de juicio suficiente que respaldan la opinión que se emite de los mismos.

También debe plasmarse las partidas revisadas y seleccionadas, ya que no es práctico revisar la totalidad de las operaciones de la empresa, aplicando procedimientos a base de pruebas selectivas.

Función de los papeles de trabajo :

Los papeles de trabajo van a desempeñar dos funciones principales :

1. Los papeles de trabajo son un auxiliar directo en la búsqueda de evidencia.
2. Los papeles de trabajo constituyen el soporte básico para la opinión del auditor, además de la evidencia de que el examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los papeles de trabajo son pruebas físicas del resultado del trabajo de auditoría, son necesarios para la formulación del dictamen. El auditor trabaja con documentos originales y registros de contabilidad que deben quedar en poder del cliente cuando haya terminado el examen.

Clasificación :

Los papeles de trabajo se clasifican en :

- En cuanto al período de su utilización

- a) Papeles terminantes; los cuales sirven para años posteriores.

- b) Papeles del año corriente; contienen la información necesaria para la emisión de la opinión del contador público.

En cuanto a las fuentes de información :

- a) Fuentes internas; información proporcionada por la propia compañía.
- b) Fuentes externas; Es la información de terceras personas que tienen relación con la compañía.

Ventajas de los papeles de trabajo :

1. Facilitan la preparación del dictamen.
2. Contienen la evidencia de la extensión de los procedimientos de auditoría utilizados, y realizado con cuidado y diligencia.
3. Constituyen una fuente de información básica para elaborar el informe relativo a la información financiera o a los resultados de sus operaciones.
4. Se utilizan para coordinar y organizar todas las fases de trabajo de auditoría.
5. Constituyen un registro histórico permanente de la información contable examinada y los procedimientos utilizados.
6. Se utilizan como guía e información posterior por lo que deberán ser claros y completos, explicaciones del trabajo desarrollado.

Contenido y formato :

Los papeles de trabajo deben diseñarse según las circunstancias, las necesidades de cada auditor en particular, y del asunto que se esté examinando.

Aunque la mayoría son directos y objetivos, se necesita habilidad e ingenio para diseñarlos que puedan reducir un asunto complejo a una cédula o a un análisis de fácil comprensión.

Aún cuando el contenido de los papeles de trabajo debe de ser particular e individual, el formato no debe ser así y cada grupo de auditores deberá adoptar un formato uniforme, de manera que los papeles de trabajo puedan organizarse sistemáticamente para uso.

Los papeles de trabajo deberán ser uniformes en cuanto a encabezado y fecha, deberán iniciarse al momento en que se está desarrollando el trabajo, considerándose como requisitos mínimos en la elaboración de los papeles de trabajo :

- a) Encabezado, nombre de la compañía sujeta a examen, describir la información presentada a la fecha.
- b) Firma o iniciales de la persona que llevó a cabo el trabajo, así como los supervisores y las fechas en que se indicó el día que se preparó.
- c) La fuente de información, así como la descripción de los registros y la documentación comprobatoria consultada.

- d) Un adecuado sistema de índice, dentro del conjunto de papeles de trabajo.
- e) Métodos de verificación empleados, así como los procedimientos de auditoría aplicados, también la extensión y alcance de los mismos.
- f) Marcas o símbolos estandarizados.
- g) Conclusiones a las que se hubiese llegado.

La elaboración de papeles de trabajo debe ser planeada de tal manera que se obtengan resultados positivos.

Revisión , clasificación y archivos de papeles de trabajo:

La revisión de los papeles de trabajo lo debe hacer el supervisor, para saber si está completa, es él quien debe juzgar si la auditoría se encuentra completa de acuerdo con el programa, también la calidad del trabajo desarrollado, la naturaleza de los juicios y decisiones del cliente y la revisión que de acuerdo a ellos hizo el auditor.

El auditor deberá de integrar los papeles de trabajo con cuidado en sus expedientes respectivos, archivándolos y rotulándolos, se deben incluir en el expediente todos los memorándums relacionados con la revisión.

El objeto de los papeles de trabajo es asegurarse que la lógica de la auditoría es completa y está adecuadamente documentada.

Archivo permanente :

En donde se incluye la escritura constitutiva, aumentos y disminuciones de capital, los estatutos, contrato colectivo de trabajo, gráficas de organización, políticas y procedimientos contables, fluxogramas de los sistemas de contabilidad y de control interno, las cuales se utilizan - año tras año, localizándose más fácilmente que sí lo colocáramos dentro del legajo de papeles de trabajo.

También es necesario conservar en el archivo permanente :

- Los papeles de trabajo de importancia histórica, como - el análisis de la sección del capital.
- Cédulas de razones o relaciones clave de comparaciones - que facilitan observar las tendencias a largo plazo.
- Material clave que permanezca estable o que sirva como punto de partida útil para varias auditorías.

El archivo permanente se debe revisar cada año y ponerlo al corriente eliminándose lo inútil.

Terminación :

Una vez revisados los papeles de trabajo y se hayan formado los expedientes, quedan problemas técnicos y administrativos por resolver, los informes especiales, las declaraciones de impuestos que tienen fecha límite que hacen - que no se olvide.

Por lo regular el cierre de una auditoría es el inicio de otra.

El auditor debe asesorarse de otros expertos en aquellos casos en los cuales no está capacitado, ya que no se le puede exigir que posea conocimientos de otras profesiones, por lo que el auditor debe apoyarse cuando las circunstancias así lo requieran en los conocimientos especializados de otros profesionales como; ingenieros, actuarios, abogados entre otros para obtener elementos de juicio suficiente sobre dichos aspectos.

4.4 OPORTUNIDAD Y SUPERVISION DE LA PLANEACION

Oportunidad :

Aunque el tiempo estimado indica el período que debe dedicarse a cada parte del programa, no especifica en que secuencia deberá realizarse el trabajo, es por esto que al planear el trabajo con el cliente se deben decidir las fechas y las épocas en que se habrán de ejecutar varias fases de auditoría, el tiempo puede estimarse con base en la oportunidad en que se planea aplicar los procedimientos de auditoría.

Una vez que el auditor sabe que personal necesita, que tiempo y cuándo puede preparar un proyecto indicando la categoría del personal.

Supervisión :

Una buena supervisión es indispensable para lograr una auditoría efectiva, la supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo, para lograr su eficiencia, un mayor desarrollo de sus habilidades profesionales.

La supervisión es tan importante que se dedica a ella una quinta parte del tiempo, se inicia al asignar tareas tomando el tiempo necesario para asegurarse de que se entiendan, brindando al supervisor consejo y dirección continuo a los ayudantes.

Una de las cualidades esenciales de una buena supervisión es instruir y motivar a los ayudantes en forma adecuada, de manera que el proceso de evaluación y de conclusión sean continuas.

La supervisión se debe ejercer en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo, según establecido en el Boletín E-1 del IMCP.

" La supervisión en la etapa de planeación de auditoría comprende " .

- a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse que son los adecuados. Si existe cierta capacidad inferior o superior a la requerida, se corregirá con mayor o menor supervisión según sea el caso.
- b) La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlos, para asegurarse de que darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional.
- c) Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado. En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para ajustarlas de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo.

- d) Discusión y fijación del presupuesto del tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

La fase de ejecución de auditoría comprende :

- a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría.
- b) Explicación a los auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de auditoría. Durante esta explicación debe darse a los auditores de menor experiencia el papel que juega dentro de todo, la prueba que le ha sido asignada, con objeto de que no pierdan el objetivo y el sentido de proporción del procedimiento que van a realizar.
- c) Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.
- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores y aclaración oportuna de las dudas que le van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo-

para el objetivo que se persigue.

- e) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuestado.

La vigilancia oportuna de estas variaciones puede detectar ineficiencias, o áreas en las que se requiera modificar el programa de auditoría.

- f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores.

Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente se exigiran pruebas adicionales que deben realizarse para complementar su trabajo.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende :

- a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo para cerciorarse de que éstos están completos y de que se ha cumplido con las normas de auditoría.
- b) Revisión y aprobación del contador público que dictamina, del informe que resulte del trabajo de auditoría realizado.

En esta etapa se vuelven a ver, y analizar todos los problemas importantes que se encontraron y que deben estar reflejados en los papeles de trabajo; las soluciones que se les dieron y la forma en que se reflejan

en los estados financieros, y en el dictamen.

- c) Es recomendable que antes de emitir el informe, una persona del despacho, pero ejena al trabajo específico revisé los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que se ha cumplido con todas las normas de auditoría y que la opinión que se pretende emitir está justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

La supervisión es un elemento importantísimo dentro de la auditoría, la cual se encuentra presente en cada fase.

CAPITULO V

CONTROL INTERNO

5.1 QUE ES CONTROL INTERNO

El auditor estudia y evalúa el control interno debido a su interés en la confiabilidad de los datos contables.

En una organización, el control interno cumple varios objetivos, sin embargo el objetivo mayor y de interés para el auditor es la prevención y detección de errores en el registro de los datos de contabilidad. El rigor del control interno determina hasta qué punto el auditor puede confiar en la información básica, es decir, los registros contables.

Por lo tanto, determina también la cantidad de información probatoria requerida por él.

En 1949, un informe especial emitido por el AICPA (Instituto Americano de Contadores Públicos) definió el control interno de la siguiente manera :

" El control interno comprende el plan de organización - y coordinación de todos los métodos y medidas adoptados por una empresa para proteger sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia operativa y estimular la adhesión a las políticas prescritas por la gerencia."

De aquí se desprende que los objetivos básicos del control interno son cuatro :

1. La protección de los activos de la empresa.

2. La obtención de información financiera veraz y confiable.
3. La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
4. Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Los dos primeros objetivos se les conoce con el nombre de control interno contable y los otros dos objetivos se refieren al control interno administrativo.

El control interno administrativo comprende el plan de organización y los procedimientos y registros relativos a los procesos de decisión que orientan la autorización de transacciones por parte de la gerencia.

Dicha autorización es una función administrativa directamente asociada con la responsabilidad del logro de los objetivos de la organización, a la vez que constituye el punto de partida para establecer el control contable de las operaciones.

El control interno contable comprende el plan de organización y los procedimientos y registros relativos a la seguridad de los activos y la confiabilidad de los registros financieros; por consiguiente están destinados a proporcionar seguridad razonable a los siguientes objetivos generales :

a) Objetivos de autorización :

Todas las operaciones se realizan de acuerdo con autorizaciones generales o específicas 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 o cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados, datos relativos a la custodia de los activos.

c) Objetivos de salvaguarda física :

El acceso a los activos sólo se permite de acuerdo con autorizaciones de la administración.

d) Objetivos de verificación y evaluación :

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.

Por lo tanto el control interno contable está diseñado en función de los objetivos para suministrar seguridad razonable de que puedan considerarse como controles administrativos.

Ampliación de los objetivos generales a los objetivos de control de sistemas :

Cuando hablamos de los objetivos de los controles contables internos podemos identificar dos niveles :

1. Objetivos generales de control interno aplicables a todos los sistemas.
2. Objetivos de control interno aplicables a ciclos de transacciones.

Los objetivos generales de control aplicables a todos los sistemas se desarrollan a partir de los objetivos básicos de control interno enumerados anteriormente, siendo más específicos para facilitar su aplicación.

Los objetivos de control de ciclos se desarrollan a partir de los objetivos generales de control de sistemas, para que se apliquen a las diferentes clases de transacciones agrupadas en un ciclo.

Dichos objetivos generales de control interno se sistemas pueden resumirse como sigue :

Objetivos de autorización :

- a) Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por un nivel apropiado de administración.
- b) Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportunamente.

- c) Todas y solamente aquellas transacciones que reúnan - los requisitos establecidos por la administración, de ben reconocerse como tales y procesarse oportunamente.
- d) Los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldadas por archivos adecuados.

Objetivos de procesamiento y clasificación de transaccio-
nes :

- a) Las transacciones deben clasificarse en forma tal que - permitan la preparación de estados financieros de con- formidad con principios de contabilidad generalmente - aceptados y el criterio de la administración.
- b) Las transacciones deben quedar registradas en el mismo período contable cuidando específicamente que lo que - sean aquellas que afectan más de un ciclo.

Objetivos de salvaguarda física :

- a) El acceso a los activos debe permitirse únicamente de - acuerdo con autorización de la administración.

Objetivos de verificación y evaluación :

- a) El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente.

Estos objetivos generales de control son aplicables a todos los ciclos, no se trata de que se usen directamente para evaluar las técnicas de control interno de una empre sa.

5.2 ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO

La responsabilidad del auditor al efectuar el estudio 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.

El estudio del control interno que debe de realizar el contador público como base para su posterior evaluación - incluye, además del conocimiento y comprensión de los procedimientos y métodos establecidos, un grado razonable de seguridad de que éstos están siendo utilizados y de que - están operando en la forma planeada.

Las dos fases de estudio del control interno se refieren a la revisión del sistema y a las pruebas de cumplimiento.

La revisión del sistema es básicamente un proceso de obtención de información acerca de la organización y los procedimientos establecidos.

Generalmente se satisface mediante entrevistas con empleados y funcionarios de la empresa auditada, así como - con el examen de manuales de procedimientos, descripciones de puestos, gráficas de flujo, etc.

Con el fin de tener una certeza razonable de la adecuada comprensión de la información obtenida, es necesario - rastrear uno o varios de los diferentes tipos de operaciones que realiza la empresa observando su flujo a través del sistema y una vez examinado y comprendido se está en aptitud de emitir una evaluación preliminar, asumiendo un

resultado satisfactorio de las pruebas de cumplimiento las cuales tienen el propósito de proporcionar al auditor seguridad razonable de que los procedimientos contables de control están siendo aplicados como está previsto.

Estas pruebas son necesarias si se va a confiar en los procedimientos establecidos por la empresa, pues en base a ellos se va a determinar la naturaleza, extensión y -- oportunidad de las pruebas directas a los saldos de las - cuentas de los estados financieros también llamadas pruebas sustantivas.

Los resultados obtenidos de la aplicación de las pruebas de cumplimiento junto con los que arrojen las pruebas sustantivas, proporcionarán al auditor la evidencia necesaria para emitir su dictamen.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del Control Interno, los cuales son :

1. El método descriptivo
2. El método de cuestionarios
3. El método gráfico.

Método descriptivo :

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

En este método se relacionan en los papeles las diversas características del control interno, clasificadas por actividades, departamentos, funcionarios y empleados o registros de contabilidad que intervienen en el sistema.

Método de cuestionarios :

En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas.

Generalmente estas preguntas se formulan de tal suerte que una respuesta negativa advierte debilidades en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas.

Método gráfico :

Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tienen vigor en sus varios departamentos o actividades, es decir, en preparar gráficas para la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos, flechas cuadros, figuras geométricas, etc., donde deben representarse departamentos, formas, archivos que indiquen y expliquen los flujos de las operaciones.

El método más usual es el de cuestionarios. Las antiguas formas de cuestionarios contenían normalmente tres columnas en las cuales podían insertarse las respuestas correspondientes a las preguntas planteadas, las cuales -

eran " SI " , " NO " y " NO APLICABLE " .

Todas las preguntas eran planteadas en tal forma que una respuesta afirmativa indicaba una situación satisfactoria.

Aún más, algunas preguntas respondidas negativamente pueden indicar deficiencias de poca importancia, en tanto que otras podrían ser de gran significación y no se podría prever un análisis cualitativo de las situaciones desfavorables.

La extensa experiencia en los cuestionarios de control interno, para lograr una mayor efectividad en su resultado ha conducido al establecimiento de las siguientes reglas :

1. Medidas para distinguir entre deficiencias de mayor o menor importancia en el control interno.
2. Medidas para una descripción suficientemente detallada de las deficiencias en el control interno, de tal manera que faciliten redactar la carta de recomendaciones y sugerencias sobre las mismas.
3. Medidas para indicar la fuente de información al responder a cada pregunta y en su caso su verificación.

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

5.3 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

La evaluación del control interno es la conclusión después del estudio realizado del mismo para saber si es bueno o defectuoso, es decir si permite la realización plena de sus objetivos o no.

La forma en que debe incluirse si el control interno - es razonable o insuficiente, se da por la comparación de mínimos ideales de control interno contra las medidas y - prácticas vigentes.

Las conclusiones derivadas de las pruebas de cumplimiento junto con las de observación previa de procedimientos y el seguimiento de operaciones constituyen la base para la evaluación del control interno y al evaluarla 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, pues las deficiencias que afectan sustancialmente los estados financieros hacen necesario la modificación del programa de auditoría.

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.

Por el contrario, el contador público no debe consignar salvedades sin abstenerse de emitir su dictamen sobre los estados financieros por deficiencia en el control interno, a menos que ocurran las tres circunstancias siguientes :

- a) Que existan serias fallas u emisiones en determinadas - fases del control interno.
- b) Que tales fallas u emisiones puedan afectar a cifras - de relativa magnitud en los estados que ha de dictami- nar.
- c) Que por limitaciones impuestas por sus clientes u otras circunstancias le impidan realizar las pruebas adicio- nales que, para suplir las fallas u omisiones en el con- trol interno que el auditor estime que son necesarios - para quedar satisfecho sobre la propiedad de las cifras afectadas.

Algunos contadores públicos se han impresionado en for- ma tal por los abusos cometidos en la utilización de cues- tionarios para la evaluación del control interno, que han abandonado este instrumento.

Tales abusos incluyen :

1. La copia de las respuestas contenidas en el cuestiona- rio del año anterior.
2. La resolución mecánica de las preguntas o frases de "Si" y "NO" sin un verdadero entendimiento o estudio del - problema.
3. El tratamiento del cuestionario como si éste fuese un fin en lugar de un medio.

Cuando no se utilicen los cuestionarios de control in- terno debe prepararse en su lugar una descripción del flu

jo de las operaciones, de los registros y de la división de responsabilidades. Una vez concluida la descripción de los procedimientos de control interno el auditor prodría resumir su evaluación clasificando cada una de las principales secciones del sistema de control interno como "Firme", "Adecuado" o "Débil".

Un sistema débil de control interno existe usualmente cuando no hay suficiente subdivisión de funciones, por ejemplo cuando se asignan a un solo empleado las funciones de cajero, tomador de tiempos y tenedor de libros.

Un sistema adecuado o firme de control interno normalmente requiere la asignación a departamentos diferentes de funciones tales como manejo de efectivo, el control de las cuentas por cobrar, la contabilidad general, cuentas por pagar y nóminas.

Ante el problema de la evaluación del control interno es preciso reiterar que lo mejor es utilizar en forma mixta los tres procedimientos que para el caso hemos descrito.

Estudio y evaluación del control interno por objetivos.

1. El auditor debe efectuar el estudio y evaluación del control interno contable en función del cumplimiento de sus objetivos.
2. El estudio y evaluación del control interno contable debe hacerse como el primer paso previo a la iniciación de otras pruebas de auditoría y en cada examen que el auditor realice debe dejar evidencia del mismo en los papeles de trabajo.

3. Al efectuar la evaluación del control interno el auditor debe documentar específicamente en sus papeles de trabajo sí las técnicas de control interno contable involucradas en cada sistema cumplen totalmente, parcialmente o no con los objetivos de control interno relativos y en base a esta evaluación establecer el alcance, oportunidad y naturaleza de sus pruebas de auditoría.
4. El auditor debe diseñar pruebas de cumplimiento específicas que le permiten confirmar o cambiar sus conclusiones respecto al grado de confiabilidad de los sistemas.
5. El auditor tiene la responsabilidad de informar al cliente las deficiencias encontradas en las técnicas, las cuales pertenecen al control interno contable, así como le proporcionan sugerencias para mejorar dichas técnicas, las cuales ha examinado como parte de su trabajo para fijar el alcance del resto de sus pruebas de auditoría con objeto de expresar una opinión sobre los estados financieros de la empresa.

El estudio y evaluación del control interno deberán hacerse cada año, como parte fundamental de la planeación de la auditoría, aunque es factible variar el énfasis en algunas áreas procurando adoptar una base rotativa.

5.4 INFLUENCIA EN EL PROGRAMA DE TRABAJO

El control interno tiene influencia directa en el programa de trabajo ya que frente a un control interno eficiente pueden reducirse pruebas en atención a la confianza que merece; por el contrario, cuando el control interno presenta serias deficiencias, las pruebas deben ser ampliadas hasta un límite que permita juzgar el impacto total de los errores que un control interno de la naturaleza pudo emitir.

Cuando se descubren deficiencias importantes en el control interno, es bueno emitir inmediatamente una notificación dirigida al cliente.

Esta notificación reduce al mínimo la responsabilidad del auditor en el caso de que se descubriese con posterioridad un desfalco de importancia o un serio fraude.

Si se dirige al presidente, al gerente general o al contador, se establece un contacto de importancia y se ayuda al logro de un mejor entendimiento y mayor apreciación de los servicios prestados.

En vista de que la evaluación del control interno se efectúa como parte del trabajo preliminar que antecede al cierre de las operaciones, el informe especial a la gerencia acerca de las principales deficiencias en el control interno, precede en varios meses al informe final de auditoría.

Las pruebas de cumplimiento y las pruebas sustantivas - que 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 por el auditor responsable.

El programa de auditoría es la acumulación, el resultado principal del proceso de planeación y refleja por lo tanto los juicios hechos y es esencial para todos los niveles de responsabilidad.

Al responsable de la auditoría le da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para el auditor - que ejecuta el trabajo sirve como base de planeación y supervisión y para el auxiliar, es una guía para la ejecución del trabajo.

Elementos del control interno

Para una mejor comprensión de los factores que intervienen en el control interno de las empresas, tenemos que los elementos del mismo se agrupan en :

- a) Organización
- b) Procedimientos
- c) Personal
- d) Supervisión

Organización :

Los elementos que intervienen en la organización son :

1. Dirección, que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
2. Coordinación, que adapta las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico; que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.
3. División de labores; que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El principio básico de control interno es que --ningún departamento debe tener acceso a los registros-- contables en que se controla su propia operación.

Bajo el mismo principio, el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas organizaciones y evidencias de controles aplicables, así como la presentación de los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa. El principio de división de funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación.

4. Asignación de responsabilidades; que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas.

Procedimientos :

La existencia de control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización :

1. Planeación y sistematización.

Es deseable encontrar en uso un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades.

Estos instructivos asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

2. Registros y formas .

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

3. Informes.

No basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen un elemento muy importante del control interno desde la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos a clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

Las actividades de producción y distribución pueden vigilarse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos.

Personal :

Por sólida que sea la organización de la empresa y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo; y sus elementos son cuatro :

1. Entrenamiento.

Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio.

El mayor grado de control interno logrado permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.

2. Eficiencia :

Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad, por tanto, el interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno.

3. Moralidad :

La moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno.

Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto ayudas importantes al control.

El complemento indispensable de la moralidad del personal se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.

4. Retribución :

Es indudable que un personal retribuido adecuadamente, se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa - con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia, que en hacer planes para defalcarse al negocio.

Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y permisos, pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugerencias y problemas personales, constituyen elementos importantes del control interno.

Supervisión :

La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en forma directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de control: Organización, procedimiento y personal.

Así, la función de auditoría interna que vigila la existencia constante del control interno, es a su vez un elemento muy importante del mismo control interno.

CAPITULO VI

PROGRAMAS DE AUDITORIA

6.1 GENERALIDADES

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente, lo cual se logrará si se emplea un " Programa de Auditoría " , él cual se puede definir como :

- Un plan por escrito o esquema de los diversos procedimientos que se habrán de seguir en el desarrollo de la auditoría.
- La relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de éstos, a aplicar en el trabajo específico.
- De acuerdo a lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCF en su boletín No. 4 un 'Programa de Auditoría' es :

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

En ocasiones se agrega ésto, algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría, sobre características o peculiaridades que debe conocer".

Una de las funciones más útiles del programa de auditoría es :

" El de asegurarse que ningún procedimiento esencial de auditoría se haya omitido " .

Cabe señalar por lo anterior que nunca dos clientes o dos auditorías serán exactamente iguales.

El auditor debe comprender que el programa es como una guía y le sirve como punto de inicio, pero debe utilizar su conocimiento y experiencia en el desarrollo de la auditoría. Es una salvaguarda de que no se omitirá algún detalle importante del trabajo.

El programa de auditoría permite al auditor ejercer una adecuada planeación y supervisión de la auditoría que va a llevar a cabo, constituyendo esto una de las normas de ejecución de trabajo contenidas en el libro de normas y procedimientos de auditoría emitido por el IMCP generalmente aceptados.

La elaboración de un programa, constituye una orientación para el auditor y una guía para la más eficaz realización de su cometido, el propósito de este programa de ninguna manera será abarcar la totalidad de la labor del auditor y no habrá de ser aplicado con criterio inflexible, ya que el auditor está facultado para hacer uso del mismo con un grado razonable de flexibilidad.

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

Clasificación de los programas de auditoría :

A) Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan :

1. Programas generales

Son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar , con mención de los objetivos particulares en cada caso.

2. Programas detallados

Son aquellos en los que describe con mucha minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

B) Desde el punto de vista de su relación con un trabajo concreto :

1. Programas estándar

Son aquellos en que se enuncian los procedimientos de auditoría a seguir en casos o situaciones aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la mayoría de la clientela de un despacho.

2. Programas específicos

Son aquellos que se preparan o formulan concretamente para cada situación particular.

Contenido de los programas de auditoría :

El contenido de los programas de auditoría puede estudiarse tomando en consideración :

A) Su forma

B) Su fondo

Forma.

Desde este punto de vista, los programas de auditoría - deben contener las siguientes columnas :

1. Número del procedimiento de auditoría
2. Descripción del procedimiento
3. Firma o iniciales de los auditores que llevan a cabo los diferentes puntos de la revisión.
4. Columna de observaciones para hacer referencia a los papeles de trabajo en donde se haya realizado el procedimiento.

Fondo.

En función de éste, los programas de auditoría deben - incluir procedimientos que no sólo se limiten al reconocimiento de los registros de contabilidad, sino también prever procedimientos que vayan más allá de dichos libros y registros como son : Analizar correspondencia, obtener información de terceros, revisión de libro de actas, etc.

Además, no sólo deben circunscribirse al examen de las operaciones realizadas durante el período a revisar, sino también a un período posterior, ya que el contador público que dictamina, es responsable de los eventos posteriores que en alguna forma puedan influir en su opinión.

Finalidades del programa de auditoría :

- a) Facilitar el cumplimiento ordenado de los procedimientos y evaluaciones de naturaleza análoga.
- b) Indicar naturaleza y extensión.
- c) Distribuir y determinar la oportunidad del trabajo.
- d) Sirve de guía con el propósito de evitar, en lo posible que se incurra en omisiones ó repeticiones.
- e) Ahorrar tiempo.

Además de las finalidades ya mencionadas, puede servir de estímulo a la creatividad del auditor sugiriendole, - otros procedimientos ó evaluaciones que debieran efectuarse.

El programa de auditoría es un instrumento de trabajo, dinámico por lo tanto, deberá mantenerse actualizado paralelamente a las modificaciones en leyes, decretos, reglamentos, manuales, actas, circulares y demás posiciones - que rigen el funcionamiento del organismo.

Las modificaciones al programa deberán ser aprobadas - como sigue :

Por el auditor, si la modificación no implica cambio fundamental en la proyección general del programa.

Por el presidente ó el consejo de administración a juicio del primero si la modificación implica cambio sustancial en el programa.

Ventajas del programa de auditoría :

Planear la auditoría es una obligación para el contador público porque como ya se menciono anteriormente es norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo, en el programa de trabajo la planeación ofrece múltiples ventajas, lo cual hace que los programas sean de una necesidad definitiva, además de que :

- Permite visualizar el trabajo total y concluir sobre el tiempo probable de ejecución y consecuentemente , la fecha de entrega de la opinión (Dictamen) .
- Al proporcionar un panorama total del trabajo facilita el estudio inmediato de los problemas más importantes.
- Muestra el trabajo realizado y por realizar.
- Evita duplicidad de labores.
- Evita titubeos ya que señala claramente la acción concreta a desarrollar.
- Permite distribuir el trabajo y coordinarlo.

En general, da seguridad al mostrar por escrito lo que se ha de hacer y elimina las eventualidades de la memoria.

El programa de auditoría debe diseñarse de tal manera o forma que señale claramente la parte de trabajo que debe efectuarse en la época preliminar o final.

Formato del programa de auditoría :

El programa de auditoría o trabajo se formula en papeles en los que generalmente se anotan los siguientes encabezados :

a) Procedimiento.

Para describirlos lo más claro y brevemente posible.

b) Extensión.

Que puede incluirse en la descripción del procedimiento.

c) Oportunidad.

Donde se aclara la época o fecha en que debe efectuarse el trabajo específico.

d) Auditor.

Donde se asigna el responsable de resolver el punto en particular.

e) Tiempo estimado

Donde se anota el tiempo (en horas) que se espera tome la ejecución.

f) Tiempo real.

Para anotar el tiempo realmente empleado.

g) Variación.

Para anotar las desviaciones de los tiempos reales respecto de los estimados y hacer las explicaciones pertinentes.

h) Observaciones.

Para aclarar aspectos especiales en relación con el trabajo o a la cuenta a revisar.

Elementos básicos :

Para la formulación del programa de trabajo y siempre que ello sea posible, se acostumbra utilizar los siguientes elementos básicos.

- a) Boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría del IMCP.
- b) Estudio y evaluación del control interno.
- c) Papeles de trabajo de la auditoría anterior :
 - Expedientes continuo de auditoría
 - Dictamen y notas a los estados financieros
 - Carta de observaciones
 - Papeles de trabajo del trabajo mismo
- d) Datos de la investigación de aspectos generales y particulares de la empresa.
- e) Estados financieros y sus anexos, de la fecha de la revisión.
- f) Análisis financiero.

6.2 PROGRAMA PARA REVISAR CUENTAS DE ACTIVO

En términos generales un activo es una propiedad material de cuyo aprovechamiento y empleo derivan los productos y satisfactores cuya venta constituyen el objeto principal de la empresa que los posee.

Es decir, que los activos son los bienes de capital, que junto con el trabajo son capaces de producir riquezas (bienes de consumo).

Efectivo en Caja y Bancos

Se entiende por efectivo representados por moneda de curso corriente de los que se puede disponer en cualquier momento bien porque se tienen físicamente (saldo en caja) o bien porque se encuentran depositados en una institución de crédito contra lo que se pueda girar por medio de cheques (saldo en bancos).

Los movimientos más importantes de estas cuentas son por entradas de dinero o depósitos (cargos) y por salidas o cheques expedidos (créditos).

Principios de Contabilidad

Cuando el saldo de efectivos incluya monedas extranjeras, éstas deben valuarse al tipo de cambio técnico o de mercado, el mayor, en vigor a la fecha de los estados financieros.

Objetivos .

1. Existencia física

Verificar que realmente existe dinero por el saldo que muestra la cuenta.

2. Disponibilidad

Cerciorarse de que no existen restricciones que impidan hacer uso libre de los efectivos.

3. Valuación

En el caso de existencias en monedas extranjeras, verificar que éstas fueron valuadas al tipo de cambio oficial vigente en la fecha de cierre.

Control Interno

Los principales aspectos del control interno relativos al manejo de los efectivos, cuyo cumplimiento debe vigilarse, son :

- A) Separación de labores. Deben ser personas diferentes las que manejan efectivos, expiden cheques, operan auxiliares y registros, y efectúan conciliaciones.
- B) Fianzas. El personal que maneja los fondos y cuentas bancarias debe estar afianzado para garantizar su manejo.
- C) Fondos fijos. Deben establecerse para canalizar a través de ellos los movimientos menores.

- D) Firmas mancomunadas. En el caso de las cuentas bancarias los cheques deben expedirse con dos firmas y (siempre nominativos).
- E) Firmas autorizadas. Las firmas autorizadas para expedir cheques deben ser designadas por el Consejo de Administración o la Dirección.
- F) Límites de pago. Debe existir un límite en las firmas autorizadas para hacer pago.
- G) Depósitos diarios. Las cobranzas y otros ingresos - deben depositarse al día siguiente.
- H) Arqueos periódicos y conciliaciones regulares. Los fondos fijos deben recontarse periódicamente cuidando aspectos legales e internos de los comprobantes - las cuentas bancarias deben conciliarse regularmente y las partidas de conciliación aclararse plenamente. Estos trabajos deben hacerse, obviamente, por personas diferentes de quienes manejan los fondos.

Procedimientos

Aplicables a la revisión de caja :

I. Arqueo

Es el principal procedimiento aplicable al examen de los efectivos y consiste en efectuar un recuento físico de los mismos.

Al llevar a cabo un arqueo deben tenerse en cuenta las siguientes recomendaciones :

- a) Cuando existen varios fondos u otra clase de valores de fácil realización, es conveniente establecer un control simultáneo de todos ellos, bien arqueándolos al mismo tiempo o bien sucesivamente suspendiendo las operaciones de los que vayan revisando.
- b) En todos los casos debe solicitarse la presencia de un funcionario que ratifique la actuación del auditor y atienda las aclaraciones a las dudas que surjan durante el arqueo.
- c) Debe conocerse el importe a arquear que muestran los registros para compararlo con lo contado y pedir aclaraciones en el momento mismo del arqueo, cuando sean necesarias.
- d) Al concluir el arqueo debe exigirse la firma al responsable del fondo para que quede constancia plena de que la cantidad contada le fue devuelta a su entera conformidad.

Aplicables a la revisión de bancos :

II. Confirmación bancaria

Consiste en enviar una carta al banco donde manejan la cuenta bancaria, solicitándole que informe del saldo que aparezca en la cuenta de cheques a nombre de la empresa; si se considera necesario se le solicitan además estados de cuenta y otros saldos que aparezcan a favor o cargo de la empresa por cualquier otra operación efectuada entre ambos.

III. Conciliación de saldos

Consiste en determinar y analizar las partidas que establecen la diferencia entre el saldo en bancos según la empresa y el saldo que muestra el estado de cuenta bancario.

Generalmente los saldos no coinciden por :

- a) Diferencias en las que las fechas de contabilización no coinciden.
- b) Por desconocimiento por parte de la empresa de movimientos operados por el banco.
- c) Por movimientos erróneos.

IV. Estudio y análisis de movimientos.

Se debe aplicar simultáneamente a las cuentas de caja y bancos, y consiste en seleccionar un período cualquiera y revisar los movimientos registrados, con el fin de determinar si son normales y se encuentran debidamente amparados.

En el auxiliar se pueden detectar las fechas en que los movimientos resulten extraordinarios y sobre estos puede extenderse el análisis para tener certeza de que el movimiento registrado en la cuenta es normal.

Las partidas que no parezcan corresponder a operaciones normales deben revisarse exhaustivamente.

V. Corte de Ingresos y Egresos

En este procedimiento se determinan claramente los últimos ingresos según recibos de caja, reportes cobra-

dores, fichas de depósito, entre otros, y los últimos pagos según talonarios de chequeras, notas de caja, etc.

Para concluir si el ejercicio examinado incluye las operaciones que justamente le correspondan y no están registrando en periodos diferentes de los de su recepción de los de su pago real.

Inversiones en valores

Son aquellas inversiones que se hacen para canalizar temporal o permanentemente los excesos de efectivo que la empresa no puede utilizar en sus propios fines y que de otro modo permanecerían ociosos, o que de cualquier manera conviene invertir así.

Las inversiones pueden ser de :

a) Renta fija :

Son los que proporcionan un rendimiento fijo y seguro, se les considera valores de inversión porque ofrecen seguridad respecto de su valor y estabilidad.

b) Renta variable :

Aquellos cuyo producto no es seguro sino fluctuante, como en el caso de las acciones de sociedades anónimas. También se les considera como valores de especulación porque ofrecen cierto riesgo tanto en el producto como en la inversión.

Principios de Contabilidad.

De acuerdo con el Boletín C-2 de la Comisión de Princi

pios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos :

" Las inversiones temporales en valores negociables se valorarán a su valor de mercado"

De esta suerte la diferencia entre el valor de realización y el costo original de las inversiones temporales, - deberá afectar los resultados del ejercicio.

Objetivos

1. Existencia física

Verificar la existencia real de los títulos que ampara la inversión.

2. Valuación correcta

Verificar que el costo asignado corresponda al realmente pagado o , en su caso, al valor de mercado en la fecha de cierre.

3. Registro de rendimientos

Verificar que los intereses o dividendos estén reflejados en las cuentas de resultados y que correspondan justamente a los estipulados en los títulos.

4. Intención de la inversión

Definir si la inversión es temporal o permanente, -- para verificar su correcta presentación en los estados financieros.

Control Interno

- a) Semejantes a los mencionados para caja y bancos respecto de la custodia; separación de labores, fianzas y arqueos periódicos.
- b) Debe existir un procedimiento que garantice el cobro oportuno de los rendimientos.
- c) En el caso de valores amortizados debe existir un procedimiento de canje inmediato para evitar la improductividad.
- d) La compra y venta de valores debe hacerse con la autorización del personal designado para ello. Esta designación debe hacerla el Consejo de Administración o la Dirección.
- e) Deben existir auxiliares adecuados que permiten identificar claramente los valores.

Procedimientos

I. Arqueo

Es el recuento físico de los títulos que amparan el saldo de inversiones relativo.

II. Análisis de Movimiento

Deben verificarse las compras y ventas más importantes del ejercicio cuidando el aspecto autorización y precio.

III. Confirmación

En ocasiones los valores pueden encontrarse depositados en alguna empresa o institución bancaria, en administración, en garantía, o en simple depósito; en estos casos es indispensable escribir al depositario para que confirme la cantidad y características de los valores depositados.

IV. Cálculo de rendimientos

Deben efectuarse cálculos globales que tiendan a comprobar de manera aproximada la corrección de la totalidad de los productos obtenidos por este concepto. Cuando se hubiesen retenido impuestos deberá indicarse este hecho y sancionar la corrección y procedencia del impuesto.

V. Valuación

Finalmente debe verificarse el valor de cotización de los títulos para juzgar si su presentación en los estados financieros es adecuada.

En el caso de acciones, cuando no cotizen, puede recurrirse a los elementos financieros de la compañía emisora y determinar su valor en libros con el que podrá compararse el costo de adquisición.

Tratándose de inversiones muy importantes los estados financieros deben estar dictaminados por un contador público para mayor confiabilidad del factor de comparación, o sea del valor en libros.

Documentos y Cuentas por Cobrar

Son los créditos a favor de la empresa, documentados o en cuenta corriente, provenientes de ventas de mercancías o servicios (clientes), de préstamos o pagos por cuenta de terceros (deudores diversos) y de otros.

Principios de Contabilidad

1.- Criterio Prudencial.

Como en las cuentas por cobrar existen contingencias - respecto de la recuperabilidad total de los adeudos, por ellos es necesario establecer estimaciones para el castigo de aquellas cuentas cuyo cobro sea dudoso.

Cuando se tenfan elementos para reconocer que una cuenta no podrá ser cobrada se debe utilizar una cuenta de estimación para castigos.

2. Las reglas particulares de presentación.

Obligan a presentar a las cuentas cuyo plazo de recuperación exceda de un año.

Objetivos

1. Verificar su existencia.

Es decir, la materialidad del documento que ampare el derecho de cobro.

2. Verificar la autenticidad del derecho de cobro.

Verificar que el adeudo es un derecho real a favor de la empresa.

3. Verificar su valuación y probabilidad de cobro.

Determinar que las cifras que se muestran como cuentas por cobrar, además de representar un derecho real, son recuperables.

4. Determinar limitaciones del derecho de cobro.

Definir la existencia de algún compromiso por el cual la empresa no puede exigir ampliamente el cobro.

5. Cuidar su presentación adecuada en los estados financieros.

Examinar si las cuentas están correctamente clasificadas en atención a su origen.

Control Interno.

- a) Separación de labores de las personas que afectan los auxiliares de quienes reciben cobros y/o realizan ventas.
- b) Establecimiento de límites de crédito y designación de funcionarios autorizados para otorgarlos.
- c) También para el otorgamiento de bonificaciones y descuentos.
- d) Autorización especial para la cancelación de cuentas \pm incobrables.
- e) Conexión periódica de los auxiliares contra el mayor.
- f) Envíos regulares de estados de cuenta y solicitudes de confirmación de adeudos.

- g) Formulación de relaciones de los adeudos por antigüedad. y estudios periódicos de la recuperabilidad de saldos vencidos.
- h) Investigación periódica de saldos rojos.
- i) Arqueos periódicos de facturas, contrarecibos y documentos.

Procedimientos.

- I. Confirmación de adeudos
- II. Cobros posteriores.
- III. Arqueos de documentación.
- IV. Análisis de saldos.
- V. Conexión contra otras cuentas.
- VI. Estudio de la recuperabilidad.

Inventarios

Se entiende por inventarios las mercancías y materiales cuya transformación y/o venta constituyen el objeto principal del negocio.

En el caso de los comercios, los inventarios son las mercancías que adquieren para vender en simple labor de intermediarios.

En el caso de las industrias los inventarios los constituyen las materias primas, las materias semitransformadas (Producción en proceso) y los productos terminados de que dispone en un momento dado.

Principios de Contabilidad.

1. Valor Histórico

Los inventarios deben valuarse al costo de adquisición. La asignación del costo de los inventarios debe hacerse por cualquier procedimiento aceptado contablemente. Actualización de los valores históricos. Como consecuencia de la inflación surge la necesidad de actualizar - algunos renglones de los estados financieros entre los cuales están los inventarios.

Como consecuencia se ha reconocido como principio de contabilidad, la actualización de los valores del inventario, corrigiendo los valores históricos del mismo mediante el registro de la diferencia entre su valor actual (de reposición o indexado) y su valor original de registro.

2. Consistencia.

Una vez seleccionado un método de valuación aceptado contablemente, la empresa debe aplicarlo sin variaciones año con año.

3. Criterio Prudencial.

Los inventarios deben presentarse al costo de adquisición o al valor de mercado, el que sea más bajo. Los inventarios pueden sufrir deterioros u obsolescencia - que reduzca su valor de venta, por lo que se crea una estimación para castigo de inventarios, que soporte dichas pérdidas.

Objetivos

1. Verificar su existencia física.

Es decir que realmente existen materiales y mercancías con importe igual al saldo de las cuentas relativos.

2. Valuación.

Verificar que dichas existencias se hayan valuado por métodos aceptables contablemente, aplicados en forma consistente y que se hayan establecido los castigos necesarios para deducir el costo de los inventarios defectuosos u obsoletos.

3. Corrección aritmética.

Que las unidades en existencia multiplicadas por los valores unitarios asignados arrojen efectivamente el importe total que muestran.

4. Limitación de la propiedad.

Cerciorarse de la existencia de gravámenes u otros compromisos que los afecten directamente.

Control Interno.

- a) Debe existir una adecuada separación de labores.
- b) Debe existir un almacenista responsable de los movimientos y las existencias de productos.
- c) Debe existir un sistema de inventarios continuos.
- d) Deben efectuarse inventarios físicos por lo menos una vez al año con investigaciones exhaustivas de las diferencias que resulten.

- e) Debe hacerse comparación periódica de auxiliares contra mayor, y contra existencias físicas.
- f) Tarjetas con saldos rojos deben investigarse periódicamente.
- g) Debe haber un procedimiento de verificación de facturas antes de su pago o registro contra entradas al almacén.
- h) Revisión periódica y determinación de material defectuoso u obsoleto. Castigo oportuno y ventas inmediatas de ese material.
- i) Deben existir seguros adecuados para cubrir riesgos en los inventarios (por incendio, humedad, etc.).

Procedimientos

- I. Inspección de la toma física de los inventarios.
- II. Confirmación de material en poder de terceros.
- III. Estudio de la Valuación.
 - a) Verificación de los precios de compra.
 - b) Examen del sistema de costos.
 - c) Comparación contra precios de venta.
 - d) Estudio de material de lento movimiento y/u obsoleto.
- IV. Verificación de operaciones aritméticas.
- V. Revisión de las cifras actualizadas.

Activo Fijo

Son los elementos duraderos de trabajo tales como los terrenos y edificios, la maquinaria, el mobiliario y equipo de oficina, los vehículos, etc.

Estos bienes representan inversiones a largo plazo efectuadas con el propósito de servirse de ellas por todo el período de vida que tengan.

Por su carácter de permanentes deben afectar los resultados en el tiempo que sean útiles, esta afectación debe hacerse acreditando una cuenta de depreciación del activo fijo que muestre año con año el importe estimado acumulado de la pérdida de valor sufrida por estos activos por su uso y transcurso.

Las cuentas de mayor relativas se cargan por las adquisiciones o altas y se acreditan por los retiros y ventas o bajas.

Principios de Contabilidad

1. Valor Histórico Original

Los activos fijos deben registrarse al precio efectivamente pagados por ellos en la fecha de su adquisición.

Sin embargo, algunas circunstancias en que los valores originales de adquisición pueden ser modificados mediante revalorizaciones (ó revaluaciones) pero éste fenómeno contable no será tratado en esta ocasión.

Como consecuencia de los altos índices de inflación que ha padecido en los últimos años nuestro país, se ha definido la necesidad de actualizar las cifras de algunos

de los renglones de los estados financieros.

2. Importancia Relativa.

Los bienes de poco valor no deben capitalizarse aunque tengan un período de vida más o menos largo.

3. Consistencia.

Debe tratarse igual partidas semejantes. En relación con la depreciación ésta debe calcularse bajo el mismo método en todos los ejercicios.

Objetivos

1. Verificar su existencia física.

Que la empresa posea físicamente y utilice en su propio beneficio los bienes registrados.

2. Autenticidad de la propiedad.

Que los bienes registrados sean propiedad legal de la empresa, comprobable documentalmente.

3. Valuación.

Que estén registrados al costo de adquisición efectivamente pagado.

4. Verificar

Que el método de depreciación utilizado sea adecuado y consistente con el utilizado en el ejercicio anterior.

5. Limitación de la Propiedad.

Determinar si existen gravámenes u otras restricciones que afecten el activo fijo en su uso o en su propiedad (para advertirlo en los estados financieros).

Control Interno

- a) Las altas (compras) y bajas (ventas, desmantelamientos) deben estar debidamente autorizadas. Y esta autorización debe otorgarla personal designado por el Consejo de Administración o la Dirección.
- b) Deben existir auxiliares adecuados que permitan la identificación inmediata de cada bien (costo original, fecha de adquisición, depreciación acumulada, lugar asignado, etc.).
- c) Debe existir una política definida de capitalización que señale claramente cuando una erogación debe considerarse gasto.
- d) En el caso de obras en proceso debe vigilarse en su avance e incorporarlas oportunamente al activo fijo, al concluirse.
- e) Deben compararse periódicamente los auxiliares contra los bienes que se poseen físicamente y viceversa.
- f) Debe verificarse regularmente que la suma de los auxiliares integre el saldo de la cuenta de mayor relativa.
- g) Deben existir pólizas de seguros que protejan el activo fijo contra diversos riesgos (incendio, robo, terremotos, etc.).

Procedimientos :

- I. Inspección física y documental de altas (y ratificación de las partidas que integran el saldo).
- II. Examen de bajas.
- III. Depreciación - Verificación de cálculos y consistencia.
- IV. Análisis de obras en proceso.

Cargos Diferidos

Son erogaciones por servicios ya recibidos cuyos beneficios alcanzan a varios ejercicios posteriores a aquél en que se realizan (gastos por amortizar) o por servicios pendientes de recibirse (pagos anticipados).

La característica común a los cargos diferidos es que representan un gasto aplicable a ejercicios futuros y rara vez son recuperables en efectivo.

Su saldo representa las acumulaciones por concepto de pagos por servicios por devengar o por percibir. Dentro de los gastos por amortizar tenemos como conceptos más frecuentes : gastos de organización, preoperatorios de instalación, gastos y descuentos por emisión y colocación de valores, etc. En el grupo de pagos anticipados se localizan las primas de seguros, cuotas de asociaciones, las suscripciones a revistas, rentas, etc.

Principios de Contabilidad.

1. Valor histórico original.

Deben registrarse al valor realmente pagado por ellos.

2. Realización y del período contable.

Los diferidos deben afectar los resultados del ejercicio a que correspondan. De ahí la necesidad de diferir su aplicación a los resultados, justamente para afectar correctamente los ejercicios que reciben el beneficio del gasto pagada anticipadamente.

3. Consistencia

a) En el concepto; o sea erogaciones semejantes deben considerarse igualmente cargos diferidos.

b) En la aplicación a resultados; es decir, que el procedimiento y la base de aplicación a gastos debe ser semejante año con año.

4. Criterio prudencial

Puesto que los cargos diferidos, en estricto sentido son gastos, (especialmente los gastos por amortizar) es conveniente que se apliquen a resultados lo más rápido posible mediante tasas altas de amortización.

Esta postura es particularmente recomendable en países de alto grado de desarrollo en que los cambios bruscos en las políticas económicas y la evolución misma pueden nulificar cualquier beneficio futuro esperado de los cargos diferidos.

Objetivos.

1. Valuación

Que estén registrados al costo efectivamente pagado.

2. Diferibilidad

Que esté claramente determinado el beneficio a los ejercicios futuros (y que subsista esta cualidad).

3. Verificar.

Que el período y las bases de amortización sean las adecuadas al concepto mismo.

4. Consistencia

Cerciorarse que se haya observado consistencia en la acumulación de conceptos y en las bases de amortización.

Control Interno.

- a) Debe existir una política definida tanto para la acumulación de conceptos partidas en este renglón como para la amortización de las mismas.
- b) Deben existir tarjetas auxiliares que muestren claramente concepto, fecha de pago, importe y período de amortización.
- c) Deben examinarse periódicamente los conceptos que integren los cargos diferidos para verificar si conservan su vigencia y si subsiste el beneficio a los ejercicios futuros.

Procedimientos.

- I. Verificación documental.
- II. Estudio del concepto y plazo de amortización.
- III. Amortización. Verificación de cálculos y consistencia.

6.3 PROGRAMAS PARA REVISAR CUENTAS DE PASIVO

En términos generales un pasivo es una obligación o crédito a cargo de la empresa pagadero en efectivo en un plazo razonable que puede o no estar garantizado específicamente.

Cuentas y documentos por pagar

Son obligaciones crediticias a cargo de la empresa, por bienes o servicios recibidos, no pagados, generalmente exigibles mediante un documento (letra, pagaré, factura, etc) y pagaderas en un plazo menor a un año.

Se localizan en este grupo las cuentas por pagar a proveedores de mercancías y/o de maquinaria y a instituciones de crédito, por préstamos a corto plazo.

En términos generales quizá podría formularse un principio del pasivo que señalara que " a todo pasivo registrado debiera corresponder un servicio o un bien material efectivamente recibido por la empresa y pendiente de pago en importe insoluto que muestra en libros".

Principios de Contabilidad

Tratándose de los pasivos en monedas extranjeras, como consecuencia de las bruscas fluctuaciones en el tipo de cambio de nuestro peso frente al dólar, la Comisión de Principios de Contabilidad decidió introducir una modificación al método de valuación quedando como sigue :

Los pasivos en moneda extranjera deberán ser valorizadas al tipo de cambio técnico (paridad técnica) o de mercado, el que sea mayor.

Cabe hacer mención de que cuando la empresa tenga, además de los pasivos en monedas extranjeras, activos en monedas extranjeras, la valorización debe hacerse por la diferencia entre dichos activos y pasivos. Se aclara que cuando los activos en monedas extranjeras fueran superiores a los pasivos, la valorización de la diferencia (posición larga en monedas extranjeras) deberá hacerse al tipo de cambio o cotización de mercado, sin considerar la partida técnica.

Objetivos.

1. Verificar que todos los pasivos registrados sean reales (por bienes y/o servicios realmente recibidos y no pagados).
2. Cerciorarse que todas las obligaciones pendientes de pago estén registradas.
3. Definir la clasificación correcta, para efectos de presentación de estados financieros, en atención a el concepto, al acreedor y al vencimiento.

Control Interno

a) Registro oportuno y exacto.

Debe existir un control estricto sobre las operaciones generadoras de pasivo. Los pasivos registrados deben soportarse claramente con el bien o servicio recibido.

- b) Deben someterse a revisión y autorización adecuada, previamente al registro.
- c) Debe revisarse periódicamente la antigüedad y programación adecuada de pagos.
- d) Debe exigirse autorización especial previa al pago.

Procedimientos

- I. Solicitud de confirmación de adeudo.
- II. Verificación de pagos posteriores.
- III. Conexión contra otras cuentas.
- IV. Revisión de actas y contratos.
- V. Análisis de movimientos.
- VI. Certificación -Carta de Gerencia.

Gastos acumulados por pagar

Son obligaciones por servicios recibidos o de carácter legal -obligaciones fiscales- que no han sido formalmente exigidas por el acreedor y que, por lo tanto, deben estimarse para afectar los resultados y reflejar el pasivo relativo dentro del ejercicio a que correspondan.

Principios de Contabilidad.

Indirectamente afecta a estas cuentas el criterio prudencial que señala que los gastos deben registrarse cuando se conocen y que justifica la provisión de un pasivo que -aún siendo exigible formalmente entraña una obligación ineludible por un servicio ya recibido.

Objetivos.

1. Verificar que todas las obligaciones de esta naturaleza pendientes de pago, esten registradas.
2. Verificar que todos los pasivos registrados sean reales.
3. Verificar la razonabilidad del importe estimado en que aparecen registrados,
4. Definir su correcta clasificación para efectos de presentación en estados financieros.

Control Interno

Deben vigilarse los mismos aspectos de las cuentas y documentos por pagar explicados anteriormente.

Procedimientos

- I. Cálculos aritméticos
- II. Verificación de pagos posteriores
- III. Comparación con erogaciones anteriores.

Pasivo a largo plazo

Son obligaciones con vencimiento a largo plazo por préstamos que, generalmente, estipulan intereses y cuyo pago se garantiza con los activos.

El término largo plazo se utiliza en contabilidad, usualmente para designar períodos mayores a un ejercicio social

(un año); es decir, que los pasivos a largo plazo son - aquellos cuyo vencimiento es a más de un año.

Objetivos.

1. Verificar que todos los pasivos registrados sean reales (por bienes y/o servicios realmente recibidos y no pagados).
2. Cerciorarse que todas las obligaciones a largo plazo - pendientes de pago estén registradas.
3. Determinar sus características : Plazo, tasa de interés, garantía, forma de pago, etc.

Control Interno.

Deben vigilarse los mismos aspectos señalados en las cuentas y documentos por pagar.

Además :

- a) La contratación de estos pasivos debe autorizarla el - Consejo de Administración y/o la Asamblea de Accionistas.
- b) Deben existir estudios que soporten y justifiquen su - necesidad y beneficios.

Procedimientos.

- I. Solicitud de confirmación de adeudo.
- II. Revisión de actas, escrituras y contratos.

III. Cálculos aritméticos (de los intereses y de las tablas de amortización).

IV. Conexión con otras cuentas.

V. Análisis de movimientos.

Créditos Diferidos.

Generalmente corresponden a utilidades por realizar o devengar, como por ejemplo, los intereses cobrados por anticipado. Semejantes a los cargos diferidos, deben aplicarse a los ejercicios que se devenguen, es decir, que el producto que representan sólo puede aplicarse a los resultados del ejercicio que realmente corresponde, desde este punto de vista los créditos diferidos en realidad no son pasivos, por lo que deben destacarse claramente en los estados financieros.

Principios de Contabilidad.

1. Criterio Prudencial.

"Las utilidades deben registrarse cuando se realizan". ello justifica el que un producto cobrado por anticipado se difiera en su aplicación hasta que las condiciones para ganarlo se realicen plenamente.

2. De la realización y del período contable.

De lo comentado en el punto anterior deriva la necesidad de diferir la aplicación de estos créditos a resultados: justamente para afectar correctamente los ejercicios en que se devengan el producto cobrado por anticipado.

Objetivos.

1. Diferibilidad.

Determinar que correspondan a productos no ganados.

2. Verificar.

Que el método de diferación sea adecuado al concepto - que se difiere.

Control Interno.

- a) Deben existir auxiliares que muestren claramente el im porte original y el período probable de su aplicación - a resultados.
- b) Deben revisarse periódicamente para determinar si subsiste la condición que los hace diferibles.

Procedimientos.

I. Análisis de movimientos.

II. Cálculos aritméticos.

III. Cruce contra otras cuentas.

Contingencias

Son situaciones conocidas a través de la realización de un hecho futuro incierto, pueden afectar los activos, pasivos y resultados de una empresa, pero que en el momento - presente no los afecta ciertamente.

Las contingencias pueden ser a favor o a cargo. Contablemente se les controla en cuentas de orden. Ejemplos típicos de la contingencia son :

a) A favor :

- Juicios pendientes por demandas contra terceros reclamaciones provocadas por la empresa.
- Trámites de exenciones o subsidios pendientes de resolver por las autoridades respectivas.

b) A cargo :

- Juicios pendientes contra la empresa.
- Avaes otorgados
- Documentos descontados
- Indemnizaciones
- Garantías ofrecidas.

Principios de Contabilidad.

1. Criterio prudencial

Justifica la actitud de reconocer anticipadamente la presencia de una situación que en el futuro puede perjudicar los resultados de una compañía.

Objetivos.

1. Determinar que todas las contingencias importantes estén incorporadas o indicadas en los estados financieros.

2. Determinar el grado de certeza o posibilidad de que la contingencia se realice.
3. Cuantificar su importancia e impacto probable en los estados financieros.

Control Interno.

Los aspectos relacionados con las contingencias pueden reducirse a un sólo aspecto. Que exista comunicación oportuna y efectiva a contabilidad de todos los actos y decisiones de la Dirección para el registro oportuno y adecuado de aquéllos que provocan operaciones contingentes.

Procedimientos.

- I. Investigación con funcionarios y revisión de actas.
- II. Confirmación de abogados.
- III. Revisión de operaciones subsecuentes.
- IV. Declaración -Carta de gerencia.

6.4 PROGRAMA PARA REVISAR CUENTAS DE CAPITAL CONTABLE

El Capital Contable representa la inversión de los accionistas o socios de una entidad que consiste normalmente en sus aportaciones, más utilidades pendientes de distribuir y cualquier otro tipo de superávit o menos el déficit.

El capital contable no representa el valor de la empresa como negocio en marcha o del probable valor de venta - que pudiera tener.

Para auditar las cuentas de capital contable el auditor debe verificar que las cuentas se presentan de acuerdo con principios aceptados de contabilidad, y que la empresa se guíe por lo escrito en su estructura constitutiva y en las leyes corporativas de su estado.

Los puntos como el capital autorizado de la empresa; el número y tipo de acciones, la legalidad de los pagos de dividendos y las limitaciones en las compras de acciones - de Tesorería, tienen implicaciones tanto legales como de contabilidad y en muchos casos, pueden requerir de los servicios de un abogado para su debida constitución.

El auditor deberá verificar también que se haga lo acordado en juntas de consejeros y accionistas de la corporación y que se tengan registros apropiados, etc.

El Capital Contable se integra como sigue :

a) Capital Social

- b) Superávit
- c) Dividendos
- d) Otras aportaciones de socios
- e) Revaluaciones
- f) Utilidades retenidas
- g) Utilidades pendientes de distribuir
- h) Utilidades del ejercicio
- i) Pérdidas de ejercicios anteriores y/o del ejercicio.

Capital Social :

Representa el valor de inversiones o aportaciones de capital efectuadas por los socios. El capital social se integra a su vez por :

- a) Capital autorizado. Es la cifra máxima que pueden aportar los socios sin modificar la escritura constitutiva.
- b) Capital suscrito. Es la parte del capital autorizado representado por acciones que pueden o no estar pagadas.
- c) Capital exhibido. Es la parte del capital suscrito que se encuentra pagado.

Superávit

Son las utilidades acumuladas, es toda cantidad que tenga como fin aumentar el capital de la empresa.

Dividendos

Es la parte de los beneficios de una empresa que se acuerda repartir a cada acción de una sociedad al término de un ejercicio contable.

Otras aportaciones de socios

Primas sobre acciones. Son los sobreprecios al valor nominal de las acciones, que pagan los accionistas al efectuarse nuevas suscripciones.

Revaluaciones

Son los incrementos a los valores del activo por revalorizaciones (revalúos); representan un producto no distribuible hasta que se cumplen ciertas condiciones (la depreciación total del importe de la revalorización).

Utilidades retenidas

Son segregaciones de las utilidades para el establecimiento de las reservas de capital (reserva legal, reserva de reinversión, etc.). En todo caso, estas segregaciones se efectúan y retienen para un fin específico.

Utilidades del Ejercicio

Son las utilidades de ejercicios anteriores.

Pérdidas de ejercicios anteriores y/o del ejercicio

En caso de pérdida, en esta cuenta queda registrada mientras es absorbida o cubierta en la forma establecida.

Principios de Contabilidad

Ninguno en especial.

Objetivos.

1. Verificar que sean elementos de capital (que no incluyan partidas claramente conceptuales como pasivo o reservas de activo).
2. Que estén correctamente clasificados en atención al -- concepto y origen.
3. Que se hayan integrado de acuerdo con la ley y los estatutos sociales.
4. Destacar las restricciones que afectan su posible retiro y pago a favor de los accionistas.

Control Interno.

Todos los movimientos que afecten el capital contable - deben hacerse del conocimiento previo de la Asamblea de - Accionistas y ser aprobados por ésta.

La función primordial de un sistema bien diseñado de - control interno para las cuentas de capital es dar la se- guridad de que todas las transacciones se autorizan debida- mente.

Se deben controlar los títulos de acciones no utiliza- dos, el libro de registros de acciones, y el libro de ac- cionistas, para prevenir la posibilidad de una emisión o transferencia fraudulenta del capital.

La división de funciones ofrece una serie de controles en cuanto que un error en una de las funciones se notará en el curso de la ejecución de las otras.

Procedimientos.

- I. Análisis de movimientos e inspección de documentación comprobatoria.
- II. Estudio de la situación legal y estatutaria.
- III. Estudio de su clasificación y restricciones.

6.5 PROGRAMA PARA REVISAR CUENTAS DE RESULTADOS

Las cuentas de resultados son aquellas en las que se a cumulan los diferentes conceptos de ingresos o gastos y - de cuya comparación se obtiene la utilidad o pérdida del negocio en un período determinado; por esta razón se les cancela cada fin de ejercicio contra una cuenta de pérdidas o ganancias que se presenta dentro de Capital Contable.

Tiene relación directa con las cuentas de activo y pasivo (ventas-cuentas por cobrar, costo de ventas-inventarios, gastos financieros-pasivos, depreciaciones-activos-fijo, etc.) y afectan el capital contable incrementándolo (utilidades) o reduciéndolo (pérdidas o gastos).

Deben corresponder exactamente al ejercicio en que se registren y presentarse debidamente clasificados para facilitar su comparabilidad e interpretación.

Las cuentas de resultados son termómetros más o menos fieles de la marcha de un negocio, de acuerdo con la tendencia que muestren en relación con ejercicios anteriores y con la relación que guarden entre sí.

En términos generales, puede decirse cuando los resultados se incrementan conservando sus proporciones son indicio de crecimiento de la empresa; de estancamiento cuando se estabilizan y de contracción cuando decrecen; sin embargo, un juicio en este sentido requiere de un examen más profundo de las variaciones y relaciones comentadas.

Ventas

Las ventas representan los ingresos provenientes de las operaciones normales del negocio, por la enajenación de bienes o servicios, deducidos de las devoluciones recibidas y las rebajas y descuentos concebidos sobre dichos ingresos.

Principios de Contabilidad.

1. De realización

Las ventas deben registrarse cuando se realizan. Se entiende que una venta se ha realizado cuando se ha entregado la mercancía o se ha dado el servicio.

2. Del período contable

Los registros de un ejercicio deben coincidir con los gastos y costos atribuidos al mismo. No puede haber ventas sin costo y viceversa.

Objetivos.

1. Verificar que todas las ventas registradas sean reales.
2. Verificar que todas las ventas realizadas en el ejercicio estén registradas.
3. Que estén separadas las ventas normales de cualquier otro concepto de ingresos.
4. Cerciorarse que todas las ventas corresponda un costo.
5. Verificar que las devoluciones, rebajas y descuentos sean genuinos.

Control Interno

- a) Los mismos de las cuentas de activo relativas a Almacén y Cuentas por cobrar.
- b) La facturación y el registro deben ser lo más inmediato posible a las salidas de almacén por concepto de ventas.
- c) Persona independiente a la facturación debe revisar ésta : unidades contra remisiones, valores contra precios de listas, operaciones aritméticas, etc.
- d) Debe existir autorización especial para aceptar devoluciones y conceder descuentos y rebajas

Procedimientos

- I. Análisis de variaciones.
- II. Revisión de período específico
- III. Corte de remisiones y facturas
- IV. Cruce global contra cuentas por cobrar
- V. Prueba global de ventas.

Costo de Ventas

Es el importe realmente pagado por los artículos vendidos y se atribuye más bien a cosas materiales que a servicios.

Principios de Contabilidad.

1. De realización.

Los costos deben registrarse cuando se realizan.

2. Del período contable.

Los registros de un ejercicio deben coincidir con los costos y gastos atribuidos al mismo. No puede haber ventas sin costo o viceversa.

3. De la consistencia.

Que indica que el método de costos empleado en un ejercicio debe ser el mismo utilizado en el ejercicio anterior.

Objetivos.

1. Verificar que los costos registrados correspondan a ventas reales.
2. Verificar que por todas las ventas realizadas se haya registrado su costo.
3. Cerciorarse que sólo incluye conceptos de costo y éste deducido de las devoluciones, rebajas y descuentos sobre compras.
4. Ratificar que el método de costos se haya aplicado en forma semejante al del ejercicio anterior.

Control Interno.

- a) Los mismos anotados para la cuenta de activo relativo a almacén.
- b) Debe existir información periódica del volumen y costo de producción y ventas.
- c) Deben existir programas de producción y presupuestos - de costos y gastos.
- d) En relación con las variaciones entre los costos presu
puestados y los reales deben proporcionarse explicacio
nes y exigirse responsabilidades.

Procedimientos.

I. Conexión contra revisión de inventarios

II. Análisis de variaciones

III. Revisión de período específico.

Gastos

Son las erogaciones efectuadas con motivo de las opera
ciones de administración, producción, distribución y venta.

Usualmente se les clasifica en :

- Gastos de administración
- Gastos de venta
- Gastos de fabricación (indirectos)
- Gastos financieros
- Otros gastos
- Gastos extraordinarios

Principios de Contabilidad.

1. Criterio Prudencial

Los gastos deben registrarse cuando se conocen, no obstante que no estén efectivamente pagados y cuando las posibilidades de que incurran sean altas.

2. Del periodo contable

Los gastos deben registrarse en el ejercicio a que corresponden.

Objetivos

1. Verificar que los gastos registrados sean reales.
2. Que correspondan al ejercicio examinado.
3. Que estén clasificados en atención a su origen y concepto.
4. Determinar los gastos extraordinarios para destacarlos en el estado de resultados.

Control Interno.

- a) Deben existir presupuestos de gastos e informes de las variaciones resultantes en relación con los gastos reales, exigiéndose explicaciones y responsabilidades a las personas que proceda.
- b) Deben estar autorizados.
- c) Los documentos comprobatorios del gasto deben cancelarse.

se previamente a su pago.

d) Su clasificación debe ser vigilada al registrarse en - libros.

Procedimientos.

- I. Análisis de variaciones
- II. Verificación documental
- III. Conexión contra otras cuentas
- IV. Pruebas globales.

ISR (al ingreso global de las empresas)

Es la participación del Estado en las utilidades de la empresa para el mantenimiento de los servicios públicos - establecidos y de las instituciones legales vigentes.

Principios de Contabilidad.

1. Criterio Prudencial.

El ISR debe registrarse cuando se conoce, no obstante que no esté efectivamente pagado y cuando las posibilidades de que se incurran sean altas.

2. Período Contable.

El ISR debe registrarse en el ejercicio a que corresponda.

Objetivos.

1. Verificar que está correctamente determinado de acuerdo con la ley.
2. Cuidar que se destaque claramente su efecto en los resultados y, en su caso, en el pasivo.

Control Interno

- a) Que se vigile el cumplimiento oportuno de las obligaciones fiscales y se revisen por persona distinta antes de su pago.

Procedimientos.

I. Estudio de las leyes vigentes durante el ejercicio - examinado.

II. Cálculos

III. Verificación documental.

Participación de los trabajadores en las utilidades

Es la obligación a cargo de la empresa de participar a sus empleados y obreros la parte de las utilidades que les corresponda de acuerdo con las bases y procedimientos señalados en la resolución de la Comisión Nacional para la Participación de los Trabajadores en las Utilidades de la empresa.

Los elementos más importantes generadoras de riqueza - son:

- Capital
- Trabajo
- Organización

Y si ellos en conjunto producen utilidades de un negocio es justo que participen de ellas conjuntamente.

Principios de Contabilidad.

1. Criterio Prudencial.

Deben registrarse cuando se conocen.

2. Período contable.

Deben registrarse en el ejercicio a que corresponden.

Objetivos.

1. Determinar su corrección de acuerdo con la resolución mencionada.
2. Destacar su efecto en el pasivo y en los resultados.

Control Interno.

- a) Que se vigile el cumplimiento de está obligación tanto en su provisión como en su pago.

Procedimientos

- I. Estudio de la resolución y modificaciones.
- II. Cálculos.
- III. Verificación documental del pago.

CAPITULO VII

EL DICTAMEN

7.1 CONCEPTO, CONTENIDO E IMPORTANCIA DEL DICTAMEN

Concepto :

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice que el Dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética.

El Comité de Terminología del Instituto Americano de - Contadores Públicos señala que el Dictamen, es la opinión del Contador Público en funciones de auditor, es un documento por medio del cual el contador público independiente señala brevemente la naturaleza y alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros.

Para la Comisión Nacional de Valores el Dictamen es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional del contador público respecto a que el citado documento presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado, así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y en su caso, los efectos del cambio.

En resumen, el Dictamen del Contador Público, según los conceptos expresados anteriormente, es un conjunto de elementos aceptados por la profesión o por el público con - que el contador público expresa su opinión concisa sobre -

los estados financieros de una empresa examinados por él.

El objetivo del examen de estados financieros es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza razonable la convicción de :

1. La autenticidad de los hechos y fenómenos que los estados financieros reflejan.
2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, dichos hechos y fenómenos.
3. Que los estados financieros están de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

Contenido :

El dictamen del auditor contiene dos partes :

a) Párrafo sobre el alcance

b) Párrafo de opinión.

Estos párrafos contienen cierto número de palabras y - y frases claves que expresan de manera concisa la responsabilidad asumida por el auditor al rendir su dictamen.

El párrafo sobre el alcance.

En este párrafo el auditor declara ciertos hechos acerca de la auditoría.

"Hemos examinado" Esta frase hace énfasis en que se realizó una auditoría, el auditor no puede expresar una o pinión sobre estados financieros sin antes haber llevado a cabo una auditoría.

"Los balances generales y los correspondientes - estados de resultados y de cambios en la situación financiera". El auditor debe identificar claramente los estados comprendidos en su dictamen y estos estados financieros deben acompañar el dictamen del auditor dentro de un mismo sobre.

"De la Compañía XYZ". Esta frase llama la atención so bre el hecho de que los estados financieros son las declaraciones del cliente, no las del auditor. Es la administración, no el auditor el principal responsable de la calidad y exactitud de los balances, lo haría en nombre del cliente.

"Normas de auditoría generalmente aceptadas". Al afirmar que se han cumplido las normas de auditoría generalmente aplicadas, el auditor declara que personas adecuadamente entrenadas y con autoridad profesional llevaron a cabo un examen apropiado para sustentar su opinión acerca de los estados financieros.

"Pruebas de los registros de contabilidad". Esta frase hace énfasis en que una auditoría implica un análisis de datos subyacentes seleccionados, más que una revisión completa de tales datos. La posición subordinada de esta -- fase implica también que, aunque el examen incluye una prueba de los registros, dicho examen está centrado sobre los estados financieros.

"Procedimientos considerados necesarios según las circunstancias". Esta frase hace énfasis en la importancia del concepto profesional. Las pruebas y procedimientos están supeditados a las circunstancias específicas de un contrato particular. Por otra parte, las normas de auditoría generalmente aceptadas son aplicables a todo contrato.

El párrafo de opinión :

En contraste con el párrafo sobre el alcance, el párrafo de opinión no es una declaración de hechos. Esto queda claramente establecido a partir de la primera frase clave.

"En nuestra opinión". La opinión del auditor es la expresión de un criterio suficientemente informado, sus conclusiones no deben considerarse como la verdad absoluta.

El auditor es un experto en las áreas de contabilidad y auditoría y por consiguiente, su opinión tiene un peso sustancial, sin embargo, él no puede garantizar la exactitud de los estados financieros.

"Presentan razonablemente principios de contabilidad generalmente aceptados". El auditor no declara que los estados financieros son verídicos y correctos. Dichos estados necesariamente son el resultado de cálculos y aproximaciones, y su presición no puede ser absoluta. Por otra parte, el auditor puede concluir que los balances están libres de errores materiales y omisiones; además, el auditor debe llegar a una conclusión no solo respecto a la ausencia de errores materiales sino también a la ausencia de omisiones materiales. Los estados financieros pueden resultar engañosos si no contienen toda la información requerida para interpretarlos apropiadamente.

"Aplicados sobre una base adecuada". Debido a que un principio de contabilidad puede ser aplicado en cierto número de formas igualmente permisibles, los estados financieros de una empresa no serán comparables de un período a otro si los métodos no se han aplicado adecuadamente.

Destinatario, Firma y Fecha del Dictamen.

No se puede establecer una regla fija en relación a quién hay que dirigir el dictamen emitido por el Contador Público. Si el negocio, objeto de la auditoría, es propiedad de una persona física, lo normal será que el dictamen se dirija a esa persona.

Pero si se trata de una persona moral es decir, de una sociedad, debe dirigirse a quien contrató o designó al auditor, que en algunas ocasiones será el Consejo de Administración, en otras la Asamblea General de Accionistas o el Director o Presidente de la Sociedad. Puede darse el caso de que el dictamen debe dirigirse a un tercero.

La firma de un informe de auditoría normalmente corresponde a la de una sociedad de Contadores Públicos, aún en el caso de que un solo auditor firme el dictamen, lo hace a nombre de la firma que representa.

El dictamen debe llevar la fecha del último día en el cual se efectuó el trabajo de auditoría. Aunque el auditor de hechos posteriores a la fecha del balance general, dicha responsabilidad se reduce considerablemente después de haber completado su análisis de los estados.

Importancia del Dictamen .

El Contador Público contrae responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo y tal responsabilidad nace de la importancia que las personas para quienes la emite conceden a su opinión.

La Comisión de Valores y Cambios afirmó la importancia del dictamen del Contador Público declarando :

" Dentro del área de la auditoría el dictamen es un documento de la mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha revisado y verificado dentro de los límites manifestados en el propio dictamen. A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista y la ley ha dispuesto que sólo sea emitido por Contadores Públicos independientes, requisito que realiza en sumo grado su importancia".

" Un dictamen de Contador Público proporciona cuando -
menos cierta protección contra falsedades y verdades a me
dias que sin él se suscitarían frecuentemente. Documento
que sirve a tan altos fines no puede ser considerado un -
simple marbete; por el contrario, su importancia es gran-
de en tanto que proporciona significación y confianza a -
los datos mostrados en pugna con el engaño y la falsedad -
frecuentemente presentes en los estados financieros".

Por último para la Contaduría Pública es de trascenden-
tal importancia el dictamen, porque con él culmina la ac-
tuación del profesional en el examen de los estados finan-
cieros.

7.2 DICTAMEN CORTO Y LARGO

Como ya se vio anteriormente existe el Dictamen Corto o Nuevo y el Dictamen Largo o Tradicional, así también varias formas en las que el auditor puede rendir su dictamen de acuerdo a las siguientes circunstancias.

1. Limpio o sin Salvedades

2. Con salvedades o excepciones por :

a) Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

b) Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares.

c) Limitaciones en el alcance del examen practicado.

d) Incertidumbres.

3. Dictamen Negativo u Opinión Adversa.

4. Abstención de Opinión.

1. Limpio o sin Salvedades.

La cual significa que el auditor no tuvo ninguna limitación en su trabajo, que no encontró partidas significantes que estuvieran en contra de los principios contables y no hubo inconsistencia alguna de importancia en las ba-

ses de aplicación de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares, a este tipo de dictamen se le denomina limpio o sea sin salvedades y limitaciones de ninguna especie.

2. Dictamen con salvedades.

Cuando existen violaciones a las normas de auditoría a los principios de contabilidad y a sus reglas particulares de valuación y presentación o a su aplicación consistente o cuando existan incertidumbres sobre la solución de algún problema, el auditor deberá expresar las salvedades, su opinión negativa o abstenerse de opinar. De aquí cualquier excepción de importancia a algunas de las mencionadas situaciones el auditor deberá emitir un dictamen con salvedades.

. Una opinión con salvedad debe incluir la palabra "Excepto por " los efectos del asunto al que se refiere la salvedad, los estados financieros presentan razonablemente - la situación financiera, el resultado de las operaciones y los cambios en la situación financiera de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados uniformemente. Debe incluir la palabra "Sujeta a", cuando se trate de la última salvedad.

a) Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

La causa de las salvedades y su efecto neto cuantificado sobre los estados financieros por desviaciones en los -

principios de contabilidad se expresará en párrafos por separado y la salvedad en el párrafo de la opinión, tomándose en cuenta la importancia relativa y riesgo probable, - el auditor al expresar su opinión debe revelar todas las razones de importancia en un párrafo separado e índicar in mediatamente después de la expresión "En mi opinión" el lenguaje apropiado para describir la importancia de las salvedades.

Este párrafo debe revelar los efectos principales del asunto que es materia de la salvedad en la situación financiera y en los resultados de operación, indicando si no se pueden determinar razonablemente, debiéndose indicar en el dictamen.

En el caso de que se hagan revelaciones en una nota a los estados financieros de los asuntos que dan origen a las salvedades ese párrafo puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota . (Ver cuadro 7.1 y 7.2).

b) Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares.

La compañía que hace un cambio en un principio de contabilidad, debe revelar la naturaleza del cambio, su efecto neto cuantificado en la utilidad, y porqué es preferible el principio recientemente adoptado. Se describirá el cam bio en párrafo por separado.

Las excepciones por consistencia son bastantes frecuentes ya que las compañías cambian de gerentes, o de juicio acerca de cuales principios de contabilidad son más aplicables a la operación de la compañía.

DESPACHO CID CRISTOBAL
Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

Estimados señores :

En mi opinión, con base en el examen que practiqué y -
a excepción de la insuficiencia que se menciona en el pá-
rrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan
preparados por la administración de la compañía, presen -
tan la situación financiera de la compañía X, S? A., al...
... y los resultados de las operaciones por el año que -
terminó en esa fecha.

La estimación de cuentas incobrables es insuficiente -
en la cantidad de \$ 20'000,000.00 como se describe en la-
nota __ a los estados financieros .

ATENTAMENTE
DESPACHO CID CRISTOBAL


C.P. Alejandro Coria.

DESPACHO CID CRISTOBAL
Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

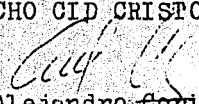
Estimados señores :

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 correlativos 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.

Según se explica en la nota __ a los estados financieros se considera que la estimación para cuentas incobrables no cubre saldos por la cantidad de \$ 20'000,000.00 originados por ventas efectuadas en el ejercicio examinado.

En mi opinión, con la salvedad de que la estimación para cuentas incobrables es insuficiente, como se describe en el párrafo anterior, el balance general.....

ATENTAMENTE
DESPACHO CID CRISTOBAL


C.P. Alejandro Coria.

por tal motivo el auditor debe cerciorarse de que los estados financieros han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación, informando al lector que la comparabilidad de los estados financieros no han sido afectados por cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en sus reglas particulares en el caso de existir cambios deberán ser explicados y justificados en una nota en los estados financieros. (Ver cuadro 7.3 y 7.4)

C. Limitaciones en el alcance del examen practicado.

Cuando existan limitaciones en el alcance del examen, se describirán la naturaleza de la limitación en un párrafo separado y se expresará una salvedad.

El examen puede ser limitado por:

- a) Restricciones impuestas por el cliente.
- b) Por circunstancias fuera del control del cliente que impiden al auditor aplicar los procedimientos de auditoría que hubiera considerado necesario ó
- c) Porque parte del examen lo hicieron otros auditores.

En las restricciones impuestas por el cliente las más importantes son :

- Impiden la observación de los inventarios físicos, la confirmación de cuentas por cobrar, o por pagar.
- El examen de una subsidiaria importante.

DESPACHO CID CRISTOBAL
Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

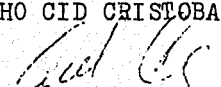
A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

Estimados señores :

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., aly los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa - fecha a excepción, de que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad hubo un cambio en el método de valorar los inventarios.

En el año anterior se valoraron con base en precios -- promedio y al fin del presente año se valoraron a base de primeras entradas primeras salidas, método que en este caso, considero más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año aumentándola en la cantidad de \$..... después de considerar el efecto del impuesto sobre la -- renta y la participación de los trabajadores en la utilidad

ATENTAMENTE
DESPACHO CID CRISTOBAL


C.P. Alejandro Coria.

DESPACHO CID CRISTOBAL
Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

Estimados señores :

He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al..... en las circunstancias.

Como se describe en la nota ___ a los estados financieros, la compañía cambio el método de la evaluación de -- los inventarios de costos promedio al de primeras entradas- primeras salidas, el que se considera más aceptable en vista de que refleja mejor el costo de adquisición de los inventarios a la fecha de los estados financieros.

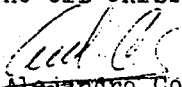
Este cambio afectó la utilidad neta del año aumentándola en la cantidad de \$..... después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación en la utilidad.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A., al... y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados los que, a excepción del cambio en el método de valuación de los inventarios que se describe en el párrafo anterior y con -

el cual estoy de acuerdo, fueron aplicados sobre bases -
consistentes con las del año anterior.

ATENTAMENTE

DESPACHO CID CRISTOBAL


C. P. ~~Alejandro~~ Coria.

Cuadro 7.4

Si el alcance se viera limitado por restricciones impuestas por el cliente, el auditor deberá negar la opinión, porque la decisión del cliente de limitar el alcance de la auditoría implica también una limitación de la responsabilidad del auditor.

Con respecto a las condiciones que impiden la aplicación de los procedimientos de auditoría se refiere cuando el auditor no ha podido satisfacerse por medio de procedimientos internos de auditoría con respecto a una cuenta, a la cual no puede aplicar procedimientos convencionales - tienen que describir el problema y dar su opinión con salvedad o negar la opinión.

En lo que se refiere a la parte del examen hecho por otros auditores ya que al confiar en ellos es una limitación al alcance que no resulta en una opinión con salvedad, el pronunciamiento sobre normas de auditoría (SAS No. 2) - no requiere que la explicación se manifieste en un párrafo por separado.

d) Incertidumbres

Son las limitaciones importantes al alcance del examen, ya que las evidencias de que dispone el auditor no son suficientes para respaldar la expresión de una opinión limpia.

Una incertidumbre de esta naturaleza, normalmente requiere de una salvedad la cuál se mencionará usando el vocablo de "sujeta a" para significar que la opinión del auditor dependerá de la solución de la misma. Si la incertidumbre es de cierta importancia deberá abstenerse de opinar.

Las contingencias afectan en diversas formas al dictamen del auditor, quien se puede encontrar en las siguientes circunstancias:

1. Contingencias susceptibles de cuantificarse.

a) El auditor se cerciorará de la razonabilidad de su cuantificación.

b) El auditor no está de acuerdo con su cuantificación o registro.

2. Contingencias no susceptibles de cuantificación razonable por las cuales existen una incertidumbre respecta a su efecto en los estados financieros.

3. Problemas de continuidad del negocio en marcha.

4. Contingencias remotas que no es probable que acontezcan.

1. Contingencias susceptibles de cuantificarse

En lo que se refiere a las contingencias susceptibles de cuantificarse y el auditor se cerciora de la razonabilidad de su cuantificación.

Por lo regular se hacen estimaciones en partidas tales como cuentas de cobro dudoso, obsolescencia de inventarios, etc. En estos casos el auditor puede satisfacerse de las estimaciones realizadas por la administración.

En aquellas contingencias en las que pudiesen resultar pérdidas susceptibles de cuantificarse y la administración de la empresa haya registrado una estimación apropiada, el

auditor no debe hacer referencia en su dictamen, puesto - que los estados financieros incluyan razonablemente las - provisiones para posibles pérdidas.

b) El auditor no está de acuerdo en su cuantificación o - registro.

Quando el auditor, de acuerdo a la evidencia disponible no está de acuerdo a la estimación o registro hecho por - la administración para contingencias desfavorables o en - su caso favorable debe expresar un dictamen con salvedad - o un dictamen negativo, por violación a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

2. Contingencias no susceptibles de cuantificación razona - ble.

En algunos casos, la solución de ciertos problemas que pueden afectar a los estados financieros o a las revelacio - nes que en ellos se requieren no es susceptible de una es - timación razonable. Los ejemplos más comunes son los liti - gios (demandas y contrademandas), reclamaciones de impues - tos, la recuperabilidad de algún costo o activo etc.

Quando no es posible estimar el efecto de alguna con - tingencia de importancia, el auditor debe revelar en su - dictamen el asunto que origina la incertidumbre y debe - considerar si ha de expresar una opinión con salvedad o u - na abstención de opinión.

3. Problemas de continuidad del negocio en marcha.

Existen incertidumbres cuyos efectos son complejos y -

cuyo impacto en los estados financieros es difícil evaluar.

Esta situación se presenta cuando la continuación de una entidad como negocio en marcha es dudosa, debido a: - pérdidas de operaciones recurrentes, deficiencias en el capital de trabajo, huelgas o dificultades laborales, etc.

En estas circunstancias se encuentra en peligro la existencia de la entidad como negocio en marcha y por lo tanto el auditor tendrá dudas respecto a la recuperación de los activos y pasivos en los estados financieros.

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como positivo, para poder concluir respecto a la continuación de la entidad como negocio en marcha, si el auditor concluye que existen aún dudas respecto a la continuación de la entidad como un negocio en marcha, deberá emitir una opinión con salvedad o abstenerse de expresarla.

4. Contingencias remotas que no es probable que acontezcan.

Con este punto, en que se presente una contingencia remota de que ocurra y que la administración de la compañía consideran que no es probable que ocurran, y el juicio del auditor también concuerde con dicho criterio, no será necesario que el auditor modifique su opinión limpia por la existencia de una incertidumbre remota. En este caso, la contingencia remota ya sea o no cuantificable debe divulgarse en una nota a los estados financieros. Si la compañía omite esta revelación, el auditor deberá hacerla en su dictamen.

La extensión que se dé a la divulgación estará basada-

en el juicio de las circunstancias específicas y deberá indicar la naturaleza de la contingencia, evaluando sus perspectivas, indicando la opinión de la administración y sus asesores en relación a la realización de la contingencia- y su cuantificación. (Ver cuadro 7.5)

3. Dictamen Negativo u Opinión adversa.

Una opinión negativa o adversa es un enunciado liso o llano de que los estados financieros que pretenden presentar la situación financiera y los resultados de operación no están de acuerdo con principios de contabilidad incluyendo sus reglas particulares de valuación y presentación y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

Por lo que se expresará una opinión negativa.

En el dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, ya que harían contradictoria y confusa-- la afirmación básica del contador público de que los estados financieros no presentan la situación financiera y - los resultados de operación de la compañía.

En el dictamen negativo se listarán todas las razones- que la justifiquen así como su efecto neto cuantificado. (ver cuadro 7.6).

Las opiniones negativas son raras ya que es mejor corregir las condiciones antes de emitir la opinión adversa, estando en manos del cliente corregirlas.

DESPACHO CID CRISTOBAL

Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

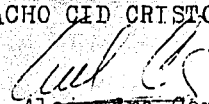
Estimados señores:

He examinado el balance general de la compañía X, S.A.
..... en las circunstancias.

Como se describe en la nota ___ a los estados financieros, la compañía es la parte demandada en un juicio en el que se alega que ha infringido ciertos derechos de patente y se reclaman regalías y daños. La compañía ha en tablado una contrademanda a las audiencias preliminares y los procedimientos testimoniales de ambas acciones estan actualmente en curso. Los funcionarios y abogados de la compañía juzgan que la misma tiene buena probabilidad de ganar ambos litigios, pero al presente no es posible determinar la resolución final de las demandas, y no se ha hecho ninguna previsión de los estados financieros para una obligación que pudiera resultar de este asunto.

En nuestra opinión, sujetos a los efectos, de haber alguno en los estados financieros, da la resolución final del asunto mencionado en el párrafo anterior, los estados financieros presentan razonablemente.....con las del año anterior.

ATENTAMENTE
DESPACHO CID CRISTOBAL


C.P. Alejandro Coria.

DESPACHO CID CRISTOBAL
Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

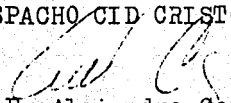
Estimados señores :

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, - los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19.... ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha en vista de lo que se -- menciona en el párrafo siguiente.

La compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta con importe de \$..... y los inventarios incluyen todavía el costo de dichas ventas.

ATENTAMENTE

DESPACHO CID CRISTOBAL


C. P. Alejandro Coria

4. Abstención de Opinión.

Una abstención de opinión declara que el auditor no expresa una opinión sobre los estados financieros. El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance del examen, por cualquier circunstancia, ha sido limitada en forma importante indicando todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención.

También deberá abstenerse de emitir una opinión en los casos en que la situación financiera de la entidad sujeta a examen puede verse afectada en forma importante por incertidumbre en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decisivamente en la vida del negocio. Debido a que estas incertidumbres representan limitaciones al alcance del trabajo del auditor para reunir la evidencia suficiente y competente para apoyar su opinión deberá expresar que el efecto desconocido de estos asuntos le impide opinar sobre los estados financieros en consecuencia tiene que abstenerse de opinar.

La abstención no debe usarse en sustitución de una opinión negativa, tampoco deberá expresar una opinión sobre algunas partidas individuales de los estados financieros haciendo confusa y contradictoria la abstención. (ver -- cuadro 7.7 de una abstención de opinión que se origina -- por una imposibilidad de obtener evidencia suficiente y -- competente).

DESPACHO CID CRISTOBAL
Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

Estimados señores :

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 correlativos por el año que terminó en esa fecha, excepto por lo que se describe en el siguiente párrafo, nuestro examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias.

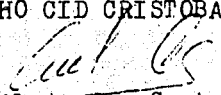
La compañía no tomó un inventario físico de la mercancía, registrada en los estados financieros que se acompañan en \$..... al 31 de diciembre de 19__ y en \$..... al 31 de diciembre de 19__ además, no se dispone ya de evidencia que respalde el costo de propiedades y equipos adquiridos con anterioridad al 31 de diciembre de 19__. Los registros de la compañía no permiten la aplicación de procedimientos supletorios adecuados respecto a los inventarios o al costo de la propiedad y el equipo.

En virtud de que la compañía no tomó inventarios fi--

sicos y no pudimos aplicar procedimientos supletorios --
adecuados respecto a los inventarios y al costo de la --
propiedad y el equipo, como se anota en el párrafo ante-
rior, el alcance de nuestro trabajo no fue suficiente pa-
ra permitarnos expresar y no expresamos, una opinión so-
bre los estados financieros antes mencionados.

ATENTAMENTE

DESPACHO CID CRISTOBAL


C.P. Alejandro Coria.

Cuadro 7.7

7.3 INFORME LARGO

Se denomina informe largo a los análisis o comentarios que amplían la información básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el auditor.

En el informe largo se complementan los estados financieros con una variedad de material adicional en forma de narrativos y tabulaciones en detalles de las subcuentas - que muestran los estados financieros, datos estadísticos, comentarios explicativos análisis financieros, una descripción de los procedimientos seguidos por el auditor. Estos análisis o comentarios sobre los estados financieros es una información complementaria la cual se proporciona bajo responsabilidad del cliente, ya que el o su solicitud incorpora esta información.

El informe largo recibe su nombre por contener información mas amplia y complementaria a los estados financieros y sus notas. El informe largo tiene dos propósitos.

1. Proporciona lineamientos para establecer claramente -- el grado de responsabilidad que el auditor asume por los datos aparte de los estados financieros básicos, - incluyendo la forma en que puede asegurarse de que solamente expresa una opinión y no hace enunciados de hechos.
2. Requiere que el auditor se asegure de que los datos que presentan en los informes largos sean consistentes con

los estados financieros y que no se presenten en tal forma como para sugerir que los informes largos que no incluyen los estados financieros, y que serían necesarios para una presentación razonable.

La presentación de la información complementaria depende de los requisitos del cliente, presentándose conjuntamente con el dictamen sobre los estados financieros básicos. (ver cuadro 7.8).

La presentación del informe largo serían:

1. Dictamen del auditor sobre los estados financieros y sobre la información complementaria.
2. Estados financieros básicos (balance general, estados de resultados, estado de cambio en la situación financiera).
3. Notas a los estados financieros.
4. Información complementaria:

La información complementaria puede ser financiera o no financiera, debiendo tener un cuidado especial el auditor al destacar aquella información que sea de carácter no financiero debido a sus características es conveniente preparar un índice de las secciones más importantes de la información pudiendo comprender estos conceptos:

- a) Detalles y análisis del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones.
- b) Descripción de las investigaciones especiales y sus resultados y en algunas ocasiones, la solicitud ex-

presa del cliente, procedimientos de auditoría aplicados y alcance de los mismos.

- c) Comentario sobre la situación que guardan ciertas partidas de los saldos de algunas de las cuentas.
- d) Comentarios sobre situaciones específicas que se consideran importantes para el auditor.
- e) Estadísticas o comentarios hechos por funcionarios o empleados de la entidad, en relación con la información presentada.

Esta información complementaria debe ser elaborada de acuerdo a las normas de auditoría siguiendo los mismos alcances o procedimientos que utilizó para el exámen de la información financiera básica. Mencionando también la fuente de donde se obtuvo dicha información.

La opinión que se formule sobre la información debe destacar:

- a) Que el examen tuvo como objeto emitir una opinión sobre los estados financieros considerados como un conjunto y la fecha en que se emitió el examen correspondiente; o bien, si no es el caso, explicar los objetivos de su examen.
- b) Las salvedades que resulten de su examen de los estados financieros y, en su caso, que se abstiene de opinar indicando todas las razones que tenga para ello y como afecta a la información complementaria;
- c) Que la información complementaria se obtuvo de los registros que fueron sujetos del examen, no obstante ser

de interés para el lector, no es indispensable para la interpretación de la situación financiera y los resultados de operación de la entidad.

Cuando existan datos o comentarios dentro de la información complementaria que no hayan sido comprobados por el auditor, de acuerdo con las normas de auditoría, deberá indicarse ese hecho, en el cuerpo del informe largo o dentro del párrafo de la opinión de la información complementaria.

Es importante que el auditor destaque en cada ocasión las limitaciones o restricciones que tuvo para restaurar la información que aparece en el cuerpo del informe largo. Cuando la información complementaria se presenta en conjunto con un juego de estados financieros, la información complementaria deberá expresarse en un párrafo adicional al dictamen o antes de la información complementaria.

Ejemplo de un párrafo adicional al dictamen de la información complementaria.

Mi examen tuvo como objetivo primordial la opinión que aparece en los párrafos anteriores sobre los estados financieros mencionados considerados en conjunto. Sin embargo, también examine la información complementaria que aparece en las páginas, —a —, con procedimientos de auditoría semejantes. Y mi opinión, esta información está presentada en forma razonable y constituye información complementaria a la que aparece los estados financieros y por lo mismo no obstante ser de interés, no se considera

indispensable para la interpretación de la situación financiera y los resultados de operación de la empresa por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19___. (ver -- cuadro 7.8 de informe largo).

En el caso de existir salvedades se hará referencia a ellos y su efecto sobre la información complementaria, -- los procedimientos de auditoría recomendados, son todos -- los de tipo general y específicos.

DESPACHO CID CRISTOBAL
Y ASOCIADOS

Mayo 15 de 1988.

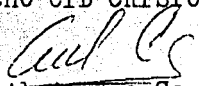
A LOS ACCIONISTAS DE
LA COMPAÑIA X, S.A.

Estimados señores :

En mi opinión, la información que se acompaña está --
presentada en forma razonable y constituye información --
complementaria que, no obstante ser de interés, no se --
considera indispensable para la interpretación de la si-
tuación financiera y los resultados de operación de la -
empresa que muestra los estados financieros por el ejer-
cicio que terminó el 31 de diciembre de 19__, cubierto -
por mi dictamen del __ de ____ de 19__. Esta informa-
ción complementaria se examinó a base de pruebas selecti-
vas hechas conjuntamente en mi examen de dichos estados
financieros que tuvo como objeto primordial formarse una
opinión sobre ellos.

ATENTAMENTE

DESPACHO CID CRISTOBAL


C.P. Alejandro Coria.

7.4 RESPONSABILIDAD LEGAL DEL AUDITOR

El auditor, al realizar su trabajo de acuerdo a las normas establecidas en su profesión, contrae responsabilidades hacia la administración, los acreedores, los accionistas y terceros. Como profesional, el auditor contrae una responsabilidad legal hacia quienes la emplean y confían en sus informes dentro del cuadro de las leyes y reglamentos. El alcance de la responsabilidad del auditor se ha ampliado a través de los años, la reciente evolución operada en el campo de la responsabilidad legal del auditor ha sido de tal manera significativa que ha puesto manifiesto algunas cuestiones fundamentales y críticas.

Responsabilidad hacia los clientes.

La responsabilidad del auditor hacia su cliente generalmente se ha limitado a falta de empleo de la debida atención profesional en el desempeño de un contrato sobre la revisión de sus estados financieros. El auditor, generalmente, puede incurrir en responsabilidad hacia su cliente por negligencia en el desempeño de sus funciones. El desempeño a que el auditor está sujeto lo constituye las estipulaciones contractuales, tales como el encaminar la revisión que hace de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, así como la formulación y cálculo de las declaraciones para el pago del impuesto sobre la renta, de acuerdo con las normas y reglamentos aplicables.

Responsabilidad hacia terceros.

La acción legal por parte de terceros usuarios a sido

limitada a aquellas situaciones en que se ha demostrado que el auditor es culpable de fraude o de negligencia. Desde los años treinta, los auditores han realizado sus funciones dentro de la regla general de que la responsabilidad hacia terceros, esta restringida a casos que la total negligencia o el fraude premeditado es evidente.

Responsabilidad dentro del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Requisitos fundamentales que debe reunir el auditor al dictaminar los estados financieros de acuerdo al artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

- I. Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. - Este registro lo podrán obtener las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y sean miembros de un Colegio de Contadores reconocidos por la misma Secretaría.
- II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del Reglamento del Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, -- el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.
- III. Que el contador público emita conjuntamente con su dictamen, un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, en el que consigne ba

jo protesta de decir verdad, los datos que señalan - el reglamento del Código.

Quando el contador público no de cumplimiento a estas disposiciones la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su registro. Si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito fiscal se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio Profesional y en su caso a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público en cuestión.

De acuerdo al artículo 45 del Reglamento del Código -- Fiscal de la Federación el contador público que desee obtener su registro para efectos fiscales deberá presentar solicitud acompañado de los documentos:

- I. Que acredite su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula profesional emitida por la S.E.P.
- III. Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro, expedida por dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de acuerdo al artículo 46 del reglamento del C.F.F. se deberá presentar aviso a las autoridades fiscales dentro de los tres o cuatro meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal ya sean perso--

nas físicas o morales.

- I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.
- II. El dictamen se referirá a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

El aviso no surtirá efectos cuando no hayan sido presentados en los términos de dicho precepto, cuando no esté registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen, su registro se encuentra suspendido o cancelado. Cuando se esté practicando visita domiciliaria.

La documentación que se deberá presentar cuando se de el aviso de dictaminar los estados financieros será de acuerdo a lo estipulado en el artículo 50 del reglamento del C.F.F.

- I. Dictamen relativo a los estados financieros.
- II. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto a los cuales emite su dictamen.
 - a) Estado de posición financiera.
 - b) Estado de resultados.
 - c) Estado de modificaciones del capital contable y,
 - d) Estado de cambios en la situación financiera.

También se acompañarán las notas a los estados financieros.

III. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.

IV. Los siguientes anexos a los estados financieros :

- a) Estado comparativo de resultados.
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas.
- c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos.
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo, y reservas de pasivo.
- e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad como las provenientes de ingresos distintos o la mención expresa de que no hubo, de tal manera que se muestra la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.
- f) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por ejercicio.
- h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

- i) Retención de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta; manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente.
- j) Relación de estímulos fiscales indicando concepto - determinación, aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute.
- k) Fotocopias legibles de las declaraciones complementarias por las diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas.
- l) Fotocopias de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio.
- m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero respecto de las cuales el contribuyente - sea responsable solidario como retenedor y,

V. Forma oficial de información estadística

De acuerdo al art. 53 del Reglamento del CFF está impedido para dictaminar sobre estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, cuando :

- 1. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún di

rector, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

2. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que está vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se designe y se retribuyan sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que ocurra otra causa de las que se emcionan en este artículo.

3. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia e imparcialidad.

4. Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado mismo.

5. Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

6. Sea funcionario o empleado del Gobierno Federal de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.

7. Se encuentra vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia e imparcialidad de criterios.

El informe de la revisión de la situación fiscal se va a integrar de la siguiente manera :

Se manifestará las pruebas selectivas utilizadas para dar cumplimiento a las normas de auditoría, así mismo se declarará que se cercioró en forma razonable, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente, debidamente señalarán las e misiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circun tancias.

También se hará mención de que se verificó el cálculo y entero de impuestos, aportaciones de seguridad social y derecho que causen por ejercicio, determinando cualquier pago emitido a diferencias, se manifestará haber revisado las partidas de los siguientes anexos.:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, y otros impuestos
- b) Conciliación entre ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que causen por ejercicio y ,
- c) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias de acuerdo a las disposiciones fiscales. Así mismo, se revisarán los saldos de las cuentas del anexo a los estados financieros y los estímulos fiscales.

El contador público que haya dictaminado los estados financieros se le podrá pedir información que se le considere necesaria para creciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente y en cualquier otro caso.

La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público conforme a lo siguiente :

I. La suspensión procederá cuando :

a) El contador público acumule tres amonestaciones.

En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.

Se amonestará al contador público cuando ;

1. Se presentén incompletos los documentos e informes de acuerdo a los artículos 49, 50, y 51 del reglamento del Código Fiscal de la Federación.

2. No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción 1 del art. 54 del reglamento.

b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.

c) Formule el dictamen en contravención a lo dispuesto en el art. 52 del Código y demás artículos relativos

del reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.

- d) Se encuentra sujeto a proceso por la Comisión de delitos intencionales que ameriten pena corporal.

II. La cancelación procederá cuando :

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.
- b) Hubiera participado en la Comisión de delitos de carácter fiscal o delitos fiscales o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.

El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso a, y II inciso a, se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.

Cuando la Secretaría ejercite las facultades del art. anterior se deberá seguir el siguiente procedimiento :

1. Determinada la irregularidad, se hará del conocimiento del contador público por escrito, cediéndole un plazo de quince días a efecto de que manifieste lo que a

su derecho convenga y ofrezca las pruebas documentales pertinentes, mismas que deberá acompañar a su escrito.

2. Agotada la fase anterior, con vista en los elementos - que obren en el expediente, la autoridad emitirá la resolución que proceda, dando aviso por escrito al Colegio Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el contador público, cuando se trate de suspensión o cancelación del registro.

APENDICE

Un nuevo enfoque a la auditoría de estados financieros :

Los empresarios, acreedores, inversionistas, gobiernos y demás interesados en la información financiera, cada día requieren con más oportunidad la información que pueda proporcionarles la contabilidad, para que su utilidad como elemento base en la toma de decisiones sea realmente válida.

De la misma manera, cada día más los terceros interesados en la información financiera, requieren que los estados dictaminados se reciban en plazos relativamente cercanos al período de cierre social de las empresas, con el propósito de que dichas cifras tengan validez en el momento de la toma de decisiones para efectos administrativos o de inversión.

Como consecuencia de lo anterior, el auditor se enfrenta a la necesidad de ser más eficiente y oportuno en su trabajo, de tal suerte que su opinión profesional sobre los estados financieros de los diferentes entes económicos que revisa, pueda ser emitida en un plazo relativamente cercano a la fecha de cierre de los estados financieros mismos.

La necesidad inevitable de eficientar el trabajo, trajo como consecuencia, la necesidad de reducir el tiempo de realización de las auditorías, sin perder eficiencia en su capacidad para detectar irregularidades y errores que afecten a los estados financieros.

Se antoja natural dada las circunstancias del incremento cada vez mayor de las operaciones y de los negocios - mismos, cuyos estados financieros presentan el resumen de una multitud de transacciones efectuadas, cuantificadas, - agrupadas, clasificadas y registradas por equipos de contabilidad (máquinas y personas) frecuentemente voluminosos y que, desde luego, no es posible revisar en un período.

Si bien es cierto que los sistemas de control internos integrados en los distintos ciclos de operaciones, garantizan la razonabilidad del registro de las operaciones en la medida en que dichos controles sean respetados, también lo es que en los países no industrializados frecuentemente las empresas no tienen el tamaño y la dimensión que suelen tener en los países industrializados y, por lo mismo, frecuentemente no desarrollan sistemas de controles sofisticados para el manejo de sus operaciones.

La eficiencia en la auditoría, una necesidad. :

Es indudable que los elementos realacionados con la urgencia de entregar cada vez más oportunamente las opiniones profesionales y los estados financieros correspondientes, afectan a toda la profesión en América Latina, en la medida en que estos países presentan inflaciones de índices importantes, mercados de competencia difíciles, mano de obra no calificada, etc., donde la oportunidad en la - información financiera se vuelva crítica para facilitar - decisiones que conserven por lo menos los conceptos de veracidad en la información, oportunidad en los fenómenos --

que registra y actualidad en las cifras que presenta.

Las empresas se van tornando cada vez más grandes y registran volúmenes cada vez mayores de operaciones, con departamentos de contabilidad crecientes en personal y en equipos; en tanto que los equipos de auditoría tienden a permanecer relativamente estables y aún con tendencia a ser reducidos en relación con los que se usaban en el pasado, en cuanto a número. Esto hace inevitable que se definan, con mayor precisión, los elementos que son impor--tantes a considerar en la revisión de los estados financieros y el aprovechamiento integral de los equipos más modernos de proceso de datos.

El desarrollo del trabajo mismo de la auditoría, desde la fase de planeación hasta la fase de cierre y emisión de la opinión profesional, deben ser controlados paso por paso para asegurar la correcta verificación de los diferentes procedimientos que debieron de aplicarse y, en su caso la conclusión oportuna de los compromisos más importantes que existen dentro del trabajo de auditoría.

Los tiempos modernos exigen que los trabajos de auditoría de estados financieros se vuelvan más eficientes, reduciéndose tanto los equipos como el tiempo disponible para su realización, y acelerando la oportunidad de la emisión de la opinión profesional sobre los estados financieros.

La necesidad de eficientar la auditoría reduciendo los tiempos y detectando todos los errores que pudieran tener los estados financieros sujetos a revisión.

Sigue siendo una necesidad fundamental que debe resoluverse favorablemente.

Para ésto, es indispensable el estudio y la determinación del riesgo probable que ofrecen las diferentes cuentas y transacciones como trabajo específico, previo a la revisión de los estados financieros; para que el trabajo acucioso y de detalle se centre en el esfuerzo de cuantificación de dicho riesgo probable, cuando lo hubiere.

CONCLUSIONES

La auditoría requiere ciertas reglas para desempeñar un trabajo profesional y conocer los resultados obtenidos. El auditor como profesional desempeña sus labores mediante la aplicación de estas reglas conocidas como -- normas de auditoría en las cuales se debe observar la capacidad técnica y cualidades personales del auditor en la ejecución de su trabajo que señalan la pauta para llegar al informe que el auditor emite para poner en conocimiento el resultado de su trabajo y la opinión que se ha formado de su examen, adquiriendo la confianza que los interesados depositan en él para que con base a esa opinión tomar las decisiones pertinentes, por lo que se debe establecer las más altas normas de calidad en el ejercicio de su trabajo.

Es evidentemente imposible e indeseable relevar al contador de su responsabilidad profesional estableciendo reglas detalladas de conducta, ya que la responsabilidad profesional es una de las cualidades que las normas mismas deben salvaguardar, por lo que estas deben ser -- cuidadosamente definidas y clasificadas para que sirvan como guía más clara y útil al auditor en el desempeño de su trabajo diario.

El contador público al desarrollar el trabajo de auditoría, pone en práctica y en forma individual o combinadas las técnicas de auditoría, las cuales están clasificadas en internas que son el estudio general, análisis, investigación, cálculo y comprobación; y externas que --

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

La planeación de la auditoría es una fase importante la cual nos va mostrando secuencialmente las actividades que se encuentran dentro de los programas previamente establecido, desarrollándose paulatinamente de acuerdo al tiempo. Nos permite preveer anticipadamente las pautas a tratar en el desarrollo de la auditoría, para alcanzar los objetivos fijados, considerando puntos importantes -- como son las características de la empresa para poder -- realizar un resultado que al final sea satisfactorio.

Debe iniciarse con una investigación preliminar abarcando varios puntos para que tenga elementos de juicio -- suficientes para al final del trabajo rendir el auditor su opinión profesional, la información se captará por medio de manuales de organización, proyectos, fundamento -- legal, etc., que norme y regule el desarrollo del trabajo, planes y programas para que nos permita tener una visión más amplia de la estructura de la entidad.

El auditor interno debe preocuparse por el método de control interno para aumentar la confiabilidad de los datos contenidos en los estados financieros, de manera que se reduzcan las irregularidades, la revisión debe ser suficientemente amplia para descubrirla; debe revisar y -- evaluar el control interno para formarse una opinión sobre su efectividad a áreas específicas de transacciones

y recursos obteniendo suficiente información que deberá usar en el momento oportuno.

Como profesionista el auditor puede modificar su programa de auditoría de acuerdo al tiempo y al personal disponible; así como revisar si los procedimientos establecidos son satisfactorios de acuerdo al objetivo fijado. Un buen control interno significa un adecuado manejo de los recursos, aunque por más eficiente que sea --- siempre habrá la posibilidad de encontrar irregularidades ya que el control interno sólo ayuda a descubrirlos más fácilmente.

Es por esto que el control interno se ha desarrollado hasta constituir una técnica de vital importancia para lograr que todo tipo de empresas funcionen de manera --- efectiva abarcando así todas las actividades de una empresa.

Es conveniente formular programas para uso y guía de los contadores públicos que practican auditorías, en la inteligencia de que sirvan no solo de guía y ayuda al --- contador encargado de la auditoría y a sus ayudantes, si no también como un salvaguarda de que no se omitirá al---gún detalle importante del trabajo, respaldando así las responsabilidades que se originan al emitir su opinión - el auditor. Desde luego que estos programas no pueden - substituir a la buena preparación y criterio del contador público, pues los procedimientos que deben seguirse en - las revisiones no son siempre los mismos ya que dependerán de las circunstancias particulares de cada negocio.

En algunas ocasiones se presentarán ciertas desventajas de los programas pero que pueden desaparecer si se -

tiene en consideración que dichos programas deben ser -- flexibles, es decir que se puedan modificar según las -- circunstancias.

El dictamen es el resultado final del auditor, en el cual va a expresar su opinión acerca de cómo se presentan los estados financieros dando a conocer a las personas interesadas la información de su trabajo. Es a través del dictamen por medio del cual el público y el cliente se enteran del trabajo elaborado por el auditor en el que puede hacer sugerencias o comentarios explicando la manera de manejarlos en caso de que el contador emita un dictamen con excepciones..

Ya que el auditor está al servicio del público, de la sociedad, es necesario que tenga una autorización así como documentos oficiales para ejercer la profesión, cuidando siempre de conservar su independencia de acuerdo con el Código de Etica Profesional que así lo establece.

La opinión profesional del contador público es base para tomar decisiones futuras en cuanto a los diversos aspectos que forman la empresa.

BIBLIOGRAFIA

AUDITORIA. Eric L. Kohler.

AUDITORIA I. C.P. Israel Osorio Sánchez.

AUDITORIA CONTEMPORANEA. Wayne S. Boutell.

AUDITORIA, FILOSOFIA Y TECNICA. John W. Cook, P.H.D,C.P.
A.

AUDITORIA INTERNA. C.P. Jorge Lozano Nieva.

AUDITORIA MONTGOMERY. Philip L. Desfliese C.P.A.

AUDITORIA PRACTICA. Ruiz de Velasco Luis y Alejandro --
Prieto.

DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA. IMCP (SAS 1.y
2).

ELEMENTOS DE AUDITORIA. C.P. Victor Manuel Mendivil Es-
calante.

EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA. C.P. Y L.A.E. Ben-
jamín Rolando Téllez Trejo.

ELEMENTOS DE AUDITORIA CONTEMPORANEA. C.P. Luis Felipe
Pérez Toraño.

EL INFORME DE AUDITORIA. J. Herman Brasseaux y Francis
L. Miles.

LA FILOSOFIA DE LA AUDITORIA. R. K. Mantz.

MANUAL PARA LA AUDITORIA DE PEQUEÑAS Y MEDIANAS EMPRESAS.
Frank P. Walker.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. Instituto Mexica-
no de Contadores Públicos A.C.

PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA. Arthur W. Holmes.

PRINCIPIOS DE AUDITORIA. Walter B. Meigs, P.H.D.;C.P.A.

PRINCIPIOS DE AUDITORIA. Charles Lawrence.

PROGRAMAS DE AUDITORIA. C.P. Francisco Javier Sánchez -
Alarcón.