



2927
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

TIPOS DE AUDITORIA

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE

QUE EN OPCIÓN AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A :

ALEJANDRA JIMENEZ BELTRAN

ASESOR: C.P. ALFONSO OCHOA PEREZ DUARTE

MEXICO, D. F.

FALLA DE ORIGEN

1969



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.

I N D I C E

TIPOS DE AUDITORIA

CAPITULO I : GENERALIDADES

I.1	Concepto	2
I.2	Normas de Auditoría	3
I.3	Procedimientos de Auditoría	7
I.4	Técnicas de Auditoría	9
I.5	Planeación y Supervisión de la Auditoría	12
I.6	Estudio y Evaluación del Control Interno	18
I.7	Extensión o Alcance de las Pruebas de Auditoría	24
I.8	Papeles de Trabajo	26

CAPITULO II : AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

II.1	Concepto	29
II.2	Objetivo	30
II.3	Metodología	31
II.4	Dictamen	54

CAPITULO III : AUDITORIA OPERACIONAL

III.1	Introducción	67
III.2	Concepto	68
III.3	Objetivo	69
III.4	Quién debe Realizarla	71
III.5	Ética Profesional	72

III.6	Aplicación de la Auditoría	
	Operacional	74
III.7	Metodología de la Auditoría	
	Operacional	75
III.8	Informe	82

CAPITULO IV : AUDITORIA ADMINISTRATIVA

IV.1	Introducción	87
IV.2	Concepto	88
IV.3	Objetivo	90
IV.4	Metodología	93
IV.5	Informe	114

CAPITULO V : AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES

V.1	Concepto	117
V.2	Objetivo	118
V.3	Sustentación Legal	120
V.4	La Auditoría para efectos fis - cales y el Programa de Fiscali - zación Permanente	123
V.5	Plan, Origen y Etapas de las Auditorías Fiscales por parte de la S.H.C.P.	129
V.6	La Auditoría para efectos Fis - cales practicada por el Conta - der Público Independiente	136
V.7	Dictamen para Efectos Fiscales	139

CAPITULO VI : AUDITORIA PERICIAL

VI.1	Concepto	156
VI.2	Objetivos que se persiguen	157
VI.3	De la Prueba Pericial y del Contador Público como Perito	158
VI.4	Requisitos para que un Con - tador Público actúe como Pe- rito Contable	160
VI.5	Medios de prueba y sus carac- terísticas	160
VI.6	Planeación de la Auditoría para Efectos Periciales	163
VI.7	Cuestionarios y Dictamen presentados al Perito	167

CAPITULO VII : AUDITORIA TECNICA

VII.1	Concepto	170
VII.2	Objetivo	170
VII.3	Metodología	171
VII.4	Informe	182

CAPITULO VIII : AUDITORIA DEL CUMPLIMIENTO DE LAS CUOTAS DEL I.M.S.S.

VIII.1	Antecedentes	185
VIII.2	Concepto	187
VIII.3	Objetivo	188
VIII.4	Requisitos del Lic. en Con - taduría para dictaminar en el I.M.S.S.	189

VIII.5	Avisos	190
VIII.6	Impedimentos para que un Contador Público pueda Dic - taminar	191
VIII.7	Dictamen	193
VIII.8	Anexos adjuntos al Dictamen	196
VIII.9	Resoluciones	198
VIII.10	Formatos	201

CAPITULO IX : AUDITORIA DE LEGALIDAD

IX.1	Concepto	223
IX.2	Objetivo	223
IX.3	Metodología	224
IX.4	Informe	245

CAPITULO X : AUDITORIA DE RESULTADO DE PROGRAMAS

X.1	Concepto	247
X.2	Objetivos	248
X.3	Metodología	249
X.4	Informe	258

CAPITULO XI : AUDITORIA GUBERNAMENTAL

XI.1	Concepto	262
XI.2	Objetivo	264
XI.3	Marco Legal	265
XI.4	Clasificación	274
XI.5	Lineamientos Generales para los Organos de control de Auditoría Interna	278

XI.6	Metodología de Auditoría Gubernamental	282
XI.7	Informe	287

CAPITULO XII: AUDITORIAS ESPECIALES

XII.1	Concepto	292
XII.2	Objetivo	292
XII.3	Dictamen del Lic. en Contaduría sobre estados financieros proforma	293
XII.4	Revisión e Informe sobre estados financieros intermedios	297
XII.5	Repercusión de la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera, en el Dictamen del Auditor	301
XII.6	Opiniones profesionales del Lic. en Contaduría distintas al Dictamen sobre estados financieros	305
XII.7	Auditoría de Estimaciones Contables	309

CAPITULO XIII : AUDITORIA INTEGRAL

XIII.1	Concepto	316
XIII.2	Objetivo	317
XIII.3	Metodología	318
XIII.4	Informe	324
CONCLUSION		332
BIBLIOGRAFIA		333

CAPITULO I

GENERALIDADES

I.1 CONCEPTO

I.2 NORMAS DE AUDITORIA

I.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

I.4 TECNICAS DE AUDITORIA

I.5 PLANEACION Y SUPERVISION DE LA AUDITORIA

I.6 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

I.7 EXTENSION O ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA

I.8 PAPELES DE TRABAJO

CAPITULO I: GENERALIDADES

Al realizar una auditoría el contador público debe tomar en cuenta los siguientes aspectos:

- A) Normas de Auditoría**
- B) Procedimientos de Auditoría**
- C) Técnicas de Auditoría**
- D) Planeación y Supervisión de la Auditoría**
- E) Estudio y Evaluación de la Auditoría**
- F) Extensión ó Alcance de las Pruebas de Auditoría**
- G) Papeles de Trabajo**

Los aspectos mencionados, generalmente se pueden aplicar A cualquier tipo de auditoría y, por lo anterior, el presente capítulo tiene la finalidad de indicar en qué consisten, ya que el contador público debe aplicarlos en el desarrollo de su examen sin importar el tipo de auditoría de que se trate.

Como se verá en el desarrollo de este capítulo, algunos de estos aspectos al ser detallados, se encuentran enfocados hacia la auditoría de estados financieros; el objetivo de esto es, no confundir los conceptos y pronunciamientos originales; a pesar de que éste es el enfoque, el auditor, según la auditoría que esté practicando, los podrá adaptar a las necesidades requeridas.

I.1 CONCEPTO DE AUDITORIA

Existen muchas formas de definir a la auditoría, algunas de estas definiciones son las siguientes:

- A) Para Coultier Davis la auditoría "Es el examen de los libros y cuentas de un negocio, que permiten al auditor formular los estados financieros en tal forma que: 1.- El balance refleje la verdadera situación financiera del negocio; 2.- El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa".
- B) Según los Hermanos Mancera, la auditoría "Es el examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente de una empresa, un fideicomiso, una asociación, una oficina pública, de un negocio especial cualquiera y llevarlo a cabo con el objeto de determinar la exactitud o inexactitud de las cuentas respectivas y de informar y dictaminar acerca de ellos".
- C) Montgomery dice que la auditoría: "Es un examen sistemático de los libros y registros de un negocio u otra organización con el fin de determinar o verificar los hechos relativos a las operaciones financieras y los resultados de éstas para informar sobre los mismos".

Haciendo un análisis de las definiciones anteriores, se llegó a la conclusión de que:

La Auditoría es la rama de la Contaduría Pública por medio de la cual el contador público examina los libros y registros de una entidad, ayudado de técnicas específicas, y que tiene como objetivo obtener la información necesaria para así poder fundamentar su opinión sobre la razonabilidad de sus estados financieros.

I.2 NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de auditoría son las condiciones mínimas de calidad que debe reunir un auditor en cuanto se refiere a su personalidad, al trabajo que realiza y a la información que proporciona a sus clientes como resultado de su trabajo.

De acuerdo con lo que dice la definición anterior, se puede observar que las normas de auditoría se clasifican de la siguiente manera:

- | | | |
|------------------------|-----------------------------|---|
| NORMAS DE
AUDITORIA | A) Personales | a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional |
| | | b) Cuidado y diligencia profesional |
| | | c) Independencia mental |
| | B) De Ejecución del Trabajo | a) Planeación y supervisión |
| | | b) Estudio y evaluación del Control Interno |
| | | c) Obtención de evidencia suficiente y competente |
| | C) De Información | a) Aclaración de la relación con estados financieros y expresión de opinión |
| | | b) Bases de opinión sobre estados financieros |
| | | |
| | | |
| | | |
| | | |

Como se puede observar, las normas de auditoría han sido clasificadas en tres grupos, los cuales a su vez están subdivididos.

Para un mejor entendimiento de estas normas, a continuación se menciona en qué consiste cada una de ellas:

A) NORMAS PERSONALES

Las normas personales se refieren a las cualidades que

el auditor debe tener para poder realizar su trabajo. Estas normas están integradas por:

- 1) cualidades preadquiridas que el auditor debe tener antes de poder asumir el trabajo de auditoría
- 2) cualidades que debe mantener durante toda su actividad profesional; estas últimas cualidades son las siguientes:

a) **Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional:** Esto quiere decir que para ser auditor se necesita tener conocimientos técnicos, los cuales deben estar respaldados por el título profesional de licenciado en contaduría; además es necesario que se adquiera una adecuada experiencia en esta rama de la contaduría.

b) **Cuidado y Diligencia Profesional:** Es el cuidado, esmero y profesionalismo que el auditor debe reflejar en su trabajo, y en la misma forma debe hacerlo al elaborar su dictamen o informe.

c) **Independencia Mental:** El auditor necesita tener independencia para la ejecución de su trabajo, ya que al verse limitado en cualquier aspecto ya sea emocional, moral, económico, etc., su desarrollo profesional será limitado y no tendrá validez.

Esta independencia mental deja en libertad al auditor para así poder desarrollar su trabajo de una manera imparcial, con lo que el resultado de su trabajo será real y de calidad, lo cual servirá para tomar decisiones justas y equitativas. Al hablar sobre independencia mental se debe entender que la relación que exista entre el auditor y el cliente debe ser solamente de trabajo, ya que de otra manera la auditoría se verá influenciada por otro tipo de situaciones.

B) NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO

Como se mencionó anteriormente una de las normas personales es el cuidado y la diligencia profesionales. En muchos casos es difícil conocer lo que cada actividad puede representar un cuidado y diligencia adecuados, pero existen ciertos

puntos importantes que deben cumplirse, estos puntos son:

- a) **Planeación y Supervisión:** Esto nos indica que antes de que el contador público vaya a realizar un trabajo, primero debe planearlo, para así, poder delegar responsabilidades y decidir las actividades que realizarán cada uno de sus ayudantes; también es importante que el auditor supervise a sus ayudantes en cualquier etapa de su trabajo.
- b) **Estudio y Evaluación del Control Interno:** El contador público debe hacer un adecuado estudio y evaluación del control interno, ya que éste le servirá de base para precisar qué pruebas debe hacer, el alcance que éstas deben tener y cuándo las debe aplicar (En el inciso 1.6 se detallará más ampliamente este punto).
- c) **Obtención de Evidencia Suficiente y Competente:** En el boletín # 3 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice: " Los elementos que proporcionan deben ser objetivos y ciertos, es decir, deben fundarse en la naturaleza de los hechos examinados, y debe hacerse llegar al conocimiento de ellos con una certeza razonable". A este elemento de juicio se le denomina evidencia comprobatoria, es decir, elementos que comprueban la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios contables.

Se considera que la evidencia es suficiente cuando los resultados de una o varias pruebas, proporcionan al auditor seguridad sobre los hechos que se tratan de probar, o sobre los criterios cuya corrección ha quedado comprobada en forma satisfactoria. Por lo que respecta a lo competente de la evidencia comprobatoria, ésta se encamina a los hechos, circunstancias o criterios, que tienen una importancia real en relación con lo examinado.

C) NORMAS DE INFORMACION

El dictamen o informe es el resultado del examen del auditor, ya que por medio de éste da a conocer a todos los interesados, su opinión, la cual está respaldada por el trabajo realizado. El dictamen o informe es la única parte de éste trabajo que queda a disposición de los interesados. Debido a lo anterior, es importante que existan normas que regulen la calidad y los requisitos mínimos que debe contener el informe o dictamen. Estos requisitos son:

- a) **Aclaración de la Relación con Estados Financieros y Expresión de Opinión:** Esto quiere decir que el contador público al realizar un trabajo debe expresar claramente la relación que tiene con la información financiera, su opinión sobre ésta, y en su caso, las limitaciones que haya encontrado al realizar su examen, las salvedades que surjan de estas limitaciones o las razones importantes por las que presenta una opinión negativa o se abstiene de dar una opinión profesional, aún cuando haya realizado su examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b) **Bases de Opinión Sobre Estados Financieros:** Cuando el contador público opina sobre estados financieros debe tomar en cuenta que:
 - 1.- Se realizaron de acuerdo a principios de contabilidad;
 - 2.- Estos principios se aplicaron sobre bases consistentes;
 - 3.- La información que se presenta es suficiente para interpretarla razonablemente.

1.3 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas que se utilizan en la investigación y que se aplican a una partida o a un grupo de acontecimientos examinados. Es por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría que el contador público obtiene las bases que lo van a ayudar a fundar su opinión.

Es el contador público quien va a decidir qué procedimientos de auditoría debe aplicar al examinar los estados financieros de una entidad, para así estar seguro de la razonabilidad de éstos y poder emitir una opinión objetiva y profesional.

Por lo que se refiere a la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría, se recomienda examinar una muestra que represente a las partidas individuales, para obtener del resultado de éste examen, una opinión general sobre la partida examinada. A esto se le llama aplicación de pruebas selectivas.

La relación que existe entre las partidas examinadas y las partidas individuales se conoce como la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y determinarla es uno de los pasos importantes al planear la auditoría.

El momento en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar, se conoce como oportunidad. En muchas ocasiones, no es conveniente aplicar los procedimientos de auditoría referentes al examen de los estados financieros en la fecha en que éstos fueron emitidos; la mayoría de los procedimientos de auditoría se aplican mejor antes o después del cierre del ejercicio.

Durante la revisión, el contador público debe tener la certeza de que está obteniendo los datos necesarios que le ayudarán a respaldar su opinión, para cumplir con lo anterior, cuenta con los procedimientos que aprueba la profesión; existen ocasiones en que dichos procedimientos no pueden aplicarse,

por lo que en este caso el auditor deberá utilizar su experien
cia para diseñar un procedimiento especial, con el que se pue-
da obtener una evidencia que permita fundamentar una opinión.

I.4 TECNICAS DE AUDITORIA

Las técnicas de auditoría son los recursos con que cuenta el contador público para obtener la información necesaria que compruebe los datos obtenidos, ya sea por él mismo o por otras personas. Estas técnicas son las siguientes:

A) ESTUDIO GENERAL:

A través de ésta técnica, el auditor conocerá las características generales de la empresa: su giro, sus estados financieros, etc.

En su libro, Osorio Sanchez nos dice que "el Estudio General puede darse solamente leyendo los estados financieros, cuentas o documentos y, en estas condiciones estaríamos aplicando una técnica informal; si el estudio se elabora aplicando estados comparativos o algunos otros recursos técnicos, estaríamos aplicando una técnica formal".

Por lo general esta técnica se debe aplicar antes que otras, ya que es una base para las demás técnicas.

B) ANALISIS:

Por medio de ésta técnica se va a descomponer un universo en sus partes para poder estudiarlo; por lo general se va a aplicar a cuentas genéricas de los estados financieros. Se puede clasificar el análisis de la siguiente forma:

- 1.- **Análisis de Saldos:** Analiza el estado de una cuenta eliminando asientos y determinando las partidas que integran el saldo.
- 2.- **Análisis de Movimientos:** Analiza cada cargo o abono de un movimiento que se realice en una cuenta.

C) INSPECCION:

Consiste en examinar físicamente bienes materiales o documentos para cerciorarse de que un activo es auténtico o de que la operación que se registra en la contabilidad es cierta.

D) CONFIRMACION:

Para que el auditor pueda cerciorarse de la autenticidad de las operaciones de la empresa, utilizará la comunicación escrita de personas ajenas a la empresa, y que conocen las operaciones que ésta realizó, así como las condiciones con las que las hizo para saber si la información que se tiene es válida.

Esta técnica se realiza pidiendo a la empresa auditada que le escriba a la persona a la que se le solicita la confirmación para que conteste por escrito al auditor, proporcionándole la información que necesita; esta confirmación puede ser de tres clases:

- 1.- Positiva: En este tipo de confirmación se envían los datos y se pide una respuesta, ya sea que estén o no conformes. Generalmente se utiliza para el activo.
- 2.- Negativa: Se mandan los datos y se solicita una respuesta en caso de que haya una inconformidad, también se utiliza para confirmar el activo.
- 3.- Indirecta, ciega o en blanco: En este caso no se envían datos, sólo se pide información de saldos, movimientos u otros datos necesarios. Se usa generalmente en el caso de pasivos o instituciones de crédito.

E) INVESTIGACION:

Esta técnica sirve al contador público para obtener información de los funcionarios o empleados de la empresa auditada, con esta información se podrá formar un juicio sobre algunas operaciones efectuadas por la empresa.

Esta técnica se realiza por medio de la aplicación de cuestionarios a los funcionarios o empleados de la empresa.

F) DECLARACION:

Es una afirmación por escrito que debe estar firmada

por los interesados y que contiene el resultado de las investigaciones que se realizaron con los funcionarios o empleados de la empresa, se aplica cuando los datos obtenidos son de mucha importancia.

G) CERTIFICACION:

Consiste en obtener un documento que asegure la verdad de un hecho, generalmente contiene la firma de una autoridad.

H) OBSERVACION:

Esta técnica nos indica que el auditor debe presenciar físicamente como se realizan determinadas operaciones.

I) CALCULO:

La aplica el contador público para verificar la corrección numérica de las partidas calculadas de forma independiente.

I.5 PLANEACION Y SUPERVISION DE LA AUDITORIA

Cuando una empresa solicita que se le proporcione una opinión sobre sus estados financieros, requiere que el contador público le garantice un mínimo de calidad en su trabajo; por esta razón, debe cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Una de estas normas de auditoría es la Planeación y Supervisión, por lo que es importante que el contador público defina la extensión o alcance de las pruebas selectivas que va a realizar, y qué supervisión ejercerá en las diferentes etapas de la auditoría.

Para poder llevar a cabo lo anterior, el auditor debe:

- a) Conocer el manejo de la empresa y los problemas que tiene;
- b) Conocer su historia financiera;
- c) Hacer una inspección de sus oficinas y su planta;
- d) Saber cuáles son sus políticas de contabilidad;
- e) Estudiar y evaluar el control interno.

Los resultados de una buena planeación y supervisión permitirán que el contador público pueda justificar su opinión.

Ahora bien, pero ¿Qué es la planeación?

Se puede decir que la planeación es la primera parte de la auditoría, y consiste en decidir con anticipación qué procedimientos se van a utilizar, qué extensión tendrán las pruebas, en qué oportunidad se aplicarán y qué papeles de trabajo utilizarán, además, se asignará el personal que realizará el trabajo.

La información que se necesita para realizar la auditoría se puede obtener de muchas formas, de acuerdo con las características de la empresa; algunas de estas formas son:

- A) Entrevistas Previas con el Cliente y Definición del Tipo de Servicio a Prestar:

Antes de iniciar la auditoría el contador público de-

be entrevistarse con su cliente tantas veces como sea necesario, para establecer las condiciones del servicio que va a proporcionar.

Se recomienda que el auditor haga con anticipación una lista de los puntos que va a tratar para después evaluarlos y, así poder determinar si es necesaria o no otra entrevista para aclarar las dudas que surjan.

Algunos de los puntos más importantes que se deben discutir con el cliente son:

- Definir el servicio que se va a prestar;
- Las condiciones del servicio;
- Las limitaciones que se tendrán;
- Los elementos que va a proporcionar el cliente;
- La coordinación del trabajo en las oficinas del cliente; etc.

En estas entrevistas se debe especificar a quién se va a dirigir y entregar el dictamen. Además es muy importante que el auditor confirme a su cliente por escrito, las condiciones del trabajo que va a efectuar; por otra parte, el cliente también debe indicar por escrito, si está de acuerdo o no con dichas condiciones, con objeto de evitar discusiones posteriores.

B) Inspección de Instalaciones y Observación de Operaciones:

El auditor revisará las instalaciones de la planta y de las oficinas, además de las operaciones de la empresa, prestándole mayor interés a aquellas operaciones relacionadas con la producción y el sistema de control interno, para conocer sus características operativas.

C) Investigación con Funcionarios y Empleados:

Es importante que el auditor conozca el organigrama de la empresa a auditar, para poder identificar las áreas que lo componen y la jerarquía que tienen cada uno de sus funcionarios y empleados; lo anterior con la finalidad de hablar con ellos y así poder conocer las políticas de la empresa referentes a su funcionamiento y sus criterios de control y estabilización. Una vez conociendo lo anterior, el auditor es

cribirá el resultado de su investigación para que el funcionario o empleado confirme que él dió esa información y de esta forma el auditor pueda tener elementos que lo ayuden a planear la auditoría.

D) Colaboración del Cliente:

El contador público debe definir con su cliente la colaboración que éste le va a otorgar durante la revisión. Esta colaboración debe confirmarla el cliente por escrito.

Una vez que se ha obtenido la información necesaria, el auditor debe fijar sus honorarios tomando en cuenta los siguientes factores:

- a) La preparación del personal asignado;
- b) El tiempo que se necesita para realizar el trabajo;
- c) Las dificultades que se encuentren en el transcurso del trabajo;
- d) La ayuda que dé el cliente;
- e) Los gastos realizados por el auditor, etc.

Cuando el auditor ha planeado el trabajo de auditoría y estima sus honorarios, conviene hacer una carta-convenio en la que se anotarán claramente sus elementos que son:

- a) Especificación clara y precisa del trabajo;
- b) Definición del alcance y la duración del trabajo;
- c) Estimación de honorarios.

Por lo que se refiere al plan de trabajo que elabora el auditor, se puede decir que es la secuencia que se va a seguir al realizar la auditoría y contiene:

- a) El personal que va a elaborar el trabajo, es decir, los ayudantes, los supervisores, etc.;
- b) Fechas en las que se va a realizar cada fase de la auditoría, que puede ser preliminar, de cierre o final;
- c) Observaciones al control interno, como pueden ser los puntos sólidos o las deficiencias;
- d) Los objetivos de la auditoría;

- e) La descripción de las pruebas y su alcance.

Ahora bien, si al plan de trabajo se le incluyen elementos de tiempo, se tendrá un programa de auditoría, el cual sirve al auditor para:

- a) Elaborar la auditoría y obtener buenos resultados;
- b) Como guía para los ayudantes al realizar el trabajo;
- c) Indicar el trabajo que falta por realizar;
- d) Estimar honorarios;
- e) Como base para futuras auditorías.

La planeación de la auditoría no puede ser rígida, por lo que el auditor debe estar preparado para corregir el programa de trabajo cuando se requiera.

SUPERVISION DE LA AUDITORIA

Sobre la supervisión de la auditoría se puede decir que el auditor al auxiliarse de ayudantes debe de supervisarlos adecuadamente; el motivo de esto es que cuando alguien está comprometido a hacer un trabajo y requiere de ayudantes, es responsable de dicho trabajo y debe supervisarlos para garantizar que han hecho un buen trabajo.

La supervisión se hará en todos los trabajos y en todas las fases de éste, tomando en cuenta la experiencia y capacidad de los ayudantes, quienes estarán siempre a cargo de alguien que tenga mayor experiencia.

Se recomienda que se ejerza mayor importancia a la supervisión cuando los ayudantes tienen poca experiencia, y menor importancia cuando los ayudantes tienen mayor experiencia.

Como ya se dijo, la supervisión se hará en todas las etapas de la auditoría las cuales son: la planeación, la ejecución y la terminación.

La supervisión en la etapa de la planeación comprende:

- a) Analizar la experiencia y capacidad profesional de los ayu-

dantes, para estar seguro de que son los indicados;

- b) Revisar el plan de trabajo y los objetivos que se persiguen en el examen junto con los ayudantes que van a realizarlo, para estar seguros de que se elaborará todo de manera que se logre un trabajo de gran calidad profesional;
- c) Discutir el plan de trabajo que realizó el auditor;
- d) Discutir y fijar el presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal.

La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:

- a) La revisión del programa de auditoría;
- b) La explicación a los ayudantes de la manera en que van a realizar el trabajo, los elementos del cliente que se tienen para realizarlo y, el tiempo que se ha estimado para aplicar las pruebas de auditoría;
- c) Se presentará a los ayudantes con el personal del cliente y se explicarán los sistemas contables, registros y otros elementos con los que se va a trabajar;
- d) Debe vigilarse constantemente el trabajo que hacen los ayudantes, y aclarar las dudas que tengan durante el trabajo;
- e) Se debe controlar el tiempo que utiliza cada uno de los ayudantes para detectar ineficiencias o partes en las que se necesite modificar el programa de auditoría;
- f) Debe revisarse oportuna y cuidadosamente que los papeles de trabajo que hagan los ayudantes estén bien hechos. Si las pruebas que se llevaron a cabo no son satisfactorias, se harán pruebas adicionales que complementen el trabajo.

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

- a) Hacer una última revisión de los papeles de trabajo para saber si están completos y si han cumplido con la planeación de la auditoría;
- b) Revisar y aprobar el informe que se obtiene del trabajo realizado;

- c) Se recomienda que antes de emitir el informe, otra persona del despacho revise los borradores para comprobar que se ha cumplido con las normas de auditoría y la opinión que se va a dar esté justificada por el trabajo realizado.

En los papeles de trabajo debe quedar evidencia de la supervisión de la siguiente forma:

- a) El supervisor debe poner su inicial en los papeles elaborados por los ayudantes. Además conviene que el contador público que va a dictaminar coloque sus iniciales en los papeles de trabajo que lo requieran dada su importancia;
- b) Se debe hacer anotaciones en los papeles de trabajo para complementar las que hayan hecho los ayudantes y así poder describir mejor el trabajo de auditoría y las conclusiones;
- c) Se deben preparar informes sobre el desenvolvimiento de los ayudantes, en los cuales se indicará el trabajo que hicieron, la manera en que lo hicieron, la preparación técnica y la capacidad que alcanzaron;
- d) Aplicando cuestionarios de supervisión elaborados para diferentes niveles;
- e) Indicando en un memorándum, que el auditor encargado revisó lo que sus ayudantes anotaron en los papeles de trabajo y, comprobado que las pruebas realizadas y las conclusiones a que se llegó son las adecuadas.

I.6 ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice que el Control Interno está formado por el plan de organización de una empresa, así como sus métodos y procedimientos; los cuales se utilizan para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Tomando en cuenta lo anterior se advierte que los objetivos del Control Interno son:

- A) Obtención de información financiera correcta y segura;
- B) Protección de los activos de la entidad;
- C) Promoción de la eficiencia y adhesión a las políticas de la empresa.

Para que el Control Interno se pueda estudiar y evaluar más fácilmente, se encuentra integrado por cuatro elementos:

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

A continuación, y tomando como base lo que dice Osorio Sanchez, se menciona en qué consiste cada uno de ellos para un mejor entendimiento de los mismos.

a) ORGANIZACION:

Reconoce y distingue las tareas necesarias para el logro de los objetivos, se encarga de delegar autoridad dentro de los niveles jerárquicos, ordenando y dando responsabilidades al personal que forma parte de la organización con el objeto de lograr sus fines.

Los elementos del Control Interno que forman parte de la Organización son:

- 1.-Dirección: Se encarga de establecer y supervisar la comunicación y las políticas generales, ade-

mas de tomar las decisiones.

- 2.- **Coordinación:** Es responsable de que las partes que integran la empresa funcionen adecuadamente.
- 3.- **División de Labores:** Separa las labores de operación, custodia y registro para señalar la especialización de labores; mejorar la calidad de los productos, de los servicios que se ofrecen; evitando que una misma operación sea manejada desde su origen hasta su registro por una misma persona.
- 4.- **Asignación de Responsabilidades:** La organización debe tener bien claros los niveles jerárquicos en su organigrama, para que los recursos humanos con que cuenta puedan identificar a sus superiores y subordinados y así delegar responsabilidades y asignar tareas.

b) PROCEDIMIENTOS:

Son principios aplicables en la práctica para garantizar una buena organización. Se ayuda de los siguientes elementos:

- 1.- **Planación y Sistematización:** La empresa debe planear las operaciones que se van a realizar y para esto requiere de instructivos sobre las funciones de: dirección, coordinación, división de labores, fijación de responsabilidades; estos instructivos son los manuales de procedimientos que tienen como objetivos:
 - que el personal cumpla con sus funciones;
 - informar los procedimientos;
 - reducir errores;
 - eficiente entrenamiento del personal;
 - reducir ó eliminar órdenes verbales y,
 - tomar decisiones adecuadas.
- 2.- **Registros y Formas:** Son los medios que nos ayudarán a poner en marcha procedimientos adecuados.

dos para registrar las operaciones, es decir, la papelería que la empresa requiere para registrar sus operaciones.

- 3.- **Informes:** Los estados financieros son elementos indispensables para el buen funcionamiento de la empresa, y deben ser periódicos para que se puedan tomar decisiones correctas.

c) **PERSONAL:**

Los recursos humanos son el elemento más importante de la empresa, por lo tanto se deben hacer estudios y evaluaciones especiales para así colocar a cada persona en el puesto ideal.

Los elementos del Control Interno que forman parte de Personal son:

- 1.- **Entrenamiento:** Antes de que el personal comience a desempeñar su puesto se requiere que haya tenido un entrenamiento. Capacitar al personal es muy importante, pues así se obtiene una mayor eficiencia en la operación debido a que cada empleado podrá identificar claramente sus funciones y sus responsabilidades, lo cual lo conducirá a lograr un mejor trabajo.
- 2.- **Eficiencia:** Si se tiene una buena capacitación el empleado cumplirá sus responsabilidades y será más productivo.
- 3.- **Moralidad:** Otro punto importante dentro del sistema de Control Interno es el comportamiento del personal, por esta razón es preciso que la empresa cuente con un departamento que seleccione al personal el cual fijará los requisitos mínimos de admisión, por otra parte, también es conveniente que los directivos fijen políticas encaminadas a motivar a su personal, por ejemplo: vacaciones periódicas, rotación de personal, permisos a estudiantes, etc.
- 4.- **Retribución:** Se le debe pagar justamente al tra-

bajador para que se sienta a gusto y este motiva
do para trabajar con entusiasmo.

d) SUPERVISION:

Es necesario establecer una adecuada supervisión, la cual se encargará de vigilar que la organización está funcionando como se estableció y los procedimientos se estén aplicando como fueron planeados.

Por otra parte, el contador público debe anotar en sus papeles de trabajo que se efectuó el examen de Control Interno y las conclusiones a las que se llegó, esto con la finalidad de:

- 1.- Comprobar que se cumplió con la norma de auditoría que indica su examen.
- 2.- Fundamentar la extensión o alcance de las pruebas de auditoría y, la oportunidad de las mismas.
- 3.- Probar que se examinó en caso de problemas.
- 4.- Auxiliar en la supervisión del trabajo de los ayudantes; etc.

Existen diversos métodos para la evaluación del Control Interno, siendo los más comunes los siguientes:

- A) Método Descriptivo: En éste método se narran las características de las operaciones y funciones por actividades; por ejemplo: por departamentos. También se puede dividir por funcionarios o empleados o por registros de contabilidad.
- B) Método de Cuestionarios: Este método consiste en hacer una lista de preguntas básicas en un sistema de Control Interno para que después se contesten dentro de la empresa que se examina.
- C) Método Gráfico: Consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los procedimientos que tiene implantados en sus departamentos, o bien, en hacer gráficas combinadas de organización y procedimientos.

Es importante que el auditor examine el Control Interno por varias razones, la primera es que una de las afirmaciones básicas del dictamen dice: "Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas", por esta razón una de las normas de auditoría referentes a la ejecución del trabajo es "El estudio y evaluación del control interno"; por lo tanto no se puede opinar sobre las cifras de los estados financieros si no se ha cumplido con esta norma.

La segunda razón es que el contador público examina el Control Interno con la finalidad de señalar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría.

La tercera es que se requiere examinar el Control Interno para que el contador público pueda comunicar a su cliente las deficiencias encontradas.

La cuarta es que el Instituto Mexicano de Contadores Públicos comenta: "El contador público no debe oponer salvedades, ni abstenerse de emitir su dictamen sobre estados financieros, por deficiencias en el control interno, a menos que ocurran las tres circunstancias siguientes:

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

El que el auditor examine el Control Interno tiene las siguientes ventajas:

- a) Se ahorra tiempo y trabajo en la auditoría, lo que beneficia a la empresa auditada en ahorro de hono-

rarlos e información.

- b) El contador público no hará una revisión total, lo que hará es aplicar el método de pruebas selectivas, determinando su alcance y oportunidad de acuerdo con el examen previo del Control Interno, es decir, que solo se dirigirá a los aspectos y actividades de la empresa que más requieren la auditoría y que pueden influir sobre las cifras presentadas en los estados financieros.

La influencia que tiene la evaluación del Control Interno sobre los procedimientos de auditoría es determinante, ya que de ésta, el auditor elegirá las pruebas que va a realizar, su extensión y su oportunidad.

El Control Interno es examinado por el contador público para que pueda fundamentar su opinión en el dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros. Cuando no se llega a obtener la evidencia necesaria dentro de los registros contables se deben aplicar otros procedimientos de auditoría y si a pesar de esto se obtienen los mismos resultados se deberá incluir una salvedad. Cuando el contador público no confía en el Control Interno, como por ejemplo cuando éste no existe y no se puede confiar en los registros, el contador público deberá abstenerse de opinar, explicando los motivos por los cuales emite su abstención de opinión.

Por lo anterior, la influencia que tienen la evaluación del Control Interno sobre el dictamen es sumamente importante, ya que puede originar desde una salvedad hasta una abstención de opinión.

I.7 EXTENSION O ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA

En incisos anteriores se ha estudiado lo que son las técnicas y los procedimientos de auditoría, no obstante, aún quedan por resolver las siguientes interrogantes:

- A) ¿ Qué técnicas y/o procedimientos de auditoría aplicará el auditor durante su trabajo?
- B) ¿ Con qué extensión o alcance se deberán aplicar estas técnicas y/o procedimientos para poder obtener conclusiones sobre el área o rubro que se examina de manera que le permitan expresar una opinión sobre los resultados de su trabajo?

Por lo que se refiere a qué técnicas y/o procedimientos se deben aplicar, será el auditor de acuerdo con su buen juicio, capacidad y conocimientos, quien debe decidirlo.

La extensión o alcance de los mismos se sabrá de acuerdo con el control interno que se tenga, ya que por medio de éste, el contador público tendrá los elementos de juicio necesarios para poder opinar o rendir un informe.

Una vez que se ha definido lo anterior, surgen las siguientes preguntas:

- a) ¿ Cuántas muestras que forman parte del rubro a revisión se requieren para realizar un buen trabajo de auditoría?
- b) ¿ Cómo se van a seleccionar esas muestras?

Respondiendo a la primera pregunta se puede decir que entre más muestras se tengan, y se lleven a cabo más pruebas de auditoría, el contador público tendrá más elementos de juicio para fundamentar su opinión. Se puede decir que el auditor no tendría problemas al emitir su opinión si se revisaran absolutamente todas las operaciones de la empresa, pero esto es prácticamente imposible, debido al alto costo que se tendría para mantener un equipo de auditores que realice esta revisión.

Contestando a la segunda pregunta, se dirá que el auditor seleccionará sus muestras basándose en el control interno de manera que los resultados que obtenga de su examen sean una base para dar una opinión sobre el total del rubro que está examinando.

I.8 PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora el contador público durante el transcurso de la auditoría, en ellos se encuentra el resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría y constituyen la evidencia del trabajo realizado.

Los papeles de trabajo contienen:

- a) Las condiciones que encontró el auditor durante su trabajo
- b) Las técnicas y procedimientos de auditoría que fueron aplicados, así como su extensión o alcance
- c) El resultado obtenido de las pruebas realizadas
- d) Las confirmaciones obtenidas de fuentes externas
- e) Las confirmaciones obtenidas de fuentes internas
- f) Sus conclusiones

Los papeles de trabajo se hacen para que el auditor pueda fundamentar su opinión sobre los estados financieros; también sirven como una información posterior a otros auditores que vayan a opinar sobre el trabajo realizado, a las autoridades fiscales o al cliente; en los papeles de trabajo se va a dejar constancia de que el auditor hizo un trabajo de calidad profesional y, también se elaboran para poder hacer el trabajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

Los objetivos de los papeles de trabajo son:

- a) Que el auditor respalde y fundamente en ellos sus informes
- b) Que sirvan de fuente de información
- c) Que proporcionen una evidencia de que se realizó el trabajo, su alcance, sus limitaciones y su oportunidad
- d) Que compruebe que el auditor hizo su trabajo con calidad profesional.
- e) Que sea una guía para la elaboración de futuras auditorías, y una referencia para determinar la consistencia, en la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados de un ejercicio a otro, etc.

Durante la planeación de los papeles de trabajo, el auditor determinará cuáles utilizará durante la auditoría y los elaborará.

Los papeles de trabajo se deben pre-elaborar para que el contador público esté seguro de que no falta ningún detalle importante y no tenga la posibilidad de omitir procedimientos; pueda dar un orden lógico al trabajo y ahorrar tiempo; se facilite la división del trabajo así como la supervisión del mismo; se evite que los encargados de hacer la auditoría omitan procedimientos; etc.

La opinión del contador público está respaldada por los papeles de trabajo, ya que de ellos se va a obtener la información y se va a comprobar el trabajo de auditoría.

Por lo tanto, los papeles de trabajo son exclusivamente del auditor, la información que contienen por ser del cliente es confidencial y su uso está restringido por el secreto profesional.

Existen varias clases de papeles de trabajo:

A) Hojas de Trabajo:

Son hojas tabulares en las que se pueden encontrar los siguientes datos: concepto, referencia, saldos, ajustes, saldos ajustados y saldos finales.

B) Cédulas Sumarias:

En ellas se anotan las cifras correspondientes a un mismo grupo de conceptos que están desglosados en las cédulas analíticas. Los totales que aparecen en éstas cédulas se presentan en los estados financieros.

C) Cédulas Analíticas:

En ellas se detallan los renglones que se encuentran en las cédulas sumarias.

Los papeles de trabajo deben tener los siguientes datos:

- 1.- Nombre de la empresa sujeta a examen
- 2.- Rubro de los estados financieros

- 3.- Fecha de la auditoría
- 4.- Índice (en rojo)
- 5.- Nombre o iniciales de los responsables de la elaboración de la cédula
- 6.- Fuente
- 7.- Desarrollo de las pruebas realizadas
- 8.- Conclusiones
- 9.- Recomendaciones

Por otra parte, los papeles de trabajo deben estar ordenados lógicamente para una localización rápida de los mismos; por esto se acostumbra a estandarizar los índices y las marcas para ahorrar tiempo en la auditoría, pues al usarlos se facilita la localización rápida de los papeles de trabajo.

Existen varias clases de índices como son:

- a) Numérico alfabético
- b) Alfabético doble
- c) Alfabético doble numérico
- d) Numérico
- e) Decimal

Las marcas se utilizan para ahorrar tiempo y papel e indican un hecho, una técnica, un procedimiento, etc., supliendo la descripción de cada partida examinada. Para que lo anterior se realice sin confusiones es conveniente que al inicio del expediente de los papeles de trabajo se definan los símbolos que se van a utilizar y su significado.

Los índices cruzados sirven para relacionar una o varias cédulas de auditoría con el fin de cruzar los datos relacionados contenidos en ellas, y se anotan a un lado de los datos que se van a cruzar.

CAPITULO II

AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

II.1 CONCEPTO

II.2 OBJETIVO

II.3 METODOLOGIA

II.4 DICTAMEN

II.1 CONCEPTO

Esta clase de auditoría se refiere al control de los aspectos cuantificables en dinero, de las operaciones de las empresas. Por esta razón se le conoce con el nombre de auditoría de estados financieros.

Debido a lo anterior, la auditoría de estados financieros es considerada como la más amplia de las auditorías específicas, ya que todas las operaciones de una empresa tienen directa o indirectamente alguna implicación financiera.

El libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., define a la auditoría de estados financieros de la siguiente manera: "Es la que lleva a cabo el contador público independiente sobre los estados financieros de su cliente, rindiendo como resultado una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera; así como los resultados de las operaciones presentadas por la empresa de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes".

II.2 OBJETIVO

El objetivo de la auditoria de estados financieros es: Examinar los estados financieros para rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos, presentan la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa, de conformidad con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

Los estados financieros pueden estar falseados como consecuencia de desfalcos e irregularidades, o de mala presentación deliberada por parte de la gerencia, o por ambas causas.

Sin embargo, el examen que tiene como finalidad expresar una opinión sobre los estados financieros, no está, planeado u orientado, para descubrir fraudes u otras irregularidades - similares, aunque éstas pueden ser descubiertas.

II.3 METODOLOGIA

En el desempeño de sus actividades como auditor, el contador público independiente se considera un experto en contabilidad y en los procedimientos de auditoría. En términos generales, su función se limita a informar sobre situaciones resultantes de transacciones o negocios que hayan tenido lugar en el pasado.

El auditor independiente debe también usar su criterio profesional para decidir acerca del alcance o extensión que debe dar a su verificación.

Los hermanos Mancera en su libro "La Auditoría de los Estados Financieros", señalan que: "Para determinar la naturaleza y alcance de su revisión el contador público necesariamente tendrá que tomar en consideración entre otras cosas:

- a) Los fines para los que se requiere la auditoría.
- b) La cantidad de detalle que sea necesario incluir en los estados que deban acompañarse a su informe.
- c) El tipo del negocio cuyas cuentas van a ser examinadas.
- d) El sistema interno de comprobación y control.

Aunque el contador público no está capacitado para controlar el uso que se haga de su informe, su programa de auditoría necesariamente se formulará para satisfacer las condiciones que requieren los fines de su auditoría y cualesquiera instrucciones especiales que amplíen su alcance. Por ejemplo, si el objeto principal es descubrir posibles irregularidades, habrá que hacer investigaciones especiales en aquellas cuentas que probablemente hayan sido alteradas".

A continuación se presentan los procedimientos de auditoría aplicables para el examen de los estados financieros.

Cabe señalar que tales procedimientos son los sugeridos por el I.M.C.P. a través de su libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría".

EFFECTIVO

Se realizará el examen de las cuentas que se refieren al efectivo disponible inmediatamente y sin restricción, representadas por los saldos de caja y cuentas bancarias de cheques o de depósitos a la vista.

Objetivos

- a) Comprobar la autenticidad de los fondos

Los fondos mostrados en el balance deben existir y ser propiedad de la empresa, ya sea que obren en su poder, en poder de terceros o en tránsito.

- b) Comprobar que el balance incluye todos los fondos

Además de lo señalado en el inciso anterior, se debe determinar que dentro de este rubro del balance se incluyen todos los fondos y depósitos disponibles que existan.

- c) Determinar la disponibilidad o restricciones de los fondos

Condiciones fundamentales que deben satisfacerse para la correcta presentación del concepto de efectivo en el balance general.

- d) Verificar la correcta valuación de monedas extranjeras

Derivado de las fluctuaciones entre el peso mexicano y otras divisas extranjeras es necesario verificar que las monedas extranjeras sean valuadas a los tipos de cambio vigentes a la fecha del balance.

- e) Comprobar la adecuada presentación en el balance general y la revelación de restricciones y existencia de monedas extranjeras.

Procedimientos

- 1.- Arqueos.- Inspección de todos los valores en poder de los custodios seleccionados a una fecha determinada.
- 2.- Confirmación.- Obtener de las instituciones de crédito con las que haya operado la compañía durante el

ejercicio, los saldos, restricciones y otras características de las cuentas bancarias. A este respecto, - se recomienda utilizar la forma aprobada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ya que permite obtener información sobre otras operaciones que originan derechos y obligaciones de la empresa.

- 3.- Revisión de conciliaciones bancarias.- Verificación de la corrección de las conciliaciones bancarias, investigación de las partidas incluidas en las mismas y comprobación de que se hayan registrado los ajustes que precedan. Cuando este procedimiento se aplique a una fecha anterior al cierre del ejercicio, se deberán verificar las principales partidas en conciliación a dicho cierre.
- 4.- Revisión de transacciones.- Examen de la documentación que ampara las entradas y salidas de efectivo para verificar la autenticidad de las mismas y comprobar que se han seguido las políticas y procedimientos de control aprobados.
- 5.- Certe de movimientos.- Verificación de los movimientos de efectivo por un período anterior y posterior al cierre del ejercicio para comprobar su correcto registro.
- 6.- Revisión de trasposes de fondos.- Comprobación de que los trasposes de fondos entre las cuentas bancarias de la misma empresa o con sus filiales se corresponden oportunamente.
- 7.- Valuación de monedas extranjeras y otras.- Verificación de su correcta valuación con base en las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio.
- 8.- Verificación y revelación de restricciones.- El auditor al través de la confirmación de saldos bancarios, carta de declaraciones de la gerencia y otros procedimientos de auditoría, deberá estar alerta a efectos de conocer y evaluar cualquier restricción al uso del efectivo, tales como reciprocidades en cuentas bancarias, guardias, etc.

INVERSIONES EN VALORES

Objetivos

- a) Comprobar la existencia física de los valores y que -
sean propiedad de la empresa.

Dado que los valores son de realización inmediata, es necesario asegurarse de su existencia física y examinar la documentación que demuestre su legítima propiedad.

- b) Comprobar que todos los valores se encuentren registrados.

Es necesario verificar el correcto registro de las inversiones por la facilidad de su conversión a efectivo y, consecuentemente, el riesgo de manejos indebidos es latente, sobre todo, en lo referente al cobro de rendimientos.

- c) Verificar la correcta valuación de las inversiones.

Por las constantes fluctuaciones que tienen los valores - en el mercado y su efecto en los resultados de la empresa, es necesario verificar su correcta valuación en concordancia con principios de contabilidad.

- d) Comprobar el registro de los productos en el período - correspondiente.

Debido a que es posible que en las transacciones efectuadas por casas de bolsa o depositarios, haya rendimientos no registrados por la compañía, debe comprobarse el correcto registro de estas operaciones durante el ejercicio.

- e) Comprobar la adecuada presentación en los estados financieros y la revelación de las bases de valuación y gravámenes.

Dadas las características de las inversiones respecto a su temporalidad o permanencia, es necesario verificar que aquellas que son de realización inmediata se presenten como tales, y debido a que están sujetas a variaciones en su precio, se debe revelar el método seguido para valuarlas y las restricciones que en su caso existan.

Procedimientos

- 1.- Arqueos.- Inspección física de los títulos y cupones relativos o documentos representativos de la inversión.
- 2.- Confirmación.- Obtención directa de las instituciones de crédito o de terceras personas, de información sobre los saldos, restricciones y otras características de los valores que estén bajo su custodia.
- 3.- Revisión de transacciones.- Examen de la documentación que ampare las compras y ventas de valores, para verificar la autenticidad de las mismas, su correcta contabilización y comprobar que se han seguido las políticas y procedimientos de control aprobados.
- 4.- Cálculo de rendimientos.- Verificación de la corrección de los rendimientos, utilidades o pérdidas por enajenación de valores, impuestos retenidos, etc.
- 5.- Comprobación de la valuación.- Verificación de su correcta valuación al costo o mercado, el menor, con base a las cotizaciones o valores de realización estimados de acuerdo con estados financieros recientes, preferentemente dictaminados, disponibles al fin del ejercicio.-
- 6.- Revelación de las bases de valuación y gravámenes.- El auditor al través de la aplicación de los procedimientos de auditoría antes indicados, así como con base en la carta de declaraciones de la gerencia, estará en condiciones de cerciorarse de la adecuada revelación de las bases de valuación, clasificación y gravámenes de las inversiones temporales en valores.

CUENTAS POR COBRAR

Objetivos

- a) Comprobar la autenticidad del derecho a cobrar las cuentas.
- b) Determinar los gravámenes que existan.

Es frecuente que las empresas realicen operaciones financieras en las que involucren las cuentas por cobrar, de las que se derivan obligaciones contingentes para la propia empresa y/o que limitan la disposición de las mismas, tal es el caso del descuento de documentos, la cesión de adeudos, la obtención de préstamos con garantía de las cuentas por cobrar, etc.

- c) Comprobar su correcta valuación incluyendo su cobrabilidad.

En virtud de que las cuentas por cobrar constituyen un factor relevante en la determinación de los resultados, el auditor sólo debe aceptar en el balance las cuentas y documentos por cobrar valuados sobre la base de lo que razonablemente se espera recibir por ellos en efectivo u otros bienes o servicios.

Procedimientos

- 1.- Obtención de un análisis de los saldos que integren las cuentas por cobrar de preferencia tabulado por antigüedades como base del trabajo a realizar.
- 2.- Es indispensable obtener confirmación escrita directamente de los deudores para los saldos representativos.
- 3.- En el caso en que no se obtengan los resultados satisfactorios en la primera solicitud de confirmación de saldos, se enviará una segunda solicitud y si la importancia del saldo o las circunstancias lo ameritan, se visitará personalmente al deudor.
- 4.- Para todos aquellos saldos por los que se envió solicitud de confirmación y no se obtuvo respuesta, el auditor deberá usar procedimientos supletorios para sa-

tisfacerse de los saldos como son: el examen de cobros posteriores o si no hay, mediante el examen de facturas originales de venta y la correspondiente evidencia del embarque relativo.

- 5.- Si la confirmación se realiza sobre saldos a la fecha distinta a la de los estados financieros, el auditor tomará en cuenta el control interno existente, la rotación de los adeudos y, en todo caso, se requerirá llevar a cabo pruebas sobre los movimientos registrados entre la fecha de confirmación y la de los estados financieros.
- 6.- Las solicitudes de confirmación enviadas y las contestaciones recibidas deberán controlarse en los papeles de trabajo del auditor, especificando el alcance del procedimiento y los resultados obtenidos.
- 7.- Cuando la aplicación del procedimiento de confirmación no sea posible o aconsejable, el auditor podrá subsistir tal procedimiento con métodos supletorios que le proporcionen la satisfacción necesaria sobre la autenticidad de los saldos.
- 8.- En los casos en que se juzgue necesario, se inspeccionarán físicamente los documentos que amparen los adeudos para cerciorarse de que la documentación esté completa y expedida o endosada a favor de la empresa.
- 9.- El auditor invariablemente deberá comprobar que la entidad hizo un corte adecuado de las operaciones de venta examinando la documentación que ampare las últimas salidas de mercancías en el ejercicio y las primeras salidas y devoluciones importantes que se registraron en el período posterior.
- 10.- El auditor deberá hacer un estudio de las cuentas para discutir aquellas de dudoso cobro, para comprobar la suficiencia de la estimación correspondiente.
- 11.- Cuando existan adeudos importantes a cargo de sociedades y las circunstancias así lo ameriten, el auditor deberá obtener copias de los estados financieros,

de preferencia auditados por contador público, para juzgar de la solvencia del deudor.

- 12.- Como una prueba complementaria es aconsejable determinar el índice de rotación de las cuentas por cobrar, a fin de definir la tendencia en relación con índices anteriores.
- 13.- Verificación de correcta valuación de cuentas por cobrar en moneda extranjera con base en las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio.
- 14.- Investigar la existencia de gravámenes.

INVENTARIOS

Objetivos

- 1.- Comprobar su existencia física.
- 2.- Verificar que sean propiedad de la empresa.
- 3.- Comprobar que contengan solamente artículos o materiales en buenas condiciones de consumo y de venta y, en su caso, identificar aquellos en mal estado, obsoletos o de lento movimiento.
- 4.- Comprobar su correcta valuación, reconociendo en su caso, la pérdida de valor.
- 5.- Cerciorarse que haya consistencia en la aplicación de los sistemas y métodos de valuación.
- 6.- Determinar los gravámenes que existan.

Los inventarios propiedad de una empresa pueden ser otorgados en garantía y como esta circunstancia debe revelarse, se tiene que determinar su existencia.

- 7.- Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Procedimientos

- 1.- Observación de la toma de inventarios.- El fin primordial de la observación de los inventarios físicos es satisfacerse de que los procedimientos seguidos al efectuar los recuentos son adecuados para determinar la totalidad de los inventarios propiedad de la empresa y sus condiciones físicas.
- 2.- Pruebas físicas.- Es indispensable que el auditor haga pruebas físicas de las existencias para comprobar la corrección del inventario físico.
- 3.- Revisión del corte de inventario.- Para poder determinar la adecuada relación entre el inventario físico y el inventario según libros, así como la correcta determinación de costo de ventas del ejercicio, es indispensable revisar el corte de los movimientos de mercan

cías. Al comprobar el corte de recepción deberá determinarse que todos los materiales recibidos hasta la fecha del inventario, han sido contados físicamente y que ha sido creado el pasivo correspondiente.

- 4.- Comprobación de existencias en poder de terceros.- Las existencias de mercancías de la empresa en poder de terceros tales como consignatarios, almacenes de depósito, etc., deben verificarse mediante recuento físico. Además debe obtenerse información acerca de si estos inventarios están o no gravados en alguna forma.
- 5.- Comprobación de existencias de terceros en poder de la empresa.- Las existencias de terceros deberán estar separadas de las propias de la empresa, tanto física como contablemente (en cuentas de orden) y se comprobará que no forman parte del total de inventarios.
- 6.- Observación y pruebas físicas de inventarios rotativos.
- 7.- Observación y pruebas físicas de la toma de inventarios totales en fecha distinta a la de fin de ejercicio.
- 8.- Comprobación de la corrección aritmética de los inventarios físicos:

Es necesario que el auditor aplique entre otros los siguientes procedimientos:

- a) comparar las unidades contadas según los marbetes o listados utilizados, con las relaciones de inventario y viceversa.
- b) Comparar las unidades recontadas según pruebas físicas del auditor, con las relaciones de inventario.
- c) Verificar que se utilizaron costos unitarios conforme al método de valuación adoptado;
- d) Verificar las operaciones aritméticas.
- e) Comparar la suma de las relaciones valuadas con los saldos de las cuentas de control, asegurándose de que se hayan registrado los ajustes resultantes de los inventarios físicos.

- 9.- Examen de costos unitarios.- Comprobar la corrección de los costos unitarios, mediante la revisión de documentación original de compra y la evaluación del sistema de costos de fabricación en el caso de industrias, cerciorándose de la inclusión de todos los elementos del costo.
- 10.- Sistema y método de valuación.- Cerciorarse de que el sistema y el método de valuación utilizados sean los adecuados y que han sido aplicados consistentemente, y los costos no excedan al valor de mercado.
- 11.- Realización de existencias.- Deberá hacerse un estudio de los artículos de lento movimiento, excesivos, dañados y obsoletos, para cerciorarse de la suficiencia de las estimaciones correspondientes.
- 12.- Mercancías en tránsito.- Se aplicarán, entre otros, los siguientes procedimientos:
- a. Revisión de las condiciones de traslación de dominio.
 - b. Verificación de la recepción posterior en los almacenes de la empresa.
 - c. Confirmación de proveedores, de agentes aduanales u otros intermediarios.
 - d. Revisión de partidas de conciliación con proveedores.
 - e. Examen de documentación comprobatoria.

GASTOS ANTICIPADOS

OBJETIVOS

- a) Comprobar que se trata de servicios pagados por anticipado, o de compras de artículos y útiles sujetos a consumo, que afectarán los resultados de operación conforme se utilicen.

Es necesario que existan bases que soporten los argumentos por los cuales se considera que los gastos anticipados producirán beneficios futuros.

- b) Comprobar que las aplicaciones a resultados en el ejercicio, correspondan a las porciones devengadas por servicios, efectivamente recibidos o consumos efectuados.
- c) Comprobar su correcta valuación.
- d. Cerciorarse que haya consistencia en la política de tratamiento de estos activos.
- e. Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Procedimientos

- 1.- Inspección.- Examen de los documentos originales que amparen los pagos y comprobación de su autorización.
- 2.- Evaluación de la existencia de un beneficio futuro.- Para que el auditor pueda formar el juicio de un beneficio futuro, además del examen de la documentación comprobatoria, será necesario que se auxilie de pláticas con funcionarios de la empresa.
- 3.- Confirmación.- En algunos casos será necesario obtener directamente de terceras personas información sobre la vigencia, importe y demás características del servicio pagado por anticipado.
- 4.- Cálculo.- Verificar que las aplicaciones a los resultados del ejercicio correspondan a los servicios devengados o recibidos o a los artículos consumidos.

- 5.- Verificación de la consistencia en el tratamiento contable.
- 6.- En el caso de artículos útiles para el consumo, se aplicarán los procedimientos recomendados para el examen de inventarios.
- 7.- Presentación y revelación en los estados financieros.- Los procedimientos de auditoría antes mencionados, permitirán al auditor cerciorarse de la adecuada presentación de este rubro en los estados financieros y en su caso, las revelaciones que juzgue necesario.

INMUEBLES MAQUINARIA Y EQUIPO

Objetivos

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

Procedimientos

- 1.- Examen de la documentación, escritura o título de propiedad y la autorización que amparen las adquisiciones y comprobación del cumplimiento con las reglas que distingan las adiciones de los gastos de conservación y reparación.- La revisión de los documentos debe abarcar la autorización escrita para la adquisición, la inspección de la factura original o título de propiedad y de los demás conceptos que integran el costo del activo.
- 2.- Al examinar las adquisiciones investigar si representan reposiciones y comprobar que los bienes substituidos fueron dados de baja.
- 3.- Inspección física para comprobar que los bienes adquiridos existan y estén en uso.
- 4.- Revisar que las partidas en proceso se encuentren aún inconclusas y no estén siendo utilizadas.
- 5.- Comprobar que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos, haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la depreciación acumulada.

da correspondiente.

- 6.- Comprobar que, si se efectúan recuentos periódicos de los bienes de activo, las bajas detectadas hayan sido ajustadas.
- 7.- Comprobar que las cuentas de herramientas y moldes se han manejado de acuerdo con políticas contables adecuadas.
- 8.- Revisar los cálculos de la depreciación, su correcto registro y el movimiento de las cuentas respectivas.
- 9.- Revisar que los métodos de valuación y depreciación - hayan sido aplicados consistentemente.
- 10.- Revisar los cargos a resultados por mantenimiento para comprobar que no incluyan partidas de activo.
- 11.- Comprobar que los bienes estén adecuadamente protegidos y asegurados.
- 12.- Investigación de gravámenes.- Investigar la existencia de gravámenes y restricciones a la disponibilidad de los activos fijos.
- 13.- Comprobar la adecuada presentación y revelación de los estados financieros.

INTANGIBLES

Objetivos

- a) Determinar que se trata de erogaciones de las que se derivarán beneficios en ejercicios futuros.
- b) Cerciorarse que haya consistencia en la política de capitalización.
- c) Evaluar la razonabilidad del período de su aplicación a los resultados.
- d) Comprobar su correcta valuación.
- e) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Procedimientos

- 1.- Inspección documental.- Examen de los documentos originales que amparen las erogaciones capitalizadas y comprobación de su autorización.
- 2.- Evaluación de la existencia de un beneficio futuro. - Estudio de las características de las erogaciones y - discusión con funcionarios para juzgar de la vigencia de los beneficios futuros. Cuando se juzgue necesario, obtención de declaraciones de funcionarios y confirmaciones de terceros que fundamenten las conclusiones.
- 3.- Cálculo.- Verificar que las aplicaciones a los resultados del ejercicio corresponden a la parte proporcional, de acuerdo con el método y período de amortización establecido.
- 4.- Presentación y revelación en los estados financieros. Los procedimientos de auditoría antes recomendados - permitirán al auditor cerciorarse de la adecuada presentación de este rubro en los estados financieros y en su caso, las revelaciones que juzgue necesarias.

PASIVOS

Objetivos

- a) Cerciorarse de que todos los pasivos han sido contraídos a nombre de la empresa, se han registrado y valuado adecuadamente,, son razonables, corresponden a obligaciones reales y estén pendientes de cubrir.
- b) Determinar si existen garantías otorgadas, gravámenes o restricciones.
- c) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros...

Procedimientos

- 1.- Confirmación.- Obtención de comunicación escrita de - instituciones que hayan otorgado créditos, proveedo - res, acreedores, entidades filiales, abogados, etc.
- 2.- Pagos posteriores.- Examen de la documentación de los pasivos pagados con posterioridad a la fecha del balance, para asegurarse de su existencia y autenticidad.
- 3.- Examen de documentación.- Inspección de la documentación que compruebe la autenticidad de los pasivos registrados no liquidados.
- 4.- Verificación de cálculos.- Revisión de las bases para el registro de los pasivos acumulados y de su cálculo. Si para la determinación de los montos correspondientes se requiere de conocimientos especializados, se obtendrán estudios, opiniones o declaraciones de técnicos independientes.
- 5.- Verificación de que los pasivos contratados en moneda extranjera se convirtieron a moneda nacional con base en las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio.
- 6.- Investigación de posibles pasivos no registrados. Examen de las transacciones registradas hasta la fecha del dictamen, de la documentación pendiente de regis-

tro, de actas, escrituras, contratos, etc., en conexión con otras cuentas y discusión con funcionarios y empleados.

- 7.- Presentación y revelación en estados financieros. Los procedimientos de auditoría recomendados anteriormente, permitirán al auditor cerciorarse de la adecuada presentación de este rubro dentro de los estados financieros y juzgar sobre las revelaciones que procedan.

CAPITAL CONTABLE**Objetivos**

- a) Comprobar que las cifras que se muestren como capital contable estén de acuerdo con el régimen legal, acta constitutiva, estatutos y acuerdos de accionistas y de administración.
- b) Verificar que los importes que se presenten en los distintos renglones de capital contable correspondan a la naturaleza de sus rubros.
- c) Determinar si existen restricciones.
- d) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

Procedimientos

- 1.- Examinar los originales de la escritura constitutiva y sus modificaciones.
- 2.- Inspeccionar los libros de actas para asegurarse que los acuerdos de los accionistas y administradores están reflejados adecuadamente en los registros contables y las exhibiciones de capital se recibieron efectivamente en los términos acordados.
- 3.- Inspección del registro de acciones nominativas o de partes sociales y, en su caso, el registro de variaciones de capital para comprobar que reflejen correctamente la estructura del capital.
- 4.- Verificar que los movimientos del capital contable estén autorizados.- Mediante la revisión de las actas de asamblea y consejo, el auditor comprobará que todos los movimientos en el capital contable están autorizados por los accionistas y contabilizados de acuerdo a la voluntad de los mismos.
- 5.- Arqueo de los títulos en tesorería o en su caso con confirmación de la institución que los maneja.
- 6.- Verificar que los cupones por dividendos pagados y -

los de acciones canjeadas hayan sido cancelados.- La inspección de cupones cancelados, da al auditor la certeza de que no habrá duplicado de pago o canje, y por diferencia se obtiene el saldo de dividendos por pagar o de acciones por canjear.

- 7.- Examinar los documentos que sirvan de base a los cálculos correspondientes para el registro del superávit por revaluación. Se debe recordar que el examen de estos documentos se hace al revisar los activos revaluados.
- 8.- Verificación de la adecuada presentación y revelación de restricciones. El auditor al través de la aplicación de los procedimientos de auditoría recomendados anteriormente deberá, atendiendo a la naturaleza de las partidas que integran el rubro de capital contable, cerciorarse de su adecuada presentación y revelación de restricciones a su disponibilidad.

VENTAS Y COSTO DE VENTAS**Objetivos**

- a) Comprobar que las ventas y su costo representen transacciones efectivamente realizadas.
- b) Determinar que todas las ventas del ejercicio y su costo estén registrados y que no se incluyen transacciones correspondientes a los períodos inmediato anterior y posterior.
- c) Determinar la autenticidad de las deducciones de ventas por concepto de bonificaciones y devoluciones.
- d) Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.
- e) Comprobar que haya consistencia en los métodos utilizados para su registro.

Procedimientos

- 1.- Comprobar que los embarques fueron recibidos por los clientes y facturados oportunamente.- El auditor deberá cerciorarse que todos los embarques de mercancías hayan sido facturados en el período correspondiente. Al efecto verificar que las salidas de mercancías se respaldan, en todos los casos, con documentos prenumerados.
- 2.- Verificar en las facturas y documentos que amparen las ventas y su costo, los cálculos aritméticos, precios unitarios, bonificaciones, progresividad numérica, contabilización, etc.
- 3.- En la medida que sea práctico, se harán pruebas globales de las ventas y su costo y de los márgenes de utilidad.
- 4.- Revisión del corte de ventas.- Para determinar que todos los artículos embarcados o recibidos en el caso de devoluciones, hasta el cierre del ejercicio, -

quedaron registrados en el período auditado y que contablemente las operaciones fueron registradas o -
portunamente, será necesario que en fecha cercana al cierre de operaciones, el auditor tome nota de los -
documentos utilizados en los últimos días del período auditado y en los primeros del período siguiente y que posteriormente verifique que dicha documentación ha quedado adecuadamente registrada en el período correspondiente.

- 5.- Verificación de los impuestos causados.- Como parte de la revisión de ventas, el auditor debe verificar simultáneamente la corrección de los impuestos que se determinaron tomando como base dichas ventas.
- 6.- Comparación de las cifras contra presupuestos y comprobación de las explicaciones respecto a variaciones de importancia.- Esta comparación sirve al auditor en forma tal que al investigar las causas que originaron las variaciones, se puedan detectar transacciones fuera de lo normal o que no correspondan al período auditado.
- 7.- Es recomendable que estos procedimientos de auditoría se coordinen con aquéllos que se utilicen en cuentas por cobrar e inventarios.
- 8.- Comprobar la adecuada presentación y revelación en los estados financieros.- El auditor debe cerciorarse que en los estados financieros y sus notas las ventas y su costo se presenten de conformidad con los principios de contabilidad y se efectúen las revelaciones que señalan los mismos.

GASTOS DE OPERACION

Objetivos

- a) Comprobar que los gastos de operación representen -- transacciones efectivamente realizadas.
- b) Determinar que todos los gastos de operación del ejercicio estén incluidos en el estado de resultados y -- que no se incluyan transacciones de los períodos inmediatos anterior o posterior.
- c) Asegurarse de que los gastos de operación que se muestren en el estado de resultados provengan de las operaciones normales del negocio y que se revelen las partidas extraordinarias, especiales o no recurrentes, así como las transacciones importantes con entidades afiliadas.

Procedimientos

- 1.- Examen crítico de los documentos originales que respalden los gastos de operación.
- 2.- Revisión comparativa de los distintos renglones de -- gastos de operación, de un ejercicio a otro, investigando e interpretando las variaciones importantes.
- 3.- Conexión de las cuentas de gastos de operación con -- las cuentas de activo y pasivo relativas, incluyendo pruebas globales cuando procedan.
- 4.- Comparación de las cifras contra presupuestos, cuando los haya, y comprobación de las explicaciones para -- variaciones importantes.

II.4 DICTAMEN

De acuerdo con lo expuesto en el libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría" del I.M.C.P., el dictamen del auditor:

"Es el documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente"

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo.

El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., han ido acostumbrándose a las formas usuales de dictámenes de los auditores, de tal manera que una desviación sustancial de esas formas implica una explicación clara del motivo que la origina.

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

Por otra parte, 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.

DIVERSAS FORMAS DE RENDIR EL AUDITOR SU DICTAMEN

A continuación se presentan las diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen según las circunstancias.

- 1.- Limpio o sin salvedades.
- 2.- Con salvedades o excepciones por:
 - A. Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad a 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.- Abstencción de opinión.

1.-TEXTO DEL DICTAMEN

Existen dos formas de emitir un dictamen, las cuales son:

- a) Dictamen Nuevo y b) Dictamen tradicional
- a) En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A. al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.
- b) He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al ... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año - que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

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

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

Ahora bien, los modelos de dictamen pueden redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: en nuestra opinión, practicamos, hemos examinado, etc.) cuando sea un despacho de contadores públicos quien suscriba los dictámenes. En estos casos, como antefirma, se anota el nombre del despacho, lo cual significa que la responsabilidad que implica el dictamen se amplía a todos los socios que forman la sociedad; sin embargo, siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen.

2.- Dictamen con salvedades

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna o algunas partidas que no estén de acuerdo con principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación o por haber observado alguna inconsistencia en las bases de aplicación de dichos principios y reglas particulares, o bien por haber existido limitaciones en el alcance del examen o que existan incertidumbres sobre la solución de algún problema importante. De aquí cualquier excepción de importancia a alguna de las mencionadas situaciones, el auditor deberá emitir, lo que generalmente se denomina, un dictamen con salvedades o con excepciones a su opinión.

Las salvedades o excepciones pueden tener los siguientes orígenes:

- a) Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- b) Por desviación en la aplicación consistente de los principios.
- c) Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d) Por incertidumbres.

Es importante señalar que las salvedades o excepciones no deben ser de tal importancia que hagan negativa la opinión del auditor sobre los estados financieros tomados en conjunto y que, por lo tanto, lo adecuado sería emitir una opinión negativa o adversa. Lógicamente, el grado de importancia que se asigna a las salvedades o excepciones es materia del juicio personal y del criterio profesional por parte del auditor en vista de las circunstancias.

Se debe tener en cuenta que, el auditor cuando expresa una opinión con salvedades, debe revelar todas las razones de importancia en un párrafo (o varios) separado e indicar inme -

diatamente después de la expresión en mi opinión el lenguaje apropiado para describir la esencia de las salvedades, haciendo una referencia a dicho párrafo aclaratorio.

Dicho párrafo debe revelar los efectos principales del asunto que es materia de salvedad en la situación financiera y en los resultados de operación, indicando si se han considerado los efectos del impuesto sobre la renta y de la participación de los trabajadores en la utilidad. Si los efectos no se pueden determinar razonablemente así deberá indicarse en el dictamen.

Quando una opinión con salvedades resulta por limitaciones en el alcance del examen practicado o de una evidencia insuficiente en los estados financieros o sus notas, estas situaciones deben describirse en el párrafo separado y hacer referencia a él en el dictamen.

Salvedades por inconsistencia

Quando las salvedades se refieran a la inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, se describirá el cambio y su efecto neto cuantificado, en párrafos separados, de manera semejante a como se muestra en el ejemplo siguientes:

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 cambió el método de valuación 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 de los trabajadores en la utilidad.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presen --

tan 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 es - toy de acuerdo, fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

El propósito de que el auditor se cerciore que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente - principios de contabilidad incluyendo las reglas particulares de valuación y presentación, es la de informar al lector que - la comparabilidad de los estados financieros entre períodos, - aun cuando éstos no se presenten, no ha sido afectada por cambios en los principios de contabilidad ni en las reglas particulares. Para juzgar sobre la consistencia, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizados para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examinó, o bien, porque llevó a cabo una investigación al respecto.

En caso de que existan cambios en la aplicación de los - principios de contabilidad o en sus reglas particulares, éstos deberán ser adecuadamente explicados y debidamente justificados por la misma empresa en una nota a los estados financieros. El auditor deberá mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto monetario de los cambios que hayan ocurrido para que el lector pueda juzgar de ellos. Asimismo, es recomendable que se manifieste claramente su aceptación a los mismos.

Efecto en el dictamen de limitaciones en el alcance del trabajo.

Cuando haya limitaciones en el alcance del examen y se puedan circunscribir sus efectos, se describirá la naturaleza de la limitación en un párrafo separado y se expresará una salvedad.

La descripción de las limitaciones deberá efectuarse en el cuerpo del mismo dictamen, pues no es apropiado que problemas al alcance del examen practicado se discutan en notas a los estados financieros, pues estas declaraciones son de la empresa y no del auditor.

Cuando el contador público encuentre impráctico obtener confirmación escrita de las cuentas por cobrar o no le sea posible observar el inventario inicial durante una primera auditoría, pero haya podido satisfacerse de esas partidas mediante la aplicación de procedimientos de auditoría supletorios, no se considera indispensable mencionar este hecho en el cuerpo de su dictamen.

Ejemplo: Dictamen con salvedad por limitaciones al alcance por procedimiento, pero satisfecho por procedimientos supletorios. (Opinión limpia)

He examinado el Balance General de la Compañía S.A., al 31 de Diciembre de 19.. y los Estados de Resultados y de Cambios en la Situación Financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que no presencie el inventario físico inicial practicado el 1o. de Enero de 19..., por ser esta fecha anterior a la de mi asignación como auditor independiente de la empresa; sin embargo, mediante la aplicación de otros procedimientos de auditoría quede satisfecho de la razonabilidad de su saldo.

En mi opinión, los estados financieros que se acompañan, presentan razonablemente la situación financiera de la -
Compañía al 31 de Diciembre de 19.. y el resul-
tado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha,
de conformidad con principios de contabilidad generalmen-
te aceptados que fueron aplicados sobre bases consisten-
tes con las del año anterior.

Salvedades por Incertidumbres

Cuando existan incertidumbres legítimas sobre el efecto - que pueden tener sobre la situación financiera y los resultados de operación de la compañía, situaciones pendientes de resolución, se usará la expresión "sujeta a", describiendo las incertidumbres que existan en la misma forma en que se describan las causas de las salvedades.

Las incertidumbres son 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 y las condiciones para calificar como una excepción que dan fuera de control. Por lo tanto, el conocimiento de asuntos de importancia pendiente de resolución obliga al auditor a tomar en cuenta los efectos que la solución pueda tener en la situación financiera y en los resultados de operación que en ellos se presentan. Una incertidumbre de esta naturaleza, normalmente, requiere de una salvedad la cual se mencionará usando el vocablo anteriormente citado de "sujeta a" para significar que la opinión del auditor dependerá de la solución de la misma. Si la incertidumbre es de cierta importancia, entonces, deberá abstenerse de opinar.

Desde luego, todas las situaciones donde existen incertidumbres requieren de un profundo y cuidadoso estudio y evaluación de todas las ramificaciones así como la aplicación del mejor juicio, tanto por parte del cliente, como del auditor, para poder llegar a una conclusión al respecto y, muy importante, por la naturaleza intrínseca de las mismas incertidumbres, es que la redacción de este tipo de salvedades, así como de los detalles que se anoten en las notas a los estados financieros, debe ser lo más clara y precisa posible para dar toda la información relevante para ayudar al lector a evaluar la situación.

Ejemplo

He examinado

La planta está construida en terrenos propiedad de un grupo minoritario de accionistas; por diversas circunstancias

la empresa no ha podido adquirir dichos terrenos, por el uso de los cuales no ha pagado renta ni existe convenio alguno que legalice su ocupación.

En mi opinión, sujeta a los efectos que pueda tener el hecho considerado en el párrafo anterior, los estado financieros que se acompañan, presentan razonablemente la si-tuación financiera de la Compañía ... al 31 de marzo de 19.. y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

3.- Dictamen Negativo

Cuando las salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad sean de tal magnitud que hagan que los estados financieros en conjunto no muestren la situación financiera y/o los resultados de las operaciones, se expresará una opinión negativa, listando todas las razones que la justifican y su efecto neto cuantificado, porque al no incluir esas razones se ocultaría información a la que tiene derecho de conocer el lector.

En el caso de existir un dictamen negativo, no se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros en vista de 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.

Ejemplo

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 ... 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.

4.- Abstención de Opinión

En el caso de que hayan habido limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el propio cliente o por las circunstancias, de tal manera importantes que el contador público no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en conjunto, deberá expresar que se abstiene de opinar indicando todas las causas que originan dicha abstención.

Al abstenerse de expresar una opinión, el auditor también deberá informar al lector de todas las infracciones que pudiera haber descubierto en relación con principios de contabilidad y las reglas particulares de valuación y presentación y a su consistencia, con el propósito de no ocultar información que tiene derecho a conocer el lector.

La abstención de opinión no debe usarse en sustitución de una opinión negativa. El contador público, si ha llegado a la conclusión de que los estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a principios de contabilidad así debe expresarlo.

También, cuando exista una abstención de opinión no se deberá expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictoria y confusa la abstención.

Ejemplo:

He examinado en las circunstancias, excepto que:

- a) No presencie la toma física de los inventarios iniciales ni la de los finales (estos representan el 65% del activo total) por haber sido contratado como auditor en fecha posterior a su realización, y
- b) Por instrucciones de la Dirección General de la empresa, no confirme el saldo a favor del proveedor principal que representa el 40% del pasivo total.

En ambos casos, los procedimientos alternativos utilizados no me permitieron llegar a conclusiones acerca de la corrección de esas partidas.

y de la importancia que tienen los saldos no comprobados no estoy en condiciones de emitir una opinión acerca de - si los estados financieros que se acompañan, tomados en - conjunto, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía ... al ... de de 19.... y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

CAPITULO III

AUDITORIA OPERACIONAL

III.1 INTRODUCCION

III.2 CONCEPTO

III.3 OBJETIVO

III.4 QUIEN DEBE REALIZARLA

III.5 ETICA PROFESIONAL

III.6 APLICACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

III.7 METODOLOGIA

III.8 INFORME

III.1 INTRODUCCION

Desde fines de los años sesenta, algunos contadores públicos han realizado trabajos de examen administrativo, cuyo propósito es, promover eficiencia en las entidades. A este tipo de examen se le ha denominado Auditoría Operacional.

La importancia de dictar normas sobre este tipo de trabajo fue reconocido por el I.M.C.P. En diciembre de 1972, la Comisión de Auditoría Operacional emitió su primer boletín, con el fin de identificar el trabajo de auditoría operacional realizado por el Contador Público, independiente o no, y con la intención de lograr unificar criterios sobre el tema.

El boletín antes mencionado, define el concepto, objetivo, alcance y aplicación de la auditoría operacional.

Debido a los cambios que se han suscitado durante el transcurso del presente siglo, los cuales han motivado mayores exigencias a la humanidad, han originado que el hombre de empresa se vea en la necesidad de ir delegando autoridad y responsabilidad entre su personal, para lograr un adecuado desarrollo de las operaciones de su negocio, como consecuencia de esto, le surge la inquietud de verificar si las operaciones se están llevando a cabo con la eficiencia necesaria, y con el menor riesgo posible, y se da cuenta de que necesita a alguien que le inspire confianza, que se encargue de revisar en su nombre, estos aspectos y que le informe sobre ello; así como recomendarle la forma de optimizarlos.

Es ante esta necesidad del hombre de negocios, que surge la auditoría operacional, brindando al Licenciado en Contaduría o Contador Público, principalmente en sus funciones de auditor externo, interno o como consultor, la oportunidad de proporcionar un servicio más productivo y benéfico, complementando inclusive trabajos de la auditoría financiera, para contribuir en esta forma a que la entidad obtenga con mayor facilidad los resultados o beneficios deseados.

III.2 CONCEPTO

De acuerdo con lo expuesto en el Boletín No. 1 de la Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P., A.C., por Auditoría Operacional se debe entender que: "es el servicio que presta el Licenciado en Contaduría, cuando examina ciertos aspectos administrativos, con el propósito de lograr la eficiencia de operación de la entidad a través de proponer las sugerencias que considere más adecuadas".

De acuerdo con la definición anterior, se puede considerar que la Auditoría Operacional básicamente tiene por objeto, la revisión de las operaciones desarrolladas por una entidad, independientemente de las personas o departamentos correspondientes, con la finalidad de observar cuáles operaciones no se están realizando en la forma señalada por los manuales de operación, para que en su caso se hagan las sugerencias correspondientes que permitan mejorar su desarrollo y en consecuencia la productividad de la entidad, es decir, reduciendo costos, simplificando tareas, obteniendo el mínimo de desperdicios, aprovechando al máximo posible los recursos humanos, técnicos, materiales, etc.

III.3 OBJETIVO

El objetivo de la Auditoría Operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades en las que se practique.

De acuerdo con lo anterior, se puede comprender que el objetivo primordial de este tipo de auditoría es, promover y lograr eficiencia de operación, lo cual conlleva a obtener el máximo beneficio de los recursos, con el mínimo de costo y esfuerzo.

Existen tres niveles en que el contador público puede participar en apoyo a las entidades, los cuales son:

- a) En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado.
- b) En la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc., interviniendo en su formación.
- c) En la implantación de los cambios e innovaciones.

En fin, la auditoría operacional persigue: detectar problemas y proporcionar las soluciones adecuadas, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre los problemas encontrados.

El auditor operacional al revisar las funciones de una entidad investiga, analiza y evalúa los hechos, a fin de encontrar fallas que obstaculicen la eficiencia de la misma, y presenta recomendaciones que tiendan a eliminarlas.

Algunos autores afirman que la Auditoría Operacional no debe presentar recomendaciones, que sólo debe conjuntar hechos, ayudar a la administración a evaluar desempeños y determinar qué tipo de investigaciones adicionales deben hacerse para lograr los avances deseados. El diseño de las recomendaciones es, en opinión de tales autores, responsabilidad de los encargados o responsables de áreas o especialistas en las actividades u operaciones sometidas a evaluación.

La Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P., ha man

tenido siempre un criterio uniforme sobre este caso particular, considerando que la Auditoría Operacional debe proponer recomendaciones específicas, en los casos en que se tengan elementos para ello, y que de no ser así, pudieran tener un carácter general, pero en todos los casos deben presentarse sugerencias para mejorar la eficiencia.

De otra forma, el servicio se vería restringido, pues sin presentar recomendaciones, en lo general éste sólo sería requerido por grandes entidades que tienen el potencial suficiente y los especialistas necesarios para encontrar las soluciones adecuadas.

En nuestro medio la tendencia es, que la administración requiere no solo se le presenten los hechos comparados contra estándares, sino exigen del auditor la presentación de recomendaciones. De esta manera, el servicio de Auditoría Operacional es más útil y más acorde a la realidad.

III.4 QUIEN DEBE REALIZARLA

Este servicio puede ser prestado por elementos internos o externos en relación a la entidad, pero ambos deben tener las características y cualidades técnicas y personales que establece el Código de Ética Profesional, principalmente la capacitación teórico-práctica que debe tener el auditor operacional, el cuidado y diligencia que debe desarrollar y la independencia de criterio que debe mantener, todo esto sin importar la calidad de interno o externo.

El externo, puede ser un asesor con conocimientos especializados en auditoría operacional y, es conveniente que también tenga conocimientos de contaduría pública y administración de empresas.

El interno, dependiendo de la organización y de las características de su estructura, puede llegar a desarrollar todo un departamento especializado para ello.

El auditor interno, competente con sus tradicionales revisiones contables y financieras, y con estudios especializados de auditoría operacional, puede o debe llegar a ser el profesional idóneo para desarrollar este tipo de auditoría.

Cabe mencionar, que todo contador público antes de aceptar su designación como auditor operacional, debe precisar si tiene los conocimientos y la experiencia necesarios que requiere el caso en particular.

III.5 ETICA PROFESIONAL

En cuanto a la ética profesional, la actuación del contador público se basa en elementos tales como: su técnica de trabajo y su calidad humana. La primera, es resultado de la preparación académica adquirida, tanto en centros de estudio, como asistiendo a conferencias que traten temas inherentes a su profesión, o suscribiéndose a revistas especializadas, etc. La segunda que es también igual de importante que la anterior, es producto de los atributos morales que debe tener todo profesionalista, para poder merecer la confianza y el reconocimiento de sus clientes.

Dado que la auditoría operacional constituye una nueva especialidad dentro del campo de acción de la contaduría pública, el auditor operacional debe de cuidar más que nunca su trabajo, para mantener o de ser posible superar el prestigio y la buena imagen de que goza actualmente la profesión ante la sociedad, y por esto es que resulta necesario que base su actividad desde el punto de vista ético, no solamente en sus convicciones personales, sino también en las normas de conducta establecidas en el Código de Etica Profesional, emitido por el I.M.C.P., A.C.

A este respecto el Código menciona en la parte que se refiere al "Alcance e Interpretación", lo siguiente:

I.02 "Este Código normará la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con su clientela y con sus compañeros de profesión, y le será aplicable cualquiera que sea la forma que revista su actividad, especialidad que cultive, o la naturaleza de la retribución que reciba por sus servicios, incluyendo aquellos casos en que actúe como empleado de alguna institución privada o del estado".

Cabe mencionar a este respecto que aún cuando en el contenido general del código referido, no se hace mención directa a la auditoría operacional, dado que éste corresponde a una nue-

va especialidad de la contaduría pública, se puede asimilar -
que el contenido normativo del Código, es aplicable para la e-
jecución de cualquier auditoría o trabajo que desempeñe un con
tador público.

III.6 APLICACION DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Aunque no pueden establecerse reglas fijas que determinen cuándo debe practicarse la auditoría operacional, sí se pueden mencionar aquellas que habitualmente los administradores de entidades, los auditores internos y los consultores, han determinado como más frecuentes:

- . Para aportar recomendaciones que resuelvan un problema conocido.
- . Cuando se tienen indicadores de ineficiencia pero se desconocen las razones.
- . Para contar con un respaldo para la prevención de ineficiencias o para el sano crecimiento de las entidades.

La auditoría operacional puede realizarse en cualquier época y con cualquier frecuencia; lo recomendable es que se practique periódicamente, a fin de que rinda sus mejores frutos.

Así puede prepararse un programa cíclico de revisiones, en el cual un área sea revisada constantemente, manteniéndose con esto un examen permanente de aquellas operaciones que requieran especial atención por el monto de los recursos invertidos en ellas.

Pasando al campo de acción; se dice que: la actividad del auditor operacional se enfoca a la evaluación y opinión constructiva (desde el punto de vista, en el que no se invadan campos ajenos a la profesión contable, como ingeniería, industrial, mercadotecnia, etc.) de las actividades desarrolladas por una empresa, tales como las que se mencionan a continuación:

- a) Ventas
- b) Finanzas
- c) Compras
- d) Producción
- e) Inventarios
- f) Control de calidad
- g) Administración de personal

III.7 METODOLOGIA DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

Se puede considerar como metodología de la auditoría operacional, a los diversos aspectos o trabajos de carácter general, que normalmente se efectúan en la auditoría operacional, y que de hecho constituyen las técnicas que emplea el auditor operacional para el mejor desarrollo de su trabajo.

Para iniciar una auditoría operacional, se requiere seguir una metodología, la cual según Bradford Cadmus, consiste en cuatro pasos fundamentales:

- 1.- **Familiarización:** Para conocer el manejo operativo, objetivos del departamento, cómo trabaja para cumplirlos, y cómo determina los resultados.
- 2.- **Verificación:** Consiste en enfocar la acción a conocer el grado en que las operaciones y sus controles están de acuerdo con las descripciones orales y escritas, y el manejo departamental que se ha transmitido en la fase de familiarización.
- 3.- **Evaluación y Recomendaciones:** Consiste en desarrollar tentativamente algunas medidas correctivas a las fallas o desviaciones que vaya encontrando. Conforme avance el trabajo podrán ser afinadas o modificadas.
- 4.- **Informe:** Es la fase final donde deberán plasmarse las conclusiones del trabajo desarrollado y las recomendaciones que se consideren apropiadas para corregir las deficiencias detectadas.

En tanto el I.M.C.P., menciona que la metodología a seguir debe ser muy similar a la del método científico, por lo cual en su boletín de auditoría operacional número 2, comenta la metodología a seguir, la cual se simplifica en tres pasos fundamentales: Familiarización, investigación y análisis, y diagnóstico. Dicho boletín tiene un carácter genérico y deberá adecuarse a las situaciones específicas que se encuentren en el desarrollo de la auditoría.

Familiarización: El auditor debe familiarizarse con la operación u operaciones que revisará, dentro del contexto de la em

presa que está auditando a través del estudio de:

- . La infraestructura específica, establecida para hacer frente a la administración de la operación (planeación, organización, dirección y control).
- . Conocer los problemas que afectan al giro de la actividad económica en que se desenvuelve la empresa, y que inciden en la administración de la operación que se revisa.
- . Los antecedentes de las deficiencias encontradas a través de las cartas de sugerencias u otros informes emitidos anteriormente por auditores internos, externos o consultores.

A continuación se incluyen algunos lineamientos que ayudarán al auditor a ordenar sistemáticamente sus esfuerzos para familiarizarse con la empresa en forma general, y con la operación que se revisará en lo particular:

- a) Estudio Ambiental... En esta fase puede llegar a obtenerse información muy valiosa que permita al auditor diagnosticar las áreas críticas. Cabe mencionar, que el grado de profundidad en esta investigación inicial será definido por el criterio del auditor. Los principales aspectos a investigar son los siguientes:
 - . La importancia que para la empresa representa la operación que se examina, medida de acuerdo a las repercusiones financieras que tendría si se mejorara su eficiencia.
 - . Indicadores, tales como: rotaciones, razones financieras, etc.
 - . Estructura de la organización y políticas aplicables a la operación que se revisa.
 - . Reglamentación federal, estatal y municipal que rigen las prácticas de manejo o control de la operación.
 - . Información acerca de cómo la competencia resuelve los problemas de una operación similar.

b) Estudio de la Gestión Administrativa.- Se refiere básicamente al estudio de las posibles deficiencias encontradas en el proceso administrativo de la empresa.

En este caso, el auditor deberá estudiar su aplicación - práctica para conocer en general sus características y posibles deficiencias.

c) Visita a las Instalaciones.- Tiene por objeto observar directamente cómo se efectúan las operaciones, y comprobar la aplicación del proceso administrativo mediante entrevistas informales con diversos funcionarios y empleados de la empresa, para familiarizarse.

Una vez realizado el proceso de familiarización, el auditor operacional estará en posibilidad de estructurar un programa de trabajo lo suficientemente detallado para entrar a la siguiente fase de la metodología, de una manera ordenada, estando así en posibilidad de delegar parte de las investigaciones y de supervisar su realización.

Investigación y Análisis.- El objetivo de esta etapa, es analizar la información y examinar la documentación relativa - para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación en cuestión.

También es en esta fase en la que realizan pruebas de detalle de muy diversa índole, utilizando especialmente pruebas selectivas a juicio de auditor, o por medio de muestreo estadístico.

La utilización de estadísticas resulta de gran ayuda en esta parte.

Cuando la empresa carezca de información, respecto de la competencia o de las estadísticas necesarias para evaluar la operación, el auditor deberá efectuar los estudios e investigaciones necesarias para obtener elementos de juicio suficientes.

Esto puede lograrlo por medio de: entrevistas formales, revisión de expedientes, revisión de documentos, observaciones directas, investigaciones en las Cámaras y Asociaciones a las que pertenezca la empresa, actualización de estadísticas, seguimiento y comparación de hallazgos, etc.

Cualquiera que sea el caso, el auditor deberá cuidar que sus investigaciones se planeen y desarrollen de tal manera que en el menor tiempo posible se obtenga la información más precisa u objetiva posible. Consecuentemente, el auditor debe buscar hechos y evitar distorcionarlos, con interpretaciones e inferencias de cualquier tipo, hasta no tener todos los elementos necesarios para formarse una opinión de conjunto, a fin de que el diagnóstico final sea lo más objetivo posible. Y para lograr lo se recomienda la utilización de las siguientes técnicas:

- a) Entrevistas: Las entrevistas formales son una técnica muy usual en auditoría operacional, toda vez que a través de ellas se obtiene la información de primera mano respecto a la operación.

Quando se utiliza esta herramienta deberá cuidarse:

- . Planear las entrevistas para obtener información sobre la ejecución práctica de las políticas y procedimientos.
- . Desarrollar cuestionarios y seleccionar las técnicas de encuesta más apropiadas al tipo de evidencia que se desea obtener, determinando el tamaño de la muestra y la oportunidad de la entrevista.
- . Investigación formal y/o informal, escuchando el relato de las personas a cargo de la operación.
- . Analizar la información y examinar la documentación relativa, para evaluar la eficiencia y efectividad de la operación examinada.

- b) Evaluación de la Gestión Administrativa: Habiéndose realizado el estudio preliminar de cada una de las fases del proceso administrativo de la operación, se procederá a evaluar detalladamente su efectividad y eficacia, como a continuación se muestra:

- . De la planeación: Estudiar principalmente el grado de efectividad logrado, para anticipar problemas y actividades ineficientes.
- . De la organización: Efectuar una crítica detallada de la estructura de la organización, definición de líneas

de autoridad y responsabilidad, así como las funciones de cada puesto.

- . De la coordinación: Juzgar la buena interrelación de los niveles jerárquicos y actividades del personal en cargo de la operación.
- . De la dirección: Determinar que hablen de la calidad directiva de los ejecutivos y, la efectividad y oportunidad de los sistemas de información que respaldan las decisiones de la dirección.
- . En cuanto al control: Comparar lo planeado con lo ejecutado.
- c) Examen de la Documentación: El objetivo de esta técnica, es coadyuvar a la verificación objetiva de la información sujeta a análisis, o bien enfoca la atención a algunos datos específicos. Lo más importante son las conclusiones derivadas de esta técnica.

Diagnóstico.- Una vez estudiada y evaluada la infraestructura administrativa se concentrarán los hallazgos y se señalará la interpretación que se hace de ellos, reportándose los de mayor relevancia, en cuanto a su efecto negativo en el proceso administrativo, y reportando aquellos que sean notorias fallas de eficiencia.

- a) Fase creativa: Aquí se precisarán los problemas detectados, y se analizará si son congruentes con la realidad de la empresa.

Concentrados los hallazgos se procede a :

- 1.- Ensayar un modelo conceptual de la estrategia administrativa que sea más conveniente para la empresa, para la operación estudiada de acuerdo con las circunstancias del caso, o bien, compararla con modelos ya preestablecidos.
- 2.- Precisar la prioridad que debe darse a los elementos, recursos y etapas del modelo seleccionado.
- 3.- Considerar el costo-beneficio del modelo diseñado.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

b) **Reverificación de hallazgos:** El modelo desarrollado, se sujetará a una nueva verificación para determinar con mayor precisión los hechos y supuestos de las interpretaciones, y avanzar hacia el diagnóstico definitivo como sigue:

1.- Comparar el esquema con un modelo vigente y válido. Y asegurarse que las diferencias son importantes.

2.- Listar las excepciones encontradas en la confrontación y compararlas con las que se habían determinado al inicio de la fase creativa.

3.- Ratificar la existencia de los problemas diagnósticos, mediante comentarios con las personas directamente involucradas.

4.- Asegurarse que se trata de problemas cuya solución es factible, porque existen técnicas y recursos disponibles para ello.

5.- Interrelacionar los problemas encontrados con los que pudieron haberse determinado en otros sectores y, asegurarse que las opciones de solución propuestas, no generarían mayores o más complejos problemas que los que se tratan de resolver.

c) **Elaboración del Informe:** Elaborado el borrador del informe, el auditor deberá proceder a:

a) **Discusión del borrador con los involucrados:** Discutir con los involucrados el borrador del informe, con objeto de asegurarse de que se trata de hallazgos reales y que los involucrados coinciden con su existencia precisamente en la forma que lo describe el borrador.

Un objetivo adicional al comentarlo, es convencer a los involucrados a fin de que hagan frente común con el auditor al presentar el diagnóstico definitivo a la gerencia.

b) **Informe Definitivo:** Es éste el informe de la auditoría operacional, el cual se tratará más adelante.

Las operaciones a realizar durante la auditoría operacio-

nal, deben seleccionarse en función a su importancia y procurando que sean aquellas que por sus características ofrezcan mayores posibilidades de encontrar aquellos puntos que puedan mejorarse dentro de la empresa. Para lo anterior se requiere del uso de cuestionarios, programas de trabajo, manuales de procedimientos, entrevistas, y otras técnicas de investigación que permitan la identificación precisa de los problemas.

Parte importante en la ejecución del trabajo es la elaboración de diagramas de flujo, que frecuentemente son instrumentos muy útiles para detectar deficiencias en los controles operacionales.

III.3 INFORME

Concepto e Importancia

El informe de auditoría operacional, es el producto terminado del trabajo realizado y, frecuentemente es lo único que conocen los altos ejecutivos de la empresa, con relación al trabajo desarrollado por el auditor operacional.

Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente, en su caso, los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa y con los controles operacionales establecidos. Este enfoque permitirá asimismo que de la solución o las soluciones dadas a dichos problemas, surjan oportunidades que coadyuven al logro de mejoras en la eficiencia operativa y consecuentemente en la productividad.

Para que esta auditoría sea útil a la empresa, el informe que se presente, debe ser ágil y orientado hacia la acción. Y siempre que sea posible, debe cuantificarse el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios.

Naturaleza

Por las características de la auditoría operacional, su producto final debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y las consecuencias de los problemas encontrados.

De acuerdo con lo anterior, debe comprenderse que, este informe de auditoría no puede tener el carácter de una opinión fundamentada, tipo dictamen sobre estados financieros, acerca del grado de eficiencia existente en la empresa. No es factible darle tal alcance y estilo. Ya que, la auditoría operacional no tiene como objetivo, el emitir un dictamen.

También debe quedar claro que, el informe de la auditoría operacional es distinto al producto terminado de un proyecto de consultoría en administración, pues en éste último, el resultado final implica necesariamente proporcionar sugerencias específicas, el diseño de las formas, procedimientos y siste -

mas necesarios, la instalación de ellos, y posteriores visitas de supervisión; todo ello con el propósito de que las ideas presentadas, funcionen a plenitud y aporten los frutos esperados.

En algunas ocasiones el informe de auditoría operacional, puede ser el inicio de un servicio de asesoría administrativa a cargo de consultores internos o externos, o en su caso, personal de los departamentos de auditoría interna o externa y procedimientos.

Estructura del Informe

El contenido básico del informe normalmente debe incluir los elementos siguientes:

- 1.- Alcance y limitaciones del trabajo.- Esta parte del informe debe ser breve y en ella deben definir e identificarse:
 - . Los objetivos del trabajo realizado.
 - . Las operaciones sujetas a examen (así como las que se incluyen cuando pudiera existir alguna confusión).
 - . El criterio de prioridades establecido.
 - . Las limitaciones (que teóricamente no debe haberlas).
- 2.- Situaciones que afectan la eficiencia de operación. En esta sección del informe, es conveniente presentar un resumen jerarquizado, en el que se indiquen los hallazgos más significativos, y se haga notar el efecto de ello, remitiéndose a una descripción más amplia, en la cual se proporcionen mayores datos sobre los problemas detectados, sus causas y consecuencias.
- 3.- Sugerencias para mejorar la eficiencia.- Es conveniente incluir las sugerencias inmediatamente después de que se indicaron las situaciones que afectan negativamente la eficiencia de las operaciones. Tales sugerencias podrán ser específicas - en los casos en que se tengan elementos para ello, en otras o ocasiones las recomendaciones tendrán un carácter general.

Estas recomendaciones, deben estar enfocadas a que se ma-

jore la eficiencia, citando casos específicos, en los cuales -
 puedan modificarse los procedimientos o criterios, cuantifican-
 do en lo posible, los resultados previsibles de un cambio.

Evaluación y efecto de los problemas.- El enfoque que con-
 viene dar al informe debe tender a resaltar objetivamente, siem-
 pre que sea posible, el efecto cuantificado que provocan las -
 ineficiencias detectadas, sus causas y consecuencias.

Conviene presentar muy claramente a los administradores
 de las empresas, el efecto de la ineficiencia existente, es de-
 cir, conocer cuánto les cuesta o dejan de ganar, a fin de moti-
 var la toma de las medidas correctivas conducentes.

Generalmente, el mencionar en el informe la causa de la -
 ineficiencia o ineficiencias, proporciona las bases para los -
 cambios que deben efectuarse para su eliminación.

En cuanto a la responsabilidad del auditor operacional,
 esta consiste en informar sobre los problemas detectados y su-
 gerir posibles soluciones. La implantación de las medidas nece-
 sarias para la solución de los problemas encontrados, en térmi-
 nos generales queda fuera del alcance del trabajo de auditoría
 operacional, incluso en aquellos casos en que el auditor haya
 presentado recomendaciones específicas.

La solución de los problemas, es responsabilidad directa
 de la empresa, la que deberá recurrir a sus consultores inter-
 nos o externos para lograr tal objetivo.

Los hallazgos de la auditoría operacional, pueden irse co-
 municando en el curso del examen o a su término; esto depende-
 rá en gran parte de la trascendencia de los problemas detecta-
 dos y de la urgencia en la aplicación de las medidas correcti-
 vas.

Se hace incapié, en que cuando se detecte un problema gra-
 ve, que requiera de una solución urgente, será necesario infor-
 marlo de inmediato sin esperar el término de la auditoría.

Se recuerda también que, el resultado de la auditoría de-
 be presentarse invariablemente por escrito, además es conve-
 niente utilizar otros medios de comunicación, como por ejem -

plo: audiovisuales, películas, diapositivas, filmas, juntas, etc.

Seguimiento.— Ya sea como asesor administrativo externo o bien como auditor interno, el informe de auditoría puede o debe plasmarse básicamente al través de:

- . Diagnóstico
- . Seguimiento

En el diagnóstico, se plasman los hallazgos derivados del trabajo relacionados con la eficiencia operacional, el efecto y las consecuencias de los problemas determinados; así mismo, el profesional que formuló el diagnóstico debe aportar sugerencias a base de opciones, cada una de las cuales tendrá determinadas ventajas y desventajas.

La vigilancia y/o supervisión del cumplimiento de las sugerencias contenidas en el informe, es sin duda un asunto importante. En algunos casos el diagnóstico perdería algo de sus bondades de no realizarse el seguimiento relativo.

La empresa debe recurrir a sus asesores internos, o en su caso, al departamento de sistemas y procedimientos, en lo referente al seguimiento, o a la implementación de alguna de las opciones propuestas. Ya que de asignársele al departamento de auditoría interna, el establecimiento de los sistemas, el manual o los cambios propuestos por el propio auditor, se desviaría de sus principales funciones, lo cual pudiera interpretarse como pérdida de la independencia profesional, o invasión de otras especializaciones.

CAPITULO IV

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

IV.1 INTRODUCCION

IV.2 CONCEPTO

IV.3 OBJETIVO

IV.4 METODOLOGIA

IV.5 INFORME

IV.1 INTRODUCCION

En la época actual, los problemas específicos de la administración tienen importancia sobresaliente en las empresas, ya que éstas deben estar al cuidado de la competencia tanto nacional como internacional. En el presente están apareciendo áreas como resultado del progreso científico y tecnológico. A medida que ocurren estos avances, la administración debe estar alerta, impulsando innovaciones que le permitan incorporarse a dichos adelantos.

La auditoría administrativa nace de la necesidad de los dirigentes, de contar con un instrumento preciso en cuanto a la medición y evaluación de los métodos, y la eficiencia en las operaciones, funciones y áreas de la empresa.

Algunos autores establecen que la auditoría administrativa surge en los Estados Unidos de Norteamérica en tiempo de la postguerra, época en la cual las empresas controlaban un mercado (de vendedores) que era limitado debido a la mínima competencia de los productos que fabricaban, lo que les permitía absorber las deficiencias administrativas.

En el momento que el mercado se tornó más complejo, exigía mejor calidad, servicio y precio; así surgió la necesidad de abatir los costos de operación para subsistir con sus productos en el mercado (de compradores) más exigente a cada momento, y la mejor forma de lograrlo era optimizando las funciones administrativas, valiéndose para esto de la revisión, estudio y evaluación de dichos mercados.

Cambio y crecimiento son aspectos que deben marchar conjuntamente, ya que traen consigo todo lo que es deseable en las empresas, como: mejores técnicas, administración más eficaz, oportunidades de crecimiento, etc.

IV.2 CONCEPTO

A continuación se citan varias definiciones de auditoría administrativa.

WILLIAM P. LEONARD dice: "La auditoría administrativa puede definirse como un examen completo y constructivo de la estructura organizativa de una empresa, institución o departamento gubernamental, o de cualquier otra entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales".

ROBERTO MACIAS PINEDA : "La auditoría administrativa constituye una oportunidad para mostrar qué es lo que un negocio está logrando. Es una audiencia en la cual los asistentes pueden enterarse de lo que se ha logrado con respecto a las políticas y programas sobre lo que hace la auditoría. La auditoría administrativa suministra una oportunidad específica para el examen de todas las partes o de determinadas partes, de las actividades de las relaciones de empleados en el negocio".

FABIAN MARTINEZ VILLEGAS : "La auditoría administrativa es el examen metódico y ordenado de los objetivos de una empresa, de su estructura orgánica y de la utilización y participación del elemento humano a fin de informar sobre el objeto mismo de su examen.

JOSE ANTONIO FERNANDEZ ARENA : "La auditoría administrativa es la revisión objetiva, metódica y completa, de la satisfacción de los objetivos institucionales, con base a los niveles jerárquicos de la empresa, en cuanto a su estructura, y la participación individual de los integrantes de la institución.

Con base en las definiciones citadas, se puede decir que la auditoría administrativa, consiste en examinar objetivos, planes métodos, estructura orgánica y el uso de los recursos físicos y humanos, a fin de informar sobre la situación administrativa de una entidad.

La auditoría administrativa, puede aplicarse a cualquier entidad económica, interesa sobremanera a la gerencia general y a los distintos departamentos, se efectúa esporádica o periódicamente.

Al igual que la auditoría financiera, tiene carácter interno y externo.

Por medio de esta auditoría, se puede comprobar que la organización de un departamento, sección, o toda la empresa sea eficiente a fin de:

- a) Vigilar que los planes y objetivos se lleven a cabo.
- b) Mejorar los sistemas y procedimientos administrativos.
- c) Estudiar nuevas ideas, innovaciones en equipo y la realización de utilidades.

La auditoría administrativa intenta conocer totalmente a la empresa, determinando el porqué? de los resultados reflejados en los estados financieros.

IV.3 OBJETIVO

GEORGE R. TERRY dice: "Un objetivo representa lo que se espera alcanzar en el futuro como resultado del proceso administrativo".

La auditoría administrativa, analiza y valora la situación de una empresa, con el propósito de precisar "en dónde está y a dónde va" con su administración actual y si es necesario revisarla y modificarla.

Por lo que el objetivo principal de la auditoría administrativa es la revisión total y exhaustiva de la empresa.

A continuación se mencionan los objetivos que cita WILLIAM P. LEONARD :

- a) Evitar desperdicios y deficiencias.
- b) Obtener mejores métodos.
- c) Obtener mejores formas de control.
- d) Obtener mayor eficiencia en las operaciones.
- e) Obtener el mejor aprovechamiento de los recursos físicos y humanos.

El contador público al llevar a cabo una auditoría administrativa deberá tener presentes los anteriores objetivos para lograr la revisión satisfactoria de la empresa.

También la auditoría administrativa, tiene como objetivo, complementar y ayudar a la administración en determinados aspectos que requieran economías y prácticas mejoradas.

De igual manera sirve, para evaluar las cualidades, atributos y aptitudes personales de los ejecutivos, en relación con el puesto que desempeñan, a efecto de determinar si llenan las especificaciones requeridas para tal puesto.

Los objetivos de la auditoría administrativa, tienen como propósito medir y evaluar los siguientes aspectos de la empresa;

- 1). Determinar cuáles son los objetivos esenciales de la empresa.

- 2). Puntualizar si para alcanzar dichos objetivos existen planes a corto o largo plazo.
- 3). Conocer si en dichos planes están comprendidas las actividades principales de la empresa.
- 4). Definir si la empresa tiene pronosticada una situación financiera como resultado de su planeación a largo plazo.
- 5). Comprobar que los directores y administradores de la empresa comprendan y apoyen tales planes, así como si han participado en forma directa en su elaboración con base en sus atribuciones de carácter general.
- 6). Constatar que los planes en cuestión, se revisen periódicamente con el fin de mantenerlos al día.
- 7). Ratificar que las políticas seguidas por la empresa, tanto generales como departamentales se han ajustado a los patrones establecidos.
- 8). Apreciar que las funciones asignadas a las distintas unidades operacionales y a los departamentos componentes de la empresa, son apropiados a sus actividades y objetivos mediatos o inmediatos, que se pretenden alcanzar y a las políticas que se han trazado seguir.
- 9). Confirmar que los métodos, sistemas y procedimientos en vigor son los más adecuados al volumen y a la naturaleza de las operaciones realizadas por cada departamento o sección, sin perjuicio de proponer y sugerir los cambios, modificaciones, simplificaciones o eliminaciones que aseguren resultados óptimos en el control y eficiencia funcional y departamental de las respectivas unidades.

Consecuentemente, la auditoría administrativa puede requerir de estudios tan variados como los relativos a la situación económica en que opera la empresa y más aún de la tendencia de su desarrollo en años anteriores, con el objeto de reunir el mayor número de datos que permitan prever situaciones futuras, y la forma en que podrían afectar a la empresa.

Para poder tomar las mejores decisiones que permitan su-

perar tales situaciones, es necesario hacer una evaluación exhaustiva y efectuar una revisión de los controles de la empresa y las posibilidades de mejorarlos; evaluar correctamente los departamentos, así como la participación individual de los elementos humanos que los integran; estudiar el análisis de la productividad; saber con qué equipo se cuenta, etc. Es decir, efectuar una revisión a fondo de los factores que directa o indirectamente afectan a la empresa.

IV.4 METODOLOGIA

Para efectos de este tipo de auditoría, la forma de realizarla o mejor dicho la metodología a aplicar, se divide en tres etapas, mismas que se explican a continuación.

Primeramente, se explicará el Programa de Trabajo de la Auditoría, enseguida la Obtención de Evidencia e Información, su Análisis y Registro, y por último, el Desarrollo de la Auditoría.

Programa de Trabajo de Auditoría

En el programa de trabajo se especificarán principalmente, los procedimientos de auditoría que se consideren necesarios a las circunstancias y relacionarlos directamente con los procedimientos de contabilidad o administrativos, y con la extensión y efectividad del sistema de control interno de la empresa que se revisa. Razón por la cual, antes de iniciar la auditoría, es necesario señalar la forma en que se planeará la revisión, mediante la formulación del programa de trabajo, el cual viene a ser un plan detallado que señala orientaciones sobre diferentes pasos a seguir, el número y calidad del personal que se asignará al trabajo, los medios que se utilizarán y los lineamientos generales a que habrá de sujetarse la revisión administrativa.

El auditor debe enfocar a todos los factores que integran la auditoría administrativa, a fin de comprenderla totalmente, para lo cual deberá en un principio conocer la empresa, es decir, si es de servicios, comercial, industrial, sin fines de lucro, etc., fijando sus objetivos, niveles jerárquicos y funciones básicas, para programar su trabajo en base a estos conceptos.

De acuerdo con la división de los niveles jerárquicos de la entidad (Dirección, Gerencia, Jefatura o Supervisión y Ejecución) el auditor se basará para revisar aquellos aspectos que juzgue más importantes, a los cuales pondrá mayor atención considerando que mientras el área que revise ascienda de nivel jerárquico, examinará más aspectos administrativos y menos -

técnicos, y por el contrario, cuando el nivel jerárquico del área en revisión descienda de nivel, su examen abarcará menos aspectos administrativos y más técnicos, y así hasta llegar al puesto en el cual se conjuguen ambos y que siempre deben estar acordes con las características técnicas de la unidad orgánica a la que pertenezcan.

En lo que se refiere a las funciones, toda empresa para lograr sus objetivos lleva a cabo diferentes tipos como son: Ventas, Producción, Finanzas, etc. En las empresas pequeñas, estas funciones son llevadas a cabo por unas cuantas personas pero conforme la empresa aumenta en magnitud, las funciones se tornan más complejas hasta formar grupos de verdaderos especialistas para integrar cada área funcional, siendo en este punto donde las funciones se dividen en subfunciones, éstas a su vez en actividades y así sucesivamente, hasta llegar al puesto considerado como la unidad específica menor que lógicamente representa el orden mínimo de labores que deben ser desempeñadas por una sola persona.

La auditoría administrativa para realizar su estudio, necesita la clasificación de funciones, subfunciones, actividades y puestos, ya que separando las partes de su todo, facilitará su estudio de acuerdo a los objetivos que persiga cada unidad orgánica, los que deben estar subordinados a los objetivos generales de la empresa.

Habiendo realizado el auditor el estudio y distinción de los puntos anteriores, estará en posibilidad de decidir a qué áreas enfocar su investigación, e inmediatamente procederá a la preparación del programa de trabajo correspondiente.

En cuanto a su elaboración, puede decirse que, no hay reglas específicas para la preparación de un programa de auditoría, ya que éste será formulado de acuerdo a las características de cada caso, en especial después de hacer un estudio previo basado en el conocimiento del negocio del cliente.

Sólo hasta conocer el objetivo de la auditoría administrativa se podrá desarrollar el programa adecuado, y para su elaboración el auditor deberá dar respuesta a las siguientes preguntas:

¿Cuál es el propósito de la auditoría?

¿Por qué?

¿Qué es lo que se propone hacer?

¿Cómo se hará?

¿Qué personal se necesitará?

¿En qué tiempo se logrará?

Así pues, el primer paso para formular el programa de auditoría administrativa es conocer y definir su objeto en razón de la empresa en la cual se va a desarrollar, por lo que el auditor debe tener un claro conocimiento del problema que se pretende resolver, como pueden ser:

¿Se quiere hacer una evaluación administrativa de toda la empresa para conocer la actuación de quienes la dirigen?

¿Se desea sólo la evaluación de un departamento o división en especial?

¿Se quiere una reestructuración que se adapte a la filosofía de una nueva dirección?

¿Se quiere conocer el potencial futuro de la empresa?

¿Se quiere conocer la eficiencia de los sistemas y procedimientos actuales?

En segundo término, el programa se elaborará en la oficina del auditor antes de iniciar el trabajo en la empresa de acuerdo a sus condiciones particulares y principalmente al alcance y objetivo de la auditoría, ya que como cada trabajo tiene características y peculiaridades propias, los procedimientos generales de este tipo de auditoría se adaptan a las condiciones que prevalecen en cada situación particular.

Se debe considerar que existen ciertos aspectos en cada auditoría, sobre los cuales no podría decirse el procedimiento exacto a seguir; en tales casos, es necesario rectificar el programa o bien, adicionar nuevos procedimientos. O sea que un programa no debe ser definitivo, rígido e inflexible, sino lo suficientemente flexible para hacer frente a circunstancias no previstas que exijan hacer cambios al programa de trabajo.

En lo que respecta a su forma, se puede decir que, para su elaboración pueden utilizarse hojas tabulares de catorce - columnas en las que se anotarán:

- a) Las labores a desarrollar.
- b) La firma o inicial del ayudante que lleve a cabo cada etapa del trabajo.
- c) Algunos comentarios u observaciones relativos a dicha etapa, en caso de que los haya.
- d) El tiempo que se empleó en cada trabajo.

El programa incluirá instrucciones completas y detalladas, a tal grado que deje en libertad el juicio profesional - que debe observarse en cualquier auditoría. El propósito de formular el programa de auditoría, no es el de indicar cómo - hacer determinado detalle de trabajo, sino el de atraer la atención del auditor encargado, sobre los puntos que requieran en particular del ejercicio de un buen juicio y sentido común, en los cuales deberá fijar su atención.

En cuanto a su contenido, se presenta a continuación un cuadro en donde se indican los aspectos básicos que generalmente debe cubrir el programa de auditoría administrativa:

TRABAJOS PRELIMINARES

CONTRATOS DE
SERVICIOS
PROFESIONALES

Entrevistas
Pláticas telefónicas
Correspondencia
Lista de puntos a definir
Propósito de la Auditoría

Tipo de Auditoría
Honorarios
Tiempo de la Auditoría
Condiciones y limitaciones
Facilidades

**INFORMACION GENERAL
DE LA EMPRESA**

Características jurídicas
Características de operación
Características de organización
Funcionarios principales
Diagramas de organización
Manuales de organización
Reglamentos

**FUENTES DE
INFORMACION**

Formas de papelería
Archivos
Lugares de trabajo
Personal que se entrevistará
Otros registros
Externa

**PERSONAL QUE
SE EMPLEA**

Auxiliares
Analistas
Supervisores
Especialistas
Otros

**FACILIDADES QUE
PROPORCIONA
LA EMPRESA**

Personal
Local
Instrumentos
Equipo
Discusión de problemas

**SECUENCIA DE
LA AUDITORIA**

Funciones
Departamentos
Secciones
Puestos

**FORMULACION DE
CUESTIONARIOS**

De aspectos administrativos
De aspectos técnicos
Departamentales
Seccionales
Otros

ENTREVISTAS

Director general
Gerentes
Supervisores
Obreros
Empleados

TECNICAS

Tipos de diagramas
Técnicas matemáticas
Técnicas de ingeniería -
industrial
Otras

INFORME DE AUDITORIA

Consejo de administración
Director general
Gerentes
Supervisores
Otros:

**PLAN DE
REORGANIZACION**

Diagramas
Manual de organización
Equipo
Personal
Fecha de iniciación
Tiempo

2. Obtención de Evidencia e Información, su Análisis y Registro

Habiendo formulado el programa de trabajo, el auditor proseguirá con la siguiente fase de la auditoría administrativa, la cual consiste en obtener información, recopilando la mayor cantidad posible de datos acerca del área sujeta a examen.

El objetivo principal de una recopilación de datos es, contar con hechos relevantes, dignos de confianza, sobre los cuales se fundamentará la actuación, conclusiones y recomendaciones del auditor; razón por la cual, tendrá que acudir a las múltiples fuentes de información que se encuentran en la misma empresa, como son: registros, manuales, métodos y procedimientos de operación, equipo, organización de personal, etc., asimismo deberá obtener información de funcionarios, jefes, supervisores, empleados, etc., que conozcan mejor el área sometida a revisión.

A continuación se explicará más a fondo esta fase de la auditoría para lo cual se subdivide de la siguiente manera:

A) Medios de Recolección

Existen principalmente cuatro medios de los que puede valerse el auditor para recolectar datos completos y detallados, que integren la red de información en que basará su examen, - estos son:

- a) Inspección y Observación. - El auditor debe inspeccionar personalmente la ubicación de la empresa, las instalaciones y oficinas, el arreglo físico de los almacenes, etc., tomando nota de todos aquellos hechos relevantes o de interés necesarios para su estudio. Por medio de la observación directa puede obtenerse la información relativa a las operaciones, trámites, rutinas, etc.
- b) Revisión de documentos y archivos. - El auditor obtendrá valiosa información de los documentos, formas, ma

nuales y circulares concernientes al área examinada. Además deberá solicitar copias de la información documentada que requiera, juegos de cada forma en uso y - tomar datos relativos al orden que siguen los diferentes trámites y procedimientos.

- c) Entrevistas.- Tienen como finalidad la recolección de información a través de personas que conozcan mejor - la situación que prevalece en la empresa y los problemas que se estudian.
- d) Cuestionarios.- Destacan en forma especial como medio de obtener información, ya que con ellos se detecta - en primera instancia y en forma general cómo es la empresa, cómo está organizada, si cuenta con políticas administrativas para cada área, si dichas políticas - se cumplen, es decir, sirven como guía para buscar - respuestas a interrogantes acerca del área en revisión, dado que un cuestionario puede prepararse específicamente para determinada área, en base a las necesidades y circunstancias particulares que ésta requiere.

B) Verificación y Registro de la Información

Es de suma importancia para el auditor, verificar todos - los datos que obtuvo del personal, por lo que es necesario - que pida colaboración al mismo personal, que proporcionó la información, para evaluar la exactitud de esos datos antes de - registrarlos y analizarlos en definitiva.

La información semejante que corresponda a una determinada actividad, deberá ser agrupada de manera que tenga secuencia operativa y cronológica, a fin de seguir detalladamente - los distintos aspectos de dicha actividad. Para facilitar el análisis de una actividad, el auditor debe registrar ordenadamente los datos obtenidos para hacer más objetiva la información, y de esta manera facilitar el análisis.

A través de la utilización de instrumentos y técnicas - que muestren en forma objetiva la situación que se examina, el auditor estará en posibilidad de definir los hechos, localizar problemas y deficiencias en los métodos administrativos y

buscar la solución para los mismos, tratando siempre de encontrar las mejores.

C) Instrumentos y Técnicas

Existen diversos instrumentos y técnicas para el registro de información, que permiten anotar con mayor facilidad y precisión los datos de tipo administrativo. Enseguida se señalan aquellos que no requieren de gran especialización para ser elaborados, además de ser los más prácticos dentro de una auditoría administrativa. Estos son:

- a) **Diagramas de Organización.**- Dan un panorama general de la estructura orgánica de la empresa, departamento o sección en particular. Por medio de ellos al auditor estará en aptitud de apreciar las relaciones que existen dentro de la empresa.

Mediante estos diagramas el auditor podrá analizar algunos elementos de la estructura orgánica, como por ejemplo: Sus funciones principales, los niveles jerárquicos, el campo de autoridad de cada jefe, etc. Asimismo son auxiliares para el auditor en estudios, no sólo de índole organizativa, sino también en otros, tales como los sistemas de contabilidad por áreas de responsabilidad, los sistemas de control presupuestal, los sistemas integrales de información, etc.

- b) **Carta de Actividades.**- Es factible que una empresa para realizar ciertas actividades con un propósito común, reclame la participación de personal que depende de diferentes departamentos o secciones. El análisis de esas actividades debe efectuarse tomando en cuenta el número de empleados y jefes que participan, así como los departamentos y secciones que intervienen. Para lograr esto el auditor formulará las cartas de actividades que juzgue necesarias,

Por medio de la carta de actividades se definen las acciones y obligaciones de cada persona participante en un conjunto de actividades encaminadas a un objetivo determinado. Además el auditor estará en posibili-

dad de analizar la importancia del objetivo y de las actividades necesarias para alcanzarlo, la intervención de cada puesto en las actividades contenidas en el estudio, los departamentos o secciones que intervienen y las acciones que ejecuta cada persona.

- c) **Diagrama Líneas de Responsabilidad.**- Por medio de este diagrama el auditor registra gráficamente la información relativa al grado de responsabilidad que asumen quienes se encuentran directamente relacionados en la ejecución de diferentes funciones y actividades, y del mismo modo los departamentos o unidades orgánicas que intervienen.

La conformación de esta gráfica se asemeja a una matriz, en donde las actividades se enlistan verticalmente del lado izquierdo, y en la parte superior en forma casi horizontal se citan los puestos y nombres de las personas que intervienen. La participación que tendrá cada persona en determinada actividad es anotada con símbolos en las intersecciones de las columnas.

- d) **Carta de Distribución de Actividades.**- Ofrece la posibilidad de conocer y estudiar las actividades que se llevan a cabo en un departamento o sección, conjuntamente con el personal que las realiza, incluyendo además el factor tiempo. Consta de varias columnas en donde se registra la información en forma lógica y ordenada. En la primera se citan las actividades que se realizan de acuerdo a su importancia; en las columnas subsecuentes se anota la intervención que tenga cada persona en dichas actividades. A cada empleado le corresponde una columna, la cual contiene un lugar para anotar el tiempo empleado en cada actividad, ya sea semanal, quincenal o mensual. En la parte inferior de la columna se asienta la suma de horas trabajadas correspondientes al período establecido.

- e) Diagramas de Flujo.- Sirven al auditor para estudiar los procedimientos o trámites, ya que le permiten mostrar gráficamente la secuencia operativa y cronológica que siguen éstos.

Este tipo de diagrama brinda información objetiva, más comprensible para su estudio y comparación de los procedimientos actuales con los mejorados que se proponen. Consta de cuatro columnas: en la primera se anotan las formas que se utilizan y en las restantes se señalan los departamentos o secciones entre los cuales se crea el flujo de formas de papelería que dará cumplimiento a un trámite. Es necesario que los símbolos empleados sean uniformes, dado que el beneficio del diagrama dependerá de la facilidad con que se descifre su información.

D) Análisis

Disponiendo de la información debidamente registrada, el auditor cuenta con los elementos suficientes para evaluar los hechos que ahí figuran, es decir, comienza la fase de análisis cuyo objetivo es, dividir el área sujeta a estudio en partes pequeñas que indiquen los hechos sobresalientes, que son determinantes para efectuar cualquier mejora.

El auditor debe realizar su estudio en forma lógica fijando el propósito, buscando relaciones, comprobando las diferentes fases que siga el área sujeta a estudio, a fin de comprender claramente lo que se analiza, y considerando que el objetivo de la auditoría administrativa es buscar mejoras que se reflejen en una reducción de costos principalmente.

Para hacer más completo su análisis, el auditor debe investigar los recursos de que dispone la empresa, tratando de corregir sus deficiencias, si éstas existen o buscando optimizarlos. Algunas de estas circunstancias pueden ser: en:

- 1) Personal.- Reducir la cantidad de personal o mejorar la eficiencia en su trabajo.
- 2) Materiales.- Disminuir los recursos materiales utilizados sin que afecten los resultados esperados.

- 3) Tiempo.- Suprimir tiempo desperdiciado o tratar de encontrar la forma de ahorrar este elemento logrando los mismos o mejores resultados.
- 4) Tecnología.- Buscar nuevas formas de operar, acordes a los avances tecnológicos y cuyo empleo se justifique.

E) Papeles de Trabajo

Cuando se tienen todos los hechos y datos debidamente comprobados, tendrán que registrarse en documentos, ya que no sería posible guardar en la memoria el cúmulo de información obtenida.

En dichos documentos, llamados papeles de trabajo de la auditoría administrativa, se va dejando huella por escrito de las técnicas aplicadas, pudiendo estar compuestas por formas, hoja de análisis, estados, gráficas, informes, programas, diagramas, cédulas y otros documentos en los que figuren los resultados obtenidos de las entrevistas y encuestas realizadas, comprendidas en la ejecución del programa de trabajo respectivo. Constituyen la fuente de datos que servirá de base al auditor para enterar a los directivos de la empresa auditada, sobre los aspectos relevantes que se determinaron en el desarrollo de la auditoría.

Al concluir la auditoría, los papeles de trabajo deben quedar perfectamente ordenados, archivados y de ser posible encuadrados, colocando el programa de auditoría al frente de todos los documentos. Es importante que los papeles se arreglen y archiven mediante un sistema definido, pues en esta forma no habrá problema al tratar de localizar cualquier dato o documento.

3. Desarrollo de la Auditoría Administrativa

En vista de que la revisión y examen que efectúe el auditor administrativo se basará en los principios de la teoría administrativa, y se complementará con los aspectos técnicos y particulares inherentes en cada unidad sujeta a revisión se considera conveniente transcribir los fundamentos de dicha teoría:

- a) Toda persona que dirija el trabajo de dos o más subordinados, es un jefe, y su capacidad común es precisamente administrativa.
- b) Cada jefe, sus subordinados y los recursos materiales y técnicos de que disponga, constituirán una unidad orgánica dentro de la empresa.
- c) Cada unidad orgánica tendrá fisonomía propia, pero siempre estará interrelacionada con todas las demás que integran la empresa.
- d) La unidad orgánica de más bajo nivel será la más simple y formará parte de otra mayor y así sucesivamente hasta llegar a las unidades denominadas departamento o división, que en conjunto integran la empresa, considerada como la unidad orgánica mayor y cuyo jefe es el director general.
- e) Toda unidad orgánica independientemente de su magnitud o características particulares, tiene como denominador común el elemento administrativo, es decir, para que una unidad orgánica cumpla con sus objetivos necesita un jefe que guíe y supervise a sus subordinados para que éstos alcancen eficientemente las metas que se han fijado.

De acuerdo a lo expuesto en los puntos anteriores, resulta claro que el elemento administrativo es la base y motivo de acción de la auditoría administrativa, por lo que resulta necesario la aplicación de dichos principios, siendo también necesario tomar en cuenta los aspectos técnicos propios de cada área o unidad sujeta a examen, puesto que cada función tiene su apoyo tecnológico y desarrollo humano singular.

Ante estos conceptos, se expondrá el desarrollo de la au

ditoría administrativa siguiendo el orden lógico establecido por el proceso administrativo: Planeación, Organización, Dirección y Control.

PLANEACION.- Actualmente para que una empresa funcione adecuadamente, requiere planear lo que va a realizar, esto es, determinando anticipadamente los objetivos por cumplir y los medios de los que se valdrá para lograrlos.

En la auditoría administrativa, el auditor revisa los planes, analizando sus componentes (pronósticos, objetivos, políticas y programas) y evalúa la eficacia con que contribuyen a la consecución de los objetivos de la empresa.

Se puede decir que para efectuar una eficaz planeación, es necesario, en primera instancia precisar los objetivos y que su consecución se logre con el máximo de ahorro económico y de esfuerzo individual.

Por otra parte, debido a que la función de fijar los objetivos corresponde a todos los dirigentes de la empresa, tomando en cuenta la importancia del nivel jerárquico en que se encuentran, las políticas que se sigan deberán delimitar el marco en que deban dictarse las decisiones que tiendan a la consecución de dichos objetivos.

Además los planes deberán ser elaborados con el tiempo suficiente para poder cumplir con los objetivos que se hayan fijado en la empresa, a largo o corto plazo. También deberán considerarse aspectos que puedan afectar los planes originales, para lo cual dichos planes tendrán que ser lo suficientemente flexibles para que puedan permitir la introducción de variaciones que se amolden a las circunstancias. Asimismo, para alcanzar los objetivos, deberán comprobarse tanto los hechos como las expectativas, con la finalidad de hacer las rectificaciones necesarias en caso de alguna desviación. Finalmente se puede afirmar que la planeación es esencial para seguir con eficacia los aspectos básicos de Dirección y Control.

ORGANIZACION.- El fracaso de algunas empresas, es ocasionado por deficiencias administrativas en donde los defectos de organización representan el mayor número, o sea, los problemas administrativos aumentan como consecuencia de una organización deficiente.

La auditoría administrativa identifica estos defectos por medio de una revisión a fondo en la etapa de organización, sugiriendo las posibles mejoras y el óptimo empleo de los recursos, dejando bases útiles para una mejor revisión en las fases de dirección y control.

Se define a la organización como la agrupación de las actividades necesarias para revisar los planes, asignando la autoridad y responsabilidad a quienes tienen a su cargo la ejecución de tales actividades.

La organización tiene como objetivos elementales la simplificación del trabajo, el mejor aprovechamiento de los recursos, la proyección de la empresa y el cumplimiento de los planes.

Es de gran importancia para el desarrollo de la auditoría administrativa, conocer los principios de organización, puesto que lo guiarán en la revisión y solución de problemas que surjan en las áreas sujetas a estudio. Estos principios son:

- 1) Unidad de mando
- 2) Tramo de Control
- 3) Delegación de autoridad
- 4) División del trabajo

Revisión de funciones.- Una empresa debe llevar a cabo sólo aquellas funciones y actividades que sean necesarias para el cumplimiento de sus objetivos. Es conveniente hacer una clasificación en funciones, subfunciones y actividades, para su mejor comprensión.

La revisión de la funciones, subfunciones y actividades deberá hacerse empezando en este orden y por separado para después hacerlo en conjunto.

La organización siempre sugiere la posibilidad de efec -

tuar mejoras, no obstante, puede caer en ciertos errores que conducen a deficiencias, que en ocasiones son superiores a las que trataba de eliminar. El auditor administrativo debe tener presentes estos errores, los que pueden ser:

- 1) Teoría y Principios
- 2) Imitar Organizaciones
- 3) Organización Rígida
- 4) Resistencia al cambio

Se puede concluir que, la efectividad de la organización depende de que el personal directivo cuente con los medios indicados para alcanzar los objetivos de la empresa con el mínimo esfuerzo.

DIRECCION.- Continuando con el orden de las fases del proceso administrativo, se llega a la función de dirección, que consiste en conducir las actuaciones hacia los objetivos deseados, es decir, quien dirige está en contacto con sus subordinados, guiándolos y supervisándolos para el logro de las metas que les ha fijado.

La dirección es muy importante, porque de la manera en que se realice dependerá que se cumplan los planes, más aún cuando mediante la delegación de autoridad desde el nivel jerárquico más alto hasta el más bajo, las decisiones administrativas se traducen en realidades materiales.

Esta fase está formada por las siguientes etapas:

- 1).- **Autoridad y su ejercicio.-** Para otorgar a una persona la capacidad de ordenar, es necesario aplicarle un estudio a fin de darse cuenta si es adecuada para ejercer tal autoridad con eficiencia.
- 2).- **Establecimiento de canales de comunicación.-** Son necesarios para poder coordinar las actividades en cuanto a monto, tiempo y dirección, resultando como consecuencia acciones unificadas y armónicas tendientes a lograr los objetivos establecidos.
- 3).- **Supervisión del ejercicio de autoridad.-** Consiste en observar que las cosas se vayan ejecutando tal y como se planearon y ordenaron.

Dada la complejidad del elemento humano en la administración, un jefe debe tratar que sus subordinados colaboren espontáneamente con él. Dicha colaboración se logra cuando se motiva a la gente y se hace de su conocimiento que dentro de los objetivos generales de la empresa, están latentes sus objetivos individuales como: ingresos suficientes, reconocimiento de su trabajo, reconocimiento a su dignidad humana, posibilidad de superación y seguridad en su empleo, etc.

La auditoría administrativa en su revisión debe analizar que dentro de los planes, objetivos, políticas y decisiones que se toman, se identifiquen estas motivaciones generadas a

través de las relaciones humanas y las comunicaciones, ya que por medio del examen de éstas últimas, el auditor administrativo aprecia y evalúa la forma como los jefes ejecutan la función administrativa de dirección.

Por tanto, se puede decir que, la finalidad de la fase de dirección es que cada empleado tenga interés en colaborar con todo su esfuerzo al logro de los objetivos, tanto individuales como los de la empresa, con la mayor eficiencia y al menor costo posible.

CONTROL.— Esta es la última fase del proceso administrativo, y consiste en asegurar la medición y corrección de la eficiencia hacia los objetivos fijados, es decir, se evalúa lo realizado y se compara con las normas o estándares establecidos, para tomar medidas adecuadas en caso de surgir variaciones.

El control se encarga de vigilar que las actividades de la empresa se apeguen a los planes fijados, tratando de reducir las variaciones que puedan surgir entre lo que se intentaba obtener y lo que realmente se obtuvo.

Todo control tiene como base la planeación, la organización y la dirección, ya que de ellas dependerá la eficacia de los distintos controles de la empresa.

Al haber revisado estas fases, el auditor administrativo ha comenzado al mismo tiempo a revisar los controles, puesto que éstos tienen como elementos:

- 1).— Definición de objetivos.
- 2).— Fijación de políticas adecuadas.
- 3).— Programas de acción precisos.
- 4).— Sistemas y procedimientos eficientes.
- 5).— Estructura orgánica adecuada.
- 6).— Buena práctica de relaciones humanas.
- 7).— Comunicaciones eficientes.
- 8).— Registros y formas adecuadas.

Sin embargo, aunque el auditor haya revisado estos puntos que significan la revisión de los controles éstos además deben revisarse directamente desde el punto de vista de las fases y campos del control junto con aquellos elementos que se relacionan entre sí, ya que las etapas del proceso administrativo tienen una estrecha relación.

Fases del Control:

- 1).— Fijación de la norma.
- 2).— Medición de lo realizado
- 3).— Evaluación de los resultados
- 4).— Corrección de las desviaciones

Al revisar los controles el auditor debe llegar al fondo de las causas que han originado desviaciones, para definir no sólo qué sucede, sino también el porqué, a fin de que las correcciones no sean transitorias sino permanentes. Además habrá de comprobar que los controles estén actualizados en su mecanismo, porque de no ser así, la eficiencia del control disminuirá.

Deben existir en toda empresa, personas responsables del control de las diferentes actividades, y para que ellas sean responsables de dicho control se les debe informar acerca de las desviaciones detectadas para que apliquen la acción correctiva que juzguen pertinente. Es de más utilidad para las empresas tratar de prevenir desviaciones futuras, que señalar exactamente las desviaciones anteriores ya que serían únicamente para fines estadísticos. Un control será más eficiente si se basa en la hipótesis de que los dirigentes cometen el mínimo de errores y no en que el control detectará los errores cometidos por ellos. Los planes deben ser la base para adoptar las técnicas o procedimientos que se emplearán en el control de las actividades.

Cabe hacer mención, que en ocasiones el Control Administrativo y el Control interno se prestan a confusión, por lo que se considera conveniente tratar de aclarar un poco esto.

La confusión a que se hizo referencia entre el Control Interno y el Control Administrativo, se explica si se toma en cuenta, que el primero tiene cierta amplitud por estar relacionado con los aspectos contables, financieros y económicos, los cuales constituyen gran parte del segundo, al que se puede considerar como el "control del Todo", o sea, el control total de la empresa, en tanto que el control interno se refiere al control de una parte de ese todo.

Dicha confusión surge normalmente en el momento que el control administrativo se basa en muchos de los informes contables y financieros, y porque los controles administrativos pueden complementar al control interno.

Es importante recordar que es ideal que la auditoría admi

nistrativa y la auditoría contable se conjuguen en una sola -
coordinando sus etapas de manera que la administración de una
empresa obtenga el mayor beneficio. Se menciona esto porque se
establece que el control interno es el punto de unión entre am
bas auditorías, más aún si se considera que éste es el sistema
por el cual se dá efecto a la administración de una empresa, -
entendiéndose por administración al conjunto de actividades ne
cesarias para lograr los objetivos fijados. Por tanto, el con-
trol interno comprende las actividades de dirección, financia-
miento, promoción, producción, distribución y consumo de una -
empresa; sus relaciones públicas y privadas, y la vigilancia -
general sobre su patrimonio y de aquellos de quienes depende -
su conservación y crecimiento.

IV.5 INFORME

Terminada la revisión propia de la auditoría administrativa y teniendo una completa visión de lo examinado, llega el momento de formular y presentar el informe, el cual demostrará la utilidad de la auditoría, es decir, la expresión de hechos, suposiciones y opiniones tratando de hacer una crítica constructiva sobre la administración de la empresa, en cuanto a los resultados obtenidos, los medios utilizados y la enunciación de sugerencias para cambio o mejoramiento.

El informe de la auditoría administrativa expone a la vista de los lectores la calidad, el alcance y el desarrollo del trabajo realizado por el auditor. Esto implica que el informe tenga buena presentación, un claro y completo contenido de lo que se informa y que sea puesto a disposición de los directivos en la fecha oportuna, con el objeto de que la administración de la empresa adopte las medidas que en él se sugieren,

De acuerdo con lo expuesto anteriormente, se considera conveniente subdividir esta parte del capítulo, de la siguiente manera:

A) PREPARACION

Al momento de preparar el informe, el auditor habrá de cuidar que la redacción y escritura no den lugar a malos entendidos, para tal efecto, deberá expresar sus ideas con exactitud, concisión y cortesía.

En cuanto a su redacción, deberán observarse los siguientes puntos:

- 1).- Deberá estar redactado en un estilo preciso y descriptivo.
- 2).- Deberá tener una claridad que no deje lugar a dudas en lo que se pretende decir.
- 3).- Deberá utilizarse la tercera persona gramatical, puesto que el informe estará concebido en forma impersonal.
- 4).- Adecuada forma de expresión.
- 5).- Sobriedad que evite demasiadas palabras.

6).- Uso de vocabulario sencillo.

En cuanto a su escritura:

- 1).- Es conveniente que el informe sea escrito a doble espacio, a fin de facilitar la inserción de correcciones.
- 2).- Deberá presentarse especial interés a la ortografía, puntuación y aspectos gramaticales en general.

Por lo que respecta al auditor, este deberá tener presente a quién se le va a enviar el informe, puesto que quien lo reciba habrá de juzgarlo en cuanto a su calidad y contenido; si es bueno, adecuado, útil e interesante.

Asimismo, el auditor determinará la parte de su informe que proporcionará en forma oral y escrita. Siempre debe tratar que la escritura sea clara, valiosa, pertinente y sobre todo - lo más breve posible, ya que ningún ejecutivo gusta de leer informes largos y confusos.

B) CONTENIDO

Todo informe deberá ser preparado de acuerdo a las necesidades y características propias de cada empresa para poder considerarlo como completo deberá contener los siguientes puntos:

- 1.- Propósito de la auditoría.
- 2.- Hechos relevantes a nivel de empresa.
- 3.- Hechos relevantes departamentales o seccionales.
- 4.- Recomendaciones.
- 5.- Conclusiones.
- 6.- Anexos.

C) REVISION Y DISCUSION

Antes de dar por finalizado el informe, el auditor deberá tener presentes una serie de factores para que éste se ajuste a las normas de calidad más altas; algunos de estos factores son:

- a) Que los distintos aspectos estén presentados en forma breve y la redacción sea original.
- b) Que esté redactado en forma clara, a fin de evitar ma-

entendidos.

- c) Que las recomendaciones sean oportunas, fáciles de realizar y convenientes para la dirección existosa de la empresa.
- d) Que lo tratado sea interesante, comprensible y útil a la dirección.

Para tal efecto, antes de mecanografiar el informe en forma definitiva, cada sección será revisada para cerciorarse que esté completa y reúna los requisitos de calidad ya mencionados. En virtud de su probable contenido de carácter confidencial no se mostrará o dará a conocer el informe a nadie que no esté autorizado para ello.

Una vez entregado el informe, el auditor aprovechará la oportunidad de acompañar al directivo principal en la lectura y estudio del mismo, ya que es aquí donde el auditor hace resaltar oralmente los puntos esenciales, sus recomendaciones, da respuesta a las preguntas que pudieran surgir y discute aspectos específicos descubiertos en el curso de la auditoría y que requieran una decisión por parte de la alta dirección. Por otra parte, la discusión puede centrarse alrededor de un futuro progreso en alcanzar una mejor actuación y métodos administrativos más eficaces. En resumen, el auditor discute y comenta todos los aspectos que necesitan la aprobación de la dirección para ponerlos en práctica.

CAPITULO V

AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES

V.1 CONCEPTO

V.2 OBJETIVO

V.3 SUSTENTACION LEGAL

**V.4 LA AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES Y EL
PROGRAMA DE FISCALIZACION PERMANENTE**

**V.5 PLAN, ORIGEN Y ETAPAS DE LAS AUDITORIAS
FISCALES POR PARTE DE LA SECRETARIA DE
HACIENDA Y CREDITO PUBLICO**

**V.6 LA AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES PRACTI
CADA POR EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIEN-
TE**

V.7 DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

CAPITULO V : AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES

V.1 CONCEPTO

El 21 de abril de 1959 por decreto presidencial, es creada la auditoría para efectos fiscales como órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; este tipo de auditoría se establece para investigar y vigilar que los contribuyentes cumplan con sus obligaciones fiscales en forma correcta y oportuna.

Por tanto, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, vigilará el cumplimiento de las obligaciones fiscales de carácter federal; se puede decir que la auditoría para efectos fiscales es según dice Estela Ramírez S. en su Tesis llamada Auditoría Fiscal:

" El examen que se practica, con la finalidad de poder precisar la posición fiscal del contribuyente para determinar con el mayor grado de exactitud razonablemente posible, que el contribuyente objeto de la revisión, ha cumplido con las obligaciones fiscales de acuerdo con las disposiciones legales vigentes y las normas esenciales de la técnica contable ".

Por otra parte, el Código Fiscal de la Federación en su capítulo tercero, otorga facultades al contador público independiente para efectuar dicha auditoría, mediante el cumplimiento de diversas disposiciones que serán mencionadas posteriormente al hablar del dictamen para efectos fiscales.

Tomando en cuenta lo anterior se concluye que la auditoría para efectos fiscales es el examen que practica el contador público independiente sobre los libros, registros y declaraciones fiscales de la empresa, con el objeto de conocer la situación fiscal de la empresa y saber si ha cumplido con las obligaciones fiscales, de acuerdo con las leyes vigentes a este respecto.

V.2 OBJETIVO

El objetivo de la auditoría para efectos fiscales es, verificar el correcto y oportuno pago de los impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes; así como comprobar que las cifras contenidas en las declaraciones de impuestos, incluyan todas las operaciones gravadas por dicho impuesto incorridas en el período a que se refiera determinada declaración, en su caso, si las deducciones presentadas son las efectivamente efectuadas como si cumplieron con los requisitos establecidos por la ley, correspondiente a la naturaleza de las operaciones y al período en que se realizaron, cerciorándose de que no existieron errores de cálculo aritmético.

Toda empresa, cualquiera que sea su giro o actividad podrá estar sujeta a revisión por parte de las autoridades fiscales competentes.

Las autoridades fiscales podrán practicar visitas domiciliarias de auditoría, inspecciones y verificaciones, con el fin de comprobar que los contribuyentes o responsables solidarios, hayan cumplido con las disposiciones fiscales que marcan las leyes, o en su caso, determinar las contribuciones o impuestos omitidos.

En este tipo de auditoría recae también la función de efectuar las revisiones que llevan a cabo los organismos o autoridades que cuentan con facultades de imponer gravámenes federales a los contribuyentes. Por esta razón la autoridad fiscal tiene facultades para practicar revisiones directas en la contabilidad y documentación del contribuyente, para comprobar el cumplimiento de las obligaciones tributarias de conformidad con las facultades que tiene la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

De ahí, que el auditor externo hace su revisión para efectos fiscales, de acuerdo con el artículo 52 del Código Fiscal.

de la Federación, tenga como objeto fundamental obtener los elementos de juicio necesarios para opinar, si el contribuyente ha cumplido con las obligaciones fiscales a las que está sujeto de acuerdo con las leyes correspondientes, además de que sus estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Por otra parte, se debe tener conciencia de que la auditoría para efectos fiscales es una verdadera necesidad para la integración armónica de la relación contribuyente-fisca. Ya que, si no se supiera de la existencia de este elemento de fiscalización, simple y sencillamente es de dudarse que existiera un considerable número de contribuyentes que cubrieran sus impuestos, como lo establecen las leyes respectivas.

V.3 SUSTENTACION LEGAL

La ley establece que al contribuyente (sujeto pasivo) del impuesto, le corresponde contribuir para los gastos públicos de acuerdo con las leyes fiscales respectivas; por otra parte, también nos indica que sólo podrá destinarse una contribución a un gasto público específico cuando se encuentre establecido en la ley.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público es el órgano por medio del cual el Gobierno Federal obtiene sus ingresos. Por esta razón le corresponde establecer una relación con el contribuyente para exigir el cumplimiento de las obligaciones que resulten a su cargo, dando esto origen a la relación tributaria.

De acuerdo con lo anterior, la Constitución política de los Estados Unidos Mexicanos establece que los ciudadanos no sólo tendrán como obligación de tipo principal cooperar con los gastos públicos, sino también tendrán el deber de cumplir con las obligaciones secundarias tales como:

- A) De Hacer: Presentar avisos de iniciación de operaciones, presentar declaraciones, llevar libros de contabilidad, etc.
- B) De no Hacer: No cruzar la línea divisoria internacional sino por los puntos aduanales, a fin de no evadir las impuestos. No proporcionar datos falsos. No destruir sellos fiscales.
- C) De Tolerar: Permitir visitas de inspección a sus instalaciones, edificios, bodegas, etc. Así como de permitir la revisión de sus libros, documentos, etc.

Para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ha designado a la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, para realizar visitas de inspección con el fin de conocer la situación fiscal del contribuyente (ya sea persona física o moral), y poder verificar si se da cumplimiento a las formalida-

des que establecen las leyes tributarias y descubrir o comprobar la infracción de las mismas.

Para cumplir con lo anterior, la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal se auxilia de las Acciones de Fiscalización y de los Medios de Fiscalización que se explicarán a continuación.

ACCIONES DE FISCALIZACION

- A) Se debe buscar que los contribuyentes esten bajo control; es decir, que todos los obligados a registrarse como tales, lo hagan.
- B) Las acciones de fiscalización se encaminan a contar con adecuados controles para impulsar a todos los contribuyentes conocidos, a que den el primer paso hacia el cumplimiento voluntario.
- C) Los contribuyentes que ya hayan cumplido con la presentación de sus declaraciones deberán incluir en ellas información cada vez más fidedigna.
- D) Se deben tratar de recuperar los adeudos de los contribuyentes que hayan presentado sus declaraciones pero que, sin embargo, no hayan cubierto los adeudos determinados.

MEDIOS DE FISCALIZACION

La Dirección General de Auditoría Fiscal de la Federación dispone de los siguientes medios:

- A) Revisión de Declaraciones.
- B) Visitas Domiciliarias.
- C) Revisión de Dictámenes para fines fiscales emitidos por contadores públicos.

Por lo que respecta a la ejecución en sí de la auditoría para efectos fiscales, resulta difícil llegar a su tratamiento en forma detallada, debido a la amplitud del universo que gravita en torno a cada auditoría para efectos fiscales en lo

específico.

Por otro lado, se tienen objetivos que persigue cada auditoría, hablando en términos de los aspectos impositivos a auditar. No es lo mismo revisar el Impuesto Sobre la Renta, que el Impuesto al Valor Agregado, o que el Impuesto Sobre Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado.

Es por ello, que pretender establecer una metodología de revisión que sea aplicable en forma general para la auditoría para efectos fiscales, es tara poco m's que imposible.

Sin embargo, vale la pena mencionar que en la ejecución de esta auditoría, cualquiera que sea su área de influencia o jurisdicción, se cuenta con dos elementos que, al conjugarlos orientarán perfecta y claramente al auditor en la elaboración de un programa de trabajo específico. Estos dos elementos están señalados por el Código Fiscal de la Federación en su Artículo 52 Fracción II que indica lo siguiente:

" Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones de este Código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo ".

V.4 LA AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES Y EL PROGRAMA DE FISCALIZACION PERMANENTE

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por medio de la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal emitió a principios del sexenio pasado el programa de Fiscalización Permanente, el cual no llegó a tener el éxito esperado y, por lo tanto, ya no se lleva a cabo.

El objetivo de este programa era comprobar mediante pruebas ágiles que los contribuyentes a revisar cumplieran con sus obligaciones fiscales, que los principales renglones de sus declaraciones estuvieran presentados adecuadamente y, que la documentación que amparaba sus operaciones reuniera los requisitos fiscales; en caso contrario se les daría la oportunidad de corregirse o se efectuaría una revisión más profunda.

Toda empresa o persona física con actividad empresarial tiene que llevar cuenta y razón de sus operaciones, y éstas deben asentarse en sistemas de registros o en los libros de contabilidad que señalen las disposiciones mercantiles y fiscales y que servirán de base para la preparación de las declaraciones.

Derivado de lo anterior fué necesario crear un sistema de revisión ágil, que mostrara además del cumplimiento de las obligaciones fiscales, que las declaraciones se habían presentado con base en los libros de contabilidad y que, de lo registrado en ellos existiera la documentación comprobatoria, además de que reuniera requisitos legales.

Para hacer esta revisión ágil se efectuaban pruebas especiales y, para este efecto fueron propuestas las siguientes:

- 1.- Prueba del I.V.A.
- 2.- Ingresos y compras.
- 3.- Impuestos retenidos (sueldos y salarios, pagos al extranjero, etc.).

- 4.- Conciliación de utilidad contable y fiscal.
- 5.- Dividendos.
- 6.- Gastos.
- 7.- Otros.

A continuación se hará una pequeña descripción, explicando en que consisten estas pruebas:

1.- Prueba del I.V.A.

Los auditores deberán cerciorarse de que la empresa ha trasladado y acreditado adecuadamente el I.V.A.

Lo anterior lo hará tomando los datos de las declaraciones mensuales y comparándolo contra lo registrado en los libros de contabilidad, los cuales deberán estar respaldados por la documentación comprobatoria (facturas, pólizas, etc.). Una vez comprobando lo anterior se hará lo mismo contra la declaración anual del I.V.A., considerando las tasas a que esté sujeto.

Se comprobará que el I.V.A. trasladado y el I.V.A. acreditado corresponda a operaciones del período y que conste en forma expresa y por separado de acuerdo a las tasas afectadas.

2.- Ingresos y Compras

Estas pruebas van muy ligadas con la global del I.V.A. adicionándole procedimientos para verificar que las operaciones por concepto de ingresos estén registradas tomando en cuenta las facturas correspondientes y, que las compras efectuadas estén contabilizadas y que su documentación comprobatoria reúna los requisitos fiscales necesarios para poder ser deducibles de impuestos.

Esta prueba se llevará a cabo forma selectiva para comprobar la seguridad del control interno, tanto de las compras como de las ventas efectuadas.

3.- Impuestos Retenidos

Dependiendo de la importancia que tengan los impuestos retenidos por sueldos, honorarios, arrendamientos, intereses, pagos al extranjero, etc.; la prueba correspondiente

se hará comparando lo efectivamente pagado según lo indiquen las nóminas, recibos, etc., contra lo delcarado, verificando que los cálculos realizados sean los correctos. Además debe tomarse en cuenta si existe un contrato y en su caso, comprobar si efectivamente se efectuó el servicio.

4.- Conciliación de Utilidad Contable y Fiscal

Se revisarán las partidas de conciliación entre la utilidad contable y la fiscal para determinar la procedencia de si son o no acumulables para I.S.R. o están sujetas a ser consideradas como presuntas utilidades.

5.- Dividendos

Ultimamente se había estado observando el comportamiento que empezaron a tener las empresas en hacer uso de ciertas deducciones a través de mecanismos o maquinaciones y de esta manera pagar menos impuesto, por tal motivo se debe de cuidar desde entonces el pago de dividendos en efectivo, en especie o en acciones, ya sean interinos o se repartan en forma de utilidades acumulables por superávit por revaluación o donado o bien, por reembolso de capital, etc.; hay que cuidar si cambiaron de denominación o razón social (de S.A. a S.A. de C.V., o a S.R.L., o a S.N.C.), para determinar la procedencia de la deducción.

6.- Gastos

Las partidas que integran este rubro son muy importantes, entre las más destacadas por la incidencia de manejo inadecuado fiscal son las siguientes:

- previsión social,
- asistencia técnica
- prestación de servicios (honorarios)
- regalías y derechos del autor
- gastos de viaje
- pagos al extranjero, etc.

Comprobar selectivamente que el gasto se haya realizado, que este respaldado con documentación que reúna requisitos fiscales (nóminas, contratos, recibos), y si efectiva

mente se prestó el servicio, y en su caso que el contrato en la Dirección de Transferencia de Tecnología haya sido registrado.

7.- Otros

Hay cuentas que son de activo o pasivo y que por su naturaleza tienen un reflejo en las declaraciones de los contribuyentes, tales cuentas pueden ser reservas de pasivo o reservas complementarias de activo (creación o incremento) que son ficticias o que no están respaldadas por la documentación correspondiente, o no son permitidas por las disposiciones fiscales; la variación brusca de estas cuentas dará la pauta para revisarlas.

En cada una de las partidas que integran la declaración de un contribuyente puede existir una desviación, no era propósito de la Fiscalización Permanente efectuar auditorías a las empresas en forma profunda, sino de una manera selectiva y eficaz, utilizando programas bien delimitados y cimentados y, personal adecuado con sentido de responsabilidad y con criterio para la aplicación de procedimientos.

Lo más importante era lograr el objetivo de la Fiscalización Permanente, es decir, comprobar que los contribuyentes cumplieran con sus obligaciones fiscales en forma adecuada.

Ahora bien, hasta hace poco se había venido atacando la evasión fiscal a través del programa de Fiscalización Permanente, el cual se justificó como un programa en donde los resultados estaban previstos para el corto plazo, y cuya cobertura comprendía el 70% de las revisiones totales.

En la actualidad este programa dejó de tener eficacia e incluso con su continuación se consideró la posibilidad de que pudiera producir efectos contraproducentes, ya que el contribuyente, al estar en contacto prolongado con las técnicas y sistemas de fiscalización que se implementaron para el programa citado, llegó a desarrollar de tal manera sus mecanismos fiscales, que los mismos fueron anulando en parte las me-

didias que se habfan tomado para evitar la evasión, al efecto, el contribuyente se encontraba preparado para recibir a los visitantes, cumpliendo en ocasiones únicamente con sus obligaciones formales, sabedor de que la revisión que se le hiciera no tendría una consecuencia real por no estar el personal visitador, capacitado para determinar con exactitud los impuestos.

La falta de preparación de dicho personal se debía a que se trataba de prestadores de servicio social, por lo que, es entendible su limitación en materia fiscal. Por otra parte, dedicar a estas tareas a personal experimentado traía como consecuencia la afectación de las labores de fiscalización que se realizan a fondo.

Otro de los problemas que se presenta con regularidad, es el desconocimiento, por parte de los contribuyentes, de sus obligaciones en materia de registro, ya que del universo completo, una gran cantidad son omisos para cumplir con sus obligaciones ante el Registro Federal de Contribuyentes.

Para subsanar esta falta de información, se procedió a implantar las acciones necesarias para verificar, calle por calle que los contribuyentes se encontraran al corriente con el cumplimiento de sus obligaciones formales, utilizando para esta tarea a los prestadores de servicio social, que se limitaron a solicitar información exclusivamente sobre el Registro Federal de Contribuyentes, con lo que se pretendía cubrir la necesidad de incorporar al padrón a los sujetos que no estaban inscritos.

Por otra parte, y en relación a los giros de actividad, también se puede señalar una grave falta de presencia de la autoridad fiscalizadora, pudiéndose mencionar entre otros: abarrotes, actividades agropecuarias y pesqueras, artesanías, artículos deportivos, cantinas, etc., hasta totalizar 64 giros en los cuales no tiene ninguna supervisión fiscal.

Una de las brechas más fuertes de evasión que tiene la

economía en México, la constituye la economía subterránea, o sea, todas aquellas actividades de tipo económico, por las cuales no se paga ningún impuesto, no obstante haberse causado por el acto realizado.

Existe gran dificultad para detectar este tipo de evasión con el cuerpo de fiscalización tradicional, por lo que se hizo necesaria su especialización, no sólo en técnicas de auditoría sino también en técnicas de inspección e investigación, ya que la auditoría tradicional requiere de rehacer las operaciones del contribuyente, con las dificultades inherentes, además del tiempo prolongado que se necesita para su consecución.

Con la fiscalización permanente no se han conseguido los resultados apetecidos en virtud de que los prestadores de servicio social resultaron ineficientes y con poca calidad para efectuar una revisión y, por otra parte, no resultaba conveniente distraer al personal experimentado que se dedica a revisiones profundas.

v.5 PLAN, ORIGEN Y ETAPAS DE LAS AUDITORIAS FISCALES POR PARTE DE LA SECRETARIA DE HACIENDA Y CREDITO PUBLICO

En los comienzos de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en el año de 1959 las revisiones se practicaban por cinco ejercicios invariablemente. El resultado era desastroso para las empresas porque el crédito fiscal solía ser muy elevado y por consiguiente también lo era el costo de la auditoría.

Desde entonces a esta fecha se han dado cambios sustanciales, con mayor razón en estos tiempos de crisis en que se ve envuelto el país. Así, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, por la forma en que está trabajando la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal y por lo que señala el código fiscal de la federación en sus artículos 58 y 76, se puede ver que se ha adaptado a las circunstancias críticas de la economía nacional.

Al hacer un análisis de los pasos dados por la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal y relacionándolas con los dos artículos antes mencionados, puede deducirse que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público está procediendo y procederá de la siguiente manera:

Primera Etapa..- Verificación del cumplimiento de las obligaciones fiscales. Se están haciendo visitas domiciliarias con el objeto de verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Segunda Etapa..- Determinación presuntiva de la situación fiscal de los contribuyentes. En esta etapa se procederá a determinar presuntivamente la situación fiscal de los contribuyentes.

Tercera Etapa..- Auditorías a empresas con dictamen de contador público.

Cuarta Etapa..- Acumulación de ingresos vía las declaraciones informativas y los anexos de las declaraciones del Impuesto Sobre la Renta.

Quinta Etapa.- Auditorías a personas físicas.

Sexta Etapa.- Auditorías profundas.

Cabe señalar, desde luego, que las etapas antes mencionadas no están perfectamente separadas, sino que al mismo tiempo que se lleva a cabo la primera de ellas se cumple con la última.

ORIGEN

Una auditoría fiscal se puede originar por diversas causas, siendo las más comunes las siguientes:

A) Programación Normal

La mayor parte de las auditorías se llevan a cabo por virtud de una programación normal, o sea, se realiza como parte del trabajo habitual de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual desea conocer la situación fiscal de los contribuyentes sin que medie ningún antecedente que la origine.

Es importante señalar que estando en marcha la primera etapa del plan de fiscalización, la programación suele hacerse con base en las visitas de cumplimiento de las obligaciones fiscales.

B) Doble Revisión Normal

Aunque no es común, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público en ocasiones lleva a cabo revisiones al mismo contribuyente por el ejercicio siguiente a aquél que fue objeto de una revisión, y ello es con el objeto de comprobar si está cumpliendo con sus obligaciones fiscales.

Para este efecto, el personal de auditores fiscales, al tener noticias de que el contribuyente fue objeto de una auditoría profunda con anterioridad, analiza su expediente y ve el procedimiento seguido en la revisión, siendo frecuente que al plicar los mismos procedimientos de auditoría, llegue a los mismos resultados.

C) Por Hechos Diferentes

Este caso se presenta cuando un contribuyente que fué objeto de una auditoría fiscal, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público encuentra posteriormente diferencias que obligan a volver a revisar el mismo ejercicio por los mismos impuestos.

Los hechos diferentes pueden originarse en las compulsas a los proveedores o a los clientes; en las auditorías a empresas de un mismo grupo empresarial; en los llamados "fraudes maquinados", o sea, cuando se descubre un sistema para evadir el cumplimiento de las obligaciones fiscales; porque se sabe de la existencia de una defraudación fiscal y no se llegó a descubrir en la primera revisión, etc.

D) Denuncias Que Pueden Ser Normales y De Sindicatos

En las denuncias puede decirse que existen de dos tipos:

- a) Las que hacen las personas físicas
- b) Las que hacen los sindicatos

En las primeras puede decirse que su origen es normalmente por represalias a un expatrón; y en las segundas, por virtud de su inconformidad por el reparto de utilidades.

En el caso de las denuncias, éstas son investigadas. No se atiende cualquier carta anónima que se recibe, ni a las que no tienen una base mínima en qué sustentarse.

E) No Presentación De La Corrección De La Situación Fiscal

En este caso se refiere a lo que nos dice el artículo 58 del Código Fiscal de la Federación relativo a la visita de los auditores fiscales tendiente a que el contribuyente corrija su situación fiscal por medio de una declaración complementaria. Si no acepta hacerlo será objeto de una auditoría fiscal profunda.

F) Estudios Financieros

Un análisis efectuado en las declaraciones presentadas por los contribuyentes de un mismo giro industrial o comercial puede traer como consecuencia el que una empresa sea objeto de una auditoría fiscal. Por ejemplo, existen empresas en las que año con año se manifiestan pérdidas, bajos

rendimientos, o la empresa, dentro de su mismo giro, muestra una utilidad muy pobre en relación con las demás. En estos casos, no es difícil que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público quiera conocer los motivos por los que un contribuyente declara en forma diferente a los demás.

G) Los Dictámenes de Contadores Públicos

Los dictámenes de contadores públicos, también son base para que las auditorías fiscales se lleven a cabo. Los casos más comunes son los siguientes:

- 1.- Por no presentar la solicitud para dictaminar en tiempo
- 2.- Por presentarse la solicitud para dictaminar en tiempo, pero no presentarse el dictamen correspondiente.
- 3.- Por el cambio del contador público que dictamina; pues se puede dar el caso de que venía dictaminando un contador público de prestigio y después lo hace alguno cuyo trabajo profesional no es bien calificado.
- 4.- Porque se suspende la dictaminación del contador público. Esto podría deberse a problemas financieros, pero no deja de llamar la atención a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

H) Por Virtud De Una Auditoría o Una Compulsa

Si al revisar a un contribuyente se obtienen pruebas fehacientes a cerca de un fraude fiscal operado en otro negocio relacionado con aquél debido a las relaciones mercantiles entre ambos o bien por intereses de variado origen, suele solicitarse una orden de auditoría para el otro negocio. De la misma manera sucede con las compulsas.

I) Por Cambios De Razón Social

Si un negocio estaba a nombre de una persona física y cambia a una moral y la orden de auditorías se gira a nombre de ésta o viceversa, puede solicitarse una orden a nombre de la otra. De la misma manera ocurre si la persona moral cambia de razón social, se fusiona, clausura, etc.

J) Por La Presunción o Comisión De Delitos

El caso típico en esta situación es el contrabando. Para es

to, el procedimiento de revisión más común es el cateo en el domicilio en el cual se sospecha o se tiene certeza de que es ahí donde se encuentra el cuerpo del delito.

K) Por Razones Políticas

No es frecuente, pero existe; pues de esta manera se trata de resolver un problema de este tipo. En los sexenios 1970-76 y 1976-82, fueron muy frecuentes.

ETAPAS

La orden de auditoría es el documento mediante el cual la Autoridad Fiscal notifica al contribuyente que se dará inicio a una revisión.

La orden de auditoría de conformidad con el artículo 38 del Código Fiscal de la Federación, deberá tener por lo menos estos requisitos:

- 1.- Costar por escrito
- 2.- Señalar la autoridad que la emite
- 3.- Estar fundada, motivada y expresar la resolución, objeto o propósito de que se trate
- 4.- Ostentar la firma del funcionario competente y, en su caso, el nombre o nombres de las personas a las que venga dirigido. Cuando se ignore el nombre de las personas a las que va dirigido, se señalarán los datos suficientes que permitan su identificación.

Además de los datos antes señalados, en la orden de auditoría se deberá indicar lo siguiente de conformidad con el artículo 43 del citado Código.

- 1.- El lugar o lugares donde debe efectuarse la visita
- 2.- El nombre de la persona o personas que deban efectuar la visita, los cuales podrán ser sustituidos, aumentados o reducidos en su número en cualquier tiempo por la autoridad competente. La sustitución o aumento de las personas que deben efectuar la visita se notificará al visitado.

Las personas designadas para efectuar la visita la podrán

hacer conjunta o separadamente.

Las ordenes de auditoría pueden ser de dos tipos:

- a) Las órdenes de auditoría propiamente dichas; y
- b) Las órdenes complementarias

Las primeras son aquellas con las que se da inicio a una auditoría fiscal. Las segundas se refieren a que al estar practicando una revisión los auditores fiscales ven la conveniencia de ampliar la auditoría a otros ejercicios.

La orden de auditoría se formula en original y varias copias pero el auditor porta sólo el original y tres copias.

Al hacer acto de presencia en una empresa, entrega el original y requiere la firma, fecha y puesto de quien la recibe en las copias.

Los auditores fiscales deberán identificarse con una credencial que los acredita como parte del personal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, al inicio de la auditoría.

Quando el personal fiscal no porta la credencial oficial, puede identificarse con su licencia de manejo o su pasaporte, siempre y cuando su nombre aparezca en la orden de auditoría.

Quando exista resistencia a recibir la orden de auditoría, el personal fiscal podrá recoger los libros, registros y documentación comprobatoria del contribuyente para ser examinadas en las oficinas de auditoría fiscal. (Artículo 45 fracción I del Código Fiscal de la Federación). Esto es aplicable tanto en el inicio como en el transcurso de la revisión. También se da este caso si se impide la entrada a los auditores en las oficinas, bodegas, locales, dependencias, cajas de valores o bien no sean puestos a disposición de los auditores fiscales, los libros, registros o documentación o se imposibilite o dificulte por cualquier causa la realización de la auditoría.

Al iniciar la auditoría, tanto el supervisor como el auditor hacen entrega de la orden de auditoría, mientras los ayudantes vigilan que no haya movimientos extraordinarios, o

sea, que se oculte, destruya o saque documentación o mercancía del negocio.

Es muy frecuente que los gerentes generales o bien los contadores quieran sacar o eliminar los libros, la documentación o la mercancía comprometedora en el preciso momento en que se les avisa de la llegada del personal fiscal. Por ello, se establece esta discreta vigilancia que ya se ha hecho una rutina.

Por otra parte, los auditores fiscales no están facultados para bolsear al representante legal de una empresa. En relación al portafolios si se encuentra dentro del domicilio legal del negocio, sí puede revisarlo al igual que el automóvil, aún cuando sea propietario el representante legal, siempre y cuando se encuentre en el estacionamiento de la empresa, en la calle no es posible.

Si el automóvil es propiedad de la empresa, sí puede revisarlo dentro o fuera de ella. Tratándose de los automóviles propiedad de funcionarios o empleados, si están dentro del domicilio del negocio, también pueden ser revisados por el personal fiscal, en la vía pública no.

Normalmente, el grupo de auditores de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, está compuesto por el supervisor, el auditor y dos ayudantes; sin embargo el número de éstos puede ser mayor. El supervisor suele hacer acto de presencia en el domicilio del contribuyente al inicio de la auditoría y eventualmente cuando lo crea prudente.

V.6 LA AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES PRACTICADA POR EL CONTADOR PUBLICO INDEPENDIENTE

El Contador Público independiente efectúa esta revisión sobre los estados financieros de la empresa, poniendo especial atención a la situación fiscal de la empresa que se está revisando.

Dentro de los anexos a los estados financieros que presenta la empresa, desde el punto de vista fiscal el auditor debe poner mayor atención a los siguientes:

- 1.- Determinación de la deducción fiscal de inversiones
(Título II y Título VII I.S.R.)
- 2.- Relación de obligaciones fiscales.
- 3.- Conciliación entre la utilidad contable y el resultado fiscal para el título II y el título VII de la ley del Impuesto Sobre la Renta.
 - a) Determinación de los ingresos que se acumulan:
 - Ingresos fiscales
 - Deducciones contables
 - Ingresos contables
 - Deducciones fiscales
 - b) Determinación de la deducción adicional por depreciación de bienes y por activos y pasivos financieros.
 - c) Determinación del componente inflacionario de las deudas y de los intereses deducibles y/o de la ganancia inflacionaria acumulable.
 - d) Determinación de la pérdida fiscal por el ejercicio pendiente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada, así como de la aplicación al que se dictamina.
- 4.- Conciliación entre los ingresos dictaminados, los declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta y los declarados para efectos del Impuesto al Valor Agregado.
- 5.- Determinación de la Participación de Utilidades al Personal.

- 6.- Relación de las declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina que modifiquen los ejercicios anteriores.
- 7.- Relación de estímulos fiscales.
- 8.- Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero, respecto de las cuales el contribuyente, sea responsable solidario como retenedor.
- 9.- Conciliación de bases sobre pagos al extranjero gravados en el título V de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
- 10.- Conciliación del Impuesto al Valor Agregado entre los registros de contabilidad y las declaraciones presentadas.

Una vez analizado lo anterior, el contador publico debe presentar un informe en el cual expresará lo siguiente:

Informe Sobre la Situación Fiscal de la Empresa X, S.A.

- 1.- Declaro bajo protesta de decir verdad, que emito este dictamen apegándome a lo dispuesto en artículo 52 del Código Fiscal y su reglamento, y en relación a la revisión que practiqué conforme a las normas de auditoría de los estados financieros de X, s.a. por el año que terminó en 198.. .
- 2.- Dentro de las pruebas selectivas que llevé a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examiné la situación fiscal de X, S.A. por el año que terminó el , no habiendo observado omisión alguna en cumplimiento de las obligaciones fiscales a su cargo o en su carácter de retenedor. Asimismo, y dentro del alcance de las referidas pruebas selectivas, me cercioré en forma razonable mediante la utilización de los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, que los bienes y servicios adquiridos durante el año, fueron recibidos y prestados respectivamente, y que se encuentran debidamente registrados en la contabilidad.
- 3.- Verifiqué el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causan por ejercicio, indicados en el anexo número ... adjunto.
- 4.- Revisé en función a su naturaleza y mecánica de aplica-

ción utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que se integran en los anexos ... adjuntos.

5.- Durante el ejercicio no se registraron operaciones que modificaran la situación financiera o resultado de ejercicios anteriores y que implicaran la presentación de declaraciones complementarias.

6.- Revisé los saldos de las cuentas que se encuentran en los anexos ... adjuntos. Asimismo, revisé la información relativa al estímulo fiscal indicada en el anexo ... adjunto habiéndolo encontrado correcto en su base y cálculo, así como la observancia de requisitos para su disfrute.

7.- El contribuyente cuenta con los siguientes registros especiales:

- Registro de adquisición de moneda extranjera
- Registro de acciones
- Registro de utilidades por ejercicio

8.- Revisé la determinación de las fluctuaciones cambiarias registradas en el ejercicio, no encontrando registros por este concepto en el ejercicio revisado.

9.- Durante el ejercicio el contribuyente no realizó operaciones por las que tuviera responsabilidad solidaria como retenedor en la enajenación de acciones efectuada por residentes en el extranjero.

(El informe anterior fue proporcionado por un contador público autorizado para dictaminar fiscalmente de acuerdo con el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación)

V.7 DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

La opinión que emite un contador público, relacionada con la situación fiscal de un contribuyente, resulta ser un apoyo muy valioso para la actividad de fiscalización que desarrollan las autoridades de hacienda, ya que si éste no constituye finiquito, sí es gran indicio del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias.

El razonamiento anterior, junto con otras ventajas, dieron origen a que se estableciera en el Código Fiscal de la Federación, la utilización del dictamen fiscal emitido por contadores públicos independientes, en relación con los estados financieros y el cumplimiento de gravámenes federales; es por ello que en este ordenamiento, las autoridades presumen como ciertos los hechos indicados en los documentos que son analizados por ellos, salvo que exista evidencia refutable respecto a su trabajo.

Para que un contador público pueda dictaminar estados financieros con fines fiscales, debe reunir ciertos requisitos. Esta formalidad ayuda al contador público independiente que desea estar autorizado para emitir dictámenes con fines fiscales, el cual deberá obtener su inscripción en el Registro de Contadores Públicos satisfaciendo los requisitos para ello, y efectuando los trámites correspondientes.

A continuación se presentan las disposiciones legales que reglamentan la dictaminación de estados financieros para efectos fiscales contenidas en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y en el capítulo III sección primera de su Reglamento.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

ARTICULO 52.- Dictámenes de Contadores Públicos

Los hechos afirmados en los dictámenes por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y

su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones que dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes, se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos:

- I.- Que el contador público que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Secretaría.
- II.- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones de éste 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 situación fiscal del contribuyente, en el que consigne, bajo protesta de decir verdad, los datos que señala el reglamento de éste Código en su artículo 54 el cual se mencionará más adelante.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes, no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o representantes solidarios.

Cuando el contador público no de cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, 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 de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al Colegio

Profesional y, en su caso, a la Federación de Colegios Profesionales, a que pertenezca el contador público en cuestión. (Más adelante se hará una relación más detallada de las sanciones que puede tener un contador público).

REGlamento DEL CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION

ARTICULO 45.- Registro del Contador Público

El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- I.- El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II.- Cédula profesional emitida por la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública.
- III.- Constancia emitida por el Colegio de Contadores Públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado por delitos de carácter fiscal o por delitos internacionales que ameriten pena corporal.

ARTICULO 46.- Aviso de Dictaminación de Estados Financieros

Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 del Código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los tres o cuatro meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal, según se trate de personas físicas o morales respectivamente, observando las siguientes reglas:

- I.- El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.
- II.- El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

En los casos en los que se anticipe la fecha de terminación del ejercicio, el dictamen a que se refiere el párrafo anterior, se podrá presentar tanto por el ejercicio de doce meses, como por el ejercicio irregular que se origina con el cambio, siempre que dicha presentación se efectúe, en cada caso, dentro del plazo establecido en el párrafo primero de este artículo.

Quando el contribuyente haya obtenido prórroga para la presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio fiscal de referencia, por el mismo tiempo se considerará prorrogado el plazo para la presentación del aviso a que se refiere este artículo.

ARTICULO 47.- Causas Por Las Que No Surte Efectos El Aviso De Dictaminación

El aviso a que se refiere el artículo anterior no surtirá efectos cuando:

- I.- No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- II.- No este registrado el contador público propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- III.- Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente, por el ejercicio fiscal a que se refiere el aviso.
- IV.- No esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso, o bien, por haberse emitido, aún cuando no se haya notificado, orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Quando la visita domiciliaria se refiera a ejercicios anteriores al que se dictamina, la Secretaría, tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso si así se le notifica a éste y al contador público dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

V.- Exista impedimento del contador público que lo suscriba.

ARTICULO 48.- Renuncia a La Presentación Del Dictamen ó Sustitución Del Contador Público

El contribuyente podrá renunciar a la presentación del dictamen o sustituir al contador público originalmente designado, siempre que lo comunique a la autoridad fiscal, dentro de los tres meses siguientes a la presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, justificando los motivos que tuviere.

Cuando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

Si existe sustitución del contador público, las autoridades fiscales competentes, podrán autorizar a solicitud del contribuyente que el dictamen se presente dentro del octavo mes siguiente a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate.

El contador público tendrá la obligación de formular su dictamen, salvo que tenga incapacidad física o impedimento legal para hacerlo o que dentro de los tres meses siguientes a la fecha de presentación del aviso a que se refiere el artículo 46 anterior, presente nuevo aviso ante las mismas autoridades, comunicando que renuncia a formularlo, justificando los motivos que tuviere.

ARTICULO 49.- Plazo Para La Presentación Del Dictamen y Anexos

El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 46 de este Reglamento estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del Impuesto Sobre la Renta del ejercicio.

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

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

ARTICULO 50.- Integración de Estados Financieros y Anexos

El contribuyente que hubiera dado aviso para dictaminar los estados financieros, deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:

I.- Dictamen relativo a los estados financieros.

II.- Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de 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 estos estados.

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 muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta.
- f) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta.
- g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio.
- h) Determinación de la participación de utilidades de los trabajadores.
- i) Relación 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 dictaminados en el ejercicio, que hayan sido presentadas.
- l) Fotocopias legibles 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
- m) Aviso firmado por el contador público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en su caso.

V.- Forma oficial de información estadística.

ARTICULO 51.- Requisitos De La Documentación

Los documentos a que se refieren las fracciones I, II y IV del artículo anterior, deberán reunir los siguientes requisitos:

- I.- El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá apegarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.
- II.- Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.
- III.- Los anexos a los que se refiere la fracción IV del artículo anterior deberán sujetarse a lo siguiente:
- a) Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto cuando se trate de primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subouan^{tas} de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios. Estos documentos podrán expresarse en miles de pesos.
 - b) El análisis del movimiento del ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo. También deberá incluir la mención de los porcentajes y criterios adoptados para efectuar la deducción por in-

versiones. En caso de discrepancia con los métodos contables también se incluirá la información conforme a estas bases.

- c) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su caso de retenedor, deberá ir suscrita por el mismo y contener:

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

2.- Al calce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeto, que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluídas; que en el ejercicio solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la mención expresa de que no hubo.

3.- En cuanto al pago del Impuesto Sobre la Renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado.

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

5.- En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio a las tasas aplicables. Cuando el contribuyente sea fabricante de los bienes a que se refiere la ley que establece dicho impuesto, en el informe se mencionarán expresamente los registros contables especificando el volumen y el valor de las materias primas adquiridas y, en su caso, la graduación alcohólica, así como los volúmenes producidos y las mermas.

- 6.- En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación.
- d) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta, en casos aplicables, incluirá la información siguiente:
- 1.- Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal ajustada, así como la aplicación al que se dictamina.
 - 2.- Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto Sobre la Renta.
 - 3.- Determinación similar a la de los subincisos anteriores deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores; y
- e) La conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta y de otras contribuciones federales.

En la conciliación en el caso del Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios, correspondiente a la enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba de trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como el Impuesto al Valor Agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades por los que no está obligado al pago o traslado del impuesto según sea el caso, que originen dicha diferencia entre los ingresos gravados y el Impuesto Sobre la Renta y el valor de los actos o actividades gravados con el Impuesto Especial Sobre Producción y Servicios o el Impuesto al Valor Agregado o ambos según se trate.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva, en el mismo orden en que son mencionados en el artículo anterior.

ARTICULO 52.- Forma De Cumplir Con Las Normas De Auditoría

Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del Código, las normas de auditoría se consideran cumplidas en la forma siguiente:

I.- Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II.- Las relativas al trabajo profesional cuando:

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permita allegarse a los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;
- b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y
- c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso.

Quando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

ARTICULO 53.- Impedimentos Del Contador Público Para Dictaminar.

Estará impedido para dictaminar sobre los estados financieros de un contribuyente por afectar su independencia e imparcialidad, el contador público registrado que:

I.- Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta, sin limitación de grado, transversal dentro del cuarto y por afinidad del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración.

II.- 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 esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que concorra otra causal de las que se mencionan en este artículo.

III.- Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impidan mantener su independencia e imparcialidad.

IV.- Reciba, por cualquier circunstancia o motivo, participación directa, en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emolumento dependa del resultado del mismo.

V.- Sea agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.

VI.- 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.

VII.- Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente, que le impida independencia mental e imparcialidad de criterio.

ARTICULO 54.- Informe Sobre La Situación Fiscal

El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código, se integra en la forma siguiente:

I.- Se declara bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en el artículo 52 del Código y demás aplicables de este Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente, correspondientes al período que se señale.

II.- Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expresa; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación comprende el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Asimismo se declarará que se cercióró en forma razonable, si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente, debiendo señalarse expresamente las omisiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

III.- Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causen por ejercicio, incluidos en la "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del Impuesto Sobre la Renta en relación con los Ingresos por Salarios y en General por la Prestación de un Servicio Personal Subordinado se comprobaron en forma se--

lectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV.- Se manifestará haber revisado; en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del Impuesto Sobre la Renta, y otros impuestos;
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio; y
- c) Determinación de la participación de utilidades de los trabajadores.

V.- Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere el inciso i) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto a sus cálculos y bases.

VI.- Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos a los estados financieros a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación. Asimismo se mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales, citados en el inciso j), de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, haciéndose constar cualquier excepción que se hubiera encontrado tanto bases y cálculos, como en observancia de requisitos para su disfrute

El contador público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo.

ARTICULO 55.- Solicitud De Información Por Las Autoridades

Quando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, podrán requerir:

I.- Al contador público que haya formulado el dictamen lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere el inciso d).

La información, exhibición de documentos y papeles de trabajo a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

II.- Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III.- A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo establecido en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código.

ARTICULO 56.- Iniciación Del Ejercicio De Las Facultades De Comprobación

Se considera que se inicia el ejercicio de las facultades

de comprobación en relación con los contribuyentes que hayan presentado estados financieros dictaminados, cuando la autoridad fiscal competente lleve a cabo alguno de los actos señalados en las fracciones II y III del artículo anterior.

ARTICULO 57.- Suspensión o Cancelación Del Registro Del Contador Público.

La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:

I.- La suspensión procederá cuando:

- a) El contador público acumule **3** amonestaciones.
En este caso la suspensión será hasta por un año.
Se amonestará al contador público cuando:
 - 1.- Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 49, 50 y 51 de este Reglamento.
 - 2.- No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción I del artículo 54 de este 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 los artículos 52 del Código y demás relativos de este Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.
- d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos internacionales 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 internacionales que ameriten pe-

na corporal, respecto de los cuales se haya dictado sen
tencia 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
o independiente del contribuyente a que se refieran.

CAPITULO VI

AUDITORIA PERICIAL

- VI.1 CONCEPTO**
- VI.2 OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN**
- VI.3 DE LA PRUEBA PERICIAL Y DEL CONTADOR PUBLICO COMO PERITO**
- VI.4 REQUISITOS PARA QUE UN CONTADOR PUBLICO ACTUE COMO PERITO CONTABLE**
- VI.5 MEDIOS DE PRUEBA Y SUS CARACTERISTICAS**
- VI.6 PLANEACION DE LA AUDITORIA PARA EFECTOS PERICIALES**
- VI.7 CUESTIONARIOS Y DICTAMEN PRESENTADOS AL PERITO**

VI.1 CONCEPTO

Es una auditoría practicada por un contador público perito, independiente de la organización o de la autoridad, debido a que es él quien con su actuación ilustra al juzgador sobre lo que sólo es posible conocer aplicando la técnica contable, por lo que su opinión debe ser totalmente imparcial, y que tiene una finalidad distinta a la de dictaminar los estados financieros, generalmente este tipo de auditoría implica la aportación de la prueba pericial contable, (de la cual se hablará más adelante) y expresar una opinión acerca de los resultados por medio de el "Dictamen Pericial".

Esta es una rama de la auditoría que aporta la prueba pericial contable, utilizada para diversos fines, como son la aportación de pruebas ante autoridades, por las mismas autoridades, por ejemplo un juicio que se presente ante el Tribunal Fiscal de la Federación, por considerar alguna posibilidad de esta variante de auditoría no explotada a la fecha.

VI.2 OBJETIVOS QUE SE PERSIGUEN

Cuando el contador público es llamado para desempeñar el cargo de perito, para examinar el caso de controversia existente en alguna dependencia, el objetivo será el desarrollo de investigación, análisis, examen de los libros de contabilidad, - los registros, documentación comprobatoria y comprobación co-rrespondiente de la "Litis" (conjunto de puntos de hecho y de derecho que integran la controversia del juicio), teniendo co-mo objetivo final de su actuación profesional el emitir un dictamen pericial, para ser presentado ante los magistrados de la sala correspondiente.

El trabajo de auditoría tiene, por consiguiente, como fi-nalidad inmediata el proporcionar al propio perito los elemen-tos de juicio y de convicción necesarios para poder dar su dictamen de una manera más objetiva y profesional.

También se puede decir que, es responsabilidad personal -del propio perito, el determinar qué clase de pruebas necesita para obtener la convicción que le permita dar su opinión profesional, y determinar la oportunidad y alcance de aplicación de estas pruebas, en forma tal que le suministren los elementos de juicio suficientes para fundamentar su opinión profesional.

VI.3 DE LA PRUEBA PERICIAL Y DEL CONTADOR PUBLICO COMO PERITO

La prueba es el elemento esencial en un juicio, porque es necesario demostrar la existencia de los hechos en que las partes fundan su pretensión, y la verdad de las afirmaciones y los procedimientos para ellos formulados.

El Licenciado Rafael de Pina en su tratado sobre "La Prueba" señala:

"La palabra prueba en su sentido gramatical, expresa la acción de probar, y también la razón, argumento, instrumento u otro medio con que se pretende demostrar y hacer patente la verdad o falsedad de una situación".

Por tanto, se puede decir que, la prueba en los diferentes juicios que se llevan a cabo, son todos aquellos medios apropiados para establecer la verdad o falsedad de un hecho o una obligación, y de esta manera poder mostrar elementos objetivos a los magistrados de las salas.

Ahora bien, la prueba pericial contable, es la que se lleva a efecto mediante el dictamen de contador público, para ilustrar en los aspectos de su especialidad al juzgador que los ignora.

La necesidad de la prueba pericial contable, surge en el proceso, cuando la apreciación de un hecho requiere de parte del observador una preparación, obtenida por el estudio técnico profesional.

El objeto de la prueba pericial contable, es, esclarecer los hechos dudosos en los que exista controversia para evitar que den origen a un juicio, Tales hechos deberán ser analizados por el contador público, a fin de que, mediante un dictamen ayude a esclarecerlos.

La finalidad del peritaje, es la de auxiliar e ilustrar al Tribunal o personas interesadas, sobre los problemas de orden técnico que hayan motivado el conflicto.

La actuación del contador público como perito contable se puede encontrar en todos aquellos juicios que se promueven ante los tribunales en los que es necesaria su intervención para proporcionar al juzgador los elementos técnicos de su especialidad que ayuden a resolver los problemas relacionados sobre aspectos técnicos contables.

La intervención de los peritos está en función del ofrecimiento de la prueba pericial, por alguna de las partes o cuando a juicio del juzgador se requiera asesoría de un aspecto técnico y acuerden de oficio la prueba pericial.

De acuerdo con lo antes expuesto, se puede decir que, los peritos a intervenir son los siguientes:

- a) El perito demandante
- b) El perito de la demandada
- c) El perito tercero en discordia

El perito de la demandante lo designa ella misma.

El perito de la demandada también lo designa ella misma, o bien ambas partes pueden ponerse de acuerdo con el nombramiento de uno solo, conforme lo establece el artículo 145 del Código Fiscal de Procedimientos Civiles:

El perito tercero en discordia, es la persona nombrada por los juzgadores, con el objeto de delucidar las discrepancias en los dictámenes de los peritos de las partes.

VI. 4 REQUISITOS PARA QUE UN CONTADOR PUBLICO ACTUE COMO PERITO CONTABLE

Dentro de los requisitos para ser perito contable, se encuentran los siguientes:

- a) Ser mexicano por nacimiento o naturalización, y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles.
- b) Ser mayor de edad.
- c) Tener título expedido y debidamente registrado en la Dirección General de Profesiones (Contador Público).

VI.5 MEDIOS DE PRUEBA Y SUS CARACTERISTICAS

Medio de prueba, es todo lo que sirve para establecer la verdad de un hecho relevante en la revisión, todo aquello que se ofrezca o pueda ofrecerse a la razonable convicción de las personas interesadas o los magistrados. Se considera relevante, cualquier dato que las personas interesadas o los magistrados, no se encuentren capacitados para analizar, dentro del marco de su labor.

El perito ha elegido los medios de prueba más eficaces y menos expuestos a error creyendo que servirán a las personas interesadas y magistrados de los tribunales, para acercarse - cuanto sea posible a la verdad y por lo mismo, nadie puede emplear otros medios de prueba que los autorizados y reconocidos por la Ley, de los cuales se presenta a continuación el más apgado a la revisión del perito; es el Dictamen Pericial.

Pero no basta que los medios de prueba sean los que reconoce y permite la Ley para que sean admisibles, sino que además es necesario que sean pertinentes, es decir, que tengan influencia decisiva en la contienda, y que recaigan sobre un hecho re-lacionado con lo que se trata de probar.

Las pruebas también deberán ser concluyentes, o sea, que deberán recaer sobre un hecho capaz de llevar por sí solo o a asociado con otras, a la solución de una controversia o un litigio, pues de otra manera resultan inútiles, y solo logran pro-

longer sin motivo justificado la resolución de la controversia o el juicio y dan origen a gastos y costos innecesarios.

Por lo antes expuesto, se puede concluir que: las personas interesadas en la resolución, deberán recibir las pruebas que presente el perito, de acuerdo a los procedimientos de auditoría y los medios de prueba que estén permitidos por la Ley, y que se refieran a los puntos cuestionados.

El medio de prueba que utilizará el perito es: el dictamen pericial.

El ofrecimiento de la prueba pericial toca a las partes, cuando estas deseen acreditar uno o varios hechos ante un Tribunal, cuya naturaleza requiera de conocimientos contables.

Para el ofrecimiento de dicha prueba, el perito deberá contar con una serie de elementos que le permitan conocer a fondo la litis del juicio; tales elementos estarán contenidos en el expediente del juicio respectivo. A continuación se mencionan los más importantes:

- . Copia de la resolución fiscal
- . Copia de la demanda
- . Copia del acuerdo de aceptación de la demanda
- . Questionario propuesto por la actora
- . Questionario propuesto por las autoridades demandadas
- . Auto de su nombramiento donde el Tribunal Fiscal solicita su presencia, para que acepte el cargo conferido
- . Auto del Tribunal donde se le concede plazo para la presentación de su dictamen.

Con los elementos anteriores, el perito estará en condiciones de conocerla clase de partidas que modificaron la base gravable; mediante qué procedimientos las conocieron los auditores fiscales (en el caso de que se haya practicado auditoría al causante o se le haya revisado dictamen por contador público registrado), en qué pruebas se basaron para decidir o concluir, qué procedía a modificar la base gravable con esas partidas; qué argumentó el causante ante el Tribunal Fiscal de la Federación; y qué pruebas ofrece en el juicio.

Es usual que el perito tenga asentado en un documento una síntesis de los puntos controvertidos, obviamente formulado con base en la resolución impugnada y en la demanda adicionando notas aclaratorias, producto de la información proporcionada por las personas que determinaron que el demandante se encontraba en una situación irregular, y que por tanto, procedía a modificar la base sobre la que gravita la empresa actora.

La formulación de este documento es de vital importancia para el perito, ya que del mismo, obtiene una concepción genérica del juicio de que se trata, aunque sea en forma condensada pero totalmente práctica, y que podrá consultarlo en cualquier momento sin que esto le ocasione mayor pérdida de tiempo.

Una vez terminado el estudio de la litis del juicio, el perito procederá a conocer el tipo de pruebas contables que ofrecen las partes, para lo cual deberá estudiar cuidadosamente los cuestionarios propuestos por ambas, ya que precisamente sobre estas cuestiones versará la prueba pericial, precisándose con este tipo de elementos que requiere para su desahogo.

Normalmente los elementos que se necesitan para el desahogo son entre otros, los siguientes:

- a) Libros de contabilidad autorizados, registros auxiliares, facturas de compras, gastos, copias de facturas de ventas, contratos, convenios y autorizaciones.
- b) El expediente del impuesto relativo al juicio.
- c) El archivo permanente, y los papeles de trabajo, en los casos en que las infracciones cometidas por el causante no hayan sido pagadas.
- d) El expediente en donde se encuentran los documentos que muestran los trámites realizados durante el juicio.

Precisando los elementos necesarios para la formulación de su peritaje, el perito procederá a formular su programa de trabajo, en el cual precisará en forma clara, qué clase de datos deberán tomarse de esos elementos, para poder dar contestación a las preguntas de ambos cuestionarios, sobre las cuales versará su peritaje, y poder realizar su trabajo en forma más rápida y eficiente.

VI. 6 PLANEACION DE LA AUDITORIA PARA EFECTOS PERICIALES

Como es sabido, el objetivo final de la actuación del contador público como perito, es emitir una opinión en su dictamen pericial de una manera objetiva, y consecuentemente con características profesionales. Razón por la cual, el contador público independiente, como perito, por cualquiera de las partes del juicio necesita obtener una serie de conocimientos e informaciones sobre los sucesos acontecidos, ya que en este caso, para ilustrar a los magistrados con las pruebas que él estime convenientes, ya sea de la actora o de la demandante; dicho dictamen no puede emitirse sin que el contador público haya obtenido con certeza razonable, la convicción de:

- 1.- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los informes finales de auditoría reflejan.
- 2.- Los criterios y métodos usados para determinar la utilidad fiscal de la contabilidad, por dichos hechos y fenómenos.
- 3.- Que los procedimientos usados fueron aplicados conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

Para que el perito pueda planear su trabajo sobre bases firmes, es necesario que previamente, él como las partes que intervienen en el juicio comprendan claramente y con la misma extensión la clase de trabajo que va a realizarse, sus limitaciones y las consecuencias de esas limitaciones.

Por otro lado, las partes que intervienen en el juicio, ya sea por razones relativas al costo de la auditoría o por otros u otros motivos, se ven en la necesidad de poner limitaciones o condiciones al trabajo a realizarse; tales como: la omisión de algunos procedimientos de auditoría; estas limitaciones se verán reflejadas en el dictamen que emitirá el perito, de la situación contable.

El contador público, cuando funge como perito, generalmente desconoce el o los problemas que originan las controversias,

los sistemas contables y administrativos de los causantes para el control y registro de sus operaciones, etc., situación que lo hace verse en la imperiosa necesidad de efectuar un estudio preliminar, para darse una idea del trabajo que va a realizar, y de esta manera, poder centrar su atención sobre los aspectos principales del problema, y no distraerse en casos poco significativos o poco importantes.

Una vez realizado el estudio preliminar, el contador público deberá elaborar un programa de trabajo en donde se mencionen, por orden de importancia, las actividades a realizar para cumplir con los objetivos del programa. Es por esta razón que, el perito debe preparar cédulas, cuestionarios, y en general todos los programas que considere necesarios para el desarrollo de la prueba pericial contable.

El perito puede preparar programas estándar para cada tipo de controversia que exista, sin embargo, en el desarrollo del programa tendrá que hacer a dicho programa de trabajo, los ajustes necesarios para adecuarlo a la situación específica de la controversia que está desahogando.

Asimismo, es necesario que con base a la experiencia que vaya adquiriendo, el perito modifique sus programas de trabajo, de tal forma que estos se conviertan en una herramienta eficaz en el desempeño de su trabajo.

Las ventajas que ofrecen los programas de trabajo, en el desempeño de cualquier trabajo de auditoría son, en primer lugar, que facilitan la planeación del trabajo a desarrollar, obteniendo mejores resultados en cuanto a tiempo y logro de objetivos. Estos pueden ser desarrollados por personal auxiliar del perito, indicándoles la forma en que se debe hacer.

De acuerdo con lo anterior, el perito deberá apoyar el desarrollo de su técnica y su trabajo, en las normas de auditoría, así como en los procedimientos y en los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se considera conveniente que, los programas de trabajo incluyan por lo menos los siguientes aspectos:

- a) Análisis de cada procedimiento a desarrollar.

- b) Mención de el o los resultados que deben obtener en la terminación de cada procedimiento.
- c) Personal que intervino en el trabajo.
- d) Tiempo estimado y real utilizado en el programa, indicando los motivos de las desviaciones.

En resumen, el programa de trabajo que elabora el contador público como perito, es el resultado de planear cuidadosamente su trabajo, con todos los elementos de juicio a su alcance, no solo para cuidar su calidad profesional y proporcionar a la parte que lo nombró perito, el mejor servicio, sino también para garantizar que el resultado de su labor se realice sobre bases firmes y técnicas.

Cabe señalar que, en el desempeño de cualquier trabajo de auditoría, el auditor que la ejecute, debe conducirse de acuerdo con lo establecido por el máximo organismo profesional de la contaduría pública mexicana, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Ya que estos lineamientos son elementos indispensables para ejecutar el trabajo adecuadamente, y esto dependerá de los requisitos de personalidad y moralidad del contador público.

El cumplimiento con la labor profesional de practicar una auditoría pericial, implica el empleo de las técnicas de auditoría, las cuales se aplicarán de acuerdo con las instrucciones del perito auditor, quien decide el número, extensión y oportunidad, según las características específicas que presenten los rubros en los que exista controversia.

Lo anterior, hace posible la realización de una serie de pruebas que le permitan convencerse de la revisión efectuada y como consecuencia de esto, sabrá que sus conclusiones son razonablemente correctas. Dichas pruebas, se obtienen a través de una serie de técnicas de investigación, que son los procedimientos de auditoría.

En cuanto a la extensión o alcance de tales procedimientos, se observa que están condicionados a algunas circunstancias, tales como: control interno existente, cuestionarios propuestos por las partes para el desahogo de la prueba pericial,

criterio y experiencia del perito, etc.

Si bien es cierto que en la mayoría de los juicios fiscales versan únicamente algunos renglones específicos de los estados financieros y que en algunas ocasiones los cuestionarios propuestos por las partes sean limitativos, no significa que el contador público deba limitarse en cuanto a procedimientos, por el contrario deberá aplicar todos aquellos que juzgue necesarios, y de esta manera poder obtener evidencia suficiente y competente, ya que en esta basará su opinión.

De igual forma el contador público, que actúa como auditor debe decidir, en vista de las circunstancias, cual es la época más oportuna para la aplicación de sus procedimientos de auditoría.

Ahora bien, los papeles de trabajo del perito contador público, son el conjunto de documentos en donde consta la evidencia y el análisis del trabajo que se llevó a cabo, con el objeto de poder expresar una opinión profesional sobre los puntos de controversia sometidos a su consideración.

Se puede decir que, los papeles de trabajo del perito, son el nexo que une los datos contenciosos contenidos en los libros de contabilidad, registros, documentación comprobatoria, etc., y el dictamen del perito. Por consiguiente, son requisitos indispensables para dar calidad profesional al dictamen pericial. De aquí que, se deduzca que los papeles de trabajo del perito sean sumamente importantes porque:

- . En ellos consta la evidencia del trabajo desarrollado.
- . Son la unión entre los hechos investigados y el dictamen pericial.
- . Constituyen medios de prueba ante el juez.
- . Contienen datos de prueba, que muestran a terceras personas el haber seguido una técnica profesional.

Por la importancia que estos papeles de trabajo tienen, como una base para fundamentar la opinión del auditor y la trascendencia que pueden llegar a tener posteriormente para su propia responsabilidad profesional, es absolutamente indispensable dejar asentado que, la propiedad absoluta de los correspondientes papeles, es del auditor que ha realizado el examen.

VI.7 CUESTIONARIOS Y DICTAMEN PRESENTADOS AL PERITO

Para conocer a detalle la litis de un juicio, es necesario analizar los cuestionarios presentados por las partes, ya que éstos ofrecen al perito la prueba pericial contable, la cual ayudará a la emisión de su opinión profesional de una manera más objetiva.

El cuestionario, es la lista de preguntas que se formula sobre un punto o materia dudoso o discutible, que se ofrecen para averiguar la verdad de la cosa controvertida. En tal cuestionario se debe determinar la litis, o sea el problema que se va a tratar.

A continuación se presentan algunas sugerencias para la formulación de cuestionarios:

- 1.- Primeramente se deberá cuidar que, las preguntas que se formulen tengan relación únicamente con la litis del juicio.
- 2.- Que sean de carácter contable o fiscal.
- 3.- Que obliguen a analizar al perito determinados elementos que a juicio de las partes, requieran una revisión detallada.
- 4.- Deben ser preguntas cuya contestación proporcione al perito, los elementos de juicio suficientes para la formulación de su dictamen pericial.
- 5.- Todas las preguntas que se incluyan, deberán estar redactadas lo más claramente posible para evitar confusiones.

Cabe mencionar que, los cuestionarios sobre los que versa la prueba pericial contable, son considerados también como parte integrante de los papeles de trabajo del perito, ya que de alguna manera constituyen evidencia directa para el perito, el cual se apoyará en toda clase de evidencias para poder rendir una opinión lo más objetiva posible.

Una vez que el perito haya desahogado la prueba pericial contable, procederá a redactar su dictamen pericial, en el cual, emitirá su opinión que al efecto se le solicitó y que además es su principal obligación.

La elaboración del dictamen pericial deberá sujetarse conforme a los lineamientos establecidos por su profesión, relativos a la naturaleza, alcance y resultados del examen practicado sobre los hechos controvertidos, que fueron puestos a su consideración y que tienen como finalidad el obtener la certeza o falsedad de los puntos en pugna.

Estando el dictamen pericial destinado a ilustrar al juzgador, para que este decida sobre la controversia y consientiendo el peritaje en un parecer científico o técnico, es indispensable que el dictamen sea presentado a dicho juzgador en forma accesible, para su total comprensión y apreciación, es decir, el perito debe tomar en cuenta, que la persona que va a hacer uso del dictamen no tiene conocimientos del campo profesional en el que él especialista, de ahí que se procurará emplear moderadamente los tecnicismos.

Los objetivos principales del dictamen pericial, son de informar y demostrar al juzgador de una manera clara los hechos que motivaron la controversia indicándole su naturaleza, significado, monto, etc., y obviamente la opinión profesional del perito respecto de estos.

Para el juzgador, el dictamen pericial es un elemento indispensable, ya que con base en éste podrá esclarecer los hechos dudosos, y por último, como una prueba más que se utilizará como otro fundamento al momento de dictar sentencia.

En la práctica se acostumbra que los peritos contadores, expresen que, su dictamen lo rinden "de conformidad a su leal saber y entender", ayudándose de los lineamientos que rigen a la profesión, y que le han hecho llegar a los más altos niveles dentro de la profesión.

Estos lineamientos son "Código de Ética Profesional" y "Normas y Procedimientos de auditoría generalmente aceptados",

conforme a los cuales el contador público debe emitir su dictamen, garantizando así un trabajo profesional.

El dictamen deberá contener los siguientes datos:

- a) Nombre del perito
- b) Profesión
- c) Número de cédula profesional
- d) Nacionalidad
- e) Domicilio
- f) Carácter con el que actúa
- g) Número de juicio
- h) Nombre de la actora
- i) Nombre del demandado
- j) Cuestionarios
- k) Respuestas a los cuestionarios propuestos
- l) Fecha
- m) Nombre y firma del perito

El perito entregará su dictamen al juzgador, el día y hora señalada, o en su defecto ante el actuario, para que en presencia de éste exprese al alcance de su dictamen, y que reconozca como suya la firma que le calza, recabando copia del sello de recibido, o bien, por medio de acta que levante el secretario al respecto. Los peritos oficiales no necesitarán ratificar sus dictámenes, solamente en el caso en que el funcionario que practique las diligencias lo estime necesario.

Una vez que el perito ha desarrollado los procedimientos que le permiten obtener la evidencia suficiente y competente respecto de los hechos puestas a su consideración, procederá a preparar el expediente con los papeles de trabajo del juicio correspondiente, para poder rendir después su dictamen.

CAPITULO VII.

AUDITORIA TECNICA

VII.1 CONCEPTO

VII.2 OBJETIVO

VII.3 METODOLOGIA

VII.4 INFORME

VII.1 CONCEPTO

El contador público, en su papel de auditor, se capacita para juzgar acerca de las transacciones plasmadas en los registros contables y su efecto en los estados financieros. Sin embargo, en ocasiones debe asesorarse de expertos en aquellos casos fuera de su competencia.

De ahí que, pueda definirse a la Auditoría Técnica, como el examen y análisis de aspectos técnicos especializados, dicho examen proporcionará al auditor los elementos de juicio suficientes para fundamentar su opinión acerca de dichos aspectos.

VII.2 OBJETIVO

Detectar las ineficiencias de el área sujeta a examen, en este caso es el área administrativa de el laboratorio central, analizarlas para poder formarse un juicio sobre las mismas y de esta manera aportar las posibles soluciones.:

VII.3

METODOLOGIA

El ejemplo de auditoría técnica aplicada a un laboratorio de un hospital, que a continuación se presenta, representa el trabajo desarrollado por un contador público, relativamente independiente a la organización en la que fue practicada tal auditoría.

Como se mencionó en el concepto de esta auditoría, se requiere de un apoyo multidisciplinario, es decir, la cooperación de otros técnicos o profesionales, que contribuirán con una parte de sus conocimientos técnicos especializados, de los que se servirá el auditor para obtener la información y conocimientos necesarios para tener una visión genérica acerca del funcionamiento de el laboratorio, mismos que le serán indispensables para la fundamentación y elaboración del informe que presentará, el cual, desde luego, es una opinión encaminada a la solución de los problemas encontrados durante el desarrollo de la auditoría.

En este caso el auditor se auxilió de médicos, técnicos - laboratoristas, un ingeniero y desde luego un contador.

Como primer paso, se hará mención de la forma utilizada para el desarrollo de la auditoría, después se presentará la información obtenida, y al final se adicionará un informe y una serie de recomendaciones propuestas por el auditor.

Desarrollo de la Auditoría

1.- Planeación.- En esta etapa se determinarán las actividades que se desarrollarán para llevar a cabo la investigación necesaria que ayude a recabar la información adecuada, que permita realizar la auditoría técnica.

. Investigación preliminar

Esta investigación tiene como finalidad, obtener un conocimiento general, sobre el Laboratorio Central del Hospital General de México, mediante la visita a todas las secciones de dicho laboratorio, observando la distribución del equipo y las condiciones del inmueble, además de entrevistar en forma somera a los jefes de las diferentes secciones, y revisar todo tipo de documentación que proporcione alguna información; como manuales, organigramas, instructivos, formas que se manejan dentro del laboratorio, diagramas, kardex, etc.

. Entrevistas previas

A fin de lograr formarse un juicio anticipado sobre las deficiencias causadas en este departamento. Para ello se entrevistarán a: los administradores; en este caso al jefe de sección, trabajadores, personal de las diferentes categorías, usuarios del servicio, pacientes externos y servicios de hospitalización.

. Definición del área a investigar

En un hospital, uno de los servicios de mayor importancia, dentro de los departamentos auxiliares de diagnóstico y tratamiento, está el laboratorio de análisis clínicos; por coadyuvar éste en gran medida al pronto diagnóstico para el tratamiento de enfermedades, razón por la cual se seleccionó el laboratorio antes citado.

En base al marco de referencia preliminar que se tiene, se llegará de común acuerdo con el jefe del laboratorio a un

consenso donde se decidirá el área y/o secciones a investigar.

Así, se consideró que el área administrativa es la que requiere de dicha intervención, ya que no se cuenta con instrumentos de apoyo administrativo para su mejor funcionamiento.

2.- Elaboración del Plan

. Información general

El laboratorio central, es uno de los departamentos auxiliares de diagnóstico y tratamiento con que cuenta el Hospital General de México; este cuenta con capacidad para - dos mil camas, un volumen de actividades anual de 311,738 consultas, 30,293 egresos, 42,898 atenciones de urgencias; además de realizar un gran número de investigaciones y ser un hospital escuela para alumnos de pregrado y posgrado de las carreras de medicina, enfermería, trabajo social y - otras afines al campo médico asistencial. Por lo que resulta necesario optimizar el uso de los recursos humanos, materiales y técnicos con que cuenta dicho departamento.

Como ya se mencionó, el área por auditar, será el área administrativa de el laboratorio central, ya que actualmente las funciones inherentes a cada puesto no se encuentran debidamente delimitadas, lo que ocasiona la distracción de las funciones sustantivas de éstas. La preocupación del jefe de laboratorio es la ubicación y utilización adecuada de los recursos humanos.

3.- Desarrollo de la Investigación

Investigación a través de observación. La cual tiene como objeto, captar la información necesaria, consistente en la atención cuidadosa de un hecho, para conocerlo y estar en condiciones de compararlo, y obtener las conclusiones propias sobre éste.

Se debe observar lo siguiente:

- a) La planta física

- b) Instalaciones
- c) Mobiliario y equipo
- d) La realización del trabajo (actividades y funciones)

Un médico informó lo siguiente al auditor:

"Durante los doce años que tengo de laborar en el Hospital General de México, la observación y la experiencia me han permitido conocer más a fondo las características del hospital; - especiales, por ser el hospital general más grande de Latinoamérica, con una historia que data de 77 años atrás, y que al - pasar de los años, muchos han sido sus adelantos científicos y tecnológicos, no así, en el campo de la administración, que de - sa fortunadamente viene arrastrando vicios y costumbres que re - percuten en todos los servicios que conforman este nosocomio.

El laboratorio central no está exento de estas costumbres y vicios ya mencionados, y a través de la observación directa del funcionamiento de este departamento, me pude percatar, de que en cuanto a tecnología, está acorde a la época actual, pe - ro su forma de trabajar, es en el campo administrativo, un ta - to empírica, se cumple con el trabajo, pero en forma poco orga - nizada, la que no lleva al logro óptimo de los objetivos insti - tucionales".

. Investigación documental.

Tiene como objetivo principal, captar la información contenida en documentos fuente; tales como: manuales, ins - tructivos, organigramas y formas impresas que se manejan. Con objeto de conocer de una manera más profunda y objeti - va, el desarrollo histórico del Hospital General de Méxi - co, se recurrió a las fuentes de información escrita como; antecedentes históricos del Hospital; en los cuales se re - lata la evolución de este nosocomio en el campo médico a - sistencial, su crecimiento físico, pues su capacidad se - ha venido incrementando al paso de los años, con objeto - de satisfacer la demanda de atención médica, cada vez ma - yor.

Su evolución en el campo administrativo, ha sido lenta, y no es de acuerdo con las nuevas necesidades del Hospital, y a delantos de la Administración Científica.

Todo esto repercute directamente en el Laboratorio Central, el cual ha crecido técnica y científicamente, pero no así en el área administrativa.

Se cuenta con un manual de organización, elaborado hace do os años, el cual no ha sido actualizado. En cuanto a otro tipo de documentos o instrumentos administrativos; la sección de en fermería elabora roles de distribución del personal de enferme ría en las diferentes secciones.

En el área administrativa se maneja una gran diversidad - de formas impresas por la oficina de imprenta y dibujo del pro p io hospital, además de las formas para solicitud de examen de laboratorio.

De estas formas impresas sólo se analizarán las que inter ve ngan en los procedimientos estudiados, y las que correspon - dan a recursos humanos.

. Entrevistas

Esta técnica se utiliza para obtener información a través de conversaciones con aquellas personas que de alguna ma ne ra están relacionadas con el caso que se investiga.

Con el fin de recopilar información acerca del funciona - miento interno del Laboratorio Central, en lo que respec - ta a su organización, se realizaron entrevistas con el - personal de los distintos niveles jerárquicos que laboran en éste, siendo las opiniones y comentarios de los emple dos un tanto heterogéneos, dependiendo de la función que desempeñan y el nivel jerárquico que ocupan dentro de la estructura administrativa.

En lo que se refiere a los servicios que brinda al hospi - tal como un departamento auxiliar de diagnóstico y trata - miento. Las entrevistas fueron dirigidas a los usuarios - del servicio; como son los pacientes y los médicos solici - tantes de los exámenes de laboratorio, tanto de consulta externa como de hospitalización.

. Recopilar todo tipo de información

Para completar la información recabada dentro del Hospital General, se visitaron algunos laboratorios de análisis clínicos de otros centros hospitalarios, tanto públicos como privados; lo que permitió obtener un panorama más amplio acerca del funcionamiento y organización de un laboratorio.

Los comentarios y opiniones emitidas por los trabajadores y pacientes de este hospital, también se traducen en información útil para un mayor conocimiento del tema a tratar en la presente práctica.

En cuanto a otras fuentes de información, se encuentra lo referente al entorno y al medio ambiente, que de una u otra forma repercuten en los servicios prestados por el hospital y su laboratorio.

. Evaluación

Se intenta determinar hasta qué grado es bueno o malo el servicio médico desarrollado por la administración, a través de los criterios derivados del examen practicado; donde se pretende emitir juicios de valor a las actividades considerando los atributos de: Calidad - Cantidad y Oportunidad.

El método del cumplimiento de los planes se aplica en este caso, el cual consiste en cuestionar si las actividades o resultados obtenidos se ajustan a los planes y objetivos elaborados.

Otro método es el de patrón teórico, que consiste en evaluar los resultados o la ejecución de las actividades, tomando como base la forma como se realizan y comparándola con el "cómo deben hacerse o realizarse". Es flexible y bastante objetivo, pero altamente complejo.

4.- Informe

Documento que se presenta como resultado de la investigación desarrollada, que contiene los aspectos relevantes de ésta.

Elementos formales:

- . Presentación oportuna
- . Claridad de expresión
- . Contener sólo aspectos relevantes

Partes del Informe:

- . Aspectos generales.- Alcance en extensión y profundidad y limitaciones principales sobre la auditoría practica-da.
- . Señalar deficiencias de importancia, jerárquizándolas.
- . Documentos principales.
- . Anexos
- . Recomendaciones.- Serie de sugerencias presentadas por el auditor, con la finalidad de solucionar los problemas encontrados en la organización.

INFORMACION RECABADA

Antecedentes del Laboratorio Central

Cuando inició sus operaciones el hospital; dentro del laboratorio, los médicos y enfermeras se encargaban de hacer actividades técnicas en forma empírica, posteriormente los exámenes estuvieron a cargo de algunos químicos titulados o pasantes de esta carrera, los que se encargaron de entrenar a los auxiliares de servicios médicos y de laboratorio (técnicos de laboratorio), a los que después se les otorgó la plaza de técnico la boratorista.

En esta institución sólo existía una plaza de químico titu lado y siete plazas de químico comisionado. No fue sino hasta el año de 1973 que las autoridades tramitaron la creación de nueve plazas de esta categoría, las que fueron de mucha utilidad, ya que mejoraron la calidad de los análisis.

En el año de 1978 asume el cargo de jefe del laboratorio el Dr. Marco Antonio González Salayandía, quien hasta la fecha se ha preocupado por la modernización de las técnicas de laboratorio, con la introducción de equipos semiautomatizados y au tomatizados, con sistemas microprocesadores.

Funciones del Laboratorio Central

- Efectuar los análisis clínicos solicitados, complementa rios al diagnóstico o tratamiento.
- Cumplir las normas y procedimientos establecidos, procu rando su actualización permanente.
- Coordinarse con las diferentes unidades y servicios médi cos.
- Valorar, planear e introducir nuevas técnicas de labora torio auxiliares del diagnóstico clínico.
- Aplicar programas de supervisión y efectuar evaluacio - nes periódicas, de las diferentes secciones.

Elaborar, actualizar y aplicar normas y procedimientos pa ra el uso y mantenimiento de las instalaciones y equipo.

- Llevar a cabo, elaborar, desarrollar y apoyar los programas de enseñanza a nivel de pregrado y posgrado, siguiendo los lineamientos de la Jefatura de Enseñanza.
- Elaborar, desarrollar y apoyar, programas de investigación, en coordinación con la Jefatura de Investigación.

Objetivos

- . Cubrir el 100% de solicitudes de análisis clínicos requeridos por las divisiones médicas del hospital.
- . Planear, organizar, dirigir, controlar y coordinar la productividad de las diferentes secciones que forman el laboratorio central, para obtener los exámenes y estudios en la capacidad que puede dar el laboratorio y con la máxima calidad en el menor tiempo posible.
- . Mantener niveles de eficiencia técnica y administrativa para que la calidad de los estudios y resultados sea máxima hacia los servicios médicos.
- . Incrementar la actividad técnica y de investigación, entre los médicos, químicos y técnicos que dependen del servicio, con el objeto de mejorar su preparación y superación profesional.
- . Optimizar los recursos existentes, humanos, materiales y técnicos.
- . Brindar un ambiente físico adecuado al personal que labora en el laboratorio.
- . Propiciar una adecuada comunicación e información informal intra y extra departamental.
- . Procurar un mantenimiento preventivo y correctivo oportuno y eficiente, tanto de la planta física como del equipo.

Estructura Administrativa Actual

Dentro de la estructura orgánica general del Hospital General de México, el Laboratorio Central de éste, se encuentra - ubicado dentro de la Subdirección Médica, como un Departamanto Auxiliar de Diagnóstico y Tratamiento.

El Laboratorio Centra, está integrado por un jefe de laboratorio; con la carrera de Médico Cirujano, especialista en la boratorio clínico y con carrera hospitalaria, quien tiene a su cargo veinte secciones, tanto técnicas como administrativas.

Las doce secciones técnicas de proceso de muestras, incluyendo control de calidad, reportan directamente al Jefe de Laboratorio, dichas secciones tienen como jefe a personal de distintos grados académicos como son: Médicos, Químicos y/o Técnicos.

A través de la observación y las entrevistas también pudo advertirse, que en su mayoría, el personal de todas las categorías y niveles recurren al Jefe de Laboratorio para tratar, tanto asuntos propios del servicio, como asuntos laborales y personales, lo que les distrae y quita tiempo.

Además, el Jefe de Laboratorio, supervisa en forma directa el trabajo realizado por estas secciones y dedica mucho tiempo a las relaciones públicas propias del servicio y a la enseñanza de pre y posgrado.

En cuanto a los dos asesores con que cuenta el Jefe de Laboratorio, su función consiste en apoyar y orientar a los jefes de diferentes secciones en cuanto a la innovación de técnicas de laboratorio, investigaciones, implementación de nuevos aparatos, utilidad médico-clínica de los estudios que se realizan en el diagnóstico y tratamiento de los pacientes, así como colaborar en la enseñanza a nivel de pre y posgrado.

También la Jefatura de Enfermeras depende en línea directa del Jefe de Laboratorio.

El tramo de control de los Jefes de sección es de seis - niveles distintos, los cuales le reportan directamente, además de reportarle también al delegado administrativo, el cual depende en línea directa del Jefe de Laboratorio.

Recursos Técnicos

El Laboratorio Central, cuenta con manuales técnicos de procedimientos completos para la realización de los diferentes exámenes de laboratorio que realiza, así como para el manejo del equipo especializado de laboratorio.

En el campo administrativo, cuenta con un manual de organización elaborado por el anterior delegado administrativo en el año de 1973, el cual no ha sido actualizado ni complementado.

No se cuenta con instructivos de llenado de formas impresas, manejo de libretas, elaboración de relaciones de exámenes practicados, informes, etc.

En el área de enfermería, se elaboran dos roles mensuales, uno que es utilizado con fines de control de asistencia en el que se marcan los descansos semanales, vacaciones, incapacidades y baja de personal de enfermería del hospital. El otro rol, es para la distribución mensual de las áreas de trabajo o secciones en las que realizarán sus funciones las enfermeras.

Dimensiones Financieras

Al ser este hospital, una de las subunidades aplicativas de la Secretaría de Salud, cuenta como todas las dependencias del gobierno, con un presupuesto federal, el cual es autorizado por la Secretaría de Programación y Presupuesto, basándose en un anteproyecto de presupuesto que anualmente es elaborado por este hospital.

De la cantidad autorizada para ejercerse durante el año correspondiente, en base a programas y subprogramas es asignada una "X" cantidad, con la cual el Laboratorio Central debe realizar todas sus actividades.

Los conceptos y partidas presupuestales son prorrateadas en base a los programas y subprogramas que intervengan en la obtención de los productos finales o intermedios que produzca dicho laboratorio.

La planta física se encuentra algo descuidada y no cuenta con todas las instalaciones necesarias para protección del personal y del equipo.

Por las características propias de un laboratorio, parte del personal desarrolla sus actividades en condiciones ambientales molestas, como son la mala iluminación, el clima extremo y olores desagradables.

El Laboratorio Central cuenta con un total de 213 empleados, entre los cuales la asignación de las funciones de algunos de ellos no corresponden a su escolaridad o a la plaza que ocupan, como es el caso de: dos médicos con función y plaza de técnicos laboratoristas. Profesionistas, como un Contador, un Antropólogo, un pasante de Filosofía y Letras con plaza y función de técnicos laboratoristas.

El Ingeniero encargado del mantenimiento especializado del equipo ocupa una plaza de auxiliar de intendencia.

Cinco técnicos laboratoristas, con esta función, tienen plaza de auxiliar de intendencia.

El laboratorio no cuenta con descripciones y análisis de puestos, lo que hasta la fecha no ha permitido el adecuado aprovechamiento de los recursos humanos.

No hay unificación de criterios en cuanto al uso adecuado de las formas impresas que se emplean en el hospital, además de que es frecuente el uso de papel blanco, (sin imprimir), para la tramitación de papeles ante el Departamento de Recursos Humanos.

El Laboratorio Central cuenta con equipo semiautomatizado y automatizado, con sistemas de microprocesadores, lo que le permite tener un alto grado de tecnificación.

Por la falta de instructivos y manuales de procedimientos, para la correcta toma de muestras, se incurre en errores que ocasionan el desecho de éstas y el retraso en la obtención de los resultados, además de alargar el tratamiento médico al paciente, siendo con esto, mayor la estancia hospitalaria, lo que también repercute en el incremento de los costos para la

Institución.

El tramo de control y las funciones que desarrolla la Jefe de Enfermeras del Laboratorio, no corresponde a su puesto.

El tramo de control y las funciones que desarrolla el delegado administrativo no corresponden a su puesto.

Los diferentes grados académicos de los jefes de sección, no permite la unificación de criterios, grado de responsabilidad y remuneración con relación al puesto.

El tramo de control del Jefe de Laboratorio, es de los 213 empleados con que cuenta este departamento, lo que no le permite realizar en forma óptima su función; de planear, organizar, dirigir y controlar el buen funcionamiento del laboratorio a su cargo.

La disminución del presupuesto autorizado para ejercerse durante el año de 1987, impidió el logro óptimo de las metas fijadas, ya que la carencia de algunos reactivos, materiales y suministros para laboratorio no permiten la realización de todos los exámenes que se solicitan a este departamento.

Como consecuencia de la crisis económica por la que atraviesa el país; la demanda de atención médica en este hospital se ha incrementado considerablemente debido a que el número de derechohabientes de otras instituciones médicas ha disminuido, ya sea por el desempleo o por el freno del aparato productivo, del sector público, además del alto precio de la medicina privada. Aunado a esto, la disminución presupuestal, coloca al hospital en una situación difícil para poder satisfacer dicha demanda.

Cabe señalar, que el Laboratorio Central no es un departamento autónomo y autosuficiente, por lo que, al señalar sus deficiencias y carencias, se puede apreciar que se debe en gran parte al efecto que produce un sistema atrofiado por sus grandes dimensiones físicas y humanas, contrarias a sus escasas dimensiones financieras y administrativas.

VII.5 RECOMENDACIONES

1.- Se juzga conveniente elaborar un programa anual de mantenimiento preventivo y correcto, tanto de la planta física, instalaciones, como del mobiliario y equipo. Así como, la instalación de rejaderas de presión en todas las secciones donde manejen soluciones cáusticas, la revisión periódica de los extinguidores, mayor ventilación e iluminación, sistemas adecuados de drenaje, corriente eléctrica estabilizada y con tierra efectiva, sistema de protección contra las suspensiones y descargas eléctricas.

2.- Para la correcta ubicación del personal en el laboratorio, sería conveniente que se hiciera una correcta descripción de puestos, así como seleccionar aquellas personas que cumplan con los requerimientos al puesto. Este análisis serviría también para lograr una adecuada división de labores. Funciones que corresponden al departamento de recursos humanos, sin olvidarse también de programas de capacitación continua al personal.

3.- Se sugiere la actualización y uso de los manuales de procedimientos e instructivos, que permitan la unificación de criterios para el desempeño del trabajo, y el aprovechamiento adecuado tanto de los recursos materiales como de los humanos. Cabe hacer mención en este renglón, de la importancia que representa el hecho de actualizar los manuales e instructivos, para brindar el mejor servicio posible.

4.- Para el óptimo aprovechamiento de los recursos materiales, se cree conveniente la realización de un estudio de necesidades que permitan un uso racional, adecuado y oportuno de tales recursos.

5.- Se recomienda auxiliarse de uno o varios asesores financieros, que brinden al hospital varias opciones de financiamiento, que lógicamente ayudarán a solventar las necesidades prioritarias de dicho hospital.

CAPITULO VIII

AUDITORIA DEL CUMPLIMIENTO DE LAS CUOTAS DEL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL

VIII.1 ANTECEDENTES

VIII.2 CONCEPTO

VIII.3 OBJETIVO

**VIII.4 REQUISITOS DEL LIUENCIADO EN CONTADU -
RIA PARA DICTAMINAR EN EL I.M.S.S.**

VIII.5 AVISOS

**VIII.6 IMPEDIMENTOS PARA QUE UN CONTADOR PUBLI
CO PUEDA DICTAMINAR**

VIII.7 DICTAMEN

VIII.8 ANEXOS ADJUNTOS AL DICTAMEN

VIII.9 RESOLUCIONES

VIII.10 FORMATOS

VIII. 1 ANTECEDENTES

El Instituto Mexicano del Seguro Social es en nuestro país, uno de los instrumentos básicos para redistribuir el ingreso y cumplir los objetivos de garantizar el derecho humano a la salud la asistencia médica, la protección de los medios de subsistencia y los servicios necesarios para obtener el bienestar individual y colectivo.

Para alcanzar estas metas, el Instituto Mexicano del Seguro Social requiere del aporte financiero que por ley esté instituido con carácter obligatorio a patrones, trabajadores y Estado.

Actualmente, el I.M.S.S. tiene registrados en todo el país, aproximadamente, 378,000 patrones con trabajadores permanentes, obligados a inscribirlos y a enterar cuotas obrero patronales.

Dentro de las principales funciones del I.M.S.S., mencionaremos las siguientes:

- Ser un organismo fiscal autónomo, con facultades para determinar los créditos y las bases para su liquidación, así como para fijarlos en cantidad líquida, cobrarlos y percibirlos, de conformidad con la Ley del Seguro Social y sus disposiciones reglamentarias.
 - Registrar a los patrones, inscribir a los trabajadores y precisar los salarios base de cotización sin previa gestión. Tal decisión no libera a los obligados de las responsabilidades y sanciones en que hubiesen incurrido.
 - Establecer los procedimientos para la inscripción, cobro de cuotas y otorgamiento de prestaciones.
 - Determinar la existencia, contenido y alcance de las obligaciones incumplidas por los patrones y demás obligados, así como estimar su cuantía cuando no observen lo siguiente:
- I. Registrar e inscribir a sus trabajadores, comunicar sus altas y sus bajas, las modificaciones de su salario y los demás datos que señala la Ley del Seguro Social y sus reglamentos dentro de los plazos legalmente establecidos.

- II. Llevar registro de sus trabajadores tales como nóminas y listas de raya y conservarlos durante los cinco años siguientes a su fecha, haciendo constar en ellos los datos que exigen los reglamentos de la Ley del Seguro Social.
 - III. Proporcionar al Instituto los elementos necesarios para precisar la existencia, naturaleza y cuantía de las obligaciones a su cargo, establecidas por la Ley del Seguro Social, decretos y reglamentos respectivos.
 - IV. Facilitar las inspecciones y visitas domiciliarias que practique el Instituto.
- . Practicar inspecciones y visitas domiciliarias y requerir - la exhibición de libros y documentos a efecto de comprobar el cumplimiento de las obligaciones legales.
 - . Planear, organizar, coordinar y controlar las labores relativas al dictamen sobre el cumplimiento de la Ley del Seguro Social.
 - . Comprobar selectivamente en el domicilio del patrón, la información contenida en el dictamen en cuanto a su insuficiencia y veracidad.

VIII. 2 CONCEPTO.

Como sabemos que la seguridad social tiene por finalidad -- garantizar el derecho humano a la salud, la asistencia médica, -- la protección de los medios de subsistencia y los servicios sociales necesarios para el bienestar individual y colectivo.

De lo anterior podemos decir, que: por auditoría del cumplimiento de las cuotas del Instituto Mexicano del Seguro Social, -- podemos entender que: "Es el servicio que presta el Licenciado en Contaduría cuando examina o comprueba que sean congruentes los -- movimientos de la empresa, en cuanto al cumplimiento de sus obligaciones, con respecto a los procedimientos determinados en la -- Ley del Seguro Social".

También debemos considerar que para cumplir con su cometido tal Instituto requiere de la contribución monetaria (o económica) de patrones, asegurados y Estado. Ante la obligatoriedad de la contribución antes mencionada, y fundamentalmente de la -- obligación patronal de inscribir correctamente en el I.M.S.S. a sus trabajadores para que disfruten de los derechos que les otorga la Ley, surge la imperiosa necesidad de vigilar que estas obligaciones se cumplan.

La Ley del Seguro Social, en su artículo 240 fracción XVIII, faculta al Instituto a realizar visitas domiciliarias a los patrones y requerirles la exhibición de documentos que permitan -- comprobar el cumplimiento de sus obligaciones legales. Esta atribución la ejerce la Jefatura de Auditoría a Patrones y Verificación.

VIII. 3 OBJETIVO

Examinar el adecuado cumplimiento de las obligaciones del Seguro Social.

También podemos pensar que, es examinar la acumulación de derechos de los trabajadores ante el Seguro Social, corresponda a su realidad laboral.

Lo anterior implicará establecer un flujo continuo de visitas a los centros patronales, con el consecuente incremento de recursos humanos, lo cual resulta nada práctico para la operación.

Por este motivo se buscaron otras soluciones, encontrando que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a partir de 1959 incrementó el número de causantes revisados, al aceptar para efectos fiscales, los dictámenes emitidos por Contadores Públicos independientes.

Considerando los buenos resultados que ha obtenido la S.H.C.P. la posibilidad de utilizar la fuerza de trabajo de profesionistas afiliados a colegios de Contadores Públicos reconocidos por dicha Secretaría, y que el H. Consejo Técnico aprobó en sesión celebrada el 30 de agosto de 1978, mediante acuerdo 8 808/78, la creación del Departamento de Evaluación de Dictámenes Externos en la estructura de la Jefatura de Auditoría a Patronos y Verificación, cuyo funcionamiento está pendiente de iniciar, se diseñó un instructivo, en cuya realización participaron las áreas legales y técnicas del Instituto, así como una comisión específica del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, con objeto de que estuviera soportado por opiniones autorizadas en cada una de las materias implicadas.

VIII. 4 REQUISITOS DEL LICENCIADO EN CONTADURIA PARA DICTAMINAR EN EL I.N.S.S.

El I.N.S.S., por conducto de la Jefatura de Auditoría a Patronos y Verificación, tiene a su cargo el registro de Contadores Públicos que pretenden dictaminar respecto del cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los patronos y demás sujetos obligados.

El contador público que desee inscribirse en el registro enunciado en el párrafo anterior, deberá solicitarle en las formas autorizadas por el Instituto y anejar constancia expedida por la S.H.C.P., para acreditar su vigencia en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación. El cual dice:

- I. Que el contador público que dictamine este registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de contador público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma secretaría.

El contador público autorizado a dictaminar, se compromete a informar al Instituto, en un plase de 15 días hábiles, cualquier cambio que haya en los datos que proporcionó en su solicitud de registro.

VIII. 5 AVISOS

El patrón que opte por el dictamen a que se refiere este tipo de auditoría, presentará aviso al Instituto en las formas autorizadas para el efecto, dentro de los tres meses siguientes al cierre de su ejercicio.

Para los ejercicios anteriores a la fecha de aprobación del instructivo, el patrón podrá presentar el aviso a que se refiere el punto anterior, dentro de los 12 meses siguientes a la fecha de expedición de tal instructivo.

El aviso deberá ser suscrito por el patrón y el Contador Público que vaya a dictaminar, y sólo será válido para que se pueda dictaminar el ejercicio que en el mismo se indique.

El aviso contendrá los siguientes datos:

- I. Nombre, denominación o razón social del patrón,
- II. Domicilio legal,
- III. Número de registro o registros patronales sujetos a dictamen,
- IV. Clasificación de la empresa para efectos del seguro de riesgos de trabajo,
- V. Período sujeto a dictamen,
- VI. Nombre del contador público y su número de registro en el Instituto.
- VII. Manifestación del patrón y del contador público dictaminador, en el sentido de que aceptan y se someten a lo que se dispone en el instructivo.

VIII.6 IMPEDIMENTOS PARA QUE UN CONTADOR PUBLICO PUEDA DICTAMINAR

Son impedimentos para que un contador público pueda dictaminar sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados, los siguientes:

- I. Ser cónyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, o colateral dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo, de los propietarios o socios de algún director, administrador o empleado que tenga intervención importante en la administración de la empresa a dictaminar.
- II. Prestar o haber prestado sus servicios en forma subordinada durante el período que se dictamina, al patrón, o a una empresa afiliada subsidiaria o que esté vinculada económica e administrativamente con el propio patrón, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

El comisario de la sociedad no se considerará impedido para dictaminar, salvo que ocurra otra causa de las que se mencionan en el instructivo.

- III. Tener, haber tenido o pretender durante el período que comprenda la dictaminación, alguna ingerencia o vinculación económica en los negocios del patrón.
- IV. Ser agente o corredor de bolsa de valores en ejercicio.
- V. Estar vinculado con el patrón de tal manera que le impida independencia o imparcialidad de criterio, o bien que los resultados de su dictamen determinen la cantidad de su emolumento.
- VI. Estar prestando sus servicios al I.N.S.S.
- VII. Estar en una situación que pueda afectar su imparcialidad en forma análoga o más grave que las mencionadas.

El aviso a que se refiere el presente capítulo, no tendrá trámite, cuando ocurra alguna de las siguientes circunstancias:

- 1.- No cumplir con lo referente a la parte de los avisos.
- 2.- No estar inscrito el contador público propuesto por el patrón, en el registro aludido anteriormente.
- 3.- Que el registro del contador público esté suspendido o cancelado.
- 4.- Se esté practicando visita de auditoría al patrón o tenga éste notificada con anterioridad orden de visita de auditoría por el período solicitado a dictamen.
- 5.- Por haberse emitido aunque no se haya notificado orden de visita de auditoría.

El Instituto contará con 10 días para aprobar los avisos, informando al patrón y contador público, por excepción, solamente en los casos de rechazo.

El patrón podrá cancelar el aviso a que se refiere este capítulo, o bien sustituir al contador público originalmente designado, siempre y cuando lo comunique al Instituto dentro de los 2 meses siguientes a la fecha de presentación del aviso, justificando ante la Delegación respectiva los motivos que para ellos tuviera.

Quando el contador público no pueda formular el dictamen por incapacidad física o impedimento legal debidamente probados, el aviso para sustituirlo se podrá dar en cualquier tiempo antes de que concluya el plazo para presentar el dictamen.

En estos casos, el Instituto podrá conceder una prórroga para la entrega del dictamen, de acuerdo al análisis que realice.

VIII.7 DICTAMEN

El contador público propuesto deberá rendir un dictamen específico e independiente o cualquier otro tipo de dictamen dentro del término de seis meses, contados a partir de la fecha límite para presentar el aviso.

Prevía solicitud del patrón, el Instituto podrá conceder una prórroga de 60 días para la entrega del dictamen.

El contador público es responsable en la elaboración del dictamen, de la aplicación de normas de auditoría que considere necesarias en las circunstancias, con el fin de obtener evidencia suficiente y competente para sustentar su opinión respecto del cumplimiento de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, en lo relativo al registro de patrones y trabajadores, y en su caso de la afiliación de patrones, de conformidad con el Instructivo para la Dictaminación sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados.

Los documentos que el contador público debe entregar al I.M.S.S., con motivo de su dictamen, los presentará en un sólo legajo que contendrá:

- I. Dictamen
- II. Informe
- III. Anexos

El dictamen deberá sujetarse a lo siguiente:

- a) La opinión respecto del cumplimiento de la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos, deberá fundamentarse con apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas y procedimientos de auditoría, que se consideren necesarios, incluyendo en su caso, las salvedades o abstención de opinión de acuerdo a las circunstancias que se presenten.
- b) Indicar si al enterar el patrón las cuotas obrero-patronales del Seguro Social, incurrió en omisiones y, agregar en su caso las observaciones que estime pertinentes.

- e) Referirse al período dictaminado.
- d) El contador público designado está obligado a emitir su dictamen a menos que sea sustituido por el patrón, sobrevenga un impedimento o decline seguir prestando sus servicios profesionales. En cada uno de estos aspectos deberá informar las causas y sus motivos al I.M.S.S.:
- e) El dictamen que se presente fuera del plazo concedido, no surtirá efecto.
- f) Si el contador público considera que por razones de hecho o de derecho no es factible realizar un dictamen completo, así lo declarará, pero deberá explicar ante el I.M.S.S., en que consisten estas razones. Lo anterior no será impedimento para que el contador público dictamine parcialmente.
- g) El contador público deberá anotar al calce del dictamen su número de registro, nombre y firma.

El informe que se adjunte al dictamen que se haga de un patrón, deberá contener:

- 1) Breve descripción de las características generales del patrón, y específicas sobre las modalidades del Seguro Social que le sean aplicables, en la que se indique lo siguiente:
 - a) Nombre, denominación o razón social.
 - b) Fecha de iniciación de operaciones.
 - c) Domicilio.
 - d) Giro y actividades principales.
 - e) Representante legal.
 - f) Centros de trabajo, indicando para cada uno de ellos: domicilio, fecha de iniciación de actividades, registro patronal, actividades, clase, grado de riesgo y prima.
 - g) Si en el ejercicio sujeto a dictamen, adquirió la calidad de patrón sustituto.
 - h) Bases de cotización especial.

2) Características de los contratos de trabajo colectivos e individuales tipo, en su caso, con las menciones siguientes:

- a) Sindicato
- b) Vigencia del contrato colectivo
- c) Tipos de contratación
- d) Jornadas de trabajo
- e) Tipos de salario
- f) Percepciones fijas de salario, en dinero y en especie
- g) Percepciones variables de salario, en dinero y en especie
- h) Si existieren contratos de trabajo, con denominación distinta, que se encuentren contenidos en la Ley Federal del Trabajo, se indicarán sus características y el criterio de las personas implicadas.

3) El contador público deberá anotar al calce de este informe, su número de registro, y firmarlo.

En dictámenes subsecuentes, el contador público podrá limitar el contenido del informe a las modificaciones ocurridas en la empresa.

VIII, 8 ANEXOS ADJUNTOS AL DICTAMEN

Los anexos preparados por el contador público que deberán adjuntarse al dictamen, consistirán en :

- 1.- Cuadro analítico de cuotas del Seguro Social enteradas por el patrón por cada registro patronal, con lo siguiente:
 - a) Año, bimestre o período de pago.
 - b) Semanas del bimestre.
 - c) Cuotas del Seguro de Enfermedad y Maternidad.
 - d) Cuotas del seguro de invalidez, vejez, cesantía y muerte.
 - e) Cuotas del seguro de riesgos de trabajo.
 - f) Cuotas del seguro de guarderías para hijos de aseguradas.
 - g) Total de cuotas.

En este documento deben incluirse las liquidaciones complementarias pagadas y, en su caso, en cuadro adicional el análisis de las omisiones detectadas durante la revisión del contador público, anexando copia de la carátula de la liquidación correspondiente.

- 2.- Análisis de percepciones por grupos o categorías de trabajadores, indicando si se acumularon al salario base de cotización por el patrón.
- 3.- Omisiones determinadas en la revisión, clasificadas en su caso, como siguen:
 - a) Trabajadores no inscritos.
 - b) Rectificaciones al aviso de inscripción.
 - c) Cambios a los salarios base de cotización.
- 4.- Conciliación de percepciones grupos o categorías de trabajadores, contra registros contables y lo declarado para efectos del Impuesto Sobre la Renta.

5.- Reporte sobre la actividad y clasificación de la empresa dictaminada.

Los anexos señalados en estas fracciones deberán presentarse enumerados en forma progresiva, en el mismo orden en que se han mencionado.

VIII. 9. RESOLUCIONES.

Los hechos afirmados en los dictámenes que formulen los -
contadores públicos se presumirán ciertos; y el Instituto en to--
do tiempo, podrá ejercer sus facultades de vigilancia o compro--
bación y emitir la resolución correspondiente.

El Instituto podrá revisar el dictamen, el informe y los -
anexos, conforme al siguiente procedimiento:

- 1.- Requerirá al contador público por escrito con copia -
al patrón:
 - a) Cualquier información que conforme al instructivo
debiera estar incluida en el legajo respectivo.
 - b) Los papeles de trabajo elaborados con motivo de la
auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se
entiende que son propiedad del contador público.
 - c) Información y documentos que se consideren parti--
mentes para cerciorarse del cumplimiento de las -
obligaciones legales del patrón.

La información, exhibición de documentos y papeles de tra--
bajo a que se refiere esta fracción se solicitará al contador -
público por escrito, concediéndole un plazo no menor de 15 días
para su cumplimiento.

El Instituto podrá requerir al patrón la información y docu--
mentación anterior en los términos aceptados en la solicitud, -
cuando no haya sido proporcionada por el contador público.

Si lo anterior, y a juicio del Instituto el dictamen no sa--
tisface los requisitos descritos anteriormente, lo hará del co--
nocimiento del patrón y del contador público, procediendo a ejer--
cer directamente las facultades de vigilancia y comprobación que
le otorga la Ley del Seguro Social.

Las liquidaciones por omisiones derivadas de la revisión del
contador público deberán pagarse antes de la entrega del dicta--
men.

Cuando el IMSS detecte irregularidades en el dictamen, podrá
per conducto de la Jefatura de Auditoría a Patrones y Verifica--
ción, amonestar, suspender o cancelar el registro otorgado al -
contador público de acuerdo a las siguientes normas:

1.- Le amonestará:

- a) Cuando presenten incompletos o extemporáneamente - el dictamen, el informe y anexos.
- b) En caso de que no cumpla con los requerimientos que le formule el Instituto para aclarar su dictamen.

2.- Le suspenderá:

- a) Hasta por un año, cuando acumule 3 amonestaciones.
- b) Hasta por 2 años, cuando no formule el dictamen debiendo hacerlo.
- c) Hasta por 3 años, cuando formule el dictamen con - dolo y en forma definitiva se resuelva que lo hizo en contravención a lo dispuesto en la Ley del Se--- gure Social y sus Reglamentos.
- d) Cuando esté sujeto a proceso por presunta comisión de un delito de carácter fiscal o por delitos in--- tencionales que ameriten pena corporal. En este caso la suspensión durará hasta la resolución definitiva de dicho proceso.

3.- Le cancelará el registro:

- a) Si acumula 2 suspensiones excepto cuando éstas se - deriven de lo previsto por el inciso d) de la frac--- ción anterior.
- b) Cuando la sentencia que ponga fin al proceso que se refiere el inciso d) de la fracción anterior sea - condenatoria.

El cómputo de lo dispuesto en los puntos 1 y 2, se hará inde--- pendentemente del patrón al cual el contador público le esté - dictaminando el cumplimiento de sus obligaciones legales.

El Instituto ejercitará las facultades a que se refiere el punto anterior de acuerdo con el siguiente procedimiento:

- 1.- Determinada la irregularidad, ésta se hará del conoci- miento del contador público, para que en un plazo de 20 días hábiles, manifieste lo que a su derecho convenga y presente las pruebas pertinentes en su descargo.

- 2.- Agotada la fase anterior, con vista en los elementos que obren en el expediente, se reunirá los representantes del I.M.S.S. , con los representantes del Colegio e Federación de Colegios Profesionales al que pertenezca el contador público a efecto de determinar lo procedente en cuanto a la suspensión e cancelación de su registro.

También son motivos de cancelación del registro otorgado al contador público, las siguientes causas:

- 1.- Dejar de ser socio activo del Colegio Profesional de Contadores Públicos reconocido por la Federación de Colegios de Profesionistas.
- 2.- Establecer relación laboral con el I.M.S.S.
- 3.- Dejar de tener vigencia su registro en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código Fiscal de la Federación.

VIII.10 FORMATOS

FORMATO DE DICTAMEN

_____, a _____ de _____ de 19__.

PATRON :

Con base en el examen que practiqué a las liquidaciones de pago al IMSS, preparado por la administración de _____ por el periodo comprendido del _____ bimestre de 19__ al _____ bimestre de 19__, es mi opinión que ha cumplido con las obligaciones que marca el Artículo 19 Fracciones I, II y III de la Ley del Seguro Social (no observando situaciones irregulares de importancia) (observando que al enterar el patrón las Cuotas Obrero Patronales del Seguro Social, incurrió en omisiones que fueron cubiertas con liquidaciones complementarias por un importe total de \$ _____

y que se originaron por _____

_____):

El examen se efectuó conforme al "Instructivo para la Dictaminación sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los Patrones y demás Sujetos Obligados" y a las normas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia incluyeron las pruebas selectivas en la contabilidad y -- otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias consideré necesarios.

C.P. _____

Registro I.M.S.S. _____

**INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION**

INSTRUCCIONES PARA EL LLENADO DEL FORMATO DE "DICTAMEN"

OBJETIVO: Uniformar la presentación del Dictamen.
Conteste el modelo adjunto en los siguientes puntos:

1. Lugar y fecha de expedición.
2. Nombre o Razón Social del patrón que se dictamina.
3. Periodo que abarca el dictamen (anótese el inicio y término en bimestres).
4. Incluya una de las dos siguientes leyendas:
 - ... No observando situaciones irregulares de importancia.
 - ... Observando que al enterar el patrón las -- Cuotas Obrero Patronales del Seguro Social, se incurrió en omisiones importantes que -- fueron cubiertas con liquidaciones complementarias por un importe total de \$ _____
(_____)
y que se originaron por _____

NOTA: En este último caso, anótese el importe con número y letra, así como las causas que dieron origen a las omisiones detectadas.

5. Nombre, firma y registro del I.M.S.S., para efectos de dictaminación del Contador Público que proporciona la información.
6. El modelo adjunto, corresponde a un dictamen limpio o sin salvedades, por lo que de presentarse éstas o se tenga abstención de opinión, deberá adecuarse conforme a las circunstancias de cada caso.

204
INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

I N F O R M E

I CARACTERISTICAS GENERALES DEL PATRON

- Nombre o Razón Social _____
- Domicilio Legal _____
- Fecha de Iniciación de Operaciones _____
- Giro _____
- Actividades principales (en orden de importancia)
 1. _____
 2. _____
 3. _____
 4. _____
- Nombre del Representante Legal _____
- Centros de Trabajo: _____

DOMICILIO	FECHA DE INIC. DE ACTIVID.	REGISTRO PATRONAL	ACTIVIDADES	CLASIF. DE LA EMPRESA		
				CLASE	GRADO DE RIESGO	PRIMA
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

- En el ejercicio dictaminado se adquirió calidad de Patrón Sustituto? SI _____ NO _____
- Se tienen bases de cotización especiales?
SI _____ NO _____
- En caso afirmativo especificuelas _____

II. CARACTERISTICAS DE LOS CONTRATOS DE TRABAJO

Colectivo _____ Individual _____

Llénese una cédula por cada grupo de trabajadores o categorías de éstos con iguales condiciones de trabajo y prestaciones.

- Sindicato _____
- Vigencia del Contrato: Del _____ al _____
- Tipos de contratación:
- Planta _____ Obra determinada _____ Eventual _____
- _____ Otros _____

GRUPO O CATEGORIA DE TRABAJADORES _____

- Jornada de Trabajo:

	HORARIO DE A	HORAS LABORADAS	DIAS DE LA SEMANA QUE SE TRABAJAN						
			L	M	M	J	V	S	D
DIURNA	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
NOCTURNA	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____
MIXTA	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____	_____

- Tipo de Salario _____
- Percepciones en dinero y en especie:

FIJAS	PERIODICIDAD	EQUIVALENCIA
. Cuota Diaria	Diaria	(Tabulador de Sueldos)
. Aguinaldo	Anual	_____ días
. Prima Vacacional	Anual	_____ \$ de _____ días
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

206

VARIABLES

PERIODICIDAD

EQUIVALENCIA

• _____	_____	_____
• _____	_____	_____
• _____	_____	_____
• _____	_____	_____
• _____	_____	_____

C.P. _____

Registro I.M.S.S. _____

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

INSTRUCCIONES PARA EL LLENADO DEL FORMATO DE "INFORME"

OBJETIVO: Conocer las características generales del patrón, así como las de los Contratos de Trabajo colectivos e Individuales.

INSTRUCCIONES:

I. CARACTERISTICAS GENERALES DEL PATRON

Con base en la escritura constitutiva y sus reformas, libros de contabilidad y demás documentos oficiales, conté--tense el formato con los siguientes datos:

- . Nombre o Razón Social,
- . Domicilio Legal,
- . Fecha de iniciación de operaciones,
- . Giro,
- . Actividades principales,
- . Nombre del representante legal,
- . Centros de trabajo, indicando por cada uno de ellos:
Domicilio, Fecha de iniciación de operaciones, regis--tro patronal, actividades y clasificación de la empre--sa en cuanto a clase, grado de riesgo y prima.
- . Marque con una X en el espacio correspondiente para --indicar si en el ejercicio sujeto a dictamen, se adqui--rió la calidad de patrón sustituto.
- . Marque una X en el espacio correspondiente para indi--car si se tienen bases de cotización especiales, expli--cando éstas, en caso afirmativo.

II. CARACTERISTICAS DE LOS CONTRATOS DE TRABAJO

Con base en los contratos de trabajo vigentes en el periodo dictaminado, por cada grupo de trabajadores o categorías de éstos con iguales condiciones de trabajo y prestaciones, contéstese el formato en la forma siguiente:

- Marque una X en el espacio correspondiente para indicar si se trató de contrato **COLECTIVO O INDIVIDUAL**, al que se refieren los datos asentados.
- Sindicato. Anote el nombre de la Agrupación
- Vigencia de contrato.
- Tipos de contratación. Ponga una X en el espacio correspondiente o especifíquelo en el caso de otros.
- Grupo o categoría de trabajadores. Anote el grupo -- analizado.
- En el renglón relativo a la jornada de trabajo que corresponda, indique el horario, horas laboradas y días de la semana que se trabajan.
- Tipo de salario, el que puede ser: Fijo, variable o mixto.
- Percepciones en dinero y en especie tanto fijas como variables, anótense todas las que se tengan, indicando su periodicidad (diaria, mensual, anual, etc.) y su equivalencia (ejemplo:) 15 días de aguinaldo; 25% sobre 10 días de vacaciones, etc.

III. CONTADOR PUBLICO DICTAMINADOR

- Nombre, Firma y Registro del IMSS, para efecto de dictaminación del Contador Público que proporciona la información.

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

ANEXO 1

CUADRO ANALITICO DE CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL ENTERADAS

PATRON: _____ REGISTRO PATRONAL _____

C U O T A S

	ENFERMEDADES Y MATERNIDAD	L. V. C. R.	RIESGOS DE TRABAJO	GUARDERIAS	TOTAL
Año _____					
Núm. _____					
DIV. GEN. _____					
1 er. _____	_____	_____	_____	_____	_____
2o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
3o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
4o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
5o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
6o. _____	_____	_____	_____	_____	_____

LIQUIDACIONES COMPLEMENTARIAS

1er. _____	_____	_____	_____	_____	_____
2o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
3o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
4o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
5o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
6o. _____	_____	_____	_____	_____	_____

LIQUIDACIONES POR OMISIONES DETECTADAS COMO PRODUCTO DEL DICTAMEN

1er. _____	_____	_____	_____	_____	_____
2o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
3o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
4o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
5o. _____	_____	_____	_____	_____	_____
6o. _____	_____	_____	_____	_____	_____

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

INSTRUCCIONES PARA EL LLENADO DEL ANEXO I "CUADRO ANALITICO DE CUOTAS DEL SEGURO SOCIAL ENTERADAS POR EL PATRON"

OBJETIVO : Conocimiento de las Cuotas Obrero Patronales cubiertas por el patrón en el período dictaminado.

INSTRUCCIONES:

1. Con base en las liquidaciones de Cuotas Obrero Patronales, se analizará por bimestres con la indicación de las semanas cotizadas en cada uno de ellos, el período que abarcó el dictamen, incluyendo en su caso, las complementarias que se tengan.
2. El mismo análisis se hará por aquellas liquidaciones originadas como resultado del dictamen, anexando en este caso, copia de las carátulas de las liquidaciones correspondientes.
3. Los contadores públicos presentarán directamente ante las Agencias Administrativas o Delegaciones correspondientes los formatos de liquidación complementaria para el pago respectivo de las Cuotas Obrero Patronales retroactivas, derivadas del dictamen, anexando copia del "Aviso para Dictaminar".

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

ANEXO II

ANALISIS DE PERCEPCIONES POR GRUPOS O CATEGORIAS DE TRABAJADORES,
INDICANDO SI SE ACUMULARON AL SALARIO BASE DE COTIZACION POR EL -
PATRON.

PATRON: _____ REGISTRO PATRONAL: _____

GRUPO O CATEGORIAS DE TRABAJADORES _____

<u>CONCEPTO DE PERCEPCION</u>	<u>SE ACUMULA AL SALARIO</u> <u>BASE COTIZADO.</u>		<u>BASE DE ACUMULACION</u>
	<u>SI</u>	<u>NO</u>	
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
_____	_____	_____	_____
NO.DE TRABAJADORES POR GRUPO O CATEGORIA	S. C. D.		S. B. C.
_____	_____		_____

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

INSTRUCCIONES PARA EL LLENADO DEL ANEXO II "ANALISIS DE PERCEPCIONES POR GRUPOS O CATEGORIAS DE TRABAJADORES, INDICANDO SI SE ACUMULARON AL SALARIO BASE DE COTIZACION POR EL PATRON"

OBJETIVO: Conocer el total de percepciones recibidas por cada grupo o categoría de trabajadores y las que el patrón consideró para integrar el Salario Base de Cotización declarado al Seguro Social.

INSTRUCCIONES :

1. Determine grupos o categorías de trabajadores homogéneos en cuanto a conceptos de percepciones o prestaciones y por cada uno de ellos, elabore este anexo.
2. Con base en los contratos colectivos o individuales de trabajo o la costumbre de la empresa, especifique todos los conceptos de percepciones en dinero o en especie (salario diario, aguinaldo, despensa, etc.) que reciben el grupo de trabajadores analizado, anotándolas en la columna respectiva.
3. Marque con una X en la columna SI o NO, según sea el caso, si el patrón acumula o no cada una de las percepciones para determinar el salario Base de Cotización declarado al Seguro Social.
4. Indique por cada percepción que se tenga, la base de acumulación, en los casos que procedan, ejemplo: 30-días para aguinaldo, un alimento gratuito al día, -- etc.
5. Por último, anótese el total de trabajadores del grupo analizado, así como las remuneraciones recibidas-

por concepto de cuota diaria y los salarios base de cotización declarados al INSS durante el período -- dictaminado.

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

ANEXO III

OMISIONES DETERMINADAS EN LA REVISION EFECTUADA

PATRON : _____ REGISTRO PATRONAL _____

A V I S O S

- Trabajadores no inscritos _____

- Rectificaciones a la Fecha
de Ingreso _____- Cambios de Salario Base de
Cotización _____

**INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION**

INSTRUCCIONES PARA EL LLENADO DEL ANEXO III " OMISIONES DETERMINADAS EN LA REVISION "

OBJETIVO: Conocer el tipo de irregularidades incurridas en --
cuanto al cumplimiento de sus obligaciones en materia de Seguridad Social y detectadas con motivo del dictamen emitido para estos efectos.

INSTRUCCIONES:

1. En cada uno de los avisos que con motivo del dictamen se generen, deberá anotarse en el ángulo superior izquierdo la leyenda "DICTAMEN", los que se --
presentarán ante el área de Afiliación Vigencia de Derechos mediante oficio del Contador Público marcando copia al Departamento de Auditoría a Patrones y Verificación Delegacional.

2. Con base en los avisos generados por irregularidades detectadas en el estudio practicado para efectos del dictamen al Seguro Social, determine el total de casos por :
 - . Trabajadores no inscritos
(Avisos de inscripción)
 - . Rectificaciones a la fecha de ingreso (avisos de inscripción)
 - . Cambio de salario base de cotización
(avisos de modificación de salario)

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

INSTRUCTIVO PARA EL LLENADO DEL FORMATO "CONCILIACION DE PERCEPCIONES POR GRUPOS O CATEGORIAS DE TRABAJADORES, CONTRA REGISTROS CONTABLES " ANEXO NO. IV.

OBJETIVO: Apreciar en forma total las percepciones pagadas - durante el ejercicio que se dictamina, así como conocer al detalle las remuneraciones percibidas por los trabajadores y su aplicación contable.

INSTRUCCIONES:

1. Tomando como referencia el anexo No. II de este instructivo, anotar las categorías o grupos de trabajadores utilizando para este concepto la parte superior de cada una de las columnas.
2. El cuadro se complementará con el importe de cada una de las percepciones que se enlistan al margen del mismo, incorporando aquellas que particularmente se tengan, constituyendo así el total de remuneraciones pagadas.
3. Seguidamente se anotará el saldo de las cuentas y/o subcuentas de gastos al cierre del ejercicio dictaminado, y que correspondan al registro contable de las remuneraciones pagadas, así como las cifras consignadas en la declaración anual de I.S.R.
4. El importe total de las remuneraciones pagadas por nóminas, listas de raya, pólizas de egreso, etc. - deberá corresponder con los registros contables, y contra la declaración anual de I.S.R.

INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL
JEFATURA DE SERVICIOS TECNICOS
DEPARTAMENTO DE AUDITORIA A PATRONES Y VERIFICACION

**INSTRUCTIVO PARA EL LLENADO DEL ANEXO V "REPORTE SOBRE LA(S)
ACTIVIDAD(ES) Y CLASIFICACION DE LA EMPRESA DICTAMINADA"**

OBJETIVO

Conocer en forma clara y concisa las actividades empresariales con la finalidad de ratificar o rectificar su clasificación asignada para efectos de la cobertura del Seguro de Riesgos de Trabajo.

INSTRUCCIONES:

1. En base al Acta Constitutiva y reformas a la misma, anotar el nombre o razón social de la empresa dictaminada no usando abreviaturas, con excepción del tipo de sociedad mercantil (S.A. DE C.V..etc)
2. Anotar el domicilio legal del centro de trabajo - o en el que se localiza la administración principal de la empresa auditada.
3. En base a los avisos de Inscripción Patronal presentados al Instituto Mexicano del Seguro Social anotar el o los registro(s) que corresponda(n) a la empresa auditada, así como la clasificación - (clase, fracción y prima) de cada uno de ellos, considerando la última cédula de liquidación de pago de cuotas obrero patronales y de los antecedentes que obren en la Delegación correspondiente
4. Anotar en forma clara y precisa la(s) actividad - (es) manifestada(s) por la empresa ante otras dependencias gubernamentales, asimismo, se anotará

la(s) actividad(es) actual(es) de la empresa comprobada(s) como resultado del análisis documental respectivo.

5. Considerando como fuente de información las pólizas de Diario, Ingresos y Egresos anotar en forma clara y por actividad, las materias primas y recursos materiales básicos que utiliza la empresa para el desarrollo de la(s) actividad(es) comprobada(s), pudiendo ser éstos, mercancías, materias primas y/o materiales para el comercio, producción y/o servicios prestados.
6. Anotar el número de unidades, nombre y uso al que se destina c/u de la maquinaria y equipo utilizado, incluyendo el de transporte, de estos activos comprobar en forma selectiva mediante el análisis de la cuenta correspondiente que sean los necesarios para desarrollar la actividad manifestada y observada, ya sea propiedad de la empresa o arrendados.
7. Anotar en forma clara y por área de trabajo, el número de trabajadores, así como su oficio u ocupación específica, tomando como fuente de información las nóminas, listas de raya ó avisos presentados al I.M.S.S.

Ejemplo: 2 Operadores de troqueladora
 1 Mecánico automotriz
 2 Ayudantes de soldador

8. Anotar en forma descriptiva el o los proceso(s) de trabajo de la empresa visitada, (iniciales, intermedios y proceso final) en base a los registros auxiliares del costo cuando éste se determine por procesos. En caso de que la empresa desarrolle más de una actividad, los procesos de trabajo de cada una de ellas, se describirán en forma separada.

9. Anotar el lugar y fecha de elaboración del reporte.
10. Anotar la fecha de inicio de la(s) actividad(es) -- comprobada(s) para tal efecto, anexar copia del documento fuente de información (declaración de impuestos, facturas de compra de maquinaria, facturas de venta o de servicios, alta de trabajadores u otros).
11. Anotar el nombre completo del patrón o representante legal y recabar firma autógrafa del mismo.
12. Anotar el nombre completo, firma y No. de Registro ante el Instituto Mexicano del Seguro Social del Contador Público Dictaminador.

Nota:

En caso de que en el periodo revisado se observen cambios de actividad, deberán elaborarse tantos reportes como sea necesario, indicando adicionalmente fechas de inicio y término en cada una de ellas.

CAPITULO IX

AUDITORIA DE LEGALIDAD

IX.1 CONCEPTO

IX.2 OBJETIVO

IX.3 METODOLOGIA

IX.4 INFORME

IX.1 CONCEPTO

Auditoría de Legalidad

Este tipo de auditoría tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que les sean aplicables, (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc.).

IX.2 OBJETIVO

Dentro de los principales objetivos de este tipo de auditoría se pueden mencionar los siguientes:

- Verificar el debido cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a la dependencia o entidad a la que se vaya a practicar la auditoría de legalidad.
- Comprobar que la dependencia o entidad en la ejecución de sus actividades ha observado adecuadamente las leyes, reglamentos, decretos, circulares y demás ordenamientos de carácter legal a que estén sujetas, así como determinar que las atribuciones contenidas en las mismas, sean aplicadas correctamente.
- Verificar que existan en cada una de las dependencias o entidades a auditar, escrituras constitutivas y demás documentos de carácter legal que exigen las leyes respectivas.

IX.3 METODOLOGIA

El presente capítulo está enfocado a la revisión exclusiva de las leyes cuyo acatamiento corresponde a las entidades paraestatales.

Para la ejecución adecuada de este tipo de examen, se hace necesaria la aplicación de procedimientos especiales, (mis - mas que se explicarán a detalle un poco más adelante) los cuales se enfocarán a revisar si se ha cumplido con los ordena - mientos reguladores principales que conforman el marco legal - de esta auditoría, de ahí que tengan una importancia relevante, si se considera que en un régimen de derecho como el nuestro, toda acción de carácter legal debe estar prevista y regulada - por el orden jurídico vigente.

Las disposiciones legales que se revisarán son las que a continuación se presentan:

- 1.- Ley Orgánica de la Administración Pública Federal.
- 2.- Ley del Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.
- 3.- Ley General de Deuda Pública.
- 4.- Ley de Obras Públicas.
- 5.- Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Almacenes de - la Administración Pública Federal.
- 6.- Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondo y Valo - res de la Federación.
- 7.- Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda.
- 8.- Ley Federal de las Entidades Paraestatales.

A continuación se describen los procedimientos necesarios - que auxiliarán al auditor, para que éste pueda evaluar de una manera más objetiva el correcto cumplimiento de las disposiciones legales por parte de la dependencia o entidad a la cual se le practicará la auditoría.

Los procedimientos para revisar el cumplimiento de la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal, son los siguientes:

En virtud de que la presente Ley establece exclusivamente - las bases de organización de la Administración Pública Federal, centralizada y paraestatal, se ha considerado que, un órgano de auditoría interna se encuentra limitado para la vigilancia de - los preceptos que establece esta Ley, por lo que dentro de su competencia, se incluirán los siguientes puntos aplicables al sector comercio:

- . Vigilar que las dependencias y entidades conduzcan sus actividades en forma programada y con base en las políticas, prioridades y restricciones que, para el logro de los objetivos y metas de los planes de gobierno, establezca el Presidente de la República.

Administración Pública Centralizada

- . Vigilar que se tengan permanentemente actualizados los manuales de organización, de procedimientos y de servicios al público necesarios, expedidos por el titular de la Secretaría de Estado para el funcionamiento de la misma.
- . Vigilar que en cada una de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, se mantengan al corriente los escalafones de los trabajadores y se encuentren establecidos los sistemas de estímulos y recompensas que determine la Ley y las condiciones generales de trabajo respectivas.

Administración Pública Paraestatal

- . Vigilar que la entidad de la Administración Pública Paraestatal, proporcione oportunamente a las demás entidades del sector donde se encuentre agrupada, la información y datos que les soliciten.
- . Vigilar que el personal de las dependencias que en aplicación de esta Ley pase a otra dependencia, en ninguna forma resulte afectado en los derechos que haya adquirido, en virtud de su relación laboral con la Administración Pública Federal.

En la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal se aplicarán los procedimientos que a continuación se describen:

. **Procedimientos:**

- . Comprobar que quienes efectúen gasto público federal, proporcionen a la Secretaría de Programación y Presupuesto, la información que les solicite y permitan a su personal la práctica de visitas y auditorías.
- . Verificar que cada entidad lleve su propia contabilidad, la cual incluirá las cuentas para registrar tanto los activos, pasivos, capital o patrimonio, ingresos, gastos, como las asignaciones, compromisos y ejercicios correspondientes a los programas y partidas de su propio presupuesto.
- . Verificar que los catálogos de cuenta que utilicen los organismos descentralizados, las empresas de participación estatal mayoritarias, los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal, el Departamento del Distrito Federal o alguna de las entidades mencionadas, sean autorizados por la S.P.P.
- . Verificar que las entidades efectúen pagos debidamente justificados y comprobados con los documentos originales, y que se efectúen dentro de los límites de los calendarios financieros autorizados y presupuestos aprobados.
- . Verificar que para el ejercicio del gasto público por los conceptos que a continuación se señalan, se requiera el dictamen favorable de las entidades que en cada caso se precisarán:
 - a) De la Secretaría de Comercio, para la adquisición y arrendamiento de bienes muebles y de servicios relacionados con dichos bienes.
 - b) De la Secretaría de Asentamientos Humanos y Obras Públicas, para arrendar o adquirir bienes inmuebles destinados al servicio público.
 - c) De la S.P.P., para todos los contratos relacionados con bienes, equipos y servicios en materia de informática, y
 - d) De las demás entidades que de acuerdo con las disposiciones legales aplicables deban intervenir.
- . Verificar que el Poder Legislativo, el Poder Judicial, la Presidencia de la República, las Secretarías de Estado y Depar

tamento del Distrito Federal, proporcionen a la S.P.P. la siguiente información:

- a) Estado del ejercicio del presupuesto, y
- b) Estado del pasivo circulante del gobierno federal.

Adicionalmente, la S.H.C.P., deberá proporcionar:

- . Estado analítico de ingresos
- . Estado de la deuda pública del gobierno federal, y
- . Análisis de disposiciones y pagos de la deuda pública del gobierno federal.

Bimestralmente, dentro de los primeros quince días del mes siguiente:

- . Balance General o Estado de Situación Financiera.
- . Estado de Resultados
- . Estado de Rectificaciones a resultados de ejercicios anteriores.
- . Estado de Costo de Programas.
- . Estado de la Cuenta Fondo Presupuestario disponible en Tesorería.
- . Información sobre el avance de metas por programas, subprogramas o proyectos, en especial prioritarios, estratégicos y multisectoriales. En caso de desviaciones a las metas, se deberán especificar las causas que las originen.
- . Tratándose de las entidades mencionadas en las fracciones IV y V del art. 20. de la Ley, información sobre la aplicación por concepto de erogaciones imprevistas y gastos de orden social, especificando el objeto del gasto, importes autorizados y acciones que las generaron.
- . Información sobre la ejecución de los recursos por subsidios y aportaciones autorizados y suministrados a instituciones, personas físicas o morales, especificando importes, causas y finalidad de las erogaciones, así como el destino último de aplicación.

En la primera quincena de enero de cada año, información relativa a sus compromisos de pago por concepto de servicios personales.

Informe quincenal de lo pagado por concepto de servicios personales, y, otra información complementaria que les solicite la Secretaría, en la forma y plazos que ésta determine.

- . Verificar que los organismos descentralizados, las empresas

de participación estatal mayoritaria y los fideicomisos en los que el fideicomitente sea el Gobierno Federal o alguna de las entidades mencionadas, eviten a la S.P.P. , la siguiente información:

Mensualmente, dentro de los primeros quince días del mes siguiente:

- . Balance General o Estado de Situación Financiera.
- . Estado de Resultados.
- . Estado de Costo de Producción y Ventas.
- . Estado de Origen y Aplicación de Recursos.
- . Estado Analítico de Ingresos.
- . Estado de Detalle del Presupuesto de Egresos.
- . Flujo de Efectivo.
- . Informe de gasto-ingresos en divisas.
- . Resumen del Ejercicio Presupuestal Financiero Devengado.
- . Resumen del Ejercicio Programático del Presupuesto Devengado.
- . Informe Presupuestal del Flujo de Efectivo.

Bimestralmente, dentro de los primeros quince días del mes siguiente:

- . Información sobre el avance de metas, programas, subprogramas, o proyectos , en especial prioritarios, estratégicos y multisectoriales en caso de desviaciones a las metas, se deberán especificar las causas que las originen.
- . Información sobre la ejecución de los recursos por subsidios y aportaciones, autorizados y suministrados a Instituciones, personas físicas o morales, especificando importes, causas y finalidad de las erogaciones, así como del destino último de las aplicaciones.

Trimestralmente, dentro de los diez días del mes siguiente, informe sobre el estado de variación del activo fijo, y otra información complementaria que les solicite la Secretaría, en la forma y plazos que ésta determina.

La información a que se refiere este artículo deberá contar con la aprobación de la respectiva entidad coordinadora de sector, por cuyo conducto se hará llegar a la Secretaría.

En caso de que la Secretaría no reciba la información o la que reciba no cumpla con la forma y plazos establecidos por esta, la podrá solicitar directamente a las entidades coordina -

das.

Además de lo anterior, es importante tomar en consideración las obligaciones que señalan los artículos 123 y 124 del Reglamento de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público - Federal.

Comprobar que en primer término se responsabilice a las personas que directamente hayan ejecutado los actos o incurran en las omisiones que las originaron y, subsidiariamente, a los funcionarios y demás personal que, por la índole de sus funciones, hayan omitido la revisión o autorizado tales actos por causas que impliquen dolo, culpa o negligencia por parte de los mismos.

Los Organos de Auditoría del Gobierno Federal, Organismos Descentralizados y Paraestatales, tienen su fundamento legal conforme a lo que esta Ley establece; por lo que les señala una serie de obligaciones, que por considerarse trascendentes a continuación se transcriben algunas:

Para la realización de las auditorías al gasto público federal, los órganos internos de auditoría de las entidades se sujetarán a lo siguiente:

- a) Los hechos, conclusiones, recomendaciones y en general los informes, resultado de las auditorías practicadas, deberán facilitar la medición de la eficiencia en la administración de los recursos y el cumplimiento de metas, para apoyar las actividades de evaluación del gasto público, la determinación de las medidas correctivas que sean conducentes y, en su caso las responsabilidades que procedan, y
- b) La revisión y fiscalización que efectúen los órganos de auditoría interna y, en general las actividades propias de la auditoría no deberán formar parte de las labores operativas y trámites administrativos que en forma directa realicen en entidades, por lo que los mecanismos de verificación y control interno que formen parte de los sistemas y procedimientos propios de la competencia, funciones y programas de las entidades, no podrán ser desarrollados por el personal de la misma auditoría interna.

Los órganos de auditoría interna, atendiendo a la naturaleza de sus funciones, a la magnitud de las operaciones de la entidad y con base en sus programas anuales de auditoría, deberán

realizar, sin perjuicio de lo establecido en el artículo anterior, las siguientes actividades:

- . Analizar y evaluar los sistemas y procedimientos de control interno
- . Revisar las operaciones, transacciones, registros, informes y estados financieros.
- . Comprobar el cumplimiento de las normas, disposiciones legales y políticas aplicables a la entidad, en el desarrollo de sus actividades.
- . Examinar la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales.
- . Revisar el cumplimiento de los objetivos y metas fijados en los programas a cargo de la entidad.
- . Participar en la determinación de indicadores para la realización de auditorías operacionales y de resultado de programas.
- . Analizar y opinar sobre la información que produzca la entidad para efectos de evaluación.
- . Promover la capacitación del personal de auditoría, y.
- . Las demás que determinen el titular de la entidad y la Secretaría.

Los órganos de auditoría interna de las entidades elaborarán un programa anual de auditoría, el cual contendrá:

- . Los tipos de auditoría a practicar.
- . Las unidades, programas y actividades a examinar.
- . Los períodos estimados de realización, y
- . Los días-hombre a utilizar.

Dicho programa deberá ser presentado a la S.P.P. para su aprobación dentro de los sesenta días posteriores a la fijación de los programas mínimos.

Los procedimientos para efectuar la revisión en la Ley General de Deuda Pública serán los siguientes:

- . Verificar que las deudas y créditos contratados se sujeten a lo previsto en los programas de presupuesto anuales, para la realización de las metas que se proponga realizar la entidad.
- . Comprobar que la entidad haya obtenido la autorización previa de la S.H.C.P., para la contratación de créditos o deudas en el mercado externo de dinero y capitales. Asimismo verificar si la entidad proporcionó a la S.H.C.P. sus programas financieros anuales de mediano y largo plazo, así como la información que haya solicitado dicha Secretaría, con el fin de determinar sus necesidades de crédito.
- . Verificar el adecuado manejo de los recursos provenientes - contratados y cerciorarse de la supervisión que ejerce la - S.H.C.P. coordinándose con la cabeza de sector.
- . Comprobar si la S.H.C.P. autorizó los financiamientos que - promovió la entidad cuando dichos financiamientos sean del - exterior, y se concerten en moneda extranjera, verificando - también si se tomó en cuenta la opinión de la comisión asesora de financiamientos externos.
- . Verificar si la entidad indicó claramente los recursos que u tilizará para el pago de los financiamientos que promueva y si fueron realizados de acuerdo a la capacidad de pago de la entidad.
- . Comprobar si la entidad lleva los registros de los financiamientos o créditos contratados, conforme a las reglas que se señala la S.H.C.P. y si se proporciona a dicha Secretaría, la información periódica necesaria para llevar a cabo la vigi - lancia que le compete respecto a la aplicación adecuada de - los recursos de financiamientos autorizados.
- . Verificar si los titulares de las entidades comunicaron a la S.H.C.P. los datos de todos los financiamientos contratados, así como de los movimientos que de estos se efectúen.
- . Comprobar si la entidad en caso necesario obtuvo asesoría pa - ra la contratación de sus financiamientos externos del orga - no técnico auxiliar de consulta en materia de crédito exter - no integrado por la S.H.C.P. y la Banca Oficial, con el fin de obtener tasas preferenciales en el pago de los intereses sobre capitales contratados.

En cuanto a los procedimientos a aplicar para efectuar la revisión a la Ley de Obras Públicas son:

- Verificar que el gasto de la obra pública se sujete a lo previsto en los presupuestos anuales de egresos de la federación, así como a las disposiciones de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, en su caso, a la Ley de Obras Públicas.
- Verificar que la dependencia o entidad formule un inventario de maquinaria y equipo de construcción de su propiedad y lo mantengan actualizado, para integrar el inventario sectorial y lleven el catálogo y archivo de los estudios y proyectos que realicen sobre la obra.
- Vigilar que la planeación de la obra se ajuste a las políticas y prioridades señaladas en los planes que elabore el gobierno federal a nivel nacional, sectorial y regional de desarrollo económico a corto, mediano y largo plazo, de acuerdo con los recursos asignados a los mismos planes.
- Verificar que la entidad haya considerado en sus presupuestos y programas de obra pública, los objetivos y metas a corto, mediano y largo plazo, las acciones que se han de realizar y los resultados previsibles, los recursos necesarios para su ejecución y la calendarización física y financiera de los mismos, así como los gastos de operación y las unidades responsables de su ejecución.
- Verificar los estudios y proyectos arquitectónicos y de ingeniería que se requieran, así como que las normas y especificaciones de ejecución aplicables, estén previstas en el programa de la obra pública.
- Verificar que los presupuestos por obra, ya sea: por contrato o por administración directa, incluyan costos correspondientes a investigaciones, asesorías, consultorías y estudios requeridos, los proyectos arquitectónicos y de ingeniería necesarios la regularización y adquisición de la tierra, las obras de infraestructura complementarias y las relativas a la preservación, restauración y mejoramiento de las condiciones ambientales, trabajos de mantenimiento preventivo y correctivo, materiales y equipo, maquinaria, etc.
- Verificar que los contratistas que celebren contratos de obra pública o de servicios relacionados con la misma, estén

inscritos en el padrón de contratistas de obras públicas de la S.P.P., cuyo registro estará vigente.

- . Verificar que las obras públicas por administración directa o por contrato, estén incluidas en el programa de inversión autorizado por la S.P.P.. Que cuente con los estudios y proyectos, las normas y especificaciones de construcción, el presupuesto, el programa de ejecución, y en su caso, el programa de suministro. Asimismo, que se cumplan los trámites o gestiones complementarias que se relacionen con la obra y los que deban realizarse conforme a las disposiciones estatales y municipales.
- . Verificar que los contratos de obra pública hayan sido adjudicados a través de subasta y ésta haya cumplido los requisitos de la Ley de Obras Públicas.
- . Verificar que los contratos de obra se hayan celebrado a precio alzado o sobre la base de precios unitarios.
- . Verificar que toda obra entregada por el contratista este an parada por el acta correspondiente.
- . Verificar que la entidad haya retenido al contratista el 5 - al millar sobre el importe de cada una de las estimaciones de trabajo, como derechos por el servicio de vigilancia, inspección y control y este haya sido enterado a la S.H.C.P.
- . Vigilar que se cumplan los demás ordenamientos legales establecidos en la Ley de Obras Públicas.

Los procedimientos para examinar la Ley de Adquisiciones, Arrendamientos y Almacenes de la Admón. Pública Federal se señalan a continuación:

- Verificar que las adquisiciones por concepto de compras de mercancías, bienes muebles y materias primas, deban realizarse conforme a presupuestos autorizados, con proveedores registrados y con base en contratos que deben reunir los requisitos que la misma Ley señala.
 - Vigilar que sus disposiciones se apliquen a todas las dependencias y entidades de la admón. pública federal y las personas físicas o morales registradas como proveedores del sector público.
 - Establecer el control de los arrendamientos de bienes muebles la prestación de los servicios relacionados con los mismos bienes y el manejo de los almacenes de las dependencias o entidades.
 - Definir en forma precisa la facultad de la SECOFI para dictar normas de carácter general o particular, a las que deban sujetarse dichas dependencias.
 - Verificar que se dicten las bases generales para la celebración de concursos que deban realizar las dependencias y entidades para la adquisición de mercancías, materias primas y bienes muebles.
 - Comprobar que todos los proveedores estén debidamente registrados en el padrón de proveedores de la administración pública federal, y que cuenten con el registro de los precios o importes máximos de las mercancías, materias primas y bienes muebles, arrendamientos y servicios.
 - Revisar los pedidos o contratos de adquisición de mercancías, materias primas y bienes muebles, así como los contratos de arrendamiento de estos últimos y los de prestación de servicios celebrados por las dependencias y entidades, con objeto de verificar el cumplimiento de esta Ley, así como las disposiciones que de ella emanan y las bases, reglas o normas que dicte la propia Secretaría.
 - Revisar que las dependencias y entidades en relación con las materias que regula ésta Ley:
- a) Programen sus adquisiciones, arrendamientos y contratación

de servicios, en razón a sus necesidades reales.

- b) Celebren contratos o pedidos, únicamente con proveedores re-
gistrados en el padrón de la administración pública federal.
- c) Comuniquen de inmediato a la SECOFI, las irregularidades -
que adviertan en relación con las adquisiciones, etc., y en
general, aquellas que impliquen violación a lo dispuesto en
esta Ley.
- d) Tomen las providencias necesarias para el aseguramiento, -
protección y custodia de sus existencias, almacenes y mer -
cancías en tránsito, tanto en términos físicos como jurídi -
cos.
- . Verificar que las adquisiciones de mercancías, materias pri -
mas y bienes de procedencia extranjera, cumplan con el requé -
rimiento de la autorización previa de la SECOFI, la que a
su vez oirá al Comité de Importaciones del Sector Público, -
cuyo presidente sea el titular de dicha Secretaría, quien de
signará a su suplente y al secretario ejecutivo del Comité.
- . Comprobar que las dependencias y entidades envíen a la SECOFI
en los plazos, formas y modalidades que ésta determine, la -
documentación relacionada con los contratos y pedidos cele -
brados sujetos a la presente Ley.
- . Vigilar que cuando la SECOFI, de la revisión del pedido o -
contrato, considere que estos no se ajustan a las previsio -
nes de esta Ley o a las normas o bases que regulen el acto -
de que se trate o a cualquier otra disposición aplicable, co -
munique sus observaciones a la entidad o dependencia, y en -
su caso, a los proveedores, las cuales deberán ser cumplidas
por todos ellos; en caso contrario, la Secretaría podrá sus -
pender o cancelar el contrato o pedido sin perjuicio de la -
imposición de las sanciones que procedan.
- . Verificar que los pedidos o contratos celebrados con provee -
dores no registrados en el padrón de proveedores de la ad -
ministración pública federal, cuyo registro no se encuentre
vigente, o haya sido suspendido, no surta efecto legal algu -
no.
- . Vigilar que a la dependencia, entidad y proveedores, se les
obligue proporcionar a la SECOFI, los informes, datos y do -

cumentos que les requiera, dentro de un plazo no menor de tres ni mayor de 30 días hábiles, contados a partir del día siguiente a la notificación, y solo se aceptará ampliar el plazo para cumplir con dicho requerimiento, cuando se justifique.

- Verificar que la comprobación y calidad de las mercancías se efectúe en laboratorios de la SECOFI o donde esta designe.
- Comprobar que las infracciones a esta Ley, sean sancionadas por la SECOFI, con multas de hasta \$500,000.00 y que las sanciones que correspondan en caso de delito.
- Vigilar que las resoluciones de la SECOFI, con fundamento en esta Ley, deban ser recurridas administrativamente.
- Verificar que el recurso sea resuelto por el superior jerárquico inmediato de quien haya emitido la resolución, salvo que la hubiere dictado el titular de la SECOFI, en cuyo caso le corresponderá a este resolverlo.
- Comprobar que los proveedores que estén inscritos en el "padrón de proveedores de la administración pública federal", cuenten con el refrendo correspondiente de acuerdo al artículo 29 de esta Ley.
- Vigilar que las dependencias o entidades se abstengan de formalizar pedidos, contratos y sus modificaciones, si no hubiere saldo disponible en la partida correspondiente de su presupuesto, así como contratar adquisiciones a precios superiores a los máximos registrados por la SECOFI, o en su caso, a los que se refiere el artículo 20 de esta Ley.
- Verificar que las mercancías, materias primas y bienes muebles que sean adquiridos por las dependencias o entidades, queden sujetos al control de almacenes, a partir del momento en que los reciban, comprendiendo como mínimo los siguientes aspectos:
 - I. Recepción.
 - II. Registro e Inventario.
 - III. Guarda y Conservación.
 - IV. Despacho.
 - V. Servicios complementarios, y
 - VI. Baja conforme a las disposiciones aplicables.

- Vigilar en general, que se acaten las resoluciones y normas que emita la SECOFI conforme a esta Ley.

Enseguida se muestran los procedimientos aplicables para revisar la Ley sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación.

- . Verificar que la entidad cuente con un control adecuado de los fondos y valores de la Federación, a fin de prevenir oportunamente pérdidas que afecten al patrimonio público.
- . Comprobar que los funcionarios, empleados y agentes de la entidad, que recauden, manejen, custodien o administren valores de la propiedad y/o al cuidado del Gobierno Federal, cumplan con las obligaciones que les impone su cargo.
- . Verificar que los actos relacionados con la recaudación, manejo, custodia y administración de los fondos y valores, se ajusten a las disposiciones legales relativas.
- . Comprobar si la entidad ha informado sobre las anomalías o deficiencias observadas en el manejo y administración de valores.
- . Determinar y comprobar las irregularidades en que incurran los funcionarios, empleados o agentes de la entidad en operaciones que afecten la recaudación, manejo, custodia o administración de fondos y valores.
- . Practicar reconocimientos de existencias, para comprobar que manejen, custodien o administren fondos y valores, con el objeto de investigar la forma en que ejercen sus funciones.
- . Revisar las operaciones de ingresos y egresos de la entidad examinando los aspectos siguientes:

Numérico: Con objeto de determinar si son correctas las operaciones aritméticas.

Legal: Con el fin de verificar si existen las autorizaciones correspondientes para su realización y los comprobantes respectivos, y si se han observado las disposiciones legales aplicables, así como para determinar si hubo omisión o exceso en el cobro o en el pago.

Contable: Para cerciorarse que el registro de operaciones y rendición de cuentas se ha efectuado con apego a las disposiciones relativas.

- . Intervenir en los pagos de sueldos y haberes, comprobando la entidad del personal de confianza así como la del personal obrero.

- . Vigilar que cuando la entidad pretenda dar de baja o destruir bienes de activo fijo, se formule la petición para ello, y - se reciban las autorizaciones correspondientes.
- . Vigilar que la entidad ponga a disposición del servicio de - vigilancia de fondos y valores de la federación los datos e informes que se les soliciten, así como mostrar los libros, registros y documentación que legalmente se le requiera.
- . Verificar que el personal del servicio de vigilancia no se - exceda en el uso de sus facultades, y en caso contrario, la entidad deberá comunicarlo a la S.H.G.P.
- . Cerciorarse, en caso de que la entidad sea sujeta a revisión por parte del servicio de vigilancia de fondos y valores, - que esta sea por medio de una orden autorizada y que el personal se identifique por medio de credencial.

Enseguida se hará mención de los procedimientos necesarios para examinar la Ley de la Contaduría Mayor de Hacienda, y son:

- Verificar si la entidad realizó sus operaciones en lo general y en lo particular, con apego a las leyes de ingresos y a los presupuestos de egresos de la federación, y si se cumplieron con las disposiciones respectivas de las leyes generales de deuda pública de presupuesto, contabilidad y gasto público federal, orgánica de la administración pública federal y demás ordenamientos aplicables en la materia.
- Comprobar si la entidad ejerció correcta y estrictamente sus presupuestos conforme a los programas y subprogramas aprobados.
- Verificar si la entidad ajustó y ejecutó los programas de inversión en los términos y montos aprobados y de conformidad con sus partidas.
- Comprobar si aplicaron los recursos provenientes de financiamientos con la periodicidad y formas establecidas por la Ley.
- Vigilar que la entidad proporcione la información suficiente para que la contaduría mayor de hacienda elabore y rinda informe previo a la comisión de presupuestos y cuenta de la Cámara de Diputados, dentro de los 10 días primeros del mes de noviembre siguiente a la presentación de la cuenta pública del gobierno federal y la del departamento del distrito federal, enunciando comentarios generales sobre:
 - a) Si la cuenta pública esta presentada de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental, los resultados de la gestión financiera, la comprobación de si las entidades se ajustaron a los criterios señalados en las leyes de ingresos y en las demás leyes fiscales, especiales y reglamentos aplicables en la materia, así como en el presupuesto de egresos de la federación, el cumplimiento de los objetivos y metas de los principales programas y subprogramas aprobados, el análisis de los subsidios, las transparencias, los apoyos para operación e inversión, las erogaciones adicionales así como el análisis de las desviaciones presupuestales.
- Vigilar que la entidad aplique el subsidio concedido por el gobierno federal, cualquiera que sean los fines de su destino.

- . Conduvar con la Contaduría Mayor de Hacienda en sus visitas, inspecciones y practicas de auditorías que realice a la entidad, proporcionando informes, documentos y todos los elementos para que cumplan con su cometido.
- . Vigilar que la entidad ponga a disposición de la Contaduría Mayor de Hacienda a solicitud de esta, los datos, libros y documentos justificativos y comprobatorios del ingreso y del gasto público que manejan, así como los programas y subprogramas correspondientes para la evaluación de su cumplimiento.
- . Revisar si la entidad presenta sus estados financieros en tiempo oportuno, en forma veraz y en términos accesibles de acuerdo con los principios de contabilidad aplicables al sector gubernamental.
- . Verificar si la entidad alcanzó con eficiencia los objetivos y metas fijadas en los programas y subprogramas, en relación a los recursos humanos, materiales y financieros aplicados - conforme al presupuesto de egresos de la federación.
- . Vigilar que la cuenta pública de la entidad se presente a la Contaduría Mayor de Hacienda, antes del 10 de septiembre del año siguiente al que corresponde dicha cuenta pública.
- . Verificar el cumplimiento de los demás ordenamientos legales establecidos en la ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda que competen a las entidades del sector comercio.

A continuación se hablará de la Ley Federal de las Entidades Paraestatales cuyos procedimientos para examinarla son los siguientes:

Esta Ley tiene por objeto regular la organización, funcionamiento y control de las entidades paraestatales de la administración pública federal.

Las relaciones del Ejecutivo Federal, o de sus dependencias, con entidades paraestatales en cuanto a unidades auxiliares de la administración pública federal, se sujetarán, en primer término, a lo establecido en esta Ley y sus disposiciones reglamentarias y, sólo en lo no previsto, a otras disposiciones según la materia que corresponda.

Art. 58.- Los órganos de gobierno de las entidades paraestatales, tendrán las siguientes atribuciones indelegables:

Fracción VI.- Aprobar anualmente, previo informe de los comisarios, y dictamen de los auditores externos, los estados financieros de la entidad paraestatal y autorizar la publicación de los mismos.

Fracción XVI.- Acordar con sujeción a las disposiciones legales relativas los donativos o pagos extraordinarios y verificar que los mismos se apliquen precisamente a los fines señalados en las instrucciones de la coordinadora del sector correspondiente.

Art. 60.- El órgano de vigilancia de los organismos descentralizados estará integrado por un comisario público propietario y un suplente, designados por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación (SECOGEF).

Los comisarios públicos evaluarán el desempeño general, y por funciones del organismo, realizarán estudios sobre la eficiencia con la que se ejerzan los desembolsos en los rubros de gasto corriente y de inversión, así como en lo referente a los ingresos y, en general, solicitarán la información y efectuarán los actos que requiera el adecuado cumplimiento de sus funciones sin perjuicio de las tareas que la SECOGEF les asigne específicamente conforme a la Ley, para el cumplimiento de las funciones citadas el órgano de gobierno y el director general deberán proporcionar la información que solicitan los comisarios públicos.

Art. 59.- Serán facultades y obligaciones de los directores generales de las entidades, las siguientes:

I.- Administrar y representar legalmente a la entidad paraestatal.

II.- Formular los programas institucionales de corto, mediano y largo plazo, así como los presupuestos de la entidad y presentarlos para su aprobación al órgano de gobierno. Si dentro de los plazos correspondientes el director general no diere cumplimiento a esta obligación, sin perjuicio de su correspondiente responsabilidad, el órgano de gobierno procederá al desarrollo e integración de tales requisitos.

III.- Formular los programas de organización.

X.- Presentar periódicamente al órgano de gobierno el informe del desempeño de las actividades de la entidad, incluido el ejercicio de los presupuestos de ingresos y egresos, y los estados financieros correspondientes. En el informe y en los documentos de apoyo se cotejarán las metas propuestas y los compromisos asumidos por la dirección con las realizaciones alcanzadas.

XI.- Establecer los mecanismos de evaluación que destaquen la eficiencia y eficacia con que se desempeña la entidad y presentar al órgano de gobierno por lo menos dos veces al año la evaluación de gestión con el detalle que previamente se acuerde con el órgano y escuchando al comisario público.

Art. 60.- La responsabilidad del control al interior de los organismos descentralizados se ajustará a los siguientes lineamientos:

I.- Los órganos de gobierno controlarán la forma en que los objetivos sean alcanzados, y la manera en que las estrategias básicas sean conducidas; deberán atender los informes que en materia de control y auditoría les sean turnados y vigilarán la implantación de las medidas correctivas a que hubiere lugar.

Art. 61.- Los órganos internos de control serán parte integrante de la estructura del organismo descentralizado. Sus ac-

ciones tendrán por objeto apoyar la función directiva y promover el mejoramiento de gestión del organismo, desarrollarán sus funciones conforme a los lineamientos que emita la SECOGEF, y de acuerdo a las siguientes bases:

Fracción III.- Examinarán y evaluarán los sistemas, mecanismos y procedimientos de control; efectuarán revisiones y auditorías; vigilarán que el manejo y aplicación de los recursos públicos se efectúe conforme a las disposiciones aplicables; presentarán al director general, al órgano de gobierno y a las demás instancias internas de decisión, los informes resultantes de las auditorías y evaluaciones realizadas.

Art. 63.- Las empresas de participación estatal mayoritaria, sin perjuicio de lo establecido en sus estatutos y en los términos de la legislación civil o mercantil aplicable, para su vigilancia, control y evaluación, incorporarán los órganos de control interno y contarán con los comisarios públicos que designó la SECOGEF, en los términos de los precedentes artículos de esta ley.

Art. 65.- La SECOGEF podrá realizar visitas y auditorías a las entidades paraestatales, cualquiera que sea su naturaleza a fin de supervisar el adecuado funcionamiento del sistema de control; el cumplimiento de las responsabilidades a cargo de cada uno de los niveles de la administración, mencionados en el art. 61, y en su caso, promover lo necesario para corregir las deficiencias u omisiones en que se hubiera incurrido.

Art. 66.- En aquellos casos en los que el órgano de gobierno, consejo de administración o el director general, no dieren cumplimiento a las obligaciones legales que les atribuyen en este ordenamiento, el ejecutivo federal, por conducto de las dependencias competentes, así como de la coordinadora de sector que corresponda, actuará de acuerdo a lo preceptuado en las leyes respectivas, a fin de subsanar las diferencias y omisiones para la estricta observancia de las disposiciones de esta ley u otras leyes. Lo anterior sin perjuicio de que se adopten otras medidas y se finquen las responsabilidades a que hubiere lugar.

IX.4 INFORME

Al término de la revisión, se darán a conocer los resultados que se obtuvieron por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría de legalidad, los cuales se plasmarán en un informe.

En dicho informe, el auditor no emite su juicio sobre la presentación razonable de la información preparada por otras personas, sino que a su juicio, se refiere al grado en que los actos y actividades de la dependencia o entidad examinada, fueron realizados conforme a las leyes, reglamentos, decretos, circulares, manuales, y demás ordenamientos de carácter legal a las que están sujetas la entidad o dependencia auditada.

Con objeto de estandarizar la preparación de informes en los casos de revisiones específicas o generales, se establecen ciertas reglas cuya aplicación se estará en condiciones de mejorar la presentación, y de informar lo necesario a las autoridades competentes.

Estos informes se prepararán en tres secciones:

- 1.- Contendrá los antecedentes que originaron la revisión respectiva, haciendo mención a los oficios de referencia o dependencia y autoridades solicitantes, y en forma breve, el trabajo requerido.
- 2.- Dentro de la integración del informe y para evitar que se distraiga la atención por parte de las autoridades superiores, se seleccionarán aquellas ineficiencias que por su efecto e importancia, requieran atención especial de los funcionarios a quienes se les informe.

Esta sección comprenderá en forma sintetizada y lo más claro posible, las deficiencias seleccionadas al caso.

- 3.- Se pueden preparar informes adicionales detallados que podrán dirigirse a las dependencias auditadas para que se aboquen a la aclaración de pendientes y deficiencias detectadas en la revisión; es decir, comprenderá la presentación detallada de las deficiencias encontradas durante el desarrollo de las revisiones.

La presentación de esta sección en el informe, comprenderá: problemas detectados, efectos y sugerencias que el auditor proponga para su solución, esto como ayuda a la dependencia o entidad auditada.

Es de vital importancia, tener presente que en la redacción de los informes a que se hace referencia, se eviten la utilización de términos, órdenes o aseveraciones que pudieran afectar directamente a personas o comentarios que sin estar bien fundamentados, pudieran ocasionar al auditor conflictos de interpretación con otras dependencias.

Por otra parte, atendiendo a las características y naturaleza de las actividades realizadas en el sector público, cabe hacer mención que aún cuando se han fijado las bases y características de elaboración de informes, éstos deberán apegarse a las necesidades que la especialización requiera.

CAPITULO X

AUDITORIA DE RESULTADO DE PROGRAMAS

X.1 CONCEPTO

X.2 OBJETIVO

X.3 METODOLOGIA

X.4 INFORME

X.1 CONCEPTO

La auditoría de resultados de programas analiza la eficacia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y - las metas establecidas en relación con el avance presupuestal.

X .2 OBJETIVOS

Partiendo de la definición de este tipo de auditoría, se pueden conocer sus objetivos, a continuación se enuncian los principales:

- . Determinar si se cumple con las metas y objetivos establecidos en los programas autorizados en el presupuesto.
- . Determinar que exista congruencia en el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.
- . Conocer las metas y los objetivos que se programaron en el presupuesto autorizado.
- . Conocer los recursos que se asignaron en el presupuesto autorizado para lograr las metas y objetivos programados.

X.3 METODOLOGIA

Este tipo de revisión se realiza atendiendo a una serie de guías específicas, que sirven de base para revisar las diferentes áreas que conforman la entidad que se va a auditar.

Dichas guías se dividen de la siguiente manera, dependiendo del área de que se trate en:

- I.- PROCEDIMIENTOS DE RECURSOS HUMANOS.
- II.- PROCEDIMIENTOS DE RECURSOS FINANCIEROS.
- III.-PROCEDIMIENTOS DE AREAS DE ADMINISTRACION DE BIENES.

Para efectos de un mejor análisis de cada una de estas áreas los procedimientos de auditoría de resultados de programas para las áreas de recursos humanos, a su vez se subdividen en procedimientos de:

- 1.- Reclutamiento y selección de personal.
- 2.- Contratación y pago de remuneraciones.
- 3.- Capacitación y desarrollo.

A continuación se describen los procedimientos de auditoría de resultado de programas para Reclutamiento y selección de personal.

Revisar que el grado de cumplimiento de los programas fijados a la unidad de reclutamiento y selección de personal, cubra los siguientes puntos:

- . Que los objetivos y metas de la unidad, estén claramente definidos.
- . Que existen recursos presupuestales suficientes para la ejecución de las actividades de la unidad.
- . El grado de avance en el cumplimiento de las metas.
- . El grado de avance del ejercicio presupuestal.
- . La interrelación lógica que existe entre las metas logradas por la unidad y el avance del ejercicio presupuestal.

2.- Procedimientos de auditoría de resultado de programas para la contratación y pago de remuneraciones.

Revisar que el aspecto presupuestal cubra los siguientes puntos:

- . Que exista la autorización en el presupuesto respectivo de las plazas vigentes.
- . Que existan los registros correspondientes para el manejo presupuestal de las plazas vigentes.
- . Que exista un programa anual de contratación en base al presupuesto.
- . Que se encuentre en el presupuesto la creación de nuevas plazas.
- . Que existan controles para el pago de remuneraciones de acuerdo al presupuesto autorizado.
- . Que las remuneraciones estén de acuerdo con el tabulador vigente y el presupuesto autorizado.
- . Que el contenido de la información cubra las finalidades y elementos básicos de operación y comparación en el ejercicio del presupuesto de la unidad.
- . Que se generen los documentos para el registro y control presupuestal.
- . Que sea veraz y oportuna la información del ejercicio presupuestal de la unidad.
- . Que exista la asignación de los recursos presupuestales para la ejecución de las actividades de la unidad.
- . El grado de avance en el ejercicio presupuestal.
- . La interrelación lógica que existe entre las metas logradas por la unidad, con el avance de su ejercicio presupuestal.

3.- Procedimientos de auditoría de resultado de programas para capacitación y desarrollo.

Revisar que el aspecto presupuestal cubra los siguientes puntos:

- . Que las actividades y operaciones realizadas se apeguen

al presupuesto autorizado.

- . Que exista un programa anual de capacitación y desarrollo de acuerdo al presupuesto autorizado.
- . Que exista control de los recursos para capacitación.
- . Que sea veraz y oportuna la información del ejercicio presupuestal.
- . Que existan recursos presupuestales suficientes para la ejecución de sus actividades.
- . El grado de avance en el cumplimiento de sus metas.
- . El grado de avance en su ejercicio presupuestal.
- . La interrelación lógica que existe entre las metas logradas por la unidad, con el avance de el ejercicio presupuestal.

II.- Procedimientos de auditoría de Resultados de Programas de Recursos Financieros.

Este tipo de procedimientos se encuentran subdivididos de la siguiente manera:

- 1.- Procedimientos de Aspectos Financieros-Presupuestales.
- 2.- Procedimientos de Aspectos de Contabilidad Presupuestal.

Los Procedimientos de auditoría para Aspectos Financieros Presupuestales son:

Revisar que el aspecto financiero-presupuestal cubra los siguientes puntos:

- . La oportunidad del registro de las operaciones presupuestales.
- . Que el sistema del registro contemple todas las operaciones presupuestales.
- . Que la fuente de los registros sea documentación original.
- . Que los documentos fuente, reúnan los requisitos legales, formales y numéricos.
- . Que las operaciones se clasifiquen de acuerdo a su naturaleza y concepto presupuestal.
- . Que los controles presupuestales coincidan con los registros contables.
- . Que se elaboren las pólizas de afectación presupuestaria.
- . Que se registren los compromisos presupuestales.
- . Que se realice el traspaso de plazas y/o recursos presupuestales entre programas, con la autorización de la Secretaría de Programación y Presupuesto.
- . En los casos necesarios, que se lleven a cabo los cambios a los calendarios de pagos y las metas.
- . Que se formulen las modificaciones presupuestarias.
- . Que se determinen y registren oportunamente los ADEFAS

(Adeudos de Ejercicios Fiscales Anteriores).

- . Que los ADEFAS estén soportados por documentos reales.
- . Que el contenido de la información cubra las finalidades y principios básicos de operación de la unidad de presupuesto.
- . La determinación de las desviaciones a la correcta aplicación de las partidas presupuestales.
- . Que sea veraz y oportuna la información del ejercicio presupuestal.

2.- Los procedimientos de auditoría de resultado de programas para aspectos de Contabilidad Presupuestal son:

Revisar que los registros contables y documentación correspondiente cubra los siguientes puntos:

- . Que exista una contabilidad presupuestal.
- . Que las asignaciones, modificaciones, radicaciones, compromisos ejercidos y pagos presupuestales se encuentren contabilizados.
- . Que las transacciones y operaciones realizadas se encuentren clasificadas, registradas y soportadas con documentos originales.
- . Que la documentación reúna los requisitos legales, formales y numéricos.
- . Que los activos registrados sean propiedad de la dependencia o entidad y se ajusten a los presupuestos ejercidos.
- . Que todos los activos propiedad de la dependencia o entidad estén registrados.
- . Que todos los pasivos y compromisos que ha contraído la dependencia o entidad, han sido registrados oportunamente de acuerdo al presupuesto autorizado.
- . Que el resultado del ejercicio y aplicación presupuestal se contemple en el patrimonio o capital de la dependencia o entidad.
- . Que los saldos de las cuentas de orden representen las operaciones contingentes, transitorias o de recordato -

rio que corresponde a la dependencia o entidad y se encuentran vigentes.

- . Que las afectaciones a las cuentas se realicen de acuerdo a las normas y procedimientos establecidos, así como a los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables al sector público.
- . Que los saldos y movimientos de las cuentas coincidan con los informes que elabore el área de presupuesto.
- . Que sea veraz y oportuna la información contable del ejercicio presupuestal.

III.- Procedimientos de auditoría de Resultado de Programas de Administración de Bienes.

Los procedimientos para examinar ésta área están integrados de la siguiente manera:

- 1.- Procedimientos de Adquisición de bienes y servicios.
- 2.- Procedimientos de Control de almacenes.
- 3.- Procedimientos de Servicios generales.
- 4.- Procedimientos de Construcciones y proyectos.
- 5.- Procedimientos de Activo fijo.

1.- Procedimientos de auditoría de resultado de programas para Adquisición de bienes y servicios.

Revisar que el aspecto presupuestal cubra los siguientes puntos:

- . Que exista un programa calendarizado de adquisiciones.
- . Que exista la asignación de recursos presupuestales suficientes para la ejecución de sus actividades.
- . El grado de avance en el cumplimiento de sus metas.
- . El grado de avance de su ejercicio presupuestal.

2.- Procedimientos de auditoría de resultado de programas para Control de Almacenes.

Revisar que el aspecto presupuestal cubra los siguientes aspectos:

- . Que estén definidos los objetivos y metas para almacenes.
- . Que exista la asignación de recursos presupuestales suficientes para la ejecución de sus actividades.
- . El grado de avance en el cumplimiento de sus metas.
- . El grado de avance en su ejercicio presupuestal.
- . La interrelación lógica que existe entre las metas logradas por los almacenes, con el avance de su ejercicio presupuestal.

3.- Procedimientos de auditoría de resultado de programas para Servicios Generales.

Revisar que el aspecto presupuestal cubra los siguientes puntos:

- Que las actividades y operaciones se aseguren al presupuesto autorizado.
- Que estén definidos los objetivos y metas para la unidad de servicios generales.
- Que exista la asignación de recursos presupuestales suficientes para la ejecución de sus actividades.
- El grado de avance en el cumplimiento de sus metas.
- El grado de avance de su ejercicio presupuestal.
- La interrelación lógica que existe entre las metas logradas por la unidad de servicios generales, con el avance de su ejercicio presupuestal.

4.- Procedimientos de auditoría de resultado de programas para Construcciones y Proyectos.

Revisar que el aspecto presupuestal cubra los siguientes puntos:

- La oportunidad del registro de las operaciones financieras y presupuestales de las construcciones y proyectos.
- Que el sistema de registro contemple todas las operaciones relativas a las construcciones y proyectos, tanto presupuestales como financieras.
- Que los registros contables coincidan con los presupuestales y financieros que lleva la unidad que controla las construcciones y proyectos de la dependencia o entidad.
- Que las estimaciones por avance de obras sean clasificadas de acuerdo al programa que se este desarrollando.
- Que la documentación fuente que da origen a las afectaciones de registros en las construcciones y proyectos públicos, reúna los requisitos legales, formales y numéricos.
- Que el programa de inversiones para construcciones y pro

yectos autorizado en presupuesto, se ha cumplido.

- . Que en las modificaciones a los contratos de las construcciones y proyectos se cuenta con los apoyos presupuestales para el efecto.
- . Que estén definidos los objetivos y metas para la unidad de obras públicas.
- . Que exista la asignación de recursos presupuestales suficientes para la ejecución de sus actividades.
- . El grado de avance en el cumplimiento de sus metas.
- . El grado de avance en su ejercicio presupuestal.
- . La determinación de las desviaciones y la correcta aplicación de las partidas presupuestales.
- . La interrelación lógica que existe entre las metas logradas por la unidad de obras públicas con el avance de su ejercicio presupuestal.

5.- Procedimientos de auditoría de Resultado de Programas para Activo Fijo.

Revisar que el aspecto presupuestal cubra los siguientes puntos:

- . Que sea veraz y oportuna la información presupuestal.
- . Que estén definidos los objetivos y metas para la unidad.
- . Que exista la asignación de recursos presupuestales suficientes para la ejecución de las adquisiciones.
- . El grado de avance en el cumplimiento de sus metas.
- . El grado de avance de su ejercicio presupuestal.
- . La determinación de las desviaciones a la correcta aplicación de las partidas presupuestales.
- . Que a través de los objetivos, los activos adquiridos corresponden realmente a las necesidades de la dependencia o entidad.
- . Revisar que los activos fijos existentes sirvan para cumplir con los objetivos y metas asignadas a la dependencia o entidad.

I.4 INFORME

Al finalizar el examen de las áreas mencionadas en la metodología, se darán a conocer los resultados obtenidos a través de la aplicación de los procedimientos de la auditoría de resultado de programas, los cuales se plasmarán en un informe.

En tal informe el auditor no emite su juicio sobre la razonabilidad de aspectos financieros, sino que su juicio se refiere al grado de eficacia y congruencia de los actos o actividades desarrollados por la dependencia o entidad, a fin de lograr el cumplimiento de los objetivos y metas establecidos en relación con el avance del ejercicio presupuestal.

Con objeto de estandarizar la preparación de informes en los casos de revisiones específicas o generales, se establecen ciertas reglas, con cuya aplicación se estará en condiciones de mejorar la presentación, y de informar lo estrictamente necesario a las autoridades competentes.

Estos informes se prepararán dividiéndolos en tres secciones, para facilitar su lectura y comprensión.

- 1.- Contendrá los antecedentes que originaron la revisión respectiva, haciendo mención a los oficios de referencia, de la dependencia o entidad auditada, y en forma breve el trabajo requerido por las autoridades solicitantes.
- 2.- Dentro de la integración del informe, y para evitar que se distraiga la atención por parte de las autoridades solicitantes, se seleccionarán las deficiencias que por efecto e importancia, requieran atención especial de los funcionarios a quienes se les informe.

Este párrafo comprenderá en forma sintetizada y lo más claro posible, las deficiencias seleccionadas al caso.

- 3.- Se pueden preparar informes adicionales detallados - que podrán dirigirse a las dependencias o entidades - auditadas, para que se aboquen a la aclaración de pendientes y deficiencias observadas en la revisión; por lo anterior, se puede comprender que contendrá todas las deficiencias detectadas descritas en forma clara y detallada.

La presentación de esta sección en el informe, comprenderá problemas detectados, efectos y sugerencias que el auditor proponga para la solución de tales deficiencias, esto como ayuda por parte del auditor a la dependencia o entidad que auditó.

Es importante tener presente, que en la redacción de los informes se evite la utilización de términos, órdenes o aseveraciones que afecten la comprensión, o mejor dicho la interpretación que se desea dar al contenido de tal informe.

Por otra parte, atendiendo a las características y naturaleza de las actividades realizadas en el sector público, cabe hacer mención que aún cuando se han sugerido las bases y características para la elaboración de estos informes, dichas sugerencias son enunciativas no limitativas, ya que los informes - deberán ajustarse a las necesidades que la especialización requiera.

CAPITULO XI

AUDITORIA GUBERNAMENTAL

XI.1 CONCEPTO

XI.2 OBJETIVO

XI.3 MARCO LEGAL

XI.4 CLASIFICACION

XI.5 LINEAMIENTOS GENERALES PARA LOS ORGA - NOS DE AUDITORIA INTERNA

XI.6 METODOLOGIA

XI.7 INFORME

XI AUDITORIA GUBERNAMENTAL

En su tesis, Auditoría Gubernamental, Marcela Avila P. habla de la gran participación que tiene el Estado en el desarrollo económico, político y social del país, y señala que lo anterior, junto con el volumen y lo complicado de sus actividades y estructuras administrativas, exigen niveles más elevados de eficiencia, eficacia y concordancia en la realización de las tareas destinadas al sector público.

Uno de los principales elementos de una sociedad como la nuestra es el que las entidades y dependencias de la administración pública federal, tiene el derecho de aplicar los recursos públicos para cumplir con los objetivos nacionales, pero también tiene la obligación de rendir cuenta detallada de la forma en que aplicaron dichos recursos.

Al desarrollarse los sistemas de control y evaluación, el poder ejecutivo cuenta con los medios para informar al pueblo más claramente, sobre la cantidad y clase de recursos que se emplearon, el grado de eficiencia y eficacia con que se aplicaron y si esto ayudó a cumplir con los objetivos que estaban establecidos.

El Plan Global de Desarrollo establece la conexión que debe haber entre los objetivos nacionales y los planes que existen para alcanzarlos. Se adecúan los planes sectoriales y se establecen las líneas de acción de las dependencias y entidades públicas.

El Plan Nacional de Desarrollo busca encausar eficazmente las acciones de la sociedad en la solución de sus problemas y en la satisfacción de sus aspirantes.

El Plan propone el cambio a través de las instituciones que los mexicanos han dado a lo largo de la historia, con la fidelidad a las tradiciones que constituyen nuestra identidad.

La elaboración del Plan contó con una amplia participación ciudadana y partió por ello de un diagnóstico vivo de la realidad y de las aspiraciones y necesidades del país.

El Presupuesto por Programas logró dar un lugar a los objetivos y definir las metas, los recursos que se requieren para su logro y reconocer a las unidades administrativas responsables de su realización.

La responsabilidad compartida que existe en la aplicación del gasto público tiene como fin facilitar la actividad de las dependencias y entidades promoviendo una mayor eficiencia en la fijación de los recursos y mayor eficacia para lograr las metas, para así fortalecer la unión y el funcionamiento del esquema sectorial por medio de la participación activa y coherente de los niveles administrativos que existen en nuestro gobierno (Global, Sectorial e Institucional).

Esta responsabilidad compartida del gasto público obliga a las dependencias y entidades a establecer sistemas de auto-control, para que se vigile con mayor profundidad, el grado en que se cumplen los objetivos y metas que integran sus programas.

Para complementar y hacer más fuertes los mecanismos anteriores, se requiere que se evalúen las actividades realizadas para verificar su curso. Estas evaluaciones proporcionarán los elementos de juicio que van a retroalimentar los procesos de planeación, programación, presupuestación, información y control de las actividades públicas.

Para llevar a cabo las actividades de evaluación y control se requiere utilizar la Auditoría Gubernamental, pues por medio de ella se ayudará a los funcionarios que dirigen y operan las dependencias y entidades, a conocer si los programas de que son responsables alcanzan los resultados esperados, encontrando, si es que las hay, desviaciones o deficiencias que requieran la aplicación de medidas dirigidas a mejorar o corregir los sistemas operativos y de control interno.

II.1 CONCEPTO

Se puede decir que el concepto de Auditoría Gubernamental es relativamente nuevo.

Sanmillana Rodriguez dice que la Auditoría Gubernamental surge debido a la magnitud, complejidad y gran variedad de los programas y actividades de la administración pública federal, la cual ha sobrepasado la capacidad y alcance que tiene la auditoría financiera, para proporcionar los elementos de juicio que ayuden a conocer el estado en que se encuentran las dependencias y entidades. Lo anterior exige que se haga un examen de los instrumentos, mecanismos, medios y recursos técnicos que existen para afirmar el concepto y aplicación de la auditoría en el sector público.

El Manual de Auditoría Gubernamental dice que ésta, al realizar la revisión y análisis de las operaciones de las dependencias y entidades, ayudará a los responsables de la elaboración de los programas, dándoles información acerca de la eficiencia, eficacia y oportunidad con que se ha aprovechado los recursos para lograr los objetivos y metas fijados, permitiéndoles de esta manera que con oportunidad, se promuevan las medidas de mejora o ajuste que sean necesarias.

De lo anterior se puede concluir que:

La auditoría Gubernamental, es el examen que realiza el contador público de las operaciones, sin importar su naturaleza, de las dependencias y entidades de la administración pública federal, para opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si se han alcanzado los objetivos y metas trazados, si los recursos han sido aprovechados eficientemente y, si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

De acuerdo con los objetivos de la Auditoría Gubernamental, así como a la naturaleza de sus actividades, el examen

que se haga, será por lo general después de que se hayan realizado las operaciones. La Auditoría en ningún momento deberá interferir en las operaciones o trámites administrativos de las dependencias o entidades; lo anterior no quiere decir que los sistemas operativos que no tengan los mecanismos necesarios para verificar y autocontrolarse, pues estos son la base de un efectivo sistema de control interno. Lo importante es que el personal de Auditoría nunca deberá desarrollar los mecanismos de autocontrol que forman parte de los sistemas operativos.

II.2 OBJETIVO

La Auditoría Gubernamental persigue seis objetivos fundamentales contenidos en el Manual de Auditoría Gubernamental los cuales son:

- 1.- Analisar si el control interno ayuda a obtener información financiera confiable, oportuna y útil para poder tomar decisiones adecuadas.
- 2.- Examinar si la dependencia o entidad al utilizar los recursos fijados, cumple en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas trazados en sus programas.
- 3.- Revisar si la dependencia o entidad fue eficiente al asignar y utilizar sus recursos.
- 4.- Comprobar que se cumplió con las disposiciones legales, normas o políticas que le son aplicables a la dependencia o entidad.
- 5.- Hacer observaciones y recomendaciones que puedan mejorar las operaciones de las dependencias o entidades, y también corrijan las desviaciones y deficiencias que se lleguen a encontrar.
- 6.- Llevar a cabo el seguimiento de las recomendaciones aprobadas, para cerciorarse de que sean implantadas.

XI .3 MARCO LEGAL

Uno de los aspectos hacia los que se encamina la reforma administrativa, es la creación de medios que puedan garantizar la eficiencia, eficacia y oportunidad de las acciones de la administración pública federal. Para cumplir con lo anterior, en 1977 se publicaron algunas leyes cuya finalidad es la organización sistemática del ejercicio de las actividades públicas.

Al ser promulgadas las leyes: Orgánica de la Administración Pública Federal y de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, el concepto del ejercicio de la función administrativa, tuvo importantes cambios, entre los que sobresale, la colocación de la actividad del sector público en tres niveles o instancias de acción (global, sectorial e institucional), unidos a la planeación, presupuestación y evaluación del quehacer público.

Las anteriores disposiciones unidas a la Ley para el Control de los Organismos Descentralizados y Empresas de Participación Estatal, por parte del Gobierno Federal, Ley Sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores, Ley de Obras Públicas, Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda y Ley General de Deuda Pública; integran las bases para que el estado practique las funciones genéricas de control y evaluación y las específicas de Auditoría Gubernamental.

A continuación se hará mención de algunos capítulos que integran las leyes ya citadas y que tienen relación con la Auditoría Gubernamental.

A) Ley Orgánica de la Administración Pública Federal:

Esta Ley que inició su vigencia en enero de 1977, establece las bases de organización de la administración pública federal centralizada y paraestatal, señala las responsabilidades de las secretarías de estado y departamentos administrativos,

para evitar la falsedad de funciones e indica los principios de la organización sectorial, para que las empresas paraestatales coordinen sus actividades con las dependencias del ejecutivo como encargadas de la planeación, de la coordinación y de la evaluación de la operación de aquellas.

Esta ley contiene algunas disposiciones que están relacionadas con la auditoría y que están señaladas en los incisos VI, VII, XII, XIII y XVII de su artículo 32:

- Planear, autorizar, coordinar y evaluar los programas de inversión pública de las dependencias de la administración pública centralizada y de las entidades de la administración paraestatal; (VI).
- Llevar a cabo las tramitaciones y registros que requiera el control, la vigilancia y la evaluación del ejercicio del gasto público y de los presupuestos de egresos de la federación y del distrito federal de acuerdo con las leyes respectivas (VII);
- Controlar y vigilar financiera y administrativamente la operación de los organismos descentralizados, instituciones, corporaciones y empresas que manejen, posean o exploten bienes y recursos naturales de la nación, o las sociedades e instituciones en que la administración pública federal posea acciones o intereses patrimoniales, y que no estén expresamente encomendados o subordinados a otra dependencia (XII) ;
- Disponer la práctica de auditorías externas a las entidades de la administración pública federal, en los casos que señale el Presidente de la República (XIII);
- Intervenir en la inversión de los subsidios que concede la Federación a los gobiernos de los estados, municipios, instituciones o particulares, cualesquiera que sean los fines a que se destine, con objeto de comprobar que se efectúa en los términos establecidos (XVII).

B) Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal

Esta ley es vigente desde enero de 1977 y tiene las siguientes características:

- a) Modernizar la idea y manejo del gasto público federal al substituir a la Ley Orgánica del Presupuesto de Egresos de la Federación para hacer más ágil y óptima la aplicación del gasto público.
- b) Proporciona bases de confianza a las entidades que realizan el gasto público federal, proporcionándoles responsabilidad al aplicar el presupuesto.
- c) Esta ley se aplica a todo gasto público así como a quien lo hace.
- d) Saber con anticipación que todas las dependencias y entidades de la administración pública federal hacen sus presupuestos basándose en programas con objetivos, metas y unidades responsables de su ejecución.
- e) Establece que es obligación de las entidades que realicen gasto público, contar con un departamento que se encargue de planear, programar, presupuestar, controlar y evaluar sus actividades referentes al gasto público.
- f) Obliga a que haya órganos de auditoría interna en cada dependencia y entidad de la administración pública federal.
- g) Establece el control de la Secretaría de Programación y Presupuesto en materia de Subsidios.
- h) Indica la capacidad que tiene la Secretaría de Programación y Presupuesto, para constituir de manera definitiva las responsabilidades que afecten a la hacienda pública federal, a la del Departamento del Distrito Federal y al patrimonio de las entidades del sector paraestatal, estableciendo la intervención, en este caso, de las entidades y dependencias del ejecutivo y la participación de los coordinadores de sector.

Algunos de los artículos de esta ley establecen lo siguiente

te:

- Las actividades de programación, presupuestación control y evaluación del gasto público federal estarán a cargo de la Secretaría de Programación y Presupuesto, la que dictará las disposiciones procedentes para el eficaz cumplimiento de sus funciones (art. 5).
- Quienes efectuen gasto público federal estarán obligados a proporcionar a la Secretaría de Programación y Presupuesto, la información que les solicite y permitirle a su personal la práctica de visitas y auditorías para la comprobación del cumplimiento de las obligaciones derivadas de esta ley y de las disposiciones expedidas con base en ella (art. 37).
- En las Dependencias del Ejecutivo Federal, en el Departamento del Distrito Federal y en las entidades de la administración pública paraestatal se establecerán órganos de auditoría interna, que dependerán del titular respectivo y cumplirán los programas mínimos que fije la Secretaría de Programación y Presupuesto.
- El Ejecutivo Federal por conducto de la Secretaría de Programación y Presupuesto, podrá acordar que no se establezcan dichos órganos en aquellas entidades paraestatales que por la naturaleza de sus funciones o por la magnitud de sus operaciones no se justifique (art. 44).
- La Secretaría de Programación y Presupuesto dictará las medidas administrativas sobre las responsabilidades que afecten a la Hacienda Pública Federal, a la del Departamento del Distrito Federal, y al patrimonio de las entidades de la administración pública paraestatal, derivadas del incumplimiento de las disposiciones contenidas en esta ley y de las que se hayan expedido con base a ella, y que se conozcan a través de:
 - 1.- Visitas, auditorías o investigaciones que realice la propia Secretaría;

2.- Pliegos preventivos que levanten:

- a) Las entidades con motivo de la glosa que de su propia contabilidad hagan;
- b) Las Secretarías de Estado y Departamentos Administrativos, en relación con las operaciones de las entidades paraestatales agrupadas en su sector;
- c) La Secretaría de Hacienda y Crédito Público y otras autoridades competentes.

3.- Pliegos de observaciones que emita la Contaduría Mayor de Hacienda en los términos de su Ley Orgánica (art. 45).

0) Ley de Obras Públicas

Esta ley inició su vigencia en 1981 y tiene las siguientes características:

- a) Su objetivo es poner en orden el gasto público y las acciones referentes a la planeación, programación, presupuestación, ejecución, conservación, mantenimiento, demolición y control de la obra pública.
- b) Se aplica a todas las dependencias y entidades de la administración pública federal.
- c) Dice que obra pública es, todo trabajo cuyo objetivo sea crear, construir, conservar o modificar bienes inmuebles por su naturaleza o disposición de la ley, formando parte de este concepto, la construcción, instalación, conservación, mantenimiento, reparación y demolición de tales bienes incluyendo aquellos que tiendan a mejorar y utilizar los recursos agropecuarios, así como los trabajos de exploración, localización, perforación, extracción y aquellos similares que tengan la explotación de los recursos naturales que se encuentren en el suelo o en el subsuelo.
- d) Indica diferentes disposiciones sobre la participación, facultades y obligaciones en la materia, de las secretarías y entidades del sector público.
- e) Las obras públicas estarán sometidas a las visitas, inspec-

ciones y auditorías que se indican en el artículo 65 de esta ley y que a continuación se transcribe:

" La Secretaría y las dependencias coordinadoras de sector, en el ejercicio de las facultades que les otorga esta ley, podrán realizar las visitas, inspecciones y auditorías que estimen pertinentes a las dependencias y entidades que realicen obra pública, así como solicitar de los funcionarios y empleados de las mismas y de los contratistas, en su caso, todos los datos e informes relacionados con las obras.

Para efectos de esta disposición, la secretaria y las dependencias coordinadoras de sector, establecerán conjuntamente los procedimientos de coordinación que se requieran".

D) Ley Orgánica de la Contaduría Mayor de Hacienda

Publicada en 1978, indica las bases para la estructura y funcionamiento de la Contaduría Mayor de Hacienda como medio de fiscalización del poder legislativo, para que revise la Cuenta Pública del Gobierno Federal y la del Distrito Federal.

Una de las facultades que da esta ley a la Contaduría Mayor de Hacienda es la de verificar que las entidades que forman parte de la cuenta pública, hayan hecho sus operaciones en lo general y en lo particular, de acuerdo a las Leyes de Ingresos y a los Presupuestos de Egresos de la Federación y del Departamento del Distrito Federal y que haya cumplido con las disposiciones de la Ley General de Deuda Pública, de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal, Orgánica de la Administración Pública Federal y demás ordenamientos aplicables en la materia.

También debe revisar que se ejercieron correcta y estrictamente los presupuestos de acuerdo a los programas y subprogramas aprobados; que se ajustaron y realizaron los programas de inversión en los términos y montos aprobados y que los recursos que provienen de financiamiento se hayan aplicado en el tiempo y forma establecido por la ley.

Al realizar sus actividades el personal de la Contaduría podrá hacer visitas, inspecciones, auditorías, pedir informes,

revisar libros, inspeccionar obras y en general todo tipo de investigaciones necesarias para cumplir con sus atribuciones.

Por otra parte, deberá coordinarse con la Secretaría de Programación y Presupuesto para uniformar las normas, procedimientos, métodos y sistemas de contabilidad y las normas de auditoría gubernamental, teniendo la Secretaría de Programación y Presupuesto que hacer del conocimiento de la Contaduría, los programas mínimos de auditoría interna que fijen a las dependencias y entidades.

La Contaduría Mayor de Hacienda, hará los pliegos de observaciones que surjan de la revisión de la cuenta pública, teniendo que informar a la Secretaría de Programación y Presupuesto estos acontecimientos para los efectos de la Ley de Presupuesto, Contabilidad y Gasto Público Federal.

E) Ley General de Deuda Pública

Entre algunas disposiciones se encuentra en el artículo 26, la obligación que tienen los coordinadores de sector, de vigilar la correcta utilización que den las entidades a los recursos que tuvieron como origen un financiamiento autorizado.

El artículo mencionado establece:

" Sin perjuicio de lo señalado por los artículos del presente capítulo las Secretarías de Estado y los Departamentos Administrativos encargados de la coordinación de los sectores correspondientes, en el desempeño de sus funciones, vigilarán la utilización de los recursos provenientes de financiamientos autorizados a las entidades de sector ".

F) Ley Sobre el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación

Esta ley, publicada desde 1960, establece el Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación, el cual depende de la Secretaría de Gobernación, con el fin de comprobar que las oficinas que recaudan, manejan, administran o custodian fondos o valores de la propiedad o al cuidado del gobierno federal, funcionen adecuadamente; también se debe comprobar

el cumplimiento de las obligaciones que respecto a dichas actividades corresponde a los funcionarios, empleados y agentes federales.

Este servicio de vigilancia estará a cargo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, la cual lo hará por medio de la Dirección General del Servicio de Vigilancia de Fondos y Valores de la Federación. Debido a las reformas que se hicieron en el año de 1980, fué establecida la participación de la Secretaría de Programación y Presupuesto en los términos establecidos por la ley.

6) Ley Federal de las Entidades Paraestatales

Esta ley tiene por objeto regular la organización, funcionamiento y control de las entidades paraestatales de la Administración Pública Federal.

Las relaciones del Ejecutivo Federal, o de sus dependencias, con las entidades paraestatales en cuanto a unidades auxiliares de la Administración Pública Federal, se sujetarán en primer término, a lo establecido en esta ley y sus disposiciones reglamentarias y, solo en lo no previsto, a otras disposiciones según la materia que corresponda.

A continuación se transcriben algunos artículos de esta ley que se relacionan con la auditoría gubernamental:

Artículo 58: Los órganos de gobierno de las entidades paraestatales, tendrán las siguientes atribuciones indelegables:

Fracción VI: Aprobar anualmente previo informe de los comisarios, y dictamen de los auditores externos, los estados financieros de la entidad paraestatal y autorizar la publicación de los mismos.

Artículo 60: El órgano de vigilancia de los organismos descentralizados estará integrado por un comisario público propietario y un suplente, designados por la Secretaría de la Contraloría General de la Federación.

Los comisarios públicos evaluarán el desempeño general, y por funciones del organismo, realizarán estudios sobre la eficiencia con la que se ejerzan los desembolsos en los rubros de

de gasto corriente y de inversión, así como en lo referente a los ingresos y, en general, solicitarán la información y efectuarán los actos que requiera el adecuado cumplimiento de sus funciones sin perjuicio de las tareas que la Secretaría de la Contraloría General de la Federación les asigne específicamente conforme a la ley. Para el cumplimiento de las funciones si todas el órgano de gobierno y el director general deberán proporcionar la información que solicitan los comisarios públicos

Artículo 62: Los órganos internos de control serán parte integrante de la estructura del organismo descentralizado. Sus acciones tendrán por objeto apoyar la función directiva y promover el mejoramiento de gestión del organismo; desarrollarán sus funciones conforme a los lineamientos que emita la Secretaría de la Contraloría General de la Federación, y de acuerdo a las siguientes bases:

Fracción III: Examinarán y evaluarán los sistemas, mecanismos y procedimientos de control; efectuarán revisiones y auditorías, vigilarán que el manejo y aplicación de los recursos públicos se efectúe conforme a las disposiciones aplicables; presentarán al director general, al órgano de gobierno y a las de más instancias internas de decisión; los informes resultantes de las auditorías, exámenes y evaluaciones realizadas.

Artículo 63: Las empresas de participación estatal mayoritaria, sin perjuicio de lo establecido en los estatutos y en los términos de la legislación civil o mercantil aplicable, para su vigilancia, control y evaluación, incorporarán los órganos de control interno y contarán con los comisarios públicos que designó la Secretaría de la Contraloría General de la Federación en los términos de los precedentes artículos de esta ley.

Artículo 65: La Secretaría de la Contraloría General de la Federación, podrá realizar visitas a las entidades paraestatales cualquiera que sea su naturaleza, a fin de supervisar el ade-cuado funcionamiento del sistema de control; el cumplimiento de las responsabilidades a cargo de cada uno de los niveles de la administración mencionados en el artículo 61 de esta ley, y en su caso promover lo necesario para corregir las deficiencias existentes.

XI.4 CLASIFICACION

La Auditoría Gubernamental se puede clasificar desde diversos puntos de vista, los cuales se presentan a continuación:

AUDITORIA GUBERNAMENTAL	A) Por su ámbito	a) Interna
		b) Externa
	B) Por su tipo	a) Financiera
		b) Operacional
		c) De resultado de programas
		d) De legalidad
	C) Por su contexto	a) Integral
		b) Parcial
	D) Por su aplicación	a) Unidades
		b) Programas
		c) Actividades

Para comprender mejor cada uno de estos puntos de vista y la forma en que se integran se dará una breve explicación de cada uno de ellos.

A) Por su ámbito:

Esto se refiere a la forma en que el contador público realizará la auditoría, es decir, interna o externa.

a) Interna: Esta auditoría la lleva a cabo el personal de la propia empresa o entidad. Es el instrumento del control interno que va a revisar, analizar, diagnosticar y evaluar la forma en que están funcionando otros controles, y da la información sobre el resultado de la gestión de los responsables de la dirección y operación; además de que ayuda a adoptar las medidas

necesarias que ayuden a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos.

La auditoría interna en la administración pública es muy importante, ya que es el mecanismo ideal para saber si los sistemas de autocontrol tienen un buen funcionamiento.

La auditoría interna se encargará de analizar y evaluar los procesos de administración, aprobación, contabilización y todos aquellos que ayuden a tomar decisiones, sin participar en su ejecución.

Para llevar a cabo esta auditoría, se requiere una buena comunicación y coordinación de las unidades de la dependencia o entidad para hacer que la auditoría se haga bajo un esquema de participación conjunta.

b) Externa: Esta auditoría es realizada por contadores públicos independientes a la dependencia o entidad, para emitir una opinión sobre la situación financiera en que se encuentra la entidad auditada.

B) Por su tipo:

En muchas partes se han expresado diversos criterios para denominar a las revisiones específicas que se hacen de las operaciones del gobierno, por lo que es necesario unificar los términos que se van a manejar y lo que debe entenderse por cada uno de ellos.

a) Financiera: Esta auditoría realiza el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros para conocer si esta información es confiable, oportuna y útil, para lo cual el auditor debe emitir un dictamen.

b) Operacional: Esta auditoría examina la eficiencia que se ha obtenido al asignar y utilizar los recursos humanos, materiales y financieros, por medio del análisis de la estructura organizacional, los sistemas operativos y los sistemas de información. Sus objetivos son determinar si:

- La estructura organizacional reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas que tiene asignados.

- Los recursos con que cuenta son suficientes para lograr sus objetivos.
- Los sistemas operativos contienen los procedimientos para el desarrollo de las actividades encomendadas.
- En la ejecución de los programas son utilizados los recursos en la calidad y cantidad necesarias y al menor costo posible.
- El sistema de información es oportuno, confiable y útil para la toma de decisiones.
- El sistema de información refleja el efecto físico y financiero de la aplicación de los recursos.

c) De resultado de programas: Esta auditoría se encarga de analizar la oportunidad y eficiencia que se obtiene en el logro de los objetivos y las metas establecidas, relacionándolo con el avance del ejercicio presupuestal.

Este análisis se obtendrá al revisar que se hayan alcanzado las metas que se establecieron, en el tiempo, lugar, cantidad y calidad requerida.

La oportunidad se comprobará examinando la relación lógica que hay entre el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

d) De legalidad: La finalidad de esta auditoría es revisar si la dependencia o entidad, ha cumplido con las disposiciones legales que les sean aplicables (Leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc).

C) Por su contexto:

a) Integral: Se le llama así a aquella auditoría en donde se utilizan los cuatro tipos antes mencionados en una sola revisión.

b) Parcial: En esta revisión no serán aplicados todos los tipos de auditoría.

D) Por su aplicación:

De acuerdo a los objetivos que persigue la revisión las

auditorías podrán hacerse a diferentes niveles como son:

a) A unidades: una unidad es aquella que tiene asignado un programa o conjunto de programas que se requieren para lograr determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad.

Las unidades se clasifican de acuerdo a las actividades que realizan en:

- Unidades sustantivas: estas unidades realizan funciones encaminadas a lograr los objetivos específicos por los que se creó esa dependencia o entidad.
- Unidades de apoyo administrativo: Se encargan de hacer actividades administrativas para ayudar a las unidades sustantivas a cumplir sus objetivos.

Estas unidades pueden ser: la dirección general, la dirección de área, la subdirección, el departamento, etc. Cuando a estas unidades se les asignen los o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la unidad auditada.

b) A programas: Esta auditoría se encarga de revisar el conjunto de funciones y actividades que forman parte de un programa específico asignado a una o varias unidades.

En este caso se revisará aquel programa, subprograma, proyecto, etc., que esté establecido en la estructura programática del presupuesto excluyéndose los otros que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

c) De actividades: Consiste en revisar aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico que se examina y sean diferentes a unidades o programas.

II.5 LINEAMIENTOS GENERALES PARA LOS ORGANOS DE CONTROL DE AUDITORIA INTERNA

El Manual de Auditoría Gubernamental nos dice que los lineamientos generales para los órganos de control de auditoría interna son:

1.- Los órganos de auditoría interna se forman considerando la forma de organización, naturaleza, tamaño y complejidad de las operaciones de la dependencia o entidad, teniendo que realizar las siguientes actividades:

- Llevar a cabo el análisis y evaluación de los sistemas y procedimientos de control interno.
- Revisar las operaciones, transacciones, registros, informes y estados financieros.
- Comprobar que se cumple con las disposiciones legales, normas y políticas que se aplican.
- Hacer un examen de la forma en que se utilizan y designan los recursos financieros, humanos y materiales.
- Revisar que se cumplan los objetivos y metas establecidos en los programas.
- Elaborar manuales de auditoría y tenerlos actualizados.
- Tener participación cuando se determinen indicadores para realizar auditorías operacionales y de resultado de programas.
- Hacer un análisis y opinar sobre la información que elabora la entidad para ser evaluada.
- Promover la capacitación del personal de auditoría.
- Hacer otras actividades determinadas por el titular de la entidad y la Secretaría de Programación y Presupuesto.

2.- En las Dependencias del Ejecutivo y en el Departamento del Distrito Federal, los órganos de auditoría interna dependerán del secretario de estado o jefe del departamento de estado respectivo, a quien se le proporcionará la información del resultado de las auditorías realizadas.

3.- En las entidades del sector paraestatal, los órganos de auditoría interna dependerán del director general o funcionario con mayor autoridad, quien recibirá la información del resultado de las auditorías.

4.- Los órganos de auditoría interna deben cumplir con las normas básicas, guías, lineamientos y cualquiera de las disposiciones sobre auditoría gubernamental que dé la Secretaría de Programación y Presupuesto.

5.- Los órganos de auditoría interna deberán tener la asesoría técnica que necesiten, de manera permanente o eventual con la finalidad de poder hacer las diferentes auditorías de tipo especializado.

6.- Se hará un informe por cada auditoría que se practique, el cual contendrá el resultado que se haya obtenido y será presentado a los dirigentes de la dependnecia o entidad auditada.

7.- Los órganos de auditoría interna propondrán al titular de la dependencia o entidad, las medidas que puedan mejorar su administración, el control interno y también puedan corregir las desviaciones y deficiencias que se encontraron durante la realisación de la auditoría.

8.- Los órganos de auditoría interna tienen que llevar un control de las observaciones y recomendaciones que surjan de la auditoría para poder realizar el seguimiento de las medidas correctivas que se hayan acordado.

9.- Los programas mínimos que fije la Secretaría de Goberna---

ción, indicarán qué aspectos relacionados con las prioridades de carácter nacional, a nivel global, sectorial e institucional, serán revisados por el órgano de auditoría interna, toman en cuenta la participación y competencia que tenga la dependencia o entidad en dichas prioridades.

10.- Los órganos de auditoría interna elaborarán un programa anual de auditoría, el cual contendrá en forma calendarizada los diferentes tipos de auditoría que habrán de practicarse a las unidades, programas o actividades de la dependencia o entidad, para cubrir el programa mínimo que le fue asignado.

11.- Los órganos de auditoría interna enviarán a la Secretaría de Programación y Presupuesto sus programas anuales de auditoría. Por lo que respecta a las entidades del sector paraestatal, dichos programas deben contar con la aceptación de coordinador de sector.

12.- Cuando los programas anuales de auditoría no reúnan los requisitos de contenido establecidos en el programa mínimo, la SECOGEF hará del conocimiento de los órganos de auditoría interna tales omisiones, a efecto de que se corrijan.

13.- Cuando las circunstancias así lo ameriten, los órganos de auditoría interna podrán modificar el contenido de su programa anual de auditoría, siempre y cuando no afecten lo establecido en los programas mínimos, comunicando dichas modificaciones a la SECOGEF, y en el caso de las entidades de la Administración Pública Paraestatal también al coordinador de sector.

La SECOGEF también podrá modificar el contenido del programa mínimo de auditoría, informando de ello a la dependencia o entidad de que se trate y en su caso al coordinador de sector respectivo.

14.- Los órganos de auditoría interna deberán enviar a la SECOGEF, y en su caso al coordinador de sector en la forma y plazos que estos fijen los siguientes documentos:

- Programa anual de auditoría
- Manual de políticas y procedimientos de auditoría
- Informes sobre el avance del cumplimiento de su programa anual de auditoría y,

En los casos que se requiera específicamente:

- a) Los informes de las auditorías practicadas.
- b) Los papeles de trabajo que hayan sido elaborados en la realización de las auditorías.
- c) Las observaciones derivadas de las auditorías y,
- d) El seguimiento sobre el cumplimiento de las recomendaciones.

En el caso del programa anual de auditoría, los informes sobre el avance del cumplimiento, así como los incisos c y d, estos deberán elaborarse en los formatos y conforme a las instrucciones establecidas por la SECOGEF.

15.- Los órganos de auditoría interna de las entidades del sector paraestatal deben proporcionar los informes, documentos y en general todos aquellos datos que permitan una adecuada coordinación para la realización de las auditorías externas que ha ya sido ordenadas por autoridad competente.

Por otra parte, con la finalidad de que los órganos de auditoría conozcan los puntos importantes que deben tomarse en cuenta al realizar las auditorías, se han elaborado guías que ayudarán a que los auditores puedan desarrollar los procedimientos al formular el programa de auditoría.

Estas guías tienen como objetivo orientar el contenido mínimo de los exámenes sin limitar el criterio del auditor ni pretender cubrir los puntos necesarios para realizar la auditoría.

XI.6. METODOLOGIA DE AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

Con la finalidad de que los organos de Auditoria Interna conozcan los puntos importantes que deben tener en cuenta en la realizaci3n de las auditorias, han sido formulados determinados procedimientos que servir3n tambien para que los auditores puedan desarrollar otros procedimientos idoneos al formular su programa de revisi3n.

Estos procedimientos se encuentran en el manual de auditoria gubernamental y tratan de cubrir todos los puntos que se necesitan para realizar la auditoria, solamente tratan de orientar el contenido minimo de los ex3menes.

Para su aplicaci3n, los procedimientos de auditoria Interna se clasificaron en:

- A) Procedimientos generales.
- B) Procedimientos Especificos.

Los procedimientos generales establecen los objetivos principales de los diferentes tipos de auditoria y sealan los puntos importantes que deben tomarse en cuenta al practicarlas.

Los procedimientos especificos establecen los objetivos concretos de algunas auditorias, referidas a las areas de apoyo y a ciertos aspectos que deben considerarse.

En atenci3n a lo anterior solo se mencionaran procedimientos los cuales se dividen en:

- I.- Procedimientos Generales de Auditoria Financiera.
- II.- Procedimientos Generales de Auditoria Operacional.
- III.- Procedimientos Generales de Auditoria de Resultados de Programas.
- IV.- Procedimientos Generales de Auditoria de Legalidad.

I PROCEDIMIENTOS GENERALES DE AUDITORIA FINANCIERA.

Objetivos:

1. Revisar el adecuado y oportuno registro de las operaciones financieras.
2. Cerciorarse de la razonabilidad de los estados financieros.
3. Determinar si la información financiera producida es útil y oportuna para la adecuada toma de decisiones.

PROCEDIMIENTOS.

1. Evaluar el control interno del sistema contable verificando que se cumpla con los elementos de organización, procedimientos y supervisión del control interno.
2. Revisar la utilización consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicables al sector público revisando los manuales de procedimientos de la entidad.
3. Revisar que el sistema de registro contable, abarca todas las operaciones, cotejando lo registrado en documentos contra las pólizas y los libros de contabilidad.
4. Revisar que las operaciones se registraron correcta y oportunamente chequeando las fechas y los importes que muestran las facturas y que estas correspondan a los asientos realizados.
5. Revisar que los registros estén basados en documentos fuente originales inspeccionando la documentación de la entidad y verificando que contengan los requisitos necesarios.
6. Revisar que los documentos fuente, reúnan los requisitos legales, formales numéricos, mediante la observación de los documentos presentados y si es necesario aplicando las técnicas de confirmación o certificación.
7. Revisar que los estados financieros estén basados en las cifras de los registros contables, verificando que lo registrado en los estados financieros se encuentre también en los libros de contabilidad y haciendo un análisis de saldos.

3. Cerciorarse que la presentación de los estados financieros este de conformidad con las técnicas de clasificación y agrupación de cuentas observando los estados financieros y chequeando los rubros que contiene cotejándolos con los índices correspondientes.
9. Revisar que los estados financieros contienen los anexos necesarios determinando que anexos deben incluir los estados financieros y comparándolos contra los que efectivamente se presentaron.
10. Revisar que la información financiera proporciona los elementos necesarios para la toma de decisiones verificando que los datos que muestran los estados financieros son los determinados por el auditor.

II PROCEDIMIENTOS GENERALES DE AUDITORIA OPERACIONAL.

Objetivos:

1. Examinar la eficiencia con la que se asignaron y utilizaron los recursos financieros, humanos y materiales mediante el análisis de la estructura organizacional los sistemas operativos y de información.
2. Promover la eficiencia de la dependencia o entidad a través de recomendaciones.

Procedimientos.

1. Revisar si la estructura organizacional de la dependencia o entidad, reúne los requisitos elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos y metas, aplicando entrevistas y cuestionarios al personal de la entidad así como inspeccionando las instalaciones y observando las operaciones de la empresa.
2. Cerciorarse si la dependencia o entidad cuenta con los recursos financieros, humanos y materiales suficientes y apropiados para cumplir con sus programas revisando el presupuesto que se tiene, analizando la carga de trabajo que tiene el personal y si cuenta con los elementos necesarios para llevarlo a cabo aplicando cuestionarios haciendo entrevistas a los funcionarios y empleados de la entidad.

3. Revisar que se tengan establecidas claramente las actividades a realizarse y que estas estén contenidas en los manuales respectivos como procedimientos, conociendo el giro de la entidad y verificando que se cumpla con los elementos de control interno de dirección y personal.
4. Revisar si en la ejecución de los programas, se utilizaron los recursos en la cantidad y calidad requerida al menor costo posible chequeando el cumplimiento de los elementos de control interno.
5. Cerciorarse que el sistema integral de información interna es oportuno, confiable y útil para la adecuada toma de decisiones aplicando la técnica de coordinación que consiste en juzgar la bondad de la interrelación de los sectores de la entidad.

III PROCEDIMIENTOS GENERALES DE AUDITORIA DE RESULTADOS DE PROGRAMAS.

Objetivos:

1. Determinar si se cumple con las metas y objetivos establecidos en los programas autorizados en el presupuesto.
2. Determinar que exista congruencia en el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.

Procedimientos.

1. Conocer las metas y los objetivos que se programaron en el presupuesto autorizado analizando los informes presentados por la dependencia en cuestión para conocer cuales son esas metas y objetivos así como saber que actividad se desarrolla.
2. Conocer los recursos que se asignaron en el presupuesto autorizado, para lograr las metas y objetivos programados verificando la cantidad y calidad de dichos recursos y chequeando que efectivamente se hayan aplicado como se tenía previsto.
3. Comparar los recursos ejercidos con los programados en el presupuesto autorizado analizando los registros para ver si se utilizarán más o menos recursos de los que se tenían programados.

4. Revisar que la aplicación de los recursos se canalizan--- a los programas para los que fueron autorizados analizando los documentos que nos muestren a donde fueron destinados los recursos y si efectivamente se asigno la cantidad indicada.
5. Revisar que las metas se lograron en el tiempo, en el lugar, con la cantidad y calidad requeridos comparando las--- fechas establecidas en los programas, con las fechas en que realmente se terminaron las actividades y la forma en que--- estas se llevaron a cabo.

XI.7 INFORME

De acuerdo con lo expuesto en el Manual de Auditoría Gubernamental: "La última fase del proceso en la ejecución de la auditoría, la constituye el informe a través del cual se dan a conocer los resultados que se obtuvieron del examen realizado. El informe de auditoría gubernamental debe contener las observaciones y conclusiones correspondientes, a efecto de que se formulen las recomendaciones tendientes a mejorar, en general, las operaciones realizadas por la dependencia o entidad".

En dicho informe se incluyen todas las situaciones encontradas en la revisión, determinando su origen y planteando las soluciones más adecuadas, se emiten conclusiones y se dan recomendaciones.

Este informe, al igual que los informes de cualquier otro tipo de auditoría, debe expresar juicios basados en la evidencia que se obtuvo durante la revisión.

Los hechos deben revelarse de forma objetiva, imparcial y profesional, sin que se oculte o desvirtúe información que pueda conducir a errores o a una mala toma de decisiones. De ahí que, el informe de auditoría gubernamental se fundamente en los resultados obtenidos del trabajo realizado por auditoría interna a través de investigaciones, y después de haber aplicado las técnicas y procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios, de acuerdo a las circunstancias.

El Manual de Auditoría Gubernamental señala también que:

"Para que el informe de auditoría cumpla su objetivo, es necesario que además de las conclusiones y recomendaciones propuestas, se logre la aceptación e implantación de las recomendaciones sugeridas, para que posteriormente se pueda informar si se aplicaron dichas medidas".

"Por otra parte, el titular y funcionarios de las dependencias y entidades, requieren de información confiable que les faciliten el cumplimiento de las atribuciones que tienen encomendadas. Es por ello que el auditor gubernamental, a tra-

vés del informe de auditoría, debe hacer del conocimiento de dichos funcionarios todos los hechos, conclusiones y recomendaciones derivadas de su examen para que éstos tomen las acciones correctivas necesarias".

El informe de auditoría gubernamental se encuentra integrado de la siguiente forma:

A) Oficio de Envío

- . Se dirige al nivel jerárquico de quien dependa la auditoría gubernamental. (Titular de la dependencia).
- . Se debe indicar el tipo de trabajo que se efectuó.
- . Mencionar el alcance del trabajo realizado.
- . Revelar el período que se revisó y la fecha en que se realizó.
- . Marcar una copia del informe de auditoría gubernamental para todos los funcionarios de la entidad auditada que tengan relación directa o normativa con los problemas o situaciones que se plantean en el informe.

B) Índice

- . Debe estar estructurado en forma ordenada.
- . Permitir localizar la información buscada.
- . Ser tan detallado como sea necesario.

C) Evaluación general del resultado de la revisión.

Esta parte es muy importante pues puede ser la única que vean los principales funcionarios de la entidad. Por lo tanto, en esta parte se debe tener mucho cuidado al prepararlo y estructurarlo.

Por lo anterior, los auditores deben ser muy hábiles para sintetizar los aspectos más importantes de la revisión mediante un enfoque global, tomando en cuenta lo anterior debe cuidarse lo siguiente:

- . Que los principales puntos estén bien enfocados, presentados y jerarquizados.

- . Que estén redactados clara y sencillamente usando en lo posible oraciones cortas y si se requiere utilizar ilustraciones y ejemplos que ayuden a comprender mejor el problema.
- . Que los términos técnicos utilizados puedan ser entendidos por cualquier lector.
- . Emitir juicios totalmente imparciales y objetivos.

D) Información financiera y estadística de apoyo

Estos datos se utilizan para que el lector del informe tenga una idea general de los volúmenes de operación y de las actividades que realiza el área auditada, dicha información debe:

- . Analizarse y evaluarse con la finalidad de detectar posibles "focos rojos".
- . Estar comparada con períodos similares o con parámetros nacionales o regionales, explicando las variaciones de importancia.
- . Ser utilizada para obtener factores claves de control susceptibles de ser analizados y comprobarlos, a fin de derivar conclusiones.

E) Anexos

Son documentos que contienen la información que soporta algunos de los puntos que se mencionan en el cuerpo mismo del informe su objetivo es describir situaciones repetitivas encontradas durante la revisión y su cualidad debe ser que estén bien estructurados para facilitar su comprensión.

Por otra parte, es necesario que los informes de auditoría sean discutidos con los funcionarios del área auditada, antes de su emisión final. Lo anterior requiere el siguiente procedimiento:

- . Obtener una fotocopia de todo el informe (o las necesarias) y que tengan estampando un sello de goma con la leyenda de "Borrador para discusión".
- . Entregar una copia a cada una de las partes interesadas.

- . Se citará a una reunión de trabajo para discutir, por excepción del informe de auditoría.
- . Cuando se requiera se harán los ajustes, cambios o eliminaciones necesarios al informe.
- . Se obtendrá una carta confirmatoria en la que los funcionarios de la entidad aceptarán las situaciones planteadas en el informe de auditoría.

En cuanto a su distribución, la entrega de dicho informe se hace al responsable de la dependencia y/o entidad, así como a los responsables de las áreas comprendidas en la auditoría practicada, con el fin de que tomen las medidas necesarias y apliquen estos últimos las acciones correctivas a sus programas, unidades o actividades asignadas.

CAPITULO XII

AUDITORIAS ESPECIALES

XII.1 CONCEPTO

XII.2 OBJETIVO

**XII.3 DICTAMEN DEL LICENCIADO EN CONTADURIA SOBRE
ESTADOS FINANCIEROS PROPORMA**

**XII.4 REVISION E INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS
INTERMEDIOS**

**XII.5 REPERCUSION DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS
DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA,
EN EL DICTAMEN DEL AUDITOR**

**XII.6 OPINIONES PROFESIONALES DEL LICENCIADO EN
CONTADURIA DISTINTAS AL DICTAMEN SOBRE ES -
TADOS FINANCIEROS**

XII.7 AUDITORIA DE ESTIMACIONES CONTABLES

CAPITULO XII. : AUDITORIAS ESPECIALES

A través de todo el mundo, así como dentro de la economía nacional, el público tiene cada vez mayor interés en la información financiera de las empresas, debido a que esta información es el único instrumento válido para conocer el grado de participación económica de las empresas en el desarrollo de la sociedad.

Por ésta razón, el público necesita confiar en que la información que se le presenta sea veras y confiable, además de lo anterior, y debido a los cambios tan bruscos que presenta la economía actualmente, existe otra característica que debe presentar la información financiera : la Oportunidad.

Actualmente, la información financiera tradicional se encuentra respaldada por otros estados financieros que ayudan a actualizar dicha información, mostrando algunos, los efectos que pueden presentarse debido a determinadas transacciones, en las cifras de los estados financieros después de que éstos han sido elaborados; otros estados financieros son los que se presentan en intervalos de tiempo dentro de un ejercicio social; otros más son los que muestran la repercusión que tiene la inflación dentro de las operaciones realizadas por la empresa; y existe otro tipo de información que debido a su naturaleza y características resulta de interés para el público que la recibe.

Para que los interesados puedan confiar en este tipo de información es necesario que el contador público opine sobre la razonabilidad con que se presenta dicha información, ya que ésta opinión le dará a los interesados una mayor confiabilidad y una gran ayuda en la toma de decisiones.

XII.1 CONCEPTO

Las auditorías especiales, son los exámenes que realiza el contador público para opinar sobre situaciones particulares que se presentan dentro de una entidad, y cuyas características las hacen diferentes de la auditoría de estados financieros tradicional, encontrándose dentro de este tipo de situaciones los estados financieros proforma, los estados financieros intermedios, los efectos que tiene la inflación en la información financiera y, las opiniones distintas al dictamen sobre estados financieros.

XII.2 OBJETIVO

Cada una de las situaciones que se pueden presentar para llevar a cabo una auditoría especial tiene sus propios objetivos, pero en general, la finalidad de este tipo de auditorías, es que el contador público, por medio de ellas proporcione la información que se requiere para que la empresa tome las decisiones correctas en el momento adecuado.

XII-3 DICTAMEN DEL LICENCIADO EN CONTADURIA SOBRE ESTADOS FINANCIEROS PROFORMA

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad nos dice que, los Estados Financieros Proforma están integrados total o parcialmente por uno o varios supuestos cuyo objetivo es, mostrar cuál sería la situación financiera o los resultados de las operaciones si éstos sucedieran.

Estos estados financieros se pueden dividir en los dos grupos siguientes:

- A) Estos estados están formados por operaciones reales y muestran acontecimientos futuros a la fecha en que están cortadas las cifras de los estados financieros. Estos acontecimientos futuros pueden haberse presentado ya cuando se emitieron los estados financieros, o bien, las probabilidades de que ocurran son casi del 100%. Por lo anterior se puede decir que éste grupo considera operaciones consumadas y, al hablar de éstos estados financieros se debe usar el término PROFORMA.
- B) Estos estados intentan mostrar los resultados y la situación financiera basándose en proyectos o fenómenos que se cree se llevarán a cabo en el futuro; o simplemente mostrar la proyección de las tendencias observadas, o los estados que se realizan con hipótesis a cerca del pasado o el presente con la finalidad de mostrar los resultados y la situación financiera si se hubieran realizado o hubieran sucedido tales hipótesis. Para éste tipo de estados se debe utilizar el término PROYECCIONES.

El objetivo de los estados financieros proforma en forma retroactiva es mostrar la situación que se tendría al incluir en la situación financiera y en los resultados reales, hechos posteriores que se han presentado, o que la posibilidad de que se presenten sea suficientemente cierta a la fecha de pre

paración de los estados financieros.

El dictamen relativo a Estados Financieros Proforma sólo podrá aplicarse al primer grupo, ya que éste nos proporciona un alto grado de certeza pues las proyecciones nos pueden llevar a hacer conclusiones equivocadas. Lo anterior se debe a que el código de ética profesional nos indica que ningún contador público independiente dará autorización para que su nombre se relacione con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier tipo cuya realización dependerá de hechos futuros de manera que induzca a pensar que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen las estimaciones o proyectos.

Para poder dictaminar Estados Proforma se deben tener como base estados financieros que hayan sido dictaminados, para poder comparar estas cifras con aquellas que no se han consumado, pero que tienen una probabilidad alta de hacerlo. De ninguna manera se podrá dar una opinión sobre Estados Financieros Proforma si no se ha realizado una auditoría sobre las cifras base.

Para poder opinar sobre los Estados Financieros Proforma se debe obtener la evidencia suficiente y competente de acuerdo con las normas de auditoría, y esta evidencia se obtendrá utilizando estados financieros históricos y observando que las transacciones que se están examinando sean las operaciones sobre las cuales el auditor emite su opinión.

La evidencia de que las transacciones tienen probabilidades de ocurrir, por lo general se encuentra en los convenios o contratos en firme, en los acuerdos del consejo de administración o la asamblea de accionistas asentados en los libros de actas correspondientes, en las emisiones de obligaciones ya aprobadas o en situaciones semejantes. Ya sea tratándose de transacciones efectuadas o de aquellas que tienen probabilidades de ocurrir, el auditor tendrá la obligación de juzgar y cuantificar el efecto de esas transacciones posteriores ha-

ciendo un examen de la documentación, de los registros de contabilidad y de otras evidencias que considere necesarias y suficientes dadas las circunstancias.

Para presentar los Estados Financieros Proforma existen varias formas, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda que se haga en tres columnas en donde se indiquen claramente los saldos históricos, los cambios que reflejan los efectos de las operaciones posteriores y los saldos Proforma.

En caso de que se utilice otra presentación, se debe indicar claramente que los estados financieros que se presentan son " proforma " .

En cualquiera de los casos, las operaciones siguientes a las que se esté dando efecto retroactivo deben estar acompañadas de una explicación clara y precisa en donde se pueda distinguir a las operaciones que no han sido consumadas a la fecha de los estados financieros.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice que: " El dictamen del contador público deberá indicar que se refiere a Estados Financieros Proforma y que se da efecto a las operaciones o hechos subsecuentes descritos como si hubieran ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio dictaminado, de manera semejante a como se muestra en el ejemplo siguiente:

En mi opinión, los Estados Financieros Proforma adjuntos presentan la situación financiera de ... al 31 de diciembre de 19... y los resultados de sus operaciones por el año, dando efecto a las operaciones posteriores que se describen en la nota como si hubieran ocurrido a esa fecha " .

En el caso de que existan salvedades, observaciones o aclaraciones en el dictamen de los estados base, deberán formar parte también del dictamen sobre Estados Financieros Pro-

forma, debido a que en realidad el dictamen sobre éstos esta -
des, es el mismo que se dió sobre los estados financieros bási
cos y solamente se han incorporado las transacciones posterio-
res consumadas o con grandes posibilidades de consumarse y que
examinó el auditor.

Por tanto, se puede decir que, los estados financieros -
preferma se revisan de la misma manera que los estados financiare
res históricos, comprobando que existe consistencia en la aplica
ción de los principios de contabilidad generalmente acepta -
dos durante los ejercicios que se esten comparando, y de acuerdo
do con las normas de auditoría.

XII.4 REVISION E INFORME SOBRE ESTADOS FINANCIEROS INTERMEDIOS

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la Comisión de Principios de Contabilidad nos da a conocer que, debido a los cambios que ha sufrido la economía, a la evolución que ha tenido la administración y a las necesidades de financiamiento e inversión de capitales, es preciso contar con una información financiera oportuna que ayude en la toma de de cisiones, por lo que las empresas se han visto obligadas a proporcionar información financiera por períodos menores al del ejercicio social.

Una de las características importantes de la información financiera intermedia es la oportunidad, pues sin ella este ti po de información pierde su significado e importancia, por és ta razón el plazo que existe entre la fecha a la que se refie re la información financiera y la fecha en que se emite debe ser razonable.

De acuerdo con lo mencionado anteriormente se le llama " Estados Financieros Intermedios " a aquellos estados que son emitidos por una entidad en cualquier etapa del ejercicio social, siempre que las fechas no coincidan con el cierre de éste.

Los pronunciamientos normativos relativos a este tipo de revisiones nos dicen que:

- A) Sólo cuando el auditor haya cumplido con las normas de auditoría y haya aplicado los procedimientos necesarios, po drá hacerse responsable y proporcionar su informe sobre los estados financieros intermedios.
- B) El auditor no deberá aceptar que se incluya su nombre en los estados financieros intermedios cuando no se haya efectuado la auditoría y aún así sean publicados por el cliente.
- C) El auditor podrá opinar sobre los estados financieros intermedios siempre y cuando cumpla con los procedimientos

de auditoría y señale claramente en su informe que no puede dictaminar debido a que su revisión fue limitada.

- D) Si el auditor encuentra alguna evidencia de que existen irregularidades u omisiones en los estados financieros intermedios, deberá comunicarlo a la empresa pidiendo que se realice la corrección necesaria y se mencione en una nota el efecto cuantificado indicando los periodos que afecta. El auditor debe mencionar lo anterior en su informe.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos recomienda la aplicación de los siguientes procedimientos:

- A) Hacer una comparación analítica de los estados financieros intermedios con la finalidad de investigar partidas poco usuales y determinar si fueron registradas de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.
- B) Realizar preguntas a los funcionarios de la empresa a cerca de asuntos financieros y contables relacionados con:
- a) La preparación de los estados financieros intermedios, es decir, si se han realizado de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.
 - b) Cambios en la actividad del negocio, en sus prácticas contables, o en el control interno.
 - c) Hechos posteriores que pudieran tener un efecto importante sobre la presentación de los estados financieros intermedios.
- C) Leer las actas tanto de asamblea de accionistas como del consejo de administración, con el objeto de saber si se ha tomado alguna decisión que pudiera afectar a los estados financieros que se están revisando.

El Informe sobre estados Financieros Intermedios debe contener los siguientes elementos:

- 1.- Mencionar que se trata de Estados Financieros Intermedios
- 2.- Se debe indicar que los estados financieros del ejercicio

anterior fueron dictaminados (si la auditoría anterior fue realizada por otro auditor, también se debe indicar).

- 3.- Se debe describir de manera generalizada los procedimientos que se utilizaron al efectuar la revisión.
- 4.- Aclarar que el examen que se practicó no se hizo de acuerdo con las normas de auditoría.
- 5.- Mencionar que la revisión fue limitada y, si es necesario describir los puntos que deben informarse y que no forman parte de los estados financieros.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos por medio de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, nos proporciona un ejemplo sobre la forma en que puede redactarse el informe y a continuación se transcribe:

A los Señores Accionistas de
la Compañía X, S.A.

He llevado a cabo una revisión limitada de (descripción de los estados revisados).

Como auditor externo de la Compañía, previamente he examinado los estados financieros al (indicar fecha y período del último cierre) sobre los cuales emití mi dictamen con fecha (fecha del dictamen).

Mi revisión limitada consistió principalmente en una comparación analítica de los estados financieros a (indicar fecha) con los últimos estados financieros dictaminados, en evaluar las respuestas de los funcionarios de la Compañía que tienen responsabilidad sobre asuntos financieros y contables y en la lectura de actas de asamblea y de juntas de consejo.

En virtud de que esta revisión limitada no constituye un examen de acuerdo con las normas de auditoría, no estoy en posibilidad de expresar una opinión sobre los estados financieros intermedios.

Durante mi revisión limitada no tuve conocimiento

to de algún asunto de importancia que considero deba informarles, excepto por (describa los asuntos a informar).

* En caso de que el examen del ejercicio inmediato anterior haya sido practicado por otro contador público, este párrafo se redactaría como sigue:

Los Estados Financieros al (fecha del último cierre), fueron examinados por otro contador público, quien emitió su dictamen con fecha (fecha del dictamen).

XII.5 REPERCUCION DE LA REVELACION DE LOS EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA, EN EL DICAMEN DEL AUDITOR

Joaquín Moreno Fernández en su libro, *Las Finanzas en la Empresa* nos dice que, tradicionalmente la información financiera está basada en el principio de contabilidad denominado "Valor Histórico Original", el cual nos indica lo siguiente:

"Las cifras de los estados financieros se expresan en términos de unidades monetarias y que, cuando esta medida de valor es constante, la importancia relativa de un bien queda razonablemente medida por las cantidades de efectivo que se afectan o su equivalente o la estimación razonable que de ello se haga al momento en que se consideren realizados contablemente"

Estas cifras contenidas en los estados financieros pierden su importancia en épocas en las que existen variaciones constantes en los precios. En estas ocasiones las unidades monetarias de diferentes épocas no son iguales realmente, y por esta razón al aplicarlas de acuerdo a su valor nominal, se suman y restan cantidades diferentes, dando resultados cuyo significado es equivocado.

Esta mediocridad en la información nos puede llevar a tomar decisiones equivocadas y peligrosas para las empresas y para la economía nacional, como pueden ser, la descapitalización al gravar o repartir utilidades inciertas.

Debido a la necesidad que tienen las empresas de revelar los efectos de la inflación en su información financiera y sabiendo que es conveniente que los estados financieros cumplan con los principios de contabilidad, con el objeto de tener una presentación uniforme de los mismos, al auditor se le pueden presentar diversas situaciones al emitir su dictamen, las cuales pueden ser según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

- A) Problemas observados en las cifras determinadas al valor histórico original, cuyo efecto influya en la información

actual.

- B) Limitaciones al alcance de su trabajo relacionadas con la revisión de cifras al valor histórico, cuyo efecto repercute en el examen de valores actualizados.
- C) Entidades que cumplan con el reconocimiento de los efectos de la inflación requerido por el boletín B-10 de principios de contabilidad.
- D) Entidades que cumplan parcialmente con las disposiciones del boletín B-10
- E) Limitaciones al alcance del trabajo relacionadas con la revisión de cifras actualizadas.
- F) Entidades que sigan prácticas que se aparten de los procedimientos aceptados por el Boletín B-10 para la determinación y reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.
- G) Entidades que cambien métodos de actualización de un período a otro.
- H) Entidades que no cumplan con el Boletín B-10.

De acuerdo con lo anterior, la actuación del auditor debe ser la siguiente:

El auditor debe verificar que la entidad auditada muestre los efectos de la inflación en la información financiera de acuerdo con lo dispuesto por la Comisión de Principios de Contabilidad.

Si la empresa cumple con lo mencionado anteriormente, el auditor no debe mencionar esta información complementaria en su dictamen, ya que esto quiere decir que los estados financieros se han presentado de acuerdo con los principios de contabilidad.

Cuando al concluir la auditoría el auditor tenga la necesidad de expresar salvedades, opinar negativamente o abstenerse de opinar a cerca de los estados financieros expresados sobre la base de valor histórico original, y su efecto afecte la

información complementaria relacionada con los efectos de la inflación, se deben extender este tipo de opiniones a la información complementaria, mencionando los efectos cuantificados.

Si las empresas no presentan los efectos de la inflación, y por esta razón sus estados financieros no están elaborados de acuerdo con principios de contabilidad, el auditor debe expresar una salvedad en su dictamen.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos indica en el siguiente ejemplo la manera en que se puede expresar una salvedad en el dictamen:

" En mi opinión, con base en el examen que practiqué y excepto por que no se revelan los efectos de la inflación en la información financiera, que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan en esa fecha.

Los estados financieros por el ejercicio que terminó el ... de ... de ..., no revelan los efectos de la inflación en la información financiera. De acuerdo con principios de contabilidad, dicha información debe presentarse junto con los estados financieros básicos ".

Quando la omisión de la revelación de los efectos de la inflación sea parcial, como por ejemplo en el caso de que una empresa haya estado incorporando a sus estados financieros básicos revaluaciones o actualizaciones del activo fijo; en ente caso el auditor deberá expresar una salvedad en su dictamen refiriéndose a la información omitida. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice que esta salvedad puede redactarse de la siguiente forma:

" En mi opinión, con base en el examen que practiqué excepto porque la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera sólo se ha efectuado en forma parcial, según se explica en el párra

fo suficiente, los estados financieros que se acompañan en esa fecha.

Los estados financieros básicos revelan los efectos de la inflación en inmuebles, maquinaria y equipo y depreciación acumulada. Sin embargo, los principios de contabilidad requieren que también se revelen como información complementaria, los efectos de la inflación en inventarios, en el costo de ventas y en el capital contable, información que ha sido omitida".

Quando el auditor decida que la información relacionada con los efectos de la inflación que la empresa esté presentando en los estados financieros, es diferente de los métodos o procedimientos señalados por la Comisión de Principios de Contabilidad, o que por otra parte existan limitaciones al examen realizado, deberá expresar una salvedad en su dictamen mencionando si es necesario, el efecto de la inflación en la información financiera de manera cuantificada.

Quando la empresa haga cambios en el método de computar los efectos de la inflación en la información financiera cuando ésta se presente sólo como información complementaria, el auditor deberá estar seguro de que la empresa muestre la naturaleza del cambio, y si así se requiere, sus efectos cuantificados, mencionando lo anterior en su dictamen. En este caso el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, proporciona el siguiente ejemplo, indicando la manera en que se debe redactar esta salvedad:

" En mi opinión y 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 la determinación de la información financiera complementaria que se muestra en la nota N ".

XII.6 OPINIONES PROFESIONALES DEL LICENCIADO EN CONTADURIA DISTINTAS AL DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría nos habla de que en los últimos años, se ha solicitado al contador público que exprese otras opiniones diferentes al dictamen de estados financieros debido al origen y las características de la información o de los hechos a los que se refieren.

Este tipo de opiniones puede clasificarse en los siguientes tres grupos:

- A) Dictamen sobre información financiera parcial.
- B) Información presentada sobre bases distintas a principios de contabilidad.
- C) Opiniones profesionales distintas a un dictamen sobre estados financieros.

A continuación se menciona en qué consiste cada uno de ellos:

- A) Dictamen sobre información financiera parcial:

Se refiere a una parte de la información financiera de una empresa.

En este caso el auditor sólo podrá expresar su opinión cuando antes haya expresado su opinión sobre los estados financieros en conjunto, mencionando la fecha en que se efectuó este dictamen.

- B) Información presentada sobre bases diferentes a principios de contabilidad:

Son los casos en los que la información no se realiza de acuerdo con principios de contabilidad, por la siguiente razón entre otras:

Que la empresa utilice habitualmente bases distintas de los principios de contabilidad.

En este caso el auditor sólo podrá expresar su opinión cuando se cumpla con los siguientes requisitos:

- a) Que la información se obtenga de un sistema control

lado que asegure la corrección de su agrupación, clasificación y presentación;

- b) Que la información sea cuantificable;
- c) Que la eficiencia y el sistema de donde se origine la información hayan sido juzgadas por el auditor y éste haya cumplido con las normas de auditoría que se aplican en estos casos.

En su dictamen el auditor debe incluir una nota en donde se describan las bases sobre las cuales se ha realizado la información.

Al expresar su opinión, el auditor por ningún motivo deberá mencionar el término principios de contabilidad; pero es necesario que mencione la consistencia en la aplicación de las bases que se utilizaron para preparar la información.

C) Opiniones profesionales distintas a un dictamen sobre estados financieros:

Este tipo de opiniones se refiere generalmente al cumplimiento de obligaciones, requisitos legales, estatutarios, contractuales o estadísticas; en este tipo de opiniones el contador público no emite un juicio acerca de la presentación de la información, sino sobre el grado en que los hechos de la empresa examinada se refieren a condiciones de tipo legal, fiscal, contractual o estatutario, preestablecidas.

En este caso el contador público podrá expresar su opinión siempre y cuando los hechos que se examinan se conocen por medio de un sistema comprobable y se encuentren dentro del campo de su actividad profesional.

La información sobre la cual el contador público puede expresar su opinión debe contener los siguientes requisitos:

- a) Las operaciones deben formar parte de un sistema de captación y procesamiento de datos y de emisión de información que puedan ser manejados por el auditor.
- b) Estas operaciones deben comprobarse por medio de los mismos elementos que integran el sistema de procesamiento

de datos y empleando las técnicas de auditoría.

- c) Que el auditor haya jugado el sistema de donde se obtiene la información y haya aplicado las normas de auditoría de acuerdo con las circunstancias.

Para poder emitir su opinión, el auditor debe hacer una cuidadosa evaluación de los resultados que obtuvo así como de la evidencia encontrada.

En su dictamen deberá reconocer la información sobre la cual está expresando su opinión.

Al expresar su opinión, el auditor debe decidir si la información muestra los datos, hechos o circunstancias que fueron examinadas.

Un ejemplo de éste último grupo se encuentra en la auditoría de Circulación que a continuación se describe:

AUDITORIA DE CIRCULACION

Es el examen profesional que realiza el contador público independiente, en los libros y registros de una empresa editora, aplicando ciertos procedimientos de auditoría con la finalidad de obtener evidencia suficiente y competente, relacionada con los promedios netos de circulación pagada de una publicación por un período determinado. Este tipo de examen se realiza para poder obtener los elementos necesarios que permitan al auditor emitir el certificado de circulación.

Este tipo de auditoría ya sea de un periódico o una revista es de interés para muchas personas, ya que lo utilizan para conocer cuál es el de mayor circulación.

La diferencia que existe entre una auditoría de circulación y una auditoría de estados financieros, es que en la primera se trabaja con base en unidades representadas en número de ejemplares, y en la auditoría de estados financieros se trabaja con cifras representativas de unidades monetarias.

En una auditoría de estados financieros el contador público independiente emite su opinión sobre la razonabilidad de

los estados financieros y los resultados de la operación de la empresa, en cambio, en una auditoría de circulación, el contador certifica sobre los promedios netos de la circulación pagada.

El resultado final de este tipo de auditoría, es el certificado que expide el auditor para mostrar las conclusiones a las que ha llegado. En este documento se expresa la opinión del contador público sobre la corrección de los promedios de circulación de acuerdo con las reglas establecidas al respecto y de la suficiencia de la información adicional. También muestra el alcance que tuvo la auditoría. Si por alguna razón el auditor no pudiese afirmar que el promedio de circulación pagada se determinó de acuerdo con las reglas establecidas, lo hará constar así al expresar su opinión.

XII.7 AUDITORIA DE ESTIMACIONES CONTABLES

La Guía Internacional de Auditoría 3 "Principios Básicos que Rigen una Auditoría" en su párrafo 15 establece:

"El auditor debe obtener evidencia de auditoría suficiente y competente, a través de la aplicación de procedimientos de cumplimiento y sustantivos, que le permitan obtener conclusiones razonables en las cuales base su opinión sobre la información financiera".

La Guía Internacional de Auditoría 8 "Evidencia de Auditoría", establece que la confiabilidad de la evidencia de auditoría se ve influenciada por su fuente y que normalmente el auditor encuentra que es necesario basarse en una evidencia que sea inductiva más que conclusiva.

La Guía Internacional de Auditoría 1 "Objetivo y Alcance de la Auditoría de Estados Financieros" indica que el auditor debe usar su juicio al evaluar la razonabilidad de las estimaciones hechas por la administración.

Según la revista "Contaduría Pública", las estimaciones contables que se incluyen en la información financiera son responsabilidad de la administración de una empresa. Con frecuencia estas estimaciones son hechas en condiciones de incertidumbre, por lo que se refiere al resultado de los acontecimientos que se están presentando o que tienen mucha probabilidad de ocurrir en un futuro cercano, y dependen de las decisiones que tomen los administradores. Por esta razón la existencia de errores al presentar la información financiera es cada vez más frecuente, cuando las cuentas de los estados financieros están basadas en estimaciones más que en hechos históricos. Por lo anterior el auditor tiene la responsabilidad de evaluar la razonabilidad de las estimaciones hechas por la administración.

Una estimación contable consiste en aproximar el monto de

una partida cuando no se tienen los medios necesarios para conocerlo con exactitud. Por ejemplo:

- La asignación para reducir activos circulantes a su valor estimado de realización;
- Las provisiones para aplicar el costo de activos fijos durante sus vidas útiles estimadas.

Una estimación contable se puede hacer de una manera simple o compleja, según la naturaleza de la partida. Por ejemplo, agregar un cargo por una partida de gastos indirectos puede ser un simple cálculo consistente en prorratear el cargo periódico sobre la base del consumo estimado, mientras que la estimación de una provisión para inventarios de movimiento lento o en exceso puede significar un análisis considerable de información actual y pronósticos de ventas. Para efectuar estimaciones complejas por lo general es necesario tener un alto grado de conocimiento y de juicio.

Las estimaciones contables pueden ser determinadas como parte del sistema contable de rutina que opera de manera continua, o bien, pueden ser estimaciones no rutinarias que ocurren sólo al final del período financiero. En la mayoría de los casos las estimaciones contables se hacen usando alguna fórmula basada en la experiencia, como son las tasas que se utilizan al depreciar los activos fijos. Existen casos en que estas fórmulas deben ser revisadas periódicamente por la administración, como por ejemplo, el reconsiderar las vidas útiles estimadas de los activos.

El objetivo del auditor al revisar las estimaciones contables es el de obtener la evidencia de auditoría adecuada y suficiente para poder hacer conclusiones acerca de si las estimaciones son razonables de acuerdo con las circunstancias y, cuando sea necesario sean resueltas adecuadamente. Cabe hacer notar que la evidencia con que cuenta el auditor para respaldar las estimaciones contables, en la mayoría de los casos es más difícil de obtener y menos decisiva que la evidencia disponible con que se respaldan otras partidas de los estados financieros.

El auditor tiene la obligación de conocer y comprender los métodos y los procedimientos que utiliza la administración para hacer sus estimaciones contables, así como también debe comprender el control que se le da a tales procedimientos y métodos. Lo anterior ayudará al auditor a determinar el alcance y la naturaleza de sus procedimientos para evaluar dichas estimaciones.

Generalmente se siguen los siguientes pasos al realizar una auditoría de estimaciones contables:

- A) Hacer un examen de la información y una consideración de los supuestos en que está basada la estimación, junto con una evaluación que determine si aún es apropiada la fórmula que se utiliza en la preparación de las estimaciones contables.
- B) Hacer un examen de los cálculos relacionados con las estimaciones.
- C) Comprobar que las estimaciones realizadas durante los períodos anteriores son los resultados reales de esos períodos.
- D) Comparar las estimaciones hechas en los períodos anteriores con los resultados reales que se obtuvieron en esos períodos.
- E) Hacer consideraciones sobre los procedimientos de aprobación de la administración; y
- F) Evaluar los resultados de los procedimientos de auditoría.

Por otra parte el auditor debe estar seguro de que la información sobre la que se basa la estimación es precisa, relevante y completa. Al utilizar la información contable, ésta debe ser consistente con la información procesada en el sistema de contabilidad. Por ejemplo, cuando se verifica una provisión para garantías, el auditor debe tener la certeza de que la información que se refiere a los productos vendidos que todavía

se encuentran dentro del período de garantía a la fecha del balance general, concuerda con la información sobre ventas dentro del sistema de contabilidad.

El auditor debe asegurarse de que la administración está segura de que la información obtenida esta proyectada y analizada adecuadamente, para que constituya una base razonable sobre la cual se determinará la estimación. Cuando estos análisis y proyecciones se procesan electrónicamente, el auditor debe asegurarse de que puede confiar en los resultados, aplicando procedimientos de auditoría apropiados. Dichos procedimientos pueden incluir el probar el programa de computación y la utilización de las técnicas de auditoría con ayuda de la computadora.

El auditor también deberá conocer si la empresa cuenta con las bases suficientes para los principales supuestos que utiliza al realizar la estimación. En algunos casos los supuestos están basados en estadísticas del gobierno y de la industria, tales como tasas futuras de inflación, de interés y de empleo, así como crecimiento esperado de mercado. En otros casos los supuestos serán específicos para la empresa y estarán basados en la información generada internamente.

Al hacer una evaluación de los supuestos sobre los que se basa la estimación, el auditor debe considerar entre otras cosas si son:

- a) Razonables a la luz de los resultados reales de períodos contables anteriores, a excepción de que se puedan justificar cambios;
- b) Consistentes con aquellos realizados para otras estimaciones contables de importancia; y
- c) Consistentes con los planes de la administración y que parezcan razonables.

El auditor deberá poner mucha atención a los supuestos que sean sensibles a las variaciones, subjetivos y susceptibles

a errores importantes.

Cuando existan procesos de estimación complejos, que hayan sido efectuados con técnicas especializadas, el auditor puede considerar necesario el trabajo de un experto, en tales casos, para obtener información que lo oriente, el auditor puede recurrir a la Guía Internacional de Auditoría 18, "Utilización del Trabajo de un Experto".

El auditor debe revisar que la fórmula utilizada por la administración en la preparación de las estimaciones contables siga siendo apropiada. Esta revisión debe comprender el conocimiento del auditor acerca de los resultados financieros de períodos anteriores, prácticas utilizadas por otras empresas y los planes futuros que la administración haya comentado con el auditor.

Los procedimientos de cálculo que utiliza la administración, debe ser verificados por el auditor. El alcance de las pruebas que aplicará el auditor, dependerá de la complejidad que se encuentre para determinar las estimaciones, de la evaluación de los procedimientos y métodos utilizados por la empresa para realizar la estimación, y de la importancia de la estimación en el contexto de la información financiera. Al verificar los procedimientos de cálculo de la administración, el auditor puede decidir evaluar la estimación hecha por ésta, preparando su propia estimación de una manera diferente o utilizar diferentes procedimientos.

Cuando sea posible, el auditor debe hacer una comparación de las estimaciones hechas durante un período pasado, con los resultados históricos de ese período, como apoyo para:

- 1.- Obtener evidencia sobre la confianza general que se tiene en los procedimientos de estimación de la entidad.
- 2.- Establecer en donde sea necesario, ajustes a la fórmula de la estimación; y
- 3.- Asegurarse de que se han cuantificado las diferencias

que existen entre los resultados reales y las estimaciones previas y que, cuando es necesario, la empresa ha tomado las medidas adecuadas en su contabilidad.

Generalmente la administración revisa las estimaciones contables de importancia y las aprueba. El auditor debe determinar que esta revisión y aprobación se haga a un nivel adecuado de la administración y que quede evidencia de esto en la documentación que respalde la determinación de la estimación contable.

El auditor debe decidir si ha obtenido la evidencia razonable acerca de la propiedad de los supuestos y los cálculos de la estimación contable, basándose en su conocimiento de la empresa, así como en el grado de coherencia con otra evidencia que haya sido obtenida durante la auditoría.

El auditor debe estimar si existen eventos o transacciones futuras significativas que le servirán de apoyo para establecer la razonabilidad de las estimaciones o que afecten la información y los supuestos que fueron utilizados para determinar la estimación contable.

El evaluar errores de estimación puede ser más difícil que otras áreas de la auditoría, debido al carácter de aproximación que existe en las estimaciones contables. Cuando existen diferencias entre la estimación hecha por el auditor sobre el monto que está respaldado por la evidencia disponible y el monto estimado que se encuentra en los estados financieros, el auditor debe determinar si ésta diferencia constituye un error. Si la diferencia es razonable debido a que, por ejemplo, el monto de los estados financieros cae dentro de los límites inferior y superior de un rango de resultados aceptables se considerará un error. Sin embargo, si el auditor cree que la diferencia no es razonable, deberá solicitar a la administración se corrija la estimación para obtener una cifra aceptable. Si la administración se niega a corregir la estimación, la diferencia entre ésta y la estimación más cercana a lo razonable, se considerará un error. El error deberá considerarse junto

con los demás al evaluar si es importante el impacto en los es
tados financieros.

El auditor también tomará en cuenta si las diferencias in-
dividuales, que él ha aceptado como razonables, están consis-
tentemente inclinadas en una dirección, de forma que, sobre
una base acumulativa, pueda tener un impacto importante en los
estados financieros. En este caso el auditor debe reconsiderar
las estimaciones tomadas en conjunto.

Cuando el auditor no pueda tener una evidencia razonable
sobre la propiedad de la estimación contable, ni tampoco evi-
dencia de auditoría que respalde a una estimación diferente,
deberá estimar si existe una limitación al alcance y si es ne-
cesario deberá emitir una opinión con salvedad o una absten-
ción de opinión, según sea el caso.

CAPITULO XIII

AUDITORIA INTEGRAL

XIII.1 CONCEPTO

XIII.2 OBJETIVO

XIII.3 METODOLOGIA

XIII.4 INFORME

XIII.1 CONCEPTO

La auditoría debe ser un servicio integral, útil y oportuno para la administración de la entidad. Es un encargo profesional regulado por principios éticos y técnicos, con características propias y objetivos específicos, tendente a verificar una situación, hechos, circunstancias o, en su caso, un problema.

Por tanto, puede decirse, que este servicio profesional debe utilizarse como un recurso importante, para la resolución paulatina y ordenada de los problemas de una entidad, basándose en un plan de auditoría integral y predeterminado, con lo cual estaría coadyuvando a un desarrollo armónico de la misma.

En el Manual de Auditoría Gubernamental se define a la auditoría integral de la siguiente manera: "Cuando en una sola revisión concurren los cuatro tipos de auditoría (financiera, operacional, de resultado de programas y de legalidad), se le denominará auditoría integral.

El C.P. Julio Di' Bella Prieto define a la auditoría integral como: "Un programa permanente de revisión y evaluación, coordinado por la dirección de la empresa y ejecutado por equipos de empleados de las diferentes áreas, con el propósito específico de incrementar las utilidades".

XIII.2 OBJETIVO

La auditoría integral pretende evaluar a la empresa en todas sus áreas. Analiza y valora la situación con el propósito de verificar la efectividad de la entidad, en cuanto a objeti-vos y funcionamiento, para poder determinar si es necesario - llevar a cabo modificaciones para encauzar a dicha entidad al cumplimiento de los objetivos fijados.

Por lo tanto, se puede decir que, la auditoría integral - tiene como finalidad principal, la localización de mejores me-
dios, mejores controles, mejores políticas y mejores actuacio-
nes de parte del personal, tanto administrativo como técnico o
auxiliar, para ayudar a la dirección de la entidad a cumplir -
con los objetivos de la misma en forma eficaz y en el menor -
tiempo posible, con el mínimo de costo.

XIII.3 METODOLOGIA

En el sector oficial se están estudiando y definiendo los objetivos y alcances de la auditoría integral, sin embargo, me creo que va enfocada a englobar las siguientes auditorías:

- a) Auditoría de Estados Financieros
- b) Auditoría Operacional
- c) Auditoría de Resultados por Programas
- d) Auditoría de Legalidad, y
- e) Auditoría Técnica

a) Auditoría de Estados Financieros

Concepto

El I.M.C.P., A.C., por medio de su libro de "Normas y Procedimientos de Auditoría", define a este tipo de auditoría de la siguiente manera: "Es la que lleva a cabo el contador público independiente sobre los estados financieros de su cliente, rindiendo como resultado una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que estos presentan la situación financiera; así como los resultados de las operaciones presentadas por la empresa de acuerdo con principios de contabilidad - aplicados sobre bases consistentes".

Objetivo

El objetivo de la auditoría de estados financieros es: Examinar los estados financieros para rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con que éstos, presentan la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa, de conformidad con principios de contabilidad - aplicados sobre bases consistentes.

Es decir, el objetivo de este tipo de auditoría es dictaminar sobre todo lo conocido, analizado y comprobado de la empresa auditada.

b) Auditoría Operacional

Concepto

De acuerdo con lo expuesto en el boletín número 1 de la - Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P., A.C., por auditoría operacional se debe entender que: "Es el servicio que - presta el licenciado en contaduría, cuando examina ciertos aspectos administrativos, con el propósito de lograr la eficiencia de operación de la entidad a través de proponer las sugerencias que considere más adecuadas".

Objetivo

El objetivo de la auditoría operacional se cumple al presentar recomendaciones que tiendan a incrementar la eficiencia en las entidades en las que se practique.

De acuerdo con la definición anterior, se puede comprender que, el objetivo primordial de este tipo de auditoría es, promover y lograr eficiencia de operación, lo cual conlleva a obtener el máximo beneficio de los recursos, con el mínimo de costo y esfuerzo.

La Comisión de Auditoría Operacional del I.M.C.P., ha mantenido siempre un criterio uniforme sobre este caso particular, considerando que la auditoría operacional debe proponer recomendaciones específicas, en los casos en que se tengan elementos para ello, y que de no ser así, pudieran tener un carácter general, pero en todos los casos deben presentarse sugerencias para mejorar la eficiencia.

De otra forma, el servicio se vería restringido, pues sin presentar recomendaciones, en lo general éste sólo sería requerido por grandes entidades que tienen el potencial suficiente y los especialistas necesarios para encontrar las soluciones adecuadas.

c) Auditoría de Resultados por Programas

Concepto

La auditoría de resultados por programas, analiza la eficacia y congruencia alcanzada en el logro de los objetivos y las metas establecidas en relación con el avance presupuestal.

Objetivo

Partiendo de la definición de este tipo de auditoría, se pueden conocer sus objetivos, a continuación se enuncian los principales:

- . Determinar si se cumple con las metas y objetivos establecidos en los programas autorizados en el presupuesto.
- . Determinar que exista congruencia en el logro de las metas y objetivos de los programas y el avance del ejercicio presupuestal.
- . Conocer las metas y los objetivos que se programaron en el presupuesto autorizado.
- . Conocer los recursos que se asignaron en el presupuesto autorizado para lograr las metas y objetivos programados.

d) Auditoría de Legalidad

Concepto

Este tipo de auditoría tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus actividades, ha observado el cumplimiento de las disposiciones legales que les sean aplicables, (leyes, reglamentos, decretos, circulares, etc).

Objetivo

Dentro de los principales objetivos de este tipo de auditoría se pueden mencionar los siguientes:

- . Verificar el debido cumplimiento de las disposiciones legales aplicables a la dependencia o entidad a la que se vaya a practicar la auditoría de legalidad.
- . Comprobar que la dependencia o entidad en la ejecución de sus actividades ha observado adecuadamente las leyes, reglamentos, decretos, circulares y demás ordenamientos de carácter legal a que están sujetas, así como determinar que las atribuciones contenidas en las mismas, sean aplicadas correctamente.
- . Verificar que existan en cada una de las dependencias o entidades a auditar, escrituras constitutivas y demás documentos de carácter legal que exigen las leyes respectivas.

e) Auditoría Técnica**Concepto**

Es el examen y análisis de aspectos técnicos especializados, dicho examen proporcionará al auditor los elementos de juicio suficientes para fundamentar su opinión acerca de dichos aspectos.

Objetivo

Detectar las ineficiencias de el área sujeta a examen, en este caso, el auditor se auxiliará de expertos en aspectos fuera de su competencia, para obtener la evidencia suficiente que le ayude a formarse un juicio sobre dichas ineficiencias, y de esta manera estar en condiciones de aportar las posibles soluciones.

XIII.4 INFORME

Una vez terminada la auditoría integral, el resultado de su revisión permite al auditor, tener una visión completa de su examen para formular y presentar su informe.

La evidencia suficiente y competente, debe plasmarse en - cédulas de auditoría, las cuales deben archivarse adecuada y - sistemáticamente para facilitar el sentido lógico de presentación del informe. Obviamente las cédulas de auditoría deben - contener las observaciones, recomendaciones, los procedimientos necesarios y las sugerencias para solucionar los problemas encontrados.

Como producto final de la auditoría integral, el informe es el documento más importante de la misma, al menos para el - hombre de negocios. Como en todo tipo de auditoría, el informe es lo único que se muestra al empresario, con ellos juzga la - utilidad de la auditoría realizada y, resuelve los problemas de la entidad. Por tanto es conveniente que se incluya:

- . Una breve descripción del examen realizado
- . El alcance del mismo
- . Su objetivo
- . Comentarios y recomendaciones, normalmente a base de - excepciones.

La forma y el estilo del informe dependerá básicamente de las necesidades particulares de la entidad, teniendo presente a quién se rendirá el informe, a quién o quienes recibirán copia del mismo, siendo también necesario mencionar el objetivo de la auditoría y el enfoque solicitado.

A continuación se presentan las reglas fundamentales a seguir en la redacción del informe de auditoría integral, tales reglas no deben considerarse como un estándar o ideal a seguir, sino que serán simplemente una guía u orientación para que el auditor tome de ella lo que más se apegue a sus necesidades.

Reglas prácticas para elaborar el informe

- . Definir cuál es el propósito del informe (final, parcial, de detalle, de panorama, etc).
- . A quién se dirige
- . Qué le interesa a los lectores (no decir lo que ya se conoce).
- . Uso de síntesis (permite tener una idea general sin leer el informe en su totalidad).
- . Seleccionar y utilizar índices (así se puede ir a la sección o información de respaldo que interesa).
- . Los comentarios deben jerarquizarse.
- . Utilización de subtítulos (fijan ideas, ayudan a memorizar).
- . Sólo en caso de excepción deben describirse procedimientos de examen.
- . Las tendencias y las cifras relativas pueden ser mejores que las estáticas y los números absolutos.
- . Siempre que sea conveniente deben usarse cifras cerradas.

Por las características de la auditoría integral, el informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasman los hallazgos derivados del trabajo realizado, relacionados con la eficiencia de operación, el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.

De acuerdo con lo anterior, debe precisarse que no es posible que como resultado final del trabajo, se presente una opinión fundamentada tipo dictamen sobre estados financieros, sobre el grado de eficiencia existente en la empresa.

El informe de auditoría integral, es el resultado que implica necesariamente proporcionar sugerencias específicas, el diseño de formas, procedimientos y sistemas. Todo lo anterior con la finalidad de que las ideas presentadas funcionen a ple

nidad y aporten los beneficios deseados.

A continuación se describirán en forma breve, los informes de las auditorías que conforman la auditoría integral.

a) Auditoría de Estados Financieros

En el caso de esta auditoría, la información se presenta en un documento denominado Dictamen del Auditor, el cual se define como: "El documento formal que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo.

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.

Enseguida se presentan las diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen según las 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.

TEXTO DEL DICTAMEN

Existen dos formas de emitir un dictamen, y son:

a) Dictamen Nuevo

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 fi nanciera de la compañía X, S.A. al ... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

b) Dictamen Tradicional

He examinado el balance general de la compañía X, S.A. al ... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo - con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluye las pruebas de los registros de - contabilidad y otros procedimientos de auditoría que con sideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos presen - tan razonablemente la situación financiera de la compa - ñía X, S.A. al ... y los resultados de sus operaciones - del año que terminó en esa fecha, de conformidad con prin - cipios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año ante - rior.

b) Auditoría Operacional

El informe de auditoría operacional, es el producto terminado del trabajo realizado y, frecuentemente es lo único que conocen los altos ejecutivos de la empresa, con relación al trabajo desarrollado por el auditor operacional.

Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente, en su caso, los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa, y con los controles operacionales establecidos.

Por las características de la auditoría operacional, su producto final debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operacional y el efecto y las consecuencias de los problemas encontrados.

El contenido básico del informe normalmente debe incluir los siguientes elementos:

- 1.- Alcance y limitaciones del trabajo.- Esta parte del informe debe ser breve y en ella deben definir e identificarse:
 - . Los objetivos del trabajo realizado
 - . Las operaciones sujetas a examen
 - . El criterio de prioridades establecido
 - . Las limitaciones (que teóricamente no debe haberlas).
- 2.- Situaciones que afectan la eficiencia de operación. - En esta sección, es conveniente presentar un resumen jerarquizado, en el que se indiquen los hallazgos más significativos, así como sus causas y consecuencias.
- 3.- Sugerencias para mejorar la eficiencia.- Es conveniente incluir las sugerencias después de que se indicaron las situaciones que afectan negativamente la eficiencia. Tales sugerencias podrán ser específicas en los casos en que se tengan elementos para ello, en otras ocasiones, las recomendaciones tendrán un carácter general.

c) Auditoría de Resultados por Programas

Al término de la revisión, se darán a conocer los resultados que se obtuvieron por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría de legalidad, los cuales se plasmarán en un informe.

En dicho informe, el auditor no emite su juicio sobre la presentación razonable de la información preparada por otras personas, sino que a su juicio, se refiere al grado en que los actos y actividades de la dependencia o entidad examinada, fueron realizados conforme a las leyes, reglamentos, decretos, circulares, manuales y demás ordenamientos de carácter legal a los que están sujetas la entidad o dependencia auditada.

Dicho informe comprenderá tres secciones:

- 1.- Contendrá los antecedentes que originaron la revisión respectiva, haciendo mención a los oficios de referencia o dependencia y autoridades solicitantes, y en forma breve, el trabajo requerido.
- 2.- En esta sección, se mostrará en forma sintetizada las ineficiencias encontradas las que por su efecto e importancia, requieran atención especial.
- 3.- En esta sección se presentarán: problemas detectados, efectos y sugerencias que el auditor proponga para su solución, esto como ayuda a la dependencia o entidad auditada.

Atendiendo a las características y naturaleza de las actividades realizadas en el sector público, cabe hacer mención que las sugerencias hechas en cuanto a la elaboración de este informe, son enunciativas, no limitativas, ya que dicho informe deberá ajustarse a las necesidades que la especialización requiera.

d) Auditoría de Legalidad

Al término de la revisión, se darán a conocer los resultados obtenidos por medio de la aplicación de los procedimientos de auditoría de legalidad, los cuales se plasmarán en un informe.

En dicho informe el auditor no emite su juicio sobre la presentación razonable de la información preparada por otras personas sino que a su juicio, se refiere al grado en que los actos y actividades de la dependencia o entidad examinada, fueron realizados conforme a las leyes, reglamentos, decretos, circulares, manuales y demás ordenamientos de carácter legal, a los que está sujeta la entidad o dependencia auditada.

Dicho informe se preparará en tres fases:

- 1.- Contendrá los antecedentes que originaron la revisión respectiva, haciendo mención a los oficios de referencia o dependencia y autoridades solicitantes, y en forma breve, el trabajo requerido.
- 2.- Dentro de la integración del informe, y para evitar que se distraiga la atención por parte de las autoridades superiores, se seleccionarán aquellas insuficiencias que por su efecto e importancia, requieran atención especial de los funcionarios a quienes se les informe.
- 3.- Se pueden preparar informes adicionales detallados que podrán dirigirse a las dependencias auditadas para que se aboquen a la aclaración de pendientes y deficiencias detectadas en la revisión; es decir, comprenderá la presentación detallada de las deficiencias detectadas durante el desarrollo de las revisiones.

e) Auditoría Técnica

La culminación del trabajo desarrollado por el auditor, es su informe el cual se define como un documento que se presenta como resultado de la investigación desarrollada, que contiene los aspectos relevantes de ésta.

Elementos formales:

- . Presentación oportuna
- . Claridad de expresión
- . Contener sólo aspectos relevantes

Partes del Informe:

- . Aspectos generales: Alcance en extensión y profundidad, y limitaciones principales sobre la auditoría practica-da.
- . Señalar deficiencias de importancia, jerarquizándolas.
- . Documentos principales.
- . Anexos
- . Recomendaciones.- Serie de sugerencias presentadas por el auditor, con la finalidad de solucionar los proble-mas encontrados en la organización.

CONCLUSION

Los once tipos de auditoría que se han analizado pueden - constituir aplicadas conjuntamente la auditoría integral, y - así ésta se compondría por las siguientes auditorías:

- 1.- Auditoría de Estados Financieros
- 2.- Auditoría Operacional
- 3.- Auditoría Administrativa
- 4.- Auditoría para Efectos Fiscales
- 5.- Auditoría Pericial
- 6.- Auditoría Técnica
- 7.- Auditoría del cumplimiento de las cuotas del INSS
- 8.- Auditoría de Legalidad
- 9.- Auditoría de Resultados de Programas
- 10.- Auditoría Gubernamental
- 11.- Auditorías Especiales.

Si se considera el Manual de Auditoría Gubernamental, la auditoría integral se compone de:

- | | |
|---------------------------|-------------------------------|
| 1.- Auditoría Financiera | 3.- Auditoría de Resultado de |
| 2.- Auditoría Operacional | Programas, y |
| | 4.- Auditoría de Legalidad |

Si se consideran los recientes pronunciamientos de la Contaduría Pública Mexicana, la auditoría integral se compone por:

- 1.- Auditoría Financiera
- 2.- Auditoría Operacional
- 3.- Auditoría Administrativa.

Tomando en cuenta el último capítulo de esta investiga- -- ción, se sugiere que la auditoría integral se compone de:

- 1.- Auditoría de Estados Financieros
- 2.- Auditoría Operacional
- 3.- Auditoría de Resultado de Programas
- 4.- Auditoría de Legalidad, y
- 5.- Auditoría Técnica

BIBLIOGRAFIA

Capítulo I

- Santillana, Gonzalez Juan Ramón, Conoce las Auditorías, I.M.C.P., A.C. México 1981
- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., A.C., UNAM, México 1984, Normas y Procedimientos de Auditoría
- Osorio Sánchez Israel, Auditoría I, Ediciones Contables y Administrativas S.A., México, 1985
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Manual del Contador Público.

Capítulo II

- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., A.C., UNAM, México
- Bustos Morales Miguel, Importancia de la Auditoría de Estados Financieros de la Entidad Económica, Tesis, UNAM

Capítulo III

- Tapia, Ayala, Auditoría Operacional, Editorial ECASA
- Paniagua, Victor, Espinosa Fernando, Auditoría Integral, Fondo Editorial F.C.A.
- Comisión de Auditoría Operacional, Boletín Número 1
- Comisión de Auditoría Operacional, Boletín Número 2

Capítulo IV

- Helman, Arthur W. , Principios Básicos de la Auditoría, Editorial Continental, 1969

- Osorio Sánchez Israel, Auditoría I, Editorial ECASA
- Leonard, W.P., Auditoría Administrativa, Editorial Diana
- Fernández Arena J.A., La Auditoría Administrativa, Editorial Diana, 1986
- Paniagua, Victor, Espinosa Fernando, Auditoría Integral, Fondo Editorial P.C.A.

Capítulo V

- Salinas, Cadena Alicia Beatriz, Auditoría Fiscal, Tesis UNAM
- Código Fiscal de la Federación y Reglamento 1988
- Revista "Simplificación Fiscal", Foro de Consulta Nacional, Julio 1987, S.H.C.F.
- Ramírez, Sousa Estela, Auditoría Fiscal, Tesis UNAM, 1985
- S.H.C.F., Guía Cruzada Nacional para combatir la Evasión Fiscal, Julio, 1987
- Manuales de Auditoría Fiscal de la S.H.C.F.

Capítulo VI

- Lechuga, Amaya Fernando, Auditoría Pericial, Tesis UNAM

Capítulo VII

- Burelo, Lorenzana Diana M., Auditoría Administrativa llevada a cabo en el laboratorio central del hospital general de México de la S.S.A., México, 1983

Capítulo VIII

- I.M.S.S., Instructivo para la Dictaminación sobre el cumplimiento de las obligaciones que la Ley del Seguro Social y sus Reglamentos imponen a los patrones y demás sujetos obligados.

Capítulo IX

- COSEAC / Comité Sectorial de Auditoría y Control, Sector Comercio 1982, Manual de Auditoría Gubernamental
- Adam, Adam Alfredo, Becerril Lozada Guillermo, La auditoría interna en la administración pública federal, I.M.C.P., A.C. México, 1980.

Capítulo X

- COSEAC / Comité Sectorial de Auditoría y Control, Sector Comercio 1982, Manual de Auditoría Gubernamental
- Adam, Adam Alfredo, Becerril Lozada Guillermo, La auditoría interna en la administración pública federal, I.M.C.P., A.C. México, 1980

Capítulo XI

- Aquino Lara Constantina, Auditoría Gubernamental, Tesis UNAM
- Avila, Porcayo Marcela, Auditoría Gubernamental, Tesis UNAM
- Ochoa, Aguilar María de Jesús, Auditoría Gubernamental, Tesis UNAM
- Mayoral, Jiménez María Juana, Auditoría Gubernamental como uno de los elementos del control en el Sector Público, Tesis UNAM.
- Dirección General de Control y Auditoría Gubernamental, Manual de Auditoría Gubernamental, Subsecretaría de Evaluación de la S.P.P. , México, 1981

Capítulo XII

- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., A.C., UNAM, 1984
- Comisión de Principios de Contabilidad, Principios de Contabilidad, I.M.C.P., A.C., UNAM 1984

- Revista Contaduría Pública, I.M.C.P., A.C., Junio 1988.
- Leizorek, Wilk Leopoldo, Auditoría de Circulación de Revis -
tas, Tesis UNAM 1966

Capítulo XIII

- Paniagua Victor, Espinosa Fernando, Auditoría Integral, Fon -
do Editorial F.C.A.
- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P.,
A.C., UNAM, México, 1984
- Garduño, Ponce Rosa, Auditoría Integral, Tesis UNAM, 1983