

877108

UNIVERSIDAD DOCTOR EMILIO CARDENAS, S. C.

1
29



UDEC

**ESCUELA DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
INCORPORADA A LA U.N.A.M.**

**"EL DICTAMEN FINANCIERO DEL CONTADOR
PUBLICO COMO RESULTADO DE LA
AUDITORIA"**

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

SEMINARIO DE INVESTIGACION

**QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA PUBLICA**

P R E S E N T A N :

**RAFAEL ISUNZA GARCIA
JUAN PABLO RIVAS OLMEDO**

DIRECTOR DE SEMINARIO: C.P. JUAN CORRAL MORENO

TLALNEPANTLA, EDO DE MEXICO

1991



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

Todo el material contenido en esta tesis 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.

C O N T E N I D O

EL DICTAMEN FINANCIERO DEL CONTADOR PUBLICO COMO RESULTADO DE LA AUDITORIA

Página

INTRODUCCION

CAPITULO I. GENERALIDADES.

1.- DEFINICION DE AUDITORIA.	12
2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA AUDITORIA.	15
3.- TIPOS DE AUDITORIA.	23
4.- IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA.	33

CAPITULO II. PRECEPTOS A SEGUIR EN UNA AUDITORIA.

1.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS..	38
2.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.	46
3.- TECNICAS DE AUDITORIA.	59
4.- ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO.	73

CAPITULO III. PRACTICA DE LA AUDITORIA.

1.- PLANEACION DE LA AUDITORIA.	80
2.- EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.	94
3.- PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR.	108
4.- MUESTREO Y PRUEBAS SELECTIVAS.	117
5.- TERMINACION DE LA AUDITORIA.	125

CAPITULO IV. EL DICTAMEN DEL AUDITOR.

1.- DEFINICION DE DICTAMEN.	143
2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN.	147
3.- IMPORTANCIA DEL DICTAMEN.	164
4.- ANALISIS DEL CONTENIDO DEL DICTAMEN ACTUAL.	168
5.- FORMAS DE RENDIR EL AUDITOR SU DICTAMEN.	173
6.- EJEMPLO DE DICTAMEN.	188
CONCLUSION	197
BIBLIOGRAFIA	200

JUAN PABLO RIVAS OLMEDO

A DIOS

Ya que sin EL no hubiera realizado
este trabajo.
GRACIAS.

A MIS PADRES ROBERTO Y GLORIA

Por haberme apoyado desde un principio
dándome la vida, por preocuparse
siempre de mí en todos los aspectos y darme
una oportunidad para superarme.
GRACIAS.

**A MIS HERMANOS GLORIA LUS, LAURA, SILVIA,
ROBERTO Y GUADALUPE**

Quienes creyeron en mí brindándome su amor
y cariño como hermanos. GRACIAS.

A MI NOVIA MYRIAM

Con quien he compartido en tan poco tiempo
toda una vida de sacrificios y amor que siempre
han sido una fuente inagotable de fortaleza para
seguir adelante en mi realización
como persona.
GRACIAS.

A MIS ABUELOS PATERNOS CARLOS+ Y MARIA DE LA LUS

Quienes inculcaron en mí el respeto
y la confianza en mí mismo.
GRACIAS.

A MIS TIOS, PRIMOS Y SOBRINOS

Por haber sido un apoyo constante
durante mi vida.
GRACIAS.

A MI ASESOR C.P. JUAN CORRAL MORENO

Por tan valiosos consejos y educación que fomentaron en mi la mejor imagen de esta profesión, siempre con honestidad.
GRACIAS.

AL C.P. JAVIER PARRILLA GUERRERO

Quien me dió mi primera oportunidad de trabajo y ha seguido mi desarrollo hasta ahora. **GRACIAS.**

A MIS COMPANEROS DE GENERACION Y AMIGOS

Quienes compartieron 5 años de su vida conmigo en este mi más grande logro y a quienes debo tanto. **GRACIAS.**

A MIS MAESTROS

De quienes aprendí conocimientos valiosos tanto en lo técnico como en lo espiritual.
GRACIAS.

A LA UNIVERSIDAD DR. EMILIO CARDENAS

Que me ofreció una oportunidad al dejar que me formara en sus instalaciones en lo físico, mental y emocional.
GRACIAS.

Y ESPECIALMENTE A RAFAEL ISUNEA GARCIA

Quien sin su apoyo, conocimientos y amistad no hubiéramos realizado tan grande empresa. **GRACIAS.**

RAFAEL ISUNEA GARCIA

A MIS PADRES

Sr. Moises y Sra. Dalia
Porque ademas de haberme dado
la vida, me han brindado su amor
y apoyo en todo momento... GRACIAS!

A MI ESPOSA:

Adriana M.
Porque su amor y comprensión
que siempre me ha brindado ha sido
para mi un fuerte impulso.

A MI HERMANO MOISES

Que siempre ha sido y será
mi mejor compañía.

A MI HERMANA DEBORAH

Porque siempre la tengo
presente en mi corazón.

A MIS SOBRINOS ABRAHAM Y ANDREA

Por lo mucho que los quiero.

AL C.P. JUAN CORRAL MORENO

Por su colaboración para poder
llevar a cabo esta tesis.

A LA UNIVERSIDAD DR. EMILIO CARDENAS
Porque gracias a su apoyo he logrado
una formación profesional, MIL GRACIAS.

EN ESPECIAL A MI COMPANERO Y AMIGO JUAN PABLO RIVAS
Porque además de haber compartido con él todo
el esfuerzo en la elaboración de esta tesis,
es para mí un amigo inmejorable... GRACIAS!

A DIOS
Porque en todo momento he sentido su
presencia a lo largo de mi vida... GRACIAS!

I N T R O D U C C I O N

Durante los últimos años, la auditoría ha tenido un gran auge ya que tanto a los accionistas como a un sin número de personas que tienen relación directa o indirecta con las empresas que contratan este servicio, les interesa conocer si se está llevando bien la administración o si hay irregularidades puedan tomar las decisiones adecuadas que permitan lograr una eficiencia y control en sus negocios.

En el Capítulo I se expondrán un serie de definiciones - que tienden a delimitar a un concepto tan amplio como lo es el de Auditoría, pretendiendo de esta forma unificar criterios para partir de una base común. Se procederá a hacer una exposición acerca de la historia de la auditoría, sus inicios y evolución. Los tipos e importancia de la auditoría cerrarán el marco teórico de este capítulo.

En el Capítulo II se exponen los preceptos (pasos) a seguir antes de realizar una auditoría y para ello se enmarcan por medio de los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, Normas y Procedimientos, Técnicas de auditoría y la Ética Profesional que debe guiar al auditor en el correcto desempeño de su trabajo.

El Capítulo III contiene la práctica de una auditoría -- en la cual está relacionada la planeación como paso inicial, la evaluación del control interno, los papeles de trabajo que el auditor tiene que elaborar para tener un soporte de su trabajo, los muestreos que debe de realizar el auditor para seleccionar la información más representativa del total de información a revisar así como la terminación de la auditoría y evaluación de los resultados. Durante el desarrollo de este trabajo hablaremos de los requisitos mínimos de calidad que deben tener los papeles de trabajo del Contador Público, ya que en ellos está soportada la opinión que emite y, por lo tanto, deberá ejercer una buena planeación y supervisión sobre cualquier trabajo que se le encomiende.

El Capítulo IV es, de hecho, el más importante, ya que en él se presenta al dictamen, tema central de este trabajo, estableciendo una definición, sus antecedentes históricos y su importancia. Se analiza el contenido del dictamen así como las diferentes maneras en las que el auditor puede rendirlo. Al final de este capítulo se puede observar un ejemplo de un dictamen.

Hablaremos de la importancia del dictamen que suscribe el Contador Público, ya que en la práctica profesional es lo único que el público ve de su trabajo y por tal motivo éste deberá expresar en forma clara y precisa la responsabilidad que está asumiendo al firmar dicho dictamen.

La realización de este trabajo no fué sencilla ya que, a pesar de lo que pudiese pensarse, la información que se encuentra a disposición del contador público es muy variada, sobre todo la diversidad de opiniones, trabajos e investigaciones que tienden a ser más una herramienta de consulta que ayude al auditor en el desempeño de su trabajo, que una unificación de los conceptos expuestos por cada uno de los autores consultados. Existen en ellos -- bases comunes pero cada uno de ellos pretende explicar -- de manera más clara cada concepto, dando su punto de -- vista personal. Este hecho, y debido a la cantidad de -- libros consultados, lo hace una tarea difícil de realizar. Este trabajo no pretende ser únicamente una recopilación de conceptos útiles para los contadores, sino más bien -- una investigación profesional de un tema tan actual como lo es...

"El Dictamen Financiero del Contador Público como resultado de la Auditoría".

C A P I T U L O I

GENERALIDADES

- 1.- DEFINICION DE AUDITORIA.
- 2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA AUDITORIA.
- 3.- TIPOS DE AUDITORIA.
- 4.- IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA.

I.1.- DEFINICION DE AUDITORIA.

El planteamiento de una definición, por lo general, se hace complicado ya que en ella se pretende delimitar un concepto de acuerdo a los distintos puntos de vista, dejando quizá fuera de ella a algunos aspectos importantes. A continuación se expondrá una recopilación de definiciones, las cuales pretenden dar una idea clara acerca de lo que es la auditoría.

Según Arthur H. Holmes, Auditoría es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad: mostrar la verdadera situación financiera y las operaciones, y certificar los estados e informes que se rindan.

Para el C.P. Israel Osorio Sánchez la auditoría es el examen crítico que realiza un licenciado en contaduría o un contador público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.

Los C.P., Luis Ruiz de Velasco y Alejandro Prieto opinan que la auditoría consiste en el examen objetivo de la contabilidad acompañada de un dictamen competente acerca de la situación financiera y de los resultados de las operaciones de la negociación del cliente.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C., ha definido a la auditoría como un examen de los libros de contabilidad, pólizas y otros registros y datos de un organismo público, institución o corporación, empresa, persona establecida con cualquier capacidad económica, con el propósito de determinar la exactitud e inexactitud de los libros y registros y expresar opinión sobre los estados administrativos, usualmente en la forma de un certificado.

Ernest Coulter Davies dice: "Una auditoría es el examen de los libros y cuentas de un negocio que permite al auditor formular y presentar los estados financieros en forma tal que:

- * El balance refleje la verdadera situación del negocio a la fecha de cierre del ejercicio que se revisa.

- * El estado de pérdidas y ganancias exprese correctamente el resultado de las operaciones durante el ejercicio que se revisa.

Para W. Thomas Porter y John C. Burton la auditoría es el examen de la información, por una tercera persona distinta de quien la preparó y del usuario, con la intención de establecer su veracidad; y el dar a conocer los resultados de este examen, con la finalidad de aumentar la utilidad de tal información para el usuario.

Se concluye de las definiciones expuestas lo siguiente:

1. La mayoría de ellas menciona que la auditoría es una revisión a los estados financieros y registros contables.
2. La auditoría tiene como finalidad la aportación de una opinión profesional acerca de la razonabilidad de la información asentada en dichos estados financieros y registros contables.
3. La auditoría se puede aplicar a cualquier ente económico público o privado sin importar su capacidad de operación.

I.2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DE LA AUDITORIA.

Los antecedentes de la auditoría están en estrecha relación con los antecedentes históricos de la contabilidad puesto que es una consecuencia de ésta. El proceso de desarrollo de la contabilidad ha sido y es dinámico debido a su misma naturaleza, además, según afirman los estudiosos en la materia, la contabilidad es una actividad casi tan antigua como el hombre mismo.

Respecto al origen de los números se sabe que en tiempos prehistóricos el hombre dibujó símbolos en las paredes de las cavernas, y que algunos de estos símbolos son números, esto anterior a los diez mil años antes de Cristo, los Sirios y los Hebreos usaron las veintidos letras de su alfabeto para representar números, los Babiloneos usaron números cuneiformes y curvilíneos hacia los seis mil años A.C.

El antecedente más remoto de documentos escritos que se conoce, es el de una tablilla de barro que actualmente se conserva en el Museo Semítico de Harvard, en Boston, Massachusettes. Se calcula su antigüedad sobre seis mil años A.C., dicha tablilla se considera como el testimonio contable más antiguo, su origen numérico indica que fue en la Mesopotamia donde la actividad económica llegó a tener gran importancia, dando origen a que se

practicara la contabilidad. Con respecto a la auditoría se tiene la inscripción de algún habitante de Roma del Siglo I A.C., de "registrado por" y "registrado y encontrado correcto", en tablillas de huesos grabados; otro dato importante por ser el que origina la palabra auditoría es el del Siglo XII de nuestra era, en el cual se tienen noticias de las lecturas que hacían los responsables de la administración de una empresa al funcionario revisor, por lo que estos funcionarios escuchaban la rendición de cuentas que hacían los administradores. De ahí la palabra auditoría, derivada del inglés "to audit" (escuchar) y así en forma verbal los auditores transmitían a sus mandantes su informe sobre lo que habían escuchado y observado.

Al iniciarse el Renacimiento, comienza la etapa de divulgación de la contabilidad, debido a la imprenta, ya que para la segunda mitad del Siglo XV era una actividad generalizada, su enseñanza la impartían los monjes, que eran las personas cultas de aquella época. A Benedetto Cotrigli Rangeo, nacido en Dalmacia, autor de "Della Mercatura et del Mercante Perfetto", se le considera como un pionero en el estudio de la partida doble. En esta obra señala el uso de tres libros: "Quaderno" (Mayor), "Giornale" (Diario) y "Memoriale" (Borrador o recordatorio). Establece la circunstancia de que el "Quaderno" debe tener índice para identificar las cuentas fácilmente.

te, el nombre de Dios deberá ser invocado en la primera página, así como anotar el del comerciante y número de páginas hábiles que tiene el libro mediante letras convencionales, deberá identificarse la misma cuenta en los tres libros, no habla de inventario, pero si estipula que el capital en giro deberá asentarse en el Diario y de ahí se pase a Mayor según su clasificación, deberá verificarse la situación de la empresa cada año; las pérdidas y ganancias que arroje deberán llevarse a la cuenta de capital, al terminarse el Mayor se cerrarán las cuentas con un Balance que se asentará en la última página y se transcribirá íntegro a la primera del nuevo Mayor; habla de la necesidad de llevar un libro copiador de actas. La importancia fundamental radica en el hecho de anteceder a la clásica "Summa de Arthetica, Proportionalita" de Fray Luca Pacioli.

La obra de Pacioli se publicó en 1494. La edición fue dividida en dos partes: la primera en aritmética y álgebra y la segunda en geometría, subdividida en ocho secciones en cuya última sección partiendo de la división de una recta en media y externa razón, estudia los diversos números y aplicaciones de dicho principio, es ahí que se refiere a la contabilidad en el "Distinctionana Tractus XI Trattato de Computi e Delle Scritture", consideró que la contabilidad en su aplicación requiere del conocimiento matemático, debido al éxito que tuvo el li-

bro, particularmente en lo que se refiere al aspecto contable, hubo una segunda reimpresión que trato exclusivamente el tema contable.

A partir del Siglo XVII, comienza a surgir en los centros mercantiles, una casta de profesionales independientes, con funciones primordiales de vigilancia acerca de la veracidad de la información contable.

La Revolución Francesa y la Revolución Industrial, trajeron mas tarde a la contabilidad modificaciones de fondo y forma, que bajo el nombre de Principios de Contabilidad aún en la actualidad continúan acrecentando particularmente problemas referidos a fondo, como son: principios tendientes a solucionar problemas relacionados con los precios y la unidad de medida de valor, apareciendo conceptos tales como: depreciación, amortización, reservas, fondos, etc. En cuanto a forma en esta época apareció el Diario Mayor Unico, el Sistema Centralizador, la Mecanización Contable, etc.

De acuerdo a lo anterior, se hace notar que los antecedentes de la auditoria van aparejados con los antecedentes de la contabilidad debido a que la auditoria lleva a cabo la revisión de los valores contables asentados en los Libros de Contabilidad.

INICIOS DE LA AUDITORIA.

Desde que se inició el comercio, de alguna forma se ha practicado la auditoría. Las primeras auditorías eran revisiones meticolosas y detalladas de los registros, y se hacían con el fin de saber si se habían anotado todas las transacciones en las cuentas adecuadas y si las cantidades eran correctas.

El objeto principal de las auditorías era detectar - desfalcos y determinar si las personas encargadas de -- los puestos financieros actuaban e informaban en forma responsable y efectuaban las debidas anotaciones. Las primeras auditorías se hacían para asegurar al dueño -- del negocio de que sus empleados llevaban las cuentas correctamente y de que los activos se tenían a la mano y representaban importes correctos.

En el caso de que el propietario del negocio necesitara un préstamo, podía emplear su Balance General para demostrar a los banqueros que su negocio podía respaldar ese préstamo. Con frecuencia los banqueros exigían que revisaran los balances un auditor independiente, para cerciorarse de su veracidad.

Después de la Revolución Industrial los negocios se ampliaron y se hicieron cada vez más complejos. Al incrementarse la magnitud de las empresas, se hizo necesario el empleo de mayor número de personas y se desarrollaron sistemas de contabilidad más complejos. La expansión de los sistemas de contabilidad y el mayor número de empleados hizo posible y necesario que se dividieran las funciones en los negocios. Las funciones de custodiar los activos y de llevar los registros se separaron y se desarrollaron otros controles internos para proteger los activos y detectar desfalcos. Los auditores internos tienen desde entonces una función importante dentro de los sistemas de control interno. El gran volumen de las actividades de los negocios y la complejidad de los sistemas de contabilidad volvieron prohibitivas las auditorías detalladas; además se hizo patente que los desfalcos podían detectarse más fácilmente por medio de sistemas de control interno adecuados. El trabajo de los auditores externos se enfocó hacia la revisión de los sistemas y pruebas de las evidencias, para que se pudiera tener una opinión sobre la veracidad de lo expuesto en los estados financieros.

El seccionamiento de la propiedad de las grandes corporaciones incrementó el desarrollo de la auditoría moderna. Las bolsas de valores establecieron, a principio del presente siglo, las normas mínimas que debería adoptar las compañías que registraron sus acciones en tales instituciones. En 1933-1934 la Legislación Federal de los Estados Unidos, exigió más amplia información y estableció requisitos para la presentación de los estados financieros que deberían dictaminarse por un auditor independiente.

AUDITORIA MODERNA.

La Auditoría Moderna consiste principalmente en:

- * Revisión de los sistemas internos de contabilidad para determinar si los informes que se elaboran son adecuados; si los activos están protegidos y si los estados financieros que se presentan son dignos de confianza.
- * Algunas pruebas que determinan si los sistemas de control funcionan de acuerdo con lo prescrito.
- * Pruebas de evidencias para corroborar los datos que aparecen en los estados financieros.

El sistema de pruebas es el enfoque principal de la auditoría moderna, en contraste con las revisiones detalladas de las transacciones de las auditorías antiguas.

Con frecuencia el sistema de pruebas incluye datos seleccionados mediante un muestreo estadístico, con un predeterminado grado de seguridad de que los datos seleccionados son representativos, aunque el auditor no puede tener al 100 por ciento la seguridad de que no existen errores. El propósito de las auditorías modernas no es, normalmente, detectar desfalcos, sino que su propósito es el de expresar la opinión del contador público independiente sobre la revelación de la información de los estados financieros.

En general, los auditores, sus clientes y los usuarios externos de la información financiera no dependen de los exámenes del auditor para detectar posibles desfalcos, existe la posibilidad de que el auditor asuma mayores responsabilidades dentro de esta área y pueda modificar algunos de los procedimientos de la auditoría para tener la seguridad de que no existen desfalcos de consideración.

I.3.- TIPOS DE AUDITORIA.

En un concepto más amplio, "auditoria" significa cualquier revisión profesional o no profesional de registros o informes de contabilidad. Cuando es usada por el contador público, la palabra se aplica, en un sentido más crítico y profesional, a sus actividades en el desarrollo de la revisión periódica o examen de los registros contables.

a) Auditoría de Estados Financieros.

La Auditoría de Estados Financieros es la que practica un contador público independiente sobre los estados financieros de su cliente, para poder emitir un dictamen. El contador público al emitir su dictamen debe tener la certeza razonable y la convicción de:

- * La autenticidad de los hechos y fenómenos que reflejan los estados financieros.
- * Los criterios y métodos usados para reflejar en la contabilidad y en los estados financieros, los hechos y fenómenos.
- * Los métodos usados son conformes con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y que han sido aplicados consistentemente.

Objetivo:

Es la revisión total o parcial de estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con la finalidad de expresar una opinión acerca de ellos para efectos ante terceros, es decir, para que el contador público haga constar que dichos estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.

b) Auditoría Interna.

La auditoría interna es una actividad independiente de evaluación establecida dentro de una organización como un servicio a la misma. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia del control interno.

Objetivos:

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

2. Verificar, evaluar y proponer controles internos contables, financieros y operativos básicos.

El objetivo general de la auditoría interna es prestar servicio a todos los miembros de la organización en el efectivo desempeño de sus responsabilidades, a través de proporcionarles análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría, e información relacionada con las actividades

revisadas. Es objetivo también de la auditoría interna la promoción de un efectivo control a un costo razonable.

El auditor de estados financieros no tiene problemas para redactar el informe de los resultados de su trabajo, ya que invariablemente se apegará al contenido de los textos sugeridos por la profesión organizada, cumpliendo así, además, con los cánones de la profesión. En cambio, el informe de auditoría interna no cuenta con ninguna "sugerencia" ni orientación institucional ni nada que se le parezca. Es decir, simplemente el auditor interno tendrá que valerse de sus propios recursos y experiencia para presentar sus informes de auditoría.

Sin embargo, los informes de auditoría interna deben tener:

- * Claridad
- * Precisión
- * Concisión y
- * Cortesía

Auditoría Financiera Interna.

Se ocupa principalmente de revisar y evaluar las actividades financieras y contables de la compañía. Otro aspecto de la auditoría financiera interna es la determinación que hace el auditor de la confiabilidad de los datos contables que se designan en los registros y de

los informes que se basan en tales datos. Se ocupa esencialmente del pasado, de la protección que proporcionan los controles existentes y de la corrección de los datos de los registros financieros.

c) Auditoría Operacional.

Por Auditoría Operacional, Auditoría de Operaciones y/o Auditoría Operativa se debe entender una sola cosa:

Según Bradford Cadmus (considerado por los estudiosos del ramo como el padre de la auditoría operacional):

"La Auditoría Operacional es una extensión de las responsabilidades del auditor interno hacia las operaciones, es una evolución lógica de la inicial delegación de responsabilidades del auditor para proteger los intereses de la entidad".

Para la Comisión de Auditoría Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. por Auditoría Operacional debe entenderse:

"Servicio que presta el contador público cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operativa de la entidad".

Objetivo:

Prestar servicio a todos los miembros de la administración en el efectivo desempeño de sus responsabilida-

des, a través de proporcionarles análisis, evaluaciones, recomendaciones y comentarios pertinentes que estén relacionados con las actividades revisadas.

Esta tipo de auditoría proporciona lo siguiente:

- * Sugerencias para mejorar sus operaciones o una ayuda para lograr un mejor control sobre ellas.

- * Indica como reportar resultados de las operaciones a superiores de manera de que sean mejor interpretadas por ellos.

- * Informa el impacto de las operaciones en sus políticas internas, instrucciones y distribución de actividades.

El informe de la auditoría operacional se enfrenta al mismo problema que se planteó en el informe de auditoría interna; no existe un criterio institucional que oriente o sugiera la formulación o contenido de este documento. Es, en función de ello, que en este caso el auditor operacional tendrá que acudir a sus propios recursos para la elaboración del informe de auditoría operacional.

d) Auditoría Administrativa.

La auditoría administrativa es el examen íntegro, el análisis y la evaluación de las actuaciones de la administración, que dan por resultado recomendaciones relativas a los objetivos, planes, procedimientos y estrate-

gias de la empresa, y la opinión sobre la efectividad de la administración en la ejecución de sus deberes.

Objetivo:

Verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo.

Según el folleto denominado "Auditoría Administrativa" emitido por la Asociación Nacional de Colegios de Licenciados en Administración, A.C. en sus normas de auditoría administrativa indica lo siguiente:

"Normalmente, el Licenciado en Administración es un profesionalista idóneo para realizar la Auditoría Administrativa".

El informe de la auditoría administrativa, guarda gran similitud con la auditoría interna y la operacional puesto que no se cuenta con una filosofía de elaboración, proceso y presentación de un documento informativo.

e) Auditoría Gubernamental.

La auditoría gubernamental es aquella que comprende el examen de las operaciones, cualquiera que sea su naturaleza, de las dependencias y entidades de la Administración Pública Federal, con objeto de opinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, si los objetivos y metas efectivamente han sido alcanzados, si los recursos han sido administrados

de manera eficiente y si se ha cumplido con las disposiciones legales aplicables.

Objetivos:

1. Analizar si el control interno establecido en las entidades del sector gubernamental coadyuvan a la obtención de información financiera confiable, oportuna y útil para la adecuada toma de decisiones.
2. Analizar si la dependencia o entidad, con los recursos asignados, ha cumplido en tiempo, lugar y calidad con los objetivos y metas establecidos en sus programas.
3. Revisar la eficiencia obtenida por la dependencia o entidad en la asignación y utilización de sus recursos.
4. Revisar si se cumplen con las disposiciones legales, normas y políticas aplicables a la dependencia o entidad.
5. Formular las observaciones y recomendaciones tendientes a mejorar la operación de la entidad, así como para corregir las desviaciones y deficiencias encontradas.
6. Realizar el seguimiento de las recomendaciones que hayan sido aprobadas, con objeto de cerciorarse de que efectivamente se implantaron.

Estas auditorías generalmente no comprenden todas las operaciones de una dependencia, sino que se dirigen a una actividad o programa de auditoría. Se debe diseñar

para satisfacer los intereses comunes y particulares de cada nivel del gobierno.

CLASIFICACION DE LA AUDITORIA GUBERNAMENTAL.

- * Por su habito:

Auditoría Externa e Interna

- * Por su tiempo:

Auditoría Financiera, Operacional, resultado de programas y de legalidad.

- * Por su contexto:

Auditoría Integral y Parcial

- * Por su aplicación:

Auditoría a Unidades, de Programas y de Actividad.

f) Auditoría Fiscal.

La Auditoría Fiscal es la verificación del correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes. Esta auditoría recae también, por filosofía, las revisiones que llevan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes, como son, a manera de ejemplo: Instituto Mexicano del Seguro Social (I.M.S.S) e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores (INFONAVIT).

Objetivo:

Verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de Hacienda estatales, y tesorerías municipales.

El dictamen fiscal es una disposición de carácter oficial que auxilia a las autoridades hacendarias, a llevar a cabo la revisión fiscal de las empresas, siendo el contador público en único profesional que emite este tipo de información.

El Colegio de Contadores Públicos de México, designó una comisión para estudiar los problemas que suscitó el decreto que estableció la Auditoría Fiscal Federal. Entre las sugerencias más importantes de la comisión, podemos mencionar las siguientes:

- * El contador público, dictamina los estados financieros y no las declaraciones de los causantes.
- * El contador público, puede demostrar mediante sus papeles de trabajo, que hizo la revisión de los estados financieros dictaminados, apegándose a las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas. Sin embargo, puede suceder que el causante no autorice al contador público a exhibir tales papeles.

g) Auditoría Continua o Instantánea.

Así se le llama a la auditoría en la que el auditor expresa una opinión de los estados financieros formulados a varias fechas, sin haber conducido un examen a la fecha de los estados.

I.4.- IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA.

El contador público es un profesionalista que realizó su aprendizaje formal en Universidades o Institutos de estudios Superiores, por lo que tiene solidos conocimientos de sus carrera, avalados por el Título Profesional. En su carácter de auditor, es la persona encargada de realizar una auditoria, la cual esta encaminada a la revisión de los estados financieros y registros contables, para que éste cuente con evidencia suficiente que lo conduzca a opinar sobre la situación financiera y contable del ente económico. Cuando el contador público es llamado a examinar los estados financieros preparados por una empresa, el objetivo final de su actuación profesional será el de dar un dictamen en el cual se conste que dichos estados presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Dentro de la importancia de la auditoria destacan tres aspectos importantes:

1. Informar independientemente sobre la situación financiera y las operaciones de un negocio.
2. Asesoría y representación por parte del contador público, en su carácter de auditor, de los propietarios de la empresa y de la gerencia.

3. La detección de errores, omisiones, irregularidades o fraudes.

Además, el trabajo de auditoría proporciona estados financieros dictaminados, teniendo estos diversas aplicaciones, entre las cuales podemos mencionar las siguientes:

- a) Proporcionan a los propietarios, gerencia y obreros, estados financieros a intervalos regulares certificados por una autoridad independiente e imparcial.
- b) Sirven de base para la concesión de créditos a corto plazo.
- c) Suministran a las agencias de información y clasificación crediticia los informes necesarios.
- d) Sirven de base para la preparación de las declaraciones de impuestos federales, estatales y locales.
- e) Ayudan a los inspectores federales y estatales en sus investigaciones, de acuerdo con lo que prescriben las leyes estatales y federales aplicables a las asociaciones de créditos para la construcción, bancos, etc.
- f) Reducen los fraudes de cualquier índole.
- g) Sirven de base para recompensar el mérito en los empleados.

h) Ayudan en los litigios judiciales sobre patentes y en los convenios sobre permisos.

i) Proporcionan datos para un propuesto cambio en la estructura financiera.

j) Sirven de base para los propuestos cambios en los sistemas contables.

k) Fijan el importe de las pérdidas accidentales causadas por fuego, hurto o robo.

l) Protegen al público, cumpliendo con los requisitos de registro de la Ley Federal sobre Valores Bursátiles y la Ley sobre Bolsas de Valores.

m) Sirven de garantía al público (particularmente en el caso de las investigaciones de los documentos de departamentos gubernamentales, compañías de servicios públicos y aún empresas privadas cuando los informes contables son necesarios para fijar tarifas de precios).

n) Sirven de base para determinar el curso de acción en los casos de quiebra o insolvencia.

o) Proporcionan tanto al comprador como al vendedor datos financieros adecuados en el caso de que se proyecte la compra-venta de la negociación o una fusión.

p) Fijan la ejecución justa de los convenios o fideicomisos y de los contratos de sociedad.

q) Indican en general la administración financiera del cliente.

r) Corrigen las causas de fluctuaciones en las pérdidas y ganancias.

s) Establecen o mejoran el control interno en la empresa.

C A P I T U L O I I

PRECEPTOS A SEGUIR EN UNA AUDITORIA.

1.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

2.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

3.- TECNICAS DE AUDITORIA.

4.- ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO.

II.1.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS

Podemos considerar a los principios de contabilidad como un conjunto de reglas generales adoptadas por la profesión contable como guías para usarse al registrar e informar sobre los asuntos y actividades de un negocio a los accionistas, inversionistas, acreedores y terceras personas interesadas en dicha información.

El origen de los principios de contabilidad data del año de 1917, en los Estados Unidos de Norteamérica, creados por el Instituto Norteamericano de Contadores dándoles primeramente el nombre de "Reglas del Contador Profesional".

Los principios fueron evolucionando y en el año de 1929, mientras que los Estados Unidos de Norteamérica atraviesa por una crisis económica, surgió la necesidad de recurrir a los contadores públicos independientes para que informaran sobre la situación financiera de las empresas, sin embargo, los propios contadores reconocían que su trabajo carecía de procedimientos técnicos y confiabilidad necesarios. Fue entonces que en el año de 1930 el Instituto Norteamericano de Contadores, creó un organismo que se encargaría de estudiar las prácticas contables para lograr cierta uniformidad en la información emitida por cada una de las empresas.

El comité creado por el Instituto Nortamericano de Contadores Públicos, junto con la Bolsa de Valores de Nueva York, realizaron investigaciones durante el año de 1934, por medio de encuestas que dieron como resultado la aprobación de los seis primeros "principios de contabilidad" considerados básicos para ejercer la profesión contable.

Actualmente, en México existe la "Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos", que se encarga de hacer investigaciones sobre el tratamiento que se debe dar a la formulación de estados financieros, con el objeto de dar bases más firmes, tanto a los contadores que elaboran la información contable como a los interesados de la misma, reduciendo las discrepancias en criterios que puedan resultar diferencias sustanciales en los datos que muestran los estados financieros.

La necesidad de los principios de contabilidad, se debe a que la aplicación de estas reglas permite la comparación de la información financiera, emitida por las diferentes empresas.

De acuerdo con la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

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

El boletín A-1 "Esquema de la Teoría Básica de la Contabilidad Financiera", emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., los principios de contabilidad básicos o elementales tienen la siguiente clasificación:

Principios que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros	<ul style="list-style-type: none"> * Entidad * Realización * Periodo Contable
Principios que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación	<ul style="list-style-type: none"> * Valor Histórico original * Negocio en marcha * Dualidad económica
Principio que se refiere a la información	<ul style="list-style-type: none"> * Revelación Suficiente
Principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema	<ul style="list-style-type: none"> * Importancia Relativa * Consistencia

A continuación expondremos la explicación que dá la Comisión de Principios de Contabilidad, en el libro "Principios de Contabilidad generalmente aceptados" respecto a dichos principios.

ENTIDAD.

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

"A la contabilidad, le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Se utilizan para identificar una entidad dos criterios: 1. Conjunto de recursos destinados a satisfacer alguna necesidad social con estructura y operación propios, y 2. Centro de decisiones independiente con respecto al logro de fines específicos, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

REALIZACION.

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

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

a) Cuando ha efectuado transacciones con otros entes económicos.

b) Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructura de recursos o de sus fuentes.

c) Cuando han ocurrido eventos económicos externos a la entidad o derivados de las operaciones de ésta y cuyo efecto puede cuantificarse razonablemente en términos monetarios.

PERIODO CONTABLE.

La necesidad de conocer los resultados de operación y la situación financiera de la entidad, que tiene una existencia continua, obliga a dividir su vida en periodos convencionales. Las operaciones y eventos, así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados, se identifican con el periodo en que ocurren; por tanto cualquier información contable debe indicar clara-

mente al periodo a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen.

VALOR HISTORICO ORIGINAL.

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

NEGOCIO EN MARCHA.

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

DUALIDAD ECONOMICA.

Esta dualidad se constituye de:

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

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

REVELACION SUFICIENTE.

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

IMPORTANCIA RELATIVA.

La información que aparece en los estados financieros debe mostrar los aspectos importantes de la entidad susceptibles de ser cuantificados en términos monetarios. Tanto para efec-

tos de los datos que entran al sistema de información contable como para la información resultante de su operación, se debe equilibrar el detalle y multiplicidad de los datos con los requisitos de utilidad y finalidad de la información.

CONSISTENCIA.

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

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

La importancia de mencionar estos principios como parte de este estudio de auditoría radica en que, siendo estos de observancia general y como requisitos mínimos por los cuales el contador responsable del registro contable de las operaciones tiene que acatar para la elaboración de la información contable, pueden servir de referencia y como parámetro de comparación para la revisión de dichos asientos contables y verificar su aplicación, de manera consistente, de los mismos.

II.2.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

El auditor antes de expresar su opinión debe obtener suficiente información para basar cualquier aseveración que haga. Esta información la obtiene examinando el sistema de contabilidad y su funcionamiento, inspeccionando documentos y activos, revisando los procedimientos que siguen los empleados de su cliente, verificando ciertos datos, haciendo preguntas, etc. La forma de reunir la información necesaria se hace a través de ciertos métodos que se les conoce con el nombre de Procedimientos de Auditoria. Estos procedimientos no son siempre iguales, sino que se adaptan a cada caso.

Podemos considerar a los Procedimientos de Auditoria como una interpretación de las Normas de Auditoria.

Las Normas de Auditoria generalmente aceptadas sirven de guía al auditor para conducir sus exámenes y preparar sus dictámenes. Estas normas deben ser las directrices del auditor para lograr sus objetivos generales.

NORMAS DE AUDITORIA.

Las Normas de Auditoria son todos aquellos pasos que debe seguir el contador público. Son las directrices generales para los trabajos de auditoria.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las Normas de Auditoria como:

"Las Normas de Auditoría son los requisitos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas.

CLASIFICACION DE LAS NORMAS DE AUDITORIA.

A) NORMAS PERSONALES.

1. Entrenamiento Técnico y capacidad profesional.
2. Cuidado y diligencia profesional.
3. Independencia.

B) NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

1. Planeación y Supervisión.
2. Estudio y evaluación del Control Interno.
3. Obtención de evidencia suficiente y competente.

C) NORMAS DE INFORMACION.

1. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.
2. Bases de opinión sobre estados financieros.

A) NORMAS PERSONALES.

Las Normas Personales, como su nombre lo indica, se refieren a las cualidades personales que debe tener el auditor para poder proclamarse como tal. Son cualidades que se encuentran en los miembros de cualquier actividad profesional. Todas son indispensables para poder actuar

como profesionista y algunas de ellas requieren su mantenimiento y desarrollo durante el ejercicio de la profesión.

Descritas mas brevemente, éstas son las normas que se refieren a las condiciones indispensables para la consecución satisfactoria de las otras normas relativas a la ejecución del trabajo de auditoria y a la información del mismo. Se refieren al entrenamiento y eficiencia del auditor, su actitud de independencia mental y el ejercicio de un cuidado razonable en su trabajo. Estan basadas en parte, en conceptos legales, y en parte en lo que los miembros de la profesión consideran como conducta profesional deseable.

1. Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional.

Esta es la primera de las Normas Personales. Se sitúa en primer término, no por que sea la mas importante, sino porque se considera que es el primer requisito que debe llenar el Contador Público.

Esta Norma de Auditoria o requisito mínimo de calidad tiene su origen o fundamento en lo siguiente: Sirve de base a la profesión misma. No se puede concebir un contador público sin considerar al mismo tiempo un entrenamiento técnico y una capacidad en él en lo que se refiere al aspecto de la contabilidad y el campo de la auditoria.

En México, la tenencia de un título que acredite como contador público no nos dá la garantía de la capacidad del profesionista. De ahí la obligación de que el auditor debe mantener su Entrenamiento Técnico y su Capacidad Profesional a través del ejercicio de su profesión, y es ésta uno de tantos factores para considerárseles como adecuados. Si el practicante no lo hiciera así, no estaría cumpliendo con esta norma, ya que de hecho se estaría ostentando ante el público interesado, con ciertas facultades que realmente no posee.

Esto, visto objetivamente, es un fraude al público, que en caso dado podría implicar responsabilidades civiles y aún penales para el auditor.

De todo esto se concluye que el contador público debe acatar esta norma íntegramente, para beneficio propio, de la profesión, de sus clientes y de terceras personas interesadas en su trabajo.

2. Cuidado y Diligencia Profesionales.

El auditor debe realizar su trabajo con el cuidado y diligencia que caracterizan a un profesionista celoso de su integridad absoluta como tal.

Consideramos esta norma como el freno que nos impide realizar un trabajo sólo con la idea de "salir del paso" y nos obliga a no aceptar una auditoría a menos que tengamos el deseo sincero y la intención firme de hacerla

bien. Se traduce en pocas palabras, en "sentido de responsabilidad".

3. Independencia.

Otro de los atributos personales del auditor es el de su independencia en el trabajo que realiza y en su informe.

De acuerdo con el American Institute of Accountants, en su publicación "Professional Independence" de junio de 1959 dice que en la auditoria la Norma de Independencia significa que el contador público no debe tener ningún interes financiero o de otro tipo, en el negocio del cliente, que puede influir en su juicio.

La independencia requiere que el profesionista actúe por si mismo y rehuse ser influenciado, por otras personas, en la realización de sus obligaciones. La Independencia Profesional no es un privilegio especial, sino más bien una necesidad inherente en un verdadero profesional y que da seguridad a sus clientes y al público en general.

B) NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.

Estas normas se refieren a los elementos básicos en que el contador público debe realizar su trabajo, partiendo de la base, cuidado, diligencia y responsabilidad profesionales, para lo cual se exigen normas mínimas a seguir en la ejecución del trabajo.

1. Planeación y Supervisión.

Esta norma fué puesta a la luz pública por el Instituto de Contadores Públicos, A.C. de la siguiente forma: "El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada".

El trabajo de auditoría, como cualquier trabajo profesional, no puede ser realizado al azar, sino que debe ser planeado adecuadamente.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. nos dice que la Planeación del trabajo de auditoría consiste en la previsión de los procedimientos de auditoría que se van a emplear, de la extensión que se les va a dar y de la oportunidad en que se van a aplicar, así como de los papeles en que van a registrarse sus resultados y del personal que va a asignarse a la realización del trabajo.

C) NORMAS DE INFORMACION.

El objetivo último del contador público en el examen de estados financieros es expresar su opinión sobre los mismos. El "informe" o "dictamen" es el medio a través del cual él expresa su opinión de acuerdo con los resultados obtenidos de su examen.

Por otro lado, no debemos olvidar que la función del contador público, auditor independiente es eminentemente social; no es sólo una persona a quien benefician sus servicios, sino que su actividad afecta al público en general. El medio de que se vale el auditor para cumplir con esta función social de comunicar a la comunidad su opinión sobre los datos examinados, es el dictamen.

Por la importancia que tiene el dictamen se hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. ha clasificado estas normas como Normas de Dictamen e Información y son las que se exponen a continuación:

1. Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice a este respecto: "En todos los casos en que el nombre del contador público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de ha-

ber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría".

En otras palabras, esta norma evita, categóricamente, el que pueda haber alguna mala interpretación de parte de terceras personas, lectores de estados financieros, al obligar al contador público a aclarar su relación con los mismos en todos los casos en que su nombre se vea asociado con ellos.

2. Bases de Opinión sobre Estados Financieros.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice de esta norma: "El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) la información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

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

La importancia de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas, esta en el hecho de que constituyen la manifestación objetiva de los requisitos necesarios para ejercer la profesión de contador público y específicamente para que el examen de los estados financieros, se realice bajo el común denominador que a juicio de los organismos representativos de la profesión garantiza el cumplimiento de las condiciones que el desarrollo de dicha actividad requiere, en otras palabras, la existencia de las normas de auditoría y su aceptación general establecen objetivamente la jurisdicción profesional.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Uno de los recursos de investigación y prueba en general que el auditor usa como herramienta para obtener la información necesaria que apoya su opinión sobre los estados financieros son los Procedimientos de Auditoría.

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

Cuando hablamos de "definición", estamos empleando este concepto para expresar en forma breve pero precisa a la esencia de las cosas. A continuación daremos unas definiciones de Procedimientos de Auditoría para precisar su objetivo.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., los Procedimientos de Auditoría son un conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión, en resumen, conjunto de técnicas utilizadas para la revisión de una partida o un grupo de partidas sujetas a Auditoría.

Arthur W. Holmes, profesor de la Universidad de Cincinnati en su libro "Principios Básicos de Auditoría" nos dice: "Un Procedimiento de Auditoría es algo que se debe realizar. Los Procedimientos de Auditoría constituyen los cursos de acción disponibles para que un auditor pueda juzgar la adhesión a los estándares y a la validez de la aplicación de los principios".

Sabemos que un conjunto de técnicas forman un procedimiento. La elaboración de cada procedimiento depende exclusivamente del auditor, puesto que no es posible aplicar lo mismos procedimientos a todos los estados financieros, o a todas las cuentas de un mismo tipo, aún tratándose de negocios de la misma rama y en ocasiones, aún tratándose de un mismo negocio durante diferentes épocas. Los procedimientos elegidos, y la extensión en que se han de aplicar descansan, en primer lugar, en el con-

trol interno de la empresa, cuyos estados financieros vayan a ser auditados. Este control interno es distinto para cada empresa, así como las políticas, métodos, problemas de operación, y hasta la contabilidad.

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., existen tres factores fundamentales en la aplicación de los Procedimientos de Auditoría:

a) NATURALIZA DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

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

b) EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

"Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características respectivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente, realizar un examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida

global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

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

c) OPORTUNIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La época en que los Procedimientos de Auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los Procedimientos de Auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

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

c) OPORTUNIDAD EN LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

La época en que los Procedimientos de Auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.

No es indispensable, y a veces no es conveniente, realizar los Procedimientos de Auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha a que dichos estados se refieren. Muchos procedimientos de auditoría son mas útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

Los Procedimientos de Auditoria Generalmente Aceptados son los que el auditor esta obligado a conocer a fondo por sus estudios, por su titulo de profesionista, por su calidad de depositario de la confianza pública.

Pero los Procedimientos de Auditoria aplicables de acuerdo con las circunstancias, no pueden ser otros que los que el auditor mismo determine que sean necesarios. La regla práctica es que si el auditor hizo todo lo que quiso hacer podrá estar tranquilo de su cumplimiento con las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas.

DIFERENCIA ENTRE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Las Normas de Auditoria son las directrices para el control de calidad de los exámenes y dictámenes, mientras que los Procedimientos de Auditoria son los pasos que se siguen para hacer una auditoria. Las Normas de Auditoria estan establecidas claramente y no se permite desviarse de ellas, en cambio los Procedimientos aceptados de Auditoria se describen en términos generales, que pueden modificarse en el transcurso de los trabajos de verificación. El auditor selecciona, a su juicio, los procedimientos especificos para cada auditoria. Como profesionista experto fundamenta su juicio en estudios, entrenamiento y experiencia. Su juicio es el criterio que prevalece en toda acción relacionada con la auditoria. Los auditores cuentan con muchas pautas para sus juicios y las Normas aceptadas de Auditoria son unas de las más importante.

II.3.- TECNICAS DE AUDITORIA.

La expresión "técnicas de auditoria" puede ser usada para describir los métodos básicos que usan los auditores para recopilar evidencia suficiente y competente.

La Comisión de Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos define a las técnicas de auditoria como:

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

Arthur W. Holmes, profesor de contabilidad de la Universidad de Cincinnati opina así:

"La técnica es un método o detalle de procedimiento, esencial en la práctica acertada de cualquier ciencia o arte. En la auditoria, las técnicas son métodos asequibles para obtener material de evidencia".

Hemos de notar que estos métodos son útiles solamente para recopilar evidencia y no para evaluarla. Es el juicio del auditor el que evalúa esa evidencia obtenida y determina si es suficiente como para fundamentar su opinión. Las técnicas de auditoria son las herramientas que el auditor utiliza para conocer, para investigar acerca de los datos contables, para obtener esa evidencia necesaria.

CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA.

1. ESTUDIO GENERAL.
2. ANALISIS.
 - A) ANALISIS DE SALDO.
 - B) ANALISIS DE MOVIMIENTOS.
3. INSPECCION.
4. CONFIRMACION.
 - A) POSITIVA.
 - B) NEGATIVA.
 - C) INDIRECTA, CIEGA O EN BLANCO.
5. INVESTIGACION.
6. DECLARACION.
7. CERTIFICACION.
8. OBSERVACION.
9. CALCULO.

1. ESTUDIO GENERAL.

El contador público al ser llamado por una entidad para que emita una opinión sobre los estados financieros, debe estudiar en forma general a la empresa, determinando cual es su giro, sus estados financieros viéndolos desde un panorama general y específico en aquellos renglones que requieran atención, etc. Estas apreciaciones

las puede elaborar el propio auditor o bien sus ayudantes previamente seleccionados y asegurando que estén plenamente capacitados y con la experiencia necesaria para lograr un trabajo eficiente.

El Estudio General puede darse solamente leyendo los estados financieros, cuentas, documentos y estudiando estados financieros comparativos.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (C.N.P.A.) define al Estudio General como la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas y extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial.

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

El C.P. Juan Manuel Rivera Fernández, profesor del Instituto Tecnológico y de Estudios Superiores de Monterrey, difiere con la Comisión en cuanto a que esto pueda ser considerado como una técnica, puesto que el Estudio General no nos sirve para obtener evidencia ni tampoco para comprobarla. El Estudio General es en realidad un requisito esencial para planear la auditoría, y por tanto un acto anterior a la realización de ésta. Por todo ello el C.P. Rivera no considera al Estudio General como una técnica de auditoría.

2. ANALISIS.

El análisis consiste en desglosar o descomponer un universo determinado en sus partes para su estudio y generalmente se aplica a cuentas o a rubros genéricos de los estados financieros.

El análisis de una cuenta o partida puede tener dos metas u objetivos:

1. Ilustrarnos de la naturaleza de la cuenta, o de algunas de sus características. Podemos, por ejemplo, encontrarnos con una cuenta de Gastos Diversos por un monto determinado. Para poder entender su naturaleza, necesitamos hacer una separación de las partidas que la forman. Cuando clasificamos y agrupamos separadamente éstas, si tenemos una idea de lo que la empresa esta incluyendo en ella.

2. El análisis sirve para determinar los procedimientos de auditoría a seguir y para facilitar su aplicación práctica. Por ejemplo, podemos encontrarnos con una empresa que venda a crédito mediante firma del cliente en documentos, y que una parte de ellos se cobre directamente a los clientes, otros se descuenten y otros se manden cobrar por correo. Necesitamos entonces analizar la cuenta de acuerdo con esos grupos de clasificación, porque evidentemente no se van a emplear los mismos procedimientos para todos.

Para que efectivamente el análisis llene esas dos finalidades, debe tener los requisitos que encontramos en la siguiente definición que nos da la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría:

"El análisis es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas".

Por unidades homogéneas entendemos que las características con base a las cuales estamos clasificando son comunes a todas las que están dentro del grupo. Y el que los grupos sean significativos se logra con dos cosas:

PRIMERO. Haciendo que los criterios de clasificación que elijamos tengan alguna relación útil con el objeto para el que hacemos el análisis. Por ejemplo, para estimar la

cobrabilidad de la cuenta de clientes, normalmente nos servira un analisis por antigüedad de saldos, y no uno por agrupación geográfica.

SEGUNDO. Los grupos deben ser relativamente importantes y en número razonable para poder ser entendidos. Volviendo al mismo ejemplo del analisis por antigüedad de saldos, el hacerlo día por día muy probablemente de nada nos serviría. Evidentemente tendríamos que determinar antes los terminos de credito de la compañía, y la clasificación debiera ajustarse a estos para que los grupos sean significativos.

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

A) ANALISIS DE SALDO.

B) ANALISIS DE MOVIMIENTOS.

A) ANALISIS DE SALDO.

Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellos son compensaciones unos de otros: Tal es el caso de una cuenta de clientes, los ahorros por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso, el saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movie-

ron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.

B) ANALISIS DE MOVIMIENTOS.

En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensaciones de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.

3. INSPECCION.

La inspección consiste en cerciorarnos por vista propia de la existencia o las características de los elementos sujetos a un examen de auditoría.

Según la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos la inspección es el examen físico de bienes materiales o de

documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

En general, los elementos que pueden quedar sujetos a inspección son:

- a) Dinero.
- b) Títulos de Crédito.
- c) Documentos Contabilizadores.
- d) Documentos Comprobatorios.
- e) Contratos, actas, etc.
- f) Bienes Materiales.

Aquí conviene mencionar la distinción que existe entre documentos contabilizadores y documentos comprobatorios. Los primeros son los que sirven interiormente a la empresa para hacer la afectación de cargos y créditos. Por ejemplo, polizas, volantes, cuentas por cobrar, cuentas por pagar, etc. Los documentos comprobatorios, son aquellos que dan origen a las operaciones a registrar, como facturas, notas, etc. Puede suceder sin embargo, que un mismo documento, llene las dos funciones.

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

igual forma, algunas de las operaciones de la empresa, o sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

4. CONFIRMACION.

Esta técnica consiste en obtener información o comprobarla, mediante el dicho por escrito, de una tercera persona independiente de la empresa auditada.

Según la (C.N.P.A.) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., la confirmación es la obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

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

* POSITIVA.

Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Este tipo de confirmaciones, preferentemente, se utiliza para el activo.

* NEGATIVA.

Se envían datos y se pide contestación, solo si están inconformes. Este tipo de confirmación, preferentemente, se utiliza para el activo.

* INDIRECTA, CIEGA O EN BLANCO.

No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

Para que la técnica de confirmación sea efectiva, creemos necesario que el confirmante o persona que nos va a informar, tenga los siguientes requisitos:

- a) Que tenga independencia de la empresa auditada.
- b) Que conozca los datos requeridos.
- c) Que tengamos seguridad de que nos va a informar, y
- d) Que lo vaya a hacer verazmente.

5. INVESTIGACION.

La investigación consiste en obtener información de las personas que laboran en la empresa encargadas de, o conectadas con, la realización de una operación.

De acuerdo con la (C.N.P.A.) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., la investigación es la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

La Investigación puede ser Formal o Informal.

La Investigación Formal es aquella que se realiza por entrevistas previamente concertadas para el efecto y con la ayuda de instrumentos específicos como cuestionarios, listados, análisis, etc. Por ejemplo, se pueden hacer preguntas que varían en cuanto a su significado, pero siempre deberán ser las necesarias, como son:

- * "Dónde se localizan los cheques cancelados?"
- * "Qué rotación tiene la cartera de clientes?"
- * "Qué tratamiento se da a los inventarios obsoletos?"

Son preguntas de distinto significado, pero cuyas respuestas son información esencial para el auditor.

La Investigación Informal es la que se realiza a través del transcurso de la auditoría sin una determinación específica de lugar, tema, forma, etc.; o incluso en circunstancias accidentales.

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

6. DECLARACION.

La técnica de Declaración es simplemente una formalidad mas estricta de las investigaciones. Consiste, en resumen, en pedirle a la persona que nos esta informando que autentifique con su firma la información que nos proporciona. Esto se hace solamente en aquellos casos en que se hace necesaria una prueba segura de lo que la persona informa.

Según la (C.N.P.A.) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. la declaración es una manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Se puede aplicar esta técnica de dos maneras:

PRIMERA. Que el auditor haga un memorándum, acta o resumen de la investigación, y que el informante lo firme de conformidad.

SEGUNDA. Que el informante dirija una carta firmada por él, al auditor, dándole la información pedida.

Los objetivos que se persiguen con la obtención de declaraciones son:

a) Ratificar lo que significan o dicen los estados financieros.

b) Conocer datos que no pueden obtenerse de la contabilidad.

c) Examinar las reacciones de la persona a quien se pide la declaracion.

Aun cuando la Declaracion es una tecnica de auditoria conveniente y necesaria, su validez esta limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formulacion de los estados financieros que se estan examinando.

7. CERTIFICACION.

La certificacion segun la (C.M.P.A.) del Instituto Mexicano de Contadores Publicos, A.C. es la obtencion de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.

8. OBSERVACION.

La tecnica de Observacion consiste en comprobar visualmente la forma en que la empresa realiza algun proceso u operacion. Esta tecnica es aplicada, por ejemplo, en la toma de inventarios. El procedimiento mas simple de observacion es la observacion visual directa, estando ademas como un cuestionario para registrar y cotejar, pero puede haber recursos auxiliares que la suplan o la complementen, como la filmacion y la television en circuito cerrado.

De acuerdo con la (C.N.P.A.) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. la Observación es la presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal las realiza. Continuosamente debe observar las actividades que se realizan a su alrededor y estar alerta para detectar cualquier desviación de los procedimientos prescritos, por ejemplo: la presencia de los inventarios físicos o la verificación visual de la existencia de los activos fijos.

9. CALCULO.

El Cálculo es la verificación matemática de alguna partida.

Esta técnica nos permite comprobar ciertas partidas mediante operaciones matemáticas hechas por el auditor. Para llevar a cabo esta técnica puede procederse en cualquiera de las dos maneras siguientes:

- a) Repetir las operaciones matemáticas tal como las hizo la empresa, o
- b) Idear un procedimiento matemático distinto al seguido por la empresa, con el objeto de no exponernos a cometer los mismos posibles errores.

El proceso de cálculo puede hacerse manualmente o por medio de un programa de cómputo.

II.4.- ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO.

Para iniciar este tema, es necesario definir los siguientes conceptos: ética y ética profesional.

Etica.-

La Etica es la ciencia que estudia la moral del hombre en sociedad. Ahora bien, la moral es un conjunto de normas aceptadas libre y conscientemente, que regulan la conducta individual y social de los hombres.

Etica Profesional.-

Filosóficamente, a la Etica Profesional se le conoce como Deontología. La Deontología es la teoría de los deberes particulares propios de una profesión; entrena una serie de virtudes y actitudes que una parte de la sociedad, los profesionistas, debe efectuar para hacer posible la moralización de la comunidad. Los deberes que estudia y prescribe la Deontología nos permite referirnos a una serie de principios o códigos de acuerdo con los cuales debe vivir y realizarse el individuo.

La Etica Profesional es una parte de la Etica General y en la primera el individuo encuentra, como profesional, guías de conducta en asuntos que reflejan su responsabilidad con la sociedad, sus clientes, los otros miembros de la profesión y el mismo.

De acuerdo a lo anterior, la integridad y la honradéz del contador público serán seguramente las bases de su actividad

profesional y las que en mayor grado contribuirán a formarle una clientela; integridad para investigar la verdad y honradez para exhibirla.

La opinión del contador público, en su carácter de auditor externo, debe ser recta y claramente expuesta, pues no sólo se miente alterando los hechos, sino callándolos y ocultando la verdad.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su calidad de organismo nacional, ha aprobado el Código de Ética Profesional a que deberán sujetarse todos sus miembros así como los miembros de las asociaciones afiliadas y que, en esencia, contienen las normas ideales de conducta para el contador público ante su clientela, ante sus colegas y ante la sociedad en general.

En el Código de Ética Profesional se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a la Contaduría Pública, dichos principios se considerarán en el código como postulados.

Estos postulados representan la esencia de las intenciones de la profesión y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales:

1. Postulado que se refiere al alcance del Código.
2. Postulados que se refieren a la responsabilidad hacia la sociedad.
3. Postulados que se refieren a las responsabilidades hacia quien patrocina los servicios.

4. Postulados que se refieren a la responsabilidad hacia la profesión.

Estos postulados marcan las responsabilidades de conducta del contador público y debido a su importancia los transcribiremos íntegramente, de acuerdo al Código de Ética Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

ALCANCE DEL CODIGO.

POSTULADO I. Aplicación Universal del Código.

Este Código de Ética Profesional es aplicable a todo contador público por el hecho de serlo, sin importar la índole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario o empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los contadores públicos que además de ésta, ejerzan otra profesión.

RESPONSABILIDAD HACIA LA SOCIEDAD.

POSTULADO II. Independencia de Criterio.

Al expresar cualquier juicio profesional el contador público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

POSTULADO III. Calidad Profesional de los Trabajos.

En la prestación de cualquier servicio se espera del contador público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la

profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

POSTULADO IV. Preparación y Calidad del Profesional.

Como requisito para que el contador público acepte prestar sus servicios, deberá tener el entrenamiento técnico y la capacidad necesaria para realizar las actividades profesionales satisfactoriamente.

POSTULADO V. Responsabilidad Personal.

El contador público siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

RESPONSABILIDADES HACIA QUIEN PATROCINA LOS SERVICIOS.

POSTULADO VI. Secreto Profesional.

El contador público tiene la obligación de guardar el secreto profesional y de no revelar por ningún motivo los hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión, a menos que lo autoricen los interesados, excepto por los informes que establezcan las leyes respectivas.

POSTULADO VII. Obligación de Rechazar las Tareas que no cumplan con la Moral.

Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

POSTULADO VIII. Lealtad hacia el Patrocinador de los Servicios.

El contador público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quien haya contratado sus servicios.

POSTULADO IX. Retribución Económica.

Al acordar la compensación económica que habrá de recibir, el contador público siempre deberá tener presente que la retribución por sus servicios no constituye el único objetivo ni la razón de ser del ejercicio de su profesión.

RESPONSABILIDAD HACIA LA PROFESION.

POSTULADO X. Respeto a los colegas y a la Profesión.

Todo contador público cuidará sus relaciones con sus colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que se enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

POSTULADO XI. Dignificación de la Imagen Profesional a base de Calidad.

Para hacer llegar a quien patrocina sus servicios y a la sociedad en general, una imagen positiva y de prestigio del contador público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional.

**POSTULADO XII. Difusión y Enseñanza de Conocimientos
Técnicos.**

Todo contador público que de alguna manera transmita sus conocimientos, tendrá como objetivo mantener las más altas normas profesionales y de conducta y contribuir al desarrollo y difusión de los conocimientos propios de la profesión.

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

C A P I T U L O I I I

PRACTICA DE LA AUDITORIA.

- 1.- PLANEACION DE LA AUDITORIA.
- 2.- EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.
- 3.- PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR.
- 4.- MUESTREO Y PRUEBAS SELECTIVAS.
- 5.- TERMINACION DE LA AUDITORIA.

III.1. PLANEACION DE LA AUDITORIA.

Podemos considerar a la planeación como una herramienta fundamental para el desarrollo económico de una empresa. No es sólo una técnica, o conjunto de ellas, neutrales en su aplicación; su empleo proyecta ideologías e intereses en función de los valores de la sociedad en que se concreta, y de los objetivos, metas y políticas que fijan rumbos al desarrollo económico.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de su Comisión nos dice: "La Planeación del Trabajo de Auditoría consiste en la previsión de los procedimientos de auditoría que se van a emplear, de la extensión que se les va a dar y de la oportunidad en que se van a aplicar, así como de los papeles en que van a registrarse sus resultados y del personal que va a asignarse a la realización del trabajo".

La planeación adecuada es un requisito esencial de un buen trabajo de auditoría. Es particularmente importante en relación con la auditoría de inventarios y es indispensable para la consecución y coordinación satisfactoria de los procedimientos seleccionados. También, directamente relacionado con la planeación adecuada, está la necesidad de una revisión crítica del trabajo del personal del despacho de auditoría y de las decisiones de aquellos cuya habilidad y experiencia es menor.

El trabajo de auditoría, como cualquier trabajo profesional, no puede ser realizado al azar. No es posible conside-

arlo desde este punto de vista ya que se hace con un sentido crítico, para lo cual es necesario, si es que se requiere hacer una crítica correcta, conocer hechos, conocer la materia, o como vulgarmente se dice "conocer el terreno para saber donde pisar".

El trabajo de auditoría tiene una finalidad enteramente definida: proporcionar al auditor elementos de juicio para su opinión. Se realiza a través de los procedimientos de auditoría, que deben estar acoplados a las características particulares de la empresa cuyos estados financieros se examinan.

Para que un trabajo de auditoría pueda realizarse con las perspectivas de obtener éxito, es indispensable que sea planeado antes de ejecutarlo. Que sea planeado en el sentido de que prevea los procedimientos de auditoría que deberán emplearse, la extensión que se les deberá dar, la oportunidad con la que serán aplicados, y los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

Por otro lado, no es posible, como tampoco conveniente, que todo el trabajo de auditoría sea realizado o ejecutado precisamente por el auditor. Existen muchos aspectos dentro de la ejecución del trabajo que implican elementos puramente mecánicos o un aspecto estrictamente rutinario, para lo cual no es necesario que sea precisamente el auditor quien lleve a cabo estos puntos.

En estos aspectos en que no se requiere la capacidad profesional ni el cuidado personal del auditor, es admisible que

éste se valga de ayudantes para cubrir estas necesidades, tales como verificaciones de sumas, de operaciones, inspección de efectivo, de documentos, de títulos-valores, etc.

Así mismo, dentro del trabajo de auditoría existen también decisiones y juicios menores que pueden ser tomados por personas que están preparadas, pero no necesariamente tiene que ser el propio auditor.

De aquí se desprende, lo que en la práctica es muy común, que el auditor casi siempre al llevar a cabo su trabajo de auditoría, se valga de ayudantes debidamente agrupados y jerarquizados de acuerdo con su capacidad y experiencia y de acuerdo al tipo de trabajo que van a realizar.

Sin embargo, el que al auditor delegue parte de su trabajo, no le disminuye la responsabilidad que tiene sobre el mismo para con su cliente, y para el público interesado en sus decisiones. De aquí se desprende que los ayudantes y el trabajo realizado por ellos deben ser cuidadosamente supervisados para su orientación y dirección adecuada y asegurar así la efectividad del trabajo y la autenticidad de los resultados obtenidos.

El personal que deberá participar en cada una de las auditorías, varía de acuerdo con las diferentes firmas que actualmente funcionan como despachos de contadores públicos independientes y que en términos generales puede ser como a -- continuación se indica:

SOCIOS
ASOCIADOS
GERENTE
SENIOR
SEMI-SENIOR
JUNIOR O PERSONAL STAFF

La planeación de un trabajo de auditoría, por lo general, no deberá ser de aplicación estricta, ya que esta se deberá ir modificando de acuerdo a los problemas y situaciones especiales que se vayan presentando.

De acuerdo con el Boletín E-01 "Planeación y Supervisión del Trabajo de Auditoría", emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, cita tres pronunciamientos normativos relativos a la planeación de la auditoría:

"1. Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar;
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente.

La planeación de la auditoría puede verse afectada dependiendo del fin específico del trabajo a realizar; por ejemplo la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, etc.

El conocimiento de las características de operación se refieren tanto a las normas (productivas, comerciales y financieras) que constituyen el objeto propio de la empresa, así como las marginales o extraordinarias.

Las condiciones jurídicas de una empresa se refieren a: Los documentos legales que conforman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc.

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría.

2. La planeación implica prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

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

a) Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del trabajo de auditoría con el personal del cliente, y todos

aquellos puntos que, por su naturaleza, ameriten ser definidos antes de la iniciación del trabajo;

- b) Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de la empresa y el sistema de control interno;
- c) Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como al aspecto comercial y financiero, y las referentes a los criterios de contabilización;
- d) Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa;
- e) Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa;
- f) Revisión de informes y papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada;
- g) Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno. El sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría.

Una vez obtenida la información necesaria, el contador público podrá prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

3. El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente en un programa de trabajo. Este es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal.

Puede suceder que la planeación de una fase concreta del trabajo no pueda realizarse detalladamente sino hasta algún momento posterior. Cuando esto no afecta substancialmente a los planes para otras fases del trabajo, se puede diferir la planeación detallada de cualquier parte de la auditoría y comenzar el trabajo sobre otra fase de la misma. En resumen, podemos decir que no es necesario para iniciar una fase del trabajo de auditoría, que estén planeadas detalladamente todas las fases de ella, aunque se es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoría y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar.

La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido. El auditor debe estar preparado para modificar el programa de trabajo cuando el desarrollo del mismo se encuentre en circunstancias no previstas o elementos desconocidos y cuando los resultados mismos del trabajo indiquen la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

La planeación no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que ésta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría. De igual manera, como se comentará más adelante, la supervisión no debe entenderse como una etapa final, sino que inicia desde la planeación misma en la medida en que ésta se delegue en otras personas".

A continuación se transcriben los pronunciamientos normativos relativos a la supervisión del trabajo de auditoría, emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en el mencionado Boletín E-01, ya que está relacionada con la planeación.

"1. La Supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

De acuerdo a la organización del despacho podrán existir diversos niveles de experiencia en su estructura como son el propio contador público o socios del despacho y los auditores con diferentes grados de experiencia y responsabilidad.

Las situaciones que pueden presentarse en la práctica son muy variadas en lo que se refiere al personal que participa en la planeación, en el desarrollo del trabajo y la terminación del mismo, por lo que la supervisión debe hacerse en

función a esas situaciones particulares y de la estructura del despacho. Sin embargo, todo trabajo ejecutado debe estar supervisado por una persona de mayor experiencia y capacidad profesional, de tal manera que el contador público asuma la responsabilidad total del trabajo como si lo hubiera hecho personalmente.

2. La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

La supervisión en la etapa de planeación de la auditoría comprende:

a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, para asegurarse de que son los adecuados. Si por alguna razón existe cierta capacidad inferior o superior a la requerida, se corregirá con mayor supervisión en el primer caso o con una supervisión menor, pero directa, del contador público que dictamina, en el segundo;

b) La revisión del plan general de trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlo, para asegurarse de que se darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional;

c) Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado. En esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas pa-

ra ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo. En este aspecto la supervisión es muy importante, porque con ello se dá cumplimiento a la norma de auditoría que obliga a adecuar las pruebas en función del control interno existente;

d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que se va a utilizar el personal que participa en el trabajo.

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

a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría;

b) Explicación a los auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo estimado para la realización de las pruebas de auditoría. Durante esta explicación debe darse a los auditores de menor experiencia una idea del papel que juega dentro del todo, la prueba que les ha sido asignada, con objeto de que no pierdan el objetivo y el sentido de porción del procedimiento que van a realizar;

c) Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.

d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están realizando los auditores, y aclaración oportuna de las dudas que les van surgiendo en el transcurso de su trabajo, evitando de esta manera que por falta de solicitud de aclaraciones se vaya a realizar un trabajo que no sea efectivo para el objetivo que se persigue;

e) Control del tiempo invertido por cada uno de los auditores, analizando las variaciones contra el presupuestado. La vigilancia oportuna de estas variaciones puede detectar ineficiencias, o áreas en las que se requiera modificar el programa de auditoría;

f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de trabajo preparados por los auditores de niveles inferiores. Si las pruebas no fueron realizadas satisfactoriamente, se exigirán pruebas adicionales que deben realizarse para completar el trabajo. Esta revisión debe ser fundamentalmente del contenido pero también abarca la forma en que se prepararon los papeles, para dejar constancia del trabajo en la forma más efectiva posible.

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

a) Revisión final del contenido de papeles de trabajo para cerciorarse de que éstos están completos y de que se ha cumplido con las normas de auditoría;

b) Revisión y aprobación del contador público que dictamina, del informe que resulta del trabajo de auditoría realizado. En esta etapa se repasan todos los problemas importantes que se encontraron y que deben estar reflejados en los papeles de trabajo; las soluciones que se les dieron y la forma en que se reflejan en los estados financieros y en el dictamen;

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

3. Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida.

Es indispensable dejar evidencia de la supervisión ejercida, puesto que es necesaria para la supervisión en el nivel inmediato superior hasta llegar al contador público que dictamina. Además, existe la posibilidad de que dicho contador tenga, en un momento dado, que probar que cumplió con las normas personales y de ejecución del trabajo correspondientes.

La evidencia de la supervisión debe quedar incluida en los papeles de trabajo; sin embargo, parte de ella puede quedar en cartas al cliente o memorándum de carácter interno sobre problemas específicos.

Es recomendable dejar evidencia de la supervisión de trabajo en las siguientes formas:

a) Poniendo su inicial sobre los papeles de trabajo por los auditores o supervisores. Es conveniente que el contador público que dictamina inicie aquellos papeles que por su importancia lo ameriten;

b) Haciendo anotaciones en papeles de trabajo, complementando las efectuadas por los auditores de menor experiencia para describir de mejor manera el trabajo efectuado y las conclusiones;

c) Preparando informes sobre la actuación de los auditores en donde normalmente se indiquen los trabajos que efectuaron, la efectividad con que los hicieron, el grado de preparación técnica y el grado de capacidad alcanzada;

d) Mediante cuestionarios de supervisión diseñados para diferentes niveles;

e) Mediante la preparación de un memorándum resumen de la revisión que ayude, tanto al personal que realiza el trabajo de auditoría, como a las diferentes personas que desarrollan funciones de supervisión, incluyendo al contador público que

dictamina, a cerciorarse de que la auditoría fue realizada de acuerdo a las normas de auditoría. Este memorándum resume información que ya se encuentra en los papeles de trabajo de la auditoría: limitaciones sobre el alcance, problemas especiales encontrados y su solución, decisiones sobre ajustes, cambios en prácticas contables, operaciones descontinuadas, situaciones irregulares, incertidumbres, contingencias y otros.

III.2.- EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

DEFINICION DE CONTROL INTERNO.

El Comité sobre Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos Titulados ha definido el control interno de la siguiente manera:

"El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y medidas coordinados adoptados dentro de una empresa para salvaguardar sus bienes, comprobar la exactitud y veracidad de los datos contables, promover la eficiencia operante y estimular la adhesión a los métodos prescritos por la gerencia. Un sistema de esta índole podrá comprender el control del presupuesto, los datos estándar, informes periódicos de operación, análisis estadísticos y su publicación y circulación, un programa de educación orientado para ayudar al personal en el desempeño de sus responsabilidades y un cuerpo de auditores internos que proporcione una garantía adicional a la gerencia acerca del acierto de los procedimientos delineados y la medida en que son efectivamente llevados a la práctica".

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo define de la siguiente manera:

"El Control Interno comprende: el Plan de Organización con todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la protección de sus activos, la obtención de información financiera correcta y segura, la

promoción de eficiencia de operación y la adhesión a políticas prescritas por la dirección".

Consideramos que en su sentido más amplio, el Control Interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio puede depender de estos elementos para obtener información más segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a las políticas administrativas preestablecidas.

IMPORTANCIA DE LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

El estudio del control interno existente en la empresa y su evaluación adecuada es un factor esencial para la planeación del trabajo de auditoría. Es uno de los principales pasos a seguir para una buena planeación de la auditoría y de él depende en mucho la extensión de los procedimientos seleccionados, y, por lo mismo, influye directamente en el costo de la auditoría.

La adecuada evaluación del sistema de control interno requiere no solamente un conocimiento de los métodos y procedimientos en uso y un entendimiento de su función y limitaciones, sino también un grado razonable de seguridad de que los procedimientos están operando actualmente conforme están planeados, (por lo general, la forma de cerciorarnos de que los procedimientos están operando actualmente, es ir verificando-

los al ir aplicando los procedimientos de auditoría seleccionados).

En pocas palabras podemos decir que el estudio y evaluación del control interno es muy importante para los fines del auditor, puesto que en gran parte el trabajo previo a la auditoría depende del estudio que se haga del control interno, de tal modo que si no existe este estudio, el trabajo previo de planeación es deficiente y, por consiguiente, el trabajo en sí también adolecerá de lo mismo y, finalmente, las conclusiones del auditor podrían ser erróneas.

De aquí que creemos que es de suma importancia el estudio del control interno para el auditor, tanto en su objetivo inmediato (planeación) como en su objetivo último (dictamen).

CLASIFICACION DEL CONTROL INTERNO.

En la profesión de Contador se ha adoptado clasificar al control interno en tres áreas, propuestas por Montgomery:

1. Control Interno Administrativo.
2. Control Interno Contable.
3. Comprobación Interna.

1. Control Interno Administrativo.

El Control Interno Administrativo comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para la promoción de la eficiencia de operación y la adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

Los controles internos administrativos se distinguen de los de las otras dos áreas (Control Interno Contable y Comprobación Interna), porque se originan y desarrollan en departamentos ajenos a los de contabilidad y finanzas.

Ciertos controles administrativos pueden tener como base de datos o información proporcionada por los departamentos de contabilidad y finanzas. Por otro lado los controles administrativos, pueden reemplazar o ser complemento del control interno contable o de los procedimientos de comprobación interna.

2. Control Interno Contable.

Los Controles Internos Contables son los que verifican la precisión y la integridad de los datos contables. La responsabilidad de la instalación, mantenimiento y corrección de las fallas de operación de tales controles es del departamento de contabilidad y finanzas.

3. Comprobación Interna.

La Comprobación Interna puede describirse como aquellos procedimientos de contabilidad, estadísticos, físicos o de otra naturaleza que salvaguardan los activos en contra de desfalcos u otras irregularidades similares. El departamento de contabilidad es responsable de su instalación y mantenimiento en el grado en que tales controles puedan ejercer a través de procedimientos de contabilidad, o por la asignación apropiada de funciones dentro del departamento de contabili-

dad o entre este departamento y otros departamentos de operación que proporcionan los datos para el registro de las operaciones financieras.

OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO.

Los objetivos del Control Interno son principalmente, los siguientes:

1. Salvaguarda de los activos del negocio.
2. Obtención de Información Financiera correcta y segura.
3. Promoción de la eficiencia de operación y adhesión a las políticas prescritas por la dirección.

1. Salvaguarda de los activos del negocio.

Este es el objetivo que caracteriza, fundamentalmente, al control interno; o dicho de otro modo, es el objetivo primordial de un sistema de control interno. Los otros dos objetivos mencionados, en el último término, redundan en un cumplimiento más exacto de éste que nos ocupa.

Por otro lado, la existencia de un sistema de control interno adecuado es una responsabilidad exclusiva e ineludible de la administración; es ella la que debe proveer todos los métodos y medidas necesarias para la protección de sus intereses. Por esta razón, el examen del auditor tendiente a expresar una opinión sobre los estados financieros, no tiene por objetivo el descubrir fraudes o irregularidades similares, aunque por lo general sucede así.

A este respecto el Instituto Americano de Contadores en su libro "Codifications of Statements on Auditing Procedure", nos dice:

"En una empresa bien organizada, el descubrimiento de tales irregularidades se confía principalmente al mantenimiento de un sistema adecuado de registros contables con el control interno apropiado".

2. Obtención de Información Financiera correcta y segura.

En toda empresa la información correcta y oportuna es básica para el desarrollo y progreso de la misma. Esa información servirá a la gerencia para la toma de decisiones de tipo financiero y económico que afectan a la empresa; en virtud de esto es necesario que tal información sea correcta hasta donde sea posible; que sea, por otra parte, segura; que la gerencia pueda tener la seguridad de que la información proporcionada es confiable; y que sea oportuna, ya que cualquier información fuera de tiempo pierde su validez inherente.

Para poder llenar todos estos requisitos es necesario un adecuado sistema de control interno que impida cualquier desviación u omisión de algún procedimiento prescrito, originando errores con ello.

3. Promoción de la eficiencia de operación y adhesión a las políticas prescritas con la dirección.

Actualmente éste es uno de los objetivos que atraen la mayor atención de los hombres de negocios, preocupados siempre por mejorar la productividad de las empresas. Existen estudios detallados del control interno como medio para el descubrimiento de desperdicio de tiempo y materiales.

Por otro lado, el control interno, al hacer que se sigan las políticas prescritas por la administración, hace que los resultados obtenidos sean una consecuencia lógica de las medidas adoptadas, y entonces se juzgará si tales medidas son adecuadas o no, lo cual hará que en consecuencia se busquen métodos de control más eficientes.

ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.

Para que el control interno pueda considerarse como adecuado y cumpla con los objetivos mencionados anteriormente, es necesario que en su elaboración se consideren ciertos elementos básicos. Estos elementos son los siguientes:

- a) ORGANIZACION.
- b) PROCEDIMIENTO.
- c) PERSONAL, y
- d) SUPERVISION.

a) ORGANIZACION.

La Organización, en el control interno, comprende los siguientes aspectos:

1. Dirección, que debe tener la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.

2. Coordinación, que se encargue de acoplar y acomodar las diferentes necesidades y responsabilidades de las distintas partes integrantes del negocio, en un todo armónico; que prevea los conflictos de la invasión de funciones, etc.

3. División de labores, que nos defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. Ningún departamento debe tener acceso a los registros en que se controla su propia operación. El departamento de contabilidad no deba tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, y presentar los informes y análisis que requiera la dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.

Bajo este aspecto de la división de labores, una misma operación tiene que pasar por diversas manos independientes entre sí.

4. Asignación de responsabilidades, que determine claramente los nombramientos dentro de la empresa, y las facultades, obligaciones y responsabilidades que competen a cada uno. Lo que interesa aquí es que no se realice transacción alguna sin

la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello.

b) PROCEDIMIENTO.

Una buena organización no es suficiente para demostrar la existencia del control interno, es necesario que sus elementos se lleven a la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

El elemento Procedimiento comprende los siguientes puntos:

1. Planeación y Sistematización. Este aspecto se logra mediante la existencia de instructivos y manuales de procedimientos los cuales tienen por objeto asegurar el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa; uniformar los procedimientos, reducir errores y eliminar o reducir el número de ordenes verbales y de decisiones apresuradas. En algunos casos, principalmente en las empresa con un gran volumen de operaciones, es necesario establecer un control presupuestal e implantación de estandares de producción, distribución y servicios.

2. Registros y Formas. En lo que a este punto se refiere, creemos conveniente citar lo que el Comité sobre Procedimientos de Auditoria del Instituto Americano de Contadores, en su libro "Internal Control", paginas 11 y 12, nos dice:

"Deben servir como medio para cumplir con los procedimientos implantados por la dirección de acuerdo con sus objetivos... Deben ser suficientemente sencillos para que sean accesibles

a quienes los emplean, facilitando el registro oportuno y correcto de datos a un costo mínimo.

En su diseño deben tenerse presentes todos sus usos posibles, a fin de que el número de registros y formas sea el mínimo razonable.

Deben ser diseñados en tal forma que su empleo correcto obligue a la adopción de los procedimientos prescritos, contribuyendo de esta manera al sistema interno de verificación en los mismos registros y formas. Mediante el diseño apropiado de formas se logran procedimientos de control interno, tales como la aprobación de las operaciones en sus diversas etapas; la verificación aritmética mediante la colocación apropiada de la información y su distribución adecuada entre los varios departamentos y empleados".

3. Informes. La información interna es uno de los elementos más importantes para el control adecuado de las actividades de la empresa. Los informes contables juegan un papel preponderante en este aspecto. Así mismo, mediante informes periódicos, analíticos y comparativos, puede vigilarse la correcta dirección de la empresa en las actividades de producción y distribución.

Sin embargo, es conveniente aclarar que no basta la preparación de informes periódicos para un adecuado control; es necesario su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

c) PERSONAL.

No basta que la organización de la empresa sea sólida y que los procedimientos implantados sean adecuados, para que el sistema de control interno cumpla su objetivo; es necesario que las actividades de la empresa estén continuamente en manos del personal idóneo.

Principalmente, los aspectos del personal que intervienen en el control interno son:

1. Entrenamiento. Mientras mejores programas de entrenamientos haya, más apto será el personal encargado de los distintos aspectos del negocio.

2. Eficiencia. Esta depende, principalmente, del juicio personal aplicado a cada actividad. Generalmente los negocios adoptan algún método para medir el tiempo y esfuerzo empleados en cada una de las operaciones del negocio; ésto le permite al auditor medir comparativamente las cifras representativas de los costos.

3. Moralidad. Resulta obvio que la moralidad del personal es uno de los pilares sobre los que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y la selección del personal son, en efecto, grandes ayudas al control interno. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación del personal deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio.

4. **Retribución.** La retribución del personal también es un factor importante en el control interno. Es obvio que mientras mayor se retribuye al personal, su interés y entusiasmo por cumplir adecuadamente con las actividades de la empresa será'n mucho mayores y, por lo mismo, los resultados serán más satisfactorios. Los "famosos" sistemas de incentivos al personal constituyen elementos importantes del control interno.

d) SUPERVISION.

No solamente es necesario el diseño de una buena organización; también se requiere vigilancia constante para que el personal actúe conforme al plan de organización. Ahora bien, una buena planeación y sistematización de procedimientos y un adecuado diseño de registros y formas permiten la supervisión casi automáticamente.

En la actualidad, en los negocios de mayor importancia la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna, que vigile el cumplimiento adecuado de los elementos del control interno. Por esta razón la auditoría interna es un elemento muy importante del control interno.

MÉTODOS DE EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

Los métodos mas comunes que existen para evaluar el control interno son los siguientes:

- a) METODO DESCRIPTIVO.
- b) METODO DE CUESTIONARIOS.
- c) METODO GRAFICO.

a) METODO DESCRIPTIVO.

Este método consiste, como su nombre lo indica, en describir las diferentes actividades de la empresa que intervienen o se comprenden en el sistema. Estas actividades pueden ser:

1. Por departamentos.
2. Funcionarios y empleados.
3. Registros de contabilidad.

Sin embargo, no debe incurrirse en el error de describir las actividades de los departamentos o de los empleados aislada u objetivamente. Debe hacerse la descripción siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los departamentos citados; en otras palabras la operación que se maneja debe ser el objeto de la descripción, tomándola desde el punto donde quedó descrita en el departamento o empleado de la descripción anterior, y dejándola claramente indicada para seguir la descripción en el departamento siguiente.

b) METODO DE CUESTIONARIOS.

Este método consiste en usar, como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que incluyen preguntas acerca de la forma en que se manejan las transacciones y de las personas que intervienen en su manejo.

c) METODO GRAFICO.

El método gráfico es aquél que expone por medio de cuadros o gráficas, en que forma fluyen las operaciones a través de los puestos o lugares donde se define o se determinan los procedimientos de control para la conducción de las operaciones; en otras palabras consiste en preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos,

Cualquiera de los tres métodos anteriores son completos y eficaces. Se debe utilizar el método que mejor se acople a cada empresa en particular. En algunas tal vez será aplicable el método de gráficas; en otras puede ser conveniente usar el método de cuestionarios y otros casos puede ser mas fácil o de mejor interpretación el método descriptivo. En frecuentes ocasiones se usa una combinación de los tres métodos; es decir, el estudio y evaluación del control interno se lleva a efecto usando tanto gráficas como cuestionarios, como descripciones.

III.3.- PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, al discutir las normas de auditoría generalmente aceptadas, señala que el objetivo de los procedimientos de auditoría es el de suministrar al auditor evidencia comprobatoria suficiente y competente, que le sirva como una base objetiva para emitir una opinión sobre los estados financieros que examina. Esta evidencia comprobatoria la registra el auditor en los papeles de trabajo que prepara.

DEFINICION DE PAPELES DE TRABAJO.

Para nosotros, los papeles de trabajo son instrumentos del contador público, elaborados nuevamente para cada trabajo. Son documentos preparados por el auditor, o bien, documentos preparados por otras personas y utilizados por el auditor para su trabajo.

Los papeles de trabajo constituyen la circunstancia escrita del trabajo ejecutado por el auditor, de sus observaciones e impresiones y de las conclusiones a las que llegó. Son instrumentos privados con los que el auditor se prepara para cada auditoría. Ellos describen la información contable que recibió de su cliente, los métodos de revisión usados y sus conclusiones particulares sobre cada problema.

PROPOSITOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

En general, podemos decir que los propósitos que se persiguen con los papeles de trabajo son:

1. Permitir la realización del trabajo de modo eficaz y seguro, sirviendo como borrador, como papel de cálculo para presentar datos de diversas fuentes y examinarlos conjuntamente, o aplicar determinados procedimientos.

Es fácil comprender que el auditor, conforme va obteniendo información, que en último término va a fundamentar su opinión al respecto de los estados financieros de la empresa que se trate, la va registrando, para poder al final tener todos los datos que él requiere para su objetivo final. No hay que olvidar que la mejor memoria es la escrita en papel.

2. Comprobar el trabajo efectuado y las conclusiones de él. Cuando en un determinado momento el auditor desea saber el curso que va siguiendo la auditoría, así como el adelanto logrado, basta con observar los papeles de trabajo, para que tal necesidad de información quede satisfecha.

3. Suministrar las bases para el dictamen o informe y para las explicaciones o justificaciones que sean necesarias, incluyendo recordatorios de procedimientos aplicados, conclusiones obtenidas, procedimientos por aplicar, datos para el informe, ajustes que deberán correrse, etc.

4. Registrar los resultados del trabajo.

5. Proteger la responsabilidad profesional del auditor. Vienen los papeles de trabajo a constituir la única defensa objetiva de que dispone el auditor, para que en el caso dado de que surjan complicaciones él pueda probar su responsabilidad por el trabajo que realizó, comprobando materialmente que sus procedimientos fueron aplicados de la mejor manera posible.

Muchas veces se ha considerado a este último punto como el objetivo fundamental de los papeles de trabajo, pero no debe decirse que éstos sean hechos en auditoría con el supuesto "exclusivo" propósito de comprobar el trabajo efectuado. Puede haberse copiado toda la contabilidad y no haberse hecho ninguna prueba, por lo tanto, aquél es uno de los propósitos que se persiguen, pero no el único ni el principal. El contador público debe comprobarse a sí mismo, convencerse de que él ha hecho el trabajo y ver que tiene elementos suficientes para su dictamen.

RECOMENDACIONES EN CUANTO A LA ELABORACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo mencionan invariablemente el nombre del cliente, el título de la cuenta y la fecha a la que se hace la auditoría. Por regla general se refieren a una sola regla o partida.

Los papeles de trabajo consisten en gran parte de cédulas y análisis. Estos son generalmente hechos con el propósito de determinar lo correcto de las cuentas, de sus saldos, o darse cuenta de sus características sobresalientes.

cuenta de sus características sobresalientes.

Al decidir sobre el arreglo del contenido de un análisis o cédula, el contador normalmente se ayuda de su imaginación e ingenio, sin que omita ninguna información necesaria.

Es importante se dé consideración a la probabilidad de que la expansión de una cédula podrá hacerse necesaria durante el curso de su preparación como un resultado de la aparición de nuevos tipos de conceptos, y muy útil predeterminarse de qué manera podrá ocurrir esa extensión.

Es fundamental que los papeles de trabajo sean escritos de manera legible. Esto es aplicable particularmente a la escritura de nombres, los cuales se recomienda estén impresos o cuidadosamente escritos. Recomendamos también que únicamente las abreviaciones normales sean usadas, buscando eliminar estas lo más que se pueda.

Es muy práctico, recomendable y útil que solo un lado del papel se use. De otro modo quizás asuntos de importancia podrían pasar desapercibidos.

Los papeles de trabajo generalmente contendrán:

- Nombre de la compañía que se audita.
- Ubicación de la compañía.
- Índice correspondiente.
- Iniciales de quien elaboró la cédula y fecha en que la hizo.
- Iniciales de quien revisó la cédula y fecha en que lo hizo.
- Fecha a la que se hace la auditoría.

- * Contenido de la cédula, y
- * Marcas de auditoría.

EJEMPLOS DE ALGUNAS CEDULAS DE AUDITORIA.

En las paginas siguientes se expondrán ejemplos relativos a algunos papeles de trabajo de mayor uso en la práctica de la auditoría.

A

COMPANIA " X ", S.A. DE C.V.
MEXICO, D.F.

PREPARO-JAR-2/2/89
REVISO-AMR-8/2/89

SUMARIA - CAJA Y BANCOS

AUD.31/12/88

CUENTA		SALDOS S/CIA.	AJUSTES Y/O RECLASIF.		SALDOS S/AUDITORIA
NO.	NOMBRE	AL 31-12-88	DEBE	HABER	AL 31-12-88
1100	CAJA	\$600,000	A ₁	\$600,000	R ₁ \$0
1200	BANCOS	\$8,000,000	A ₂ \$500,000	A ₁ \$8,500,000	R ₁ \$0
	EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS		\$9,100,000	R ₁	\$9,100,000
		\$8,600,000 ✓	\$9,600,000 ✓	\$9,100,000 ✓	\$9,100,000 ✓

HT {

✓ OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS.
HT FUENTE-BALANZA DE COMPROBACION.

A2

COMPANIA " X ", S.A. DE C.V.
MEXICO, D.F.

PREPARED JAR 2/2/89
REVISOR AMR 5/2/89

ANALISIS - BANCOS - CTA. 1200

AUD. 31/12/88

Cuenta					IMPORTE
NO.	NOMBRE				AL 31/12/88
1200-1	BANCA SERFIN				
1200-1-1	CTA. 01-2432-50				\$2,000,000 ✓
1200-1-2	CTA. 06-2532-40				\$4,000,000 ✓
1200-2	BANCOMER				
1200-2-1	CTA. 234526				\$2,000,000 ✓
					\$8,000,000 ✓

A →

✓ OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS.
✓ COTEJADO CONTRA REGISTRO AUXILIAR.

25-1

COMPANIA "X", S.A. DE C.V.
MEXICO, D.F.

PREP. JAR-2/2/89
REV. AMR-9/2/89

ANALISIS - OTOS. DE VENTA - PAPELERIA

AUD. 31/12/88

FECHA Y REFERENCIA	CONTA- CUENTA	DESCRIPCION	I.V.A.	IMPORTE
28-12-88 PD-24	PROVEED.	FACT. 24 DE IMPRENTA ESCOLAR, S.A. DE C.V. RFC-IMES-240963 CED. EMP. 2857 POR COMPRA DE 200 FORMATOS DE FACTURAS, DEL FOLIO 1500 AL 3500	(\$90,000)	\$600,000
		IMPORTE ANALIZADO 60%	\$90,000	\$600,000
		IMP. NO ANALIZADO 40%		\$400,000
		SALDO S/AUXILIAR		\$1,000,000
				25)
CONCLUSION	ESTA CUENTA REGISTRA LAS OPERACIONES POR CONCEPTO DE PAPELERIA Y FORMATOS IMPRESOS. EL ANALISIS DE LAS PARTIDAS SUJETAS A REVISION COMPRUEBAN EL CORRECTO REGISTRO Y CONTROL DE LAS EROGACIONES EFECTUADAS.			
21/34	DOCUMENTACION CON REQUISITOS FISCALES.			
	REGISTRO CONTABLE CORRECTO.			
	OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS.			
	FUENTE-AUXILIARES DE CONTABILIDAD.			

A de A

COMPañA " X ", S.A. DE C.V.
MEXICO, D.F.

PREPARO-JAR-2/2/89
REVISO-AMR-4/2/89

ASIENTOS DE AJUSTE.

AUD.31/12/88

CUENTA		DEBE	HABER	CRUCS
NO.	NOMBRE			
- 1 -				
1200	BANCOS BANCA SERFIN. CTA.01-2432-50	\$500,000		A2-1
4600	OTRO INGRESOS VARIOS		\$500,000	2
CANCELACION DE LOS CHEQUES 26 Y 28 CON UNA ANTIGUEDAD DEL 26 Y 30 DE DICIEMBRE DE 1987.				
		\$500,000	\$500,000	
COTEJADO CONTRA POLIZA DE CONTABILIDAD OPERADA POR LA CIA.				

A de R.

COMPANIA " X ", S.A. DE C.V.
MEXICO, D.F.

PREPARO-JAR-2/2/89
REVISO-AMR-8/2/89

ASIENTOS DE RECLASIFICACION.

AUD.31/12/88

Cuenta				
NO.	NOMBRE		DEBE	HABER
- 1 -	EFFECT. EN CAJA Y BANCOS		\$9,100,000	
1100	CAJA			\$600,000
1200	BANCOS			\$4,500,000
RECLASIFICACION PARA EFECTO DE PRESENTACION EN EL BALANCE.				
			\$9,100,000	\$9,100,000

7
7
A

COMPANIA * X *, S.A. DE C.V.
MEXICO, D.F.

PREPARO-JAR 2/2/89

REVISO-AMR 3/2/89

CEDULA DE OBSERVACIONES.

AUD.31/12/88

					CEDULA DE CRUCE
		- 1 -			A2-1

CON MOTIVO DE LA REVISION DE LAS CONCILIACIONES BANCARIAS PUDIMOS OBSERVAR QUE SE MANTIENEN PARTIDAS EN TRANSITO CON UNA ANTIGUEDAD QUE SOBREPASA LOS LIMITES DE VIGENCIA PREVIAMENTE ESTABLECIDOS.
ES RECOMENDABLE QUE LAS CONCILIACIONES BANCARIAS SEAN DEPURADAS CON OPORTUNIDAD, ANALIZANDO EL MOTIVO POR EL CUAL LAS PARTIDAS EN TRANSITO PERMANECEN SIN CORRESPONDER, Y EN SU CASO, EFECTUAR LOS AJUSTES CORRESPONDIENTES.

CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Para el práctico manejo y consulta de los papeles de trabajo, es necesario hacer una clasificación general, considerando desde el punto de vista de la información que registra. En las auditorías los datos obtenidos presentan dos aspectos: El relacionado exclusivamente con los estados financieros que se examinan, y el que se refiere a información de carácter general. En base a esto se ha aceptado la siguiente clasificación:

1. Papeles de Trabajo de Referencia Permanente. Como ejemplo citamos los siguientes:

- * Acta Constitutiva.
- * Modificaciones al Acta Constitutiva.
- * Extracto de Actas de Asamblea de Accionistas.
- * Extracto de Actas del Consejo de Administración.
- * Estudio y Evaluación del Control Interno.
- * Contratos Importantes.
- * Organigrama.
- * Papelería de Control Interno y Registro Fiscal.
- * Documentación que ampare legalmente la operación de la Entidad Económica.
- * Etc.

2. Papeles de Trabajo de la auditoría correspondientes al período sujeto a revisión. Como ejemplo, citaremos los siguientes:

- * Planes y Programas de Auditoría.
- * Hoja de Trabajo.
- * Resumen de Asientos de Ajuste.
- * Resumen de Asientos de Reclasificación.
- * Borrador Original del Dictamen de Auditoría.
- * Cédulas Sumarias.
- * Cédulas de Análisis.
- * Etc.

PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Como los papeles de trabajo se preparan u obtienen por el contador público de los libros y registros del cliente, ha surgido algunas veces la interrogante de la propiedad de los papeles de trabajo. Sin embargo puesto que los papeles de trabajo constituyen la base en la cual el contador público respalda su opinión, y ellos van a ser la fuente de información y comprobación a futuro del trabajo de auditoría realizado, y por la responsabilidad e importancia que implican para el auditor, la propiedad de esos papeles de trabajo son única y exclusivamente propiedad del auditor.

INDICE DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

La localización de las cédulas, dentro del conjunto que forman los papeles de trabajo, debe facilitarse por medio de

un sistema de índices que las relacione entre sí y las conecte con los estados financieros.

Las cédulas sumarias relativas a las cuentas de activo se marcan con letras simples, y las de pasivo, con letras dobles, siguiendo en ambos casos, el orden alfabético.

Por lo que se refiere a las cuentas de resultados, las cédulas que respaldan la verificación de las partidas individuales, se numeran progresivamente con la letra "Z", como prefijo al número progresivo.

Además del sistema de índices escrito, es necesario facilitar la localización de las cédulas que comprueban la verificación, no basándose en los estados financieros formulados por el contador público, sino en las cuentas del libro mayor, las cuales se agrupan en el Balance General y en el Estado de Pérdidas y Ganancias.

Los índices de los papeles de trabajo por lo general se utilizan de la siguiente manera:

Indice de la Cedula**Grupo de cuentas:****Sumaria**

Efectivo en Caja y Bancos e	
Inversiones Temporales	A
Cuentas por Cobrar	B
Inventarios	C
Activos Fijos	D
Otros Activos	E
Cargos Diferidos	F
Pasivo Circulante	AA
Obligaciones a Plazo Mayor de un ano	BB
Capital Social	CC
Cuentas de Resultados	Z

Existen otros sistemas de indices de los papeles de trabajo pero consideramos que este es el mas comdn.

III.4.- MUESTREO Y PRUEBAS SELECTIVAS.

Las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo establecen la obligación del auditor de obtener, mediante sus procedimientos de auditoría, evidencia comprobatoria suficiente y competente para suministrar una base objetiva para su opinión.

Para obtener esta evidencia comprobatoria, el auditor no precisa de examinar en su totalidad cada una de las transacciones de la empresa o de las partidas que forman los saldos finales, ya que por medio de la aplicación de sus procedimientos de auditoría a una muestra representativa de estas transacciones o partidas puede obtener la evidencia que se requiere.

Para que se considere a una muestra lo suficientemente representativa de un universo de partidas o transacciones que pueda estar conformado de un número muy grande de éstas, se requiere que todas las partidas en el universo tengan la misma oportunidad de ser seleccionadas, es decir que el muestreo sea al azar, pero tomando en cuenta que la muestra deberá contener ciertas características que representen de igual manera al universo del cual se selecciona la muestra.

MUESTREO EN AUDITORIA.

De acuerdo con la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el muestreo en auditoría consiste en la aplicación de un proce-

dimiento a menos de la totalidad en las partidas que forman el saldo de una cuenta o clase de transacciones (muestra), que permitan al auditor obtener y evaluar la evidencia de alguna característica del saldo o de las transacciones y que le permitan llegar a una conclusión en relación a tal característica, pudiéndose concluir que la técnica de selección para muestreo en auditoría está basada en la selección al azar o aleatoria, que es la que asegura que todas las partidas dentro del universo o dentro de cada estrato tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas.

Esta selección al azar se puede llevar a efecto de diferentes maneras, entre las que se encuentran:

a) La selección sistemática.

Es aquella que consiste en la selección de partidas mediante el uso de un intervalo constante entre una selección y otra, teniendo el intervalo inicial un punto de partida seleccionado al azar. Este intervalo puede basarse en un cierto número de partidas (por ejemplo, cada veinte números de comprobante) o en totales monetarios (por ejemplo, cada \$ 10,000 en el valor acumulado del universo). Utilizando la selección sistemática, el auditor debe determinar que el universo no está estructurado de tal manera, que el intervalo de muestreo corresponde a un patrón particular de dicho universo.

b) La selección casual.

Que podría ser una alternativa a la selección al azar siempre que el auditor trate de obtener una muestra represen-

tativa del universo total sin intención alguna de incluir o excluir unidades específicas. Cuando el auditor use este método, deberá evitar hacer una selección prejuiciada, por ejemplo, hacia partidas que pueden ser fácilmente localizadas, ya que éstas pudieran no ser representativas.

Para diseñar una muestra de auditoría, el auditor debe considerar los siguientes aspectos para su delimitación:

- a) LOS OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.
- b) EL UNIVERSO.
- c) EL RIESGO Y LA CERTIDUMBRE.
- d) ERROR TOLERABLE.
- e) ERROR ESPERADO EN EL UNIVERSO.

- a) OBJETIVOS DE LA AUDITORIA.

El auditor deberá considerar los objetivos específicos de la auditoría que debe alcanzar, lo que le permitirá determinar el procedimiento de auditoría o combinación de ellos más indicados para lograr dichos objetivos. Además, cuando el muestreo de auditoría es apropiado, la naturaleza de la evidencia de auditoría que se busca y las condiciones de error posible u otras características que se refieran a tal evidencia ayudarán al auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.

- b) EL UNIVERSO.

Se denomina universo al cuerpo de datos de donde el auditor desea extraer muestras para llegar a una conclusión.

El auditor deberá determinar que el universo de donde extrae la muestra es apropiado para el objetivo específico de la auditoría.

Las partidas individuales que componen el universo se conocen como unidades de muestreo.

En la determinación del universo es recomendable la estratificación, que consiste en dividir el universo en subuniversos, es decir, en un grupo de unidades de muestreo con características similares (frecuentemente valor monetario). Los estratos deben estar definidos explícitamente de manera de manera que cada unidad de muestreo pueda pertenecer únicamente a un solo estrato. Este procedimiento disminuye la variabilidad de las partidas dentro de cada estrato. La estratificación permite al auditor dirigir sus esfuerzos hacia las partidas que el considere que contienen potencialmente el mayor error monetario.

c) RIESGO Y CERTIDUMBRE.

Al elaborar el auditor su programa de auditoría, el auditor utiliza su criterio profesional para determinar el nivel de riesgo de auditoría apropiado.

Los riesgos de auditoría incluyen:

- * El riesgo de que ocurran errores importantes (riesgo inherente).
- * El riesgo de que el sistema de control interno contable del cliente no prevenga ni corrija tales errores (riesgo de control), y

- El riesgo de que cualquier otro error importante no sea detectado por el auditor (riesgo de detección).

Los riesgos inherentes y riesgos de control existen a pesar de los procedimientos de muestreo de auditoría. El auditor deberá considerar el riesgo de detección originado por las incertidumbres de muestreo (riesgo de muestreo), así como aquellos que provienen de otros factores (riesgos fuera del muestreo).

El riesgo fuera del muestreo se puede originar cuando el auditor utiliza el muestreo u otros procedimientos de auditoría e incluye, por ejemplo, el riesgo de que el auditor pudiera hacer uso de procedimientos inapropiados o malinterpretar la evidencia y no reconocer el error. El objetivo del auditor debe ser el de reducir el riesgo fuera del muestreo a un nivel mínimo por medio de una planeación, dirección, supervisión y revisión adecuadas.

El tamaño de la muestra es afectado por el grado de confianza que el auditor planea tener de los resultados de la misma. A mayor grado de confianza que requiera el auditor, será mayor el tamaño de la muestra. Al determinar la confianza requerida, el auditor se preocupará con el riesgo (complemento de seguridad) de que las conclusiones a las que llegue por la aplicación de sus procedimientos de auditoría pudieran carecer de validez.

d) ERROR TOLERABLE.

El error tolerable es el error máximo en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar y a pesar de eso concluir que el resultado del muestreo ha alcanzado su objetivo de auditoría. El error tolerable es considerado durante la etapa de planeación y se relaciona con el juicio preliminar del auditor respecto a su importancia. A menor grado de error tolerable, será mayor el tamaño de la muestra que requiera el auditor.

e) ERROR ESPERADO EN EL UNIVERSO.

Si el auditor espera la aparición de errores, normalmente tendrá que examinar una muestra mayor para concluir que el valor del universo razonablemente presentado dentro del error tolerable estimado o que la confianza que se había planeado depositar en un control importante es justificada. Las muestras de menor tamaño se justifican cuando se espera que el universo se encuentre libre de errores. Para determinar el error esperado en el universo, el auditor deberá considerar aspectos tales como niveles de error identificados en auditorías previas, cambios en los procedimientos de los clientes y evidencia disponibles de su evaluación del sistema de control interno contable y de los resultados de procedimientos de revisión analíticos.

ANÁLISIS DE ERRORES EN LA MUESTRA.

Al analizar los errores detectados en la muestra, el auditor deberá determinar que cada partida sobre la que se tenga

duda sobre su corrección es, ciertamente, un error. Al diseñar la muestra, el auditor tendrá definidas aquellas condiciones que constituyen un error por medio de referencia a los objetivos de su auditoría.

En aquellos casos en que no se pueda localizar la documentación de apoyo de partidas específicas de la muestra, el auditor tal vez pueda obtener la evidencia de auditoría apropiada a través de la aplicación de procedimientos alternativos relacionados con las partidas de muestra.

El auditor también deberá considerar los aspectos cualitativos de los errores. Estos incluyen la naturaleza y la causa del error y el posible impacto del error en otras fases de la auditoría.

Al evaluar los errores detectados, el auditor puede llegar a la conclusión de que muchos de ellos tienen una característica en común. En tales casos, el auditor puede tomar la decisión de identificar todas las partidas en el universo que tienen esta característica, produciéndose así un subuniverso y extender sus procedimientos en esta área. Deberá entonces realizar evaluaciones por separado, basadas en las partidas examinadas por cada subuniverso.

PROYECCION DE ERRORES.

El auditor deberá proyectar los resultados de los errores localizados en la muestra, al universo de donde fue seleccionada. Existen varios métodos para proyectar los resultados de

error. Sin embargo, en todos ellos el método de proyección deberá ser consistente con el método usado para seleccionar la unidad de muestreo. Al proyectar resultados de error, el auditor deberá tener presente los aspectos cualitativos de los errores encontrados.

EVIDENCIA EN PAPELES DE TRABAJO.

Para cumplir con el pronunciamiento que se refiere a dejar consistencia de la evidencia del trabajo realizado, el auditor, al aplicar el muestreo, deberá señalar en papeles de trabajo lo siguiente, de manera que, en cualquier momento pueda reconstruirse el proceso seguido y se pueda justificar las conclusiones obtenidas:

- a) La descripción del sistema de muestreo elegido.
- b) La descripción del sistema seguido para seleccionar las partidas individuales que integran la muestra.
- c) La descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que integran la muestra.
- d) Los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales incluirán cuando me nos:
 - * La clasificación del tipo de errores encontrados.
 - * El número de errores de cada tipo localizado.
- e) La proyección de los resultados obtenidos en la muestra.
- f) Las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de esos resultados, y
- g) La interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores.

III.5.- TERMINACION DE LA AUDITORIA.

Consiste en establecer los procedimientos mínimos que debe aplicar el auditor para dar por terminada su revisión de los estados financieros de una empresa y así emitir el dictamen relativo.

Una vez terminado el examen rutinario y después de haber completado los papeles de trabajo, el auditor deberá estar en posesión de todos los datos necesarios para corregir los libros de contabilidad, analizar las operaciones comerciales, preparar los estados financieros de su cliente, redactar el informe de auditoría y rendir o negar un dictamen.

Antes de retirarse de la empresa, el auditor deberá reunir sus papeles de trabajo y compararlos con los cuestionarios sobre control interno, así como con el programa de auditoría, esto le dará pauta a estar seguro de haber obtenido toda la información necesaria y que el trabajo se ha terminado por completo. Por otra parte, antes de alejarse, deberá devolver al cliente los documentos y papeles que le fueron facilitados para la realización de su trabajo, tal como le fueron entregados.

Durante el examen, a medida que el auditor preparó sus asientos de ajuste en el diario, los anotó en su estado general de trabajo del Balance General, y el Estado de Resultados. Antes de terminado su cometido, deberá cerrar todos sus papeles de trabajo, incluso el estado general de trabajo, de

forma que posea informes completos relacionados con los estados financieros y salde sus expedientes, disponiéndose a preparar los estados financieros y el informe de auditoría.

Con relación al punto anterior y dependiendo de los resultados de la revisión, el auditor podrá hacer entrega al cliente de los ajustes de auditoría, así como de los borradores de los estados financieros ajustados. Es recomendable que antes, exista la evaluación de los mismos por parte de los funcionarios superiores de la firma de los contadores que llevó a cabo la revisión.

El cliente no ve con agrado que regrese el auditor porque olvidó obtener determinados datos mientras estaba en las oficinas. Deberá hacer un índice definitivo de sus papeles de trabajo una vez que los haya revisado y archivado. Debe ser cuidadoso en no incluir en los papeles de trabajo el material que el cliente ha prestado al auditor para su lectura mientras esté en las oficinas, sino que contendrán el material preparado por el cliente para el auditor a su solicitud. El auditor deberá tener la certeza de que todos los archivos, libros y documentos pertenecientes al cliente le sean devueltos en el estado en que se les prestó.

Algunos de los métodos para cerrar la auditoría varían entre las diferentes firmas de contadores públicos.

Muchas firmas siguen el sistema de permitir al contador encargado de la auditoría terminar todas las operaciones, revi-

sando un jefe principal auditor los papeles de trabajo y el borrador original del informe de auditoría.

Otras firmas limitan la autoridad y responsabilidad del contador encargado de la auditoría con frecuentes visitas de los contadores principales o supervisores, que revisan el trabajo durante su desarrollo y los asientos de ajuste de diario antes que se presenten al cliente.

Otras firmas esperan hasta que se va a cerrar la auditoría y entonces un contador principal revisa los papeles de trabajo y los asientos de ajuste del diario antes de cerrar los estados generales de trabajo y antes de presentar al cliente los asientos de ajuste del diario.

El método que siga la firma de contadores públicos depende frecuentemente de la capacidad y preparación de los individuos que practican la auditoría. El tamaño de la firma de contadores, el tamaño de la auditoría y la importancia de las conclusiones.

En el Boletín F-04 emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos hace referencia a varios procedimientos recomendados para la terminación de una auditoría.

Cerciorarse de que se ha efectuado la evaluación del control interno y se ha dado cumplimiento a todos los puntos de los programas de trabajo.

Los programas de trabajo establecen la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoria. lo que se determina con base en el resultado de la evaluacion del control interno, por lo que es indispensable verificar el cumplimiento de los programas.

Revisar las operaciones y eventos subsecuentes hasta la fecha del dictamen.

Se consideran eventos subsecuentes a los hechos o transacciones que ocurren en el periodo comprendido entre la fecha de la informacion financiera que se esta examinando y la terminacion de la auditoria y que por su importancia, pudieran afectar el juicio sobre la situacion financiera y resultado de operaciones que se estan dictaminando. El auditor debe revisar las operaciones posteriores al cierre del ejercicio tomando en cuenta para ello, lo establecido en el Boletin G-14 de la Comision.

A continuacion se mencionan sucesos subsecuentes de importancia contable.

a) Aquellos que afectan directamente a los estados financieros y deben aparecer en estos del fin del periodo ajustando estos estados.

b) Los que no necesitan ajuste de los estados financieros pero podran justificar un comentario, como notas al pie de los estados o comentarios en el informe de auditoria.

c) Aquellos que podrán clasificarse en una categoría dudosa entre los incisos a) y b), en cuyo caso la decisión de publicarlos o no publicarlos es difícil de alcanzar y podrán causar desacuerdos entre los contadores.

Obtener una declaración de la administración de la empresa fundamentalmente sobre:

1. Hechos o situaciones que nos se encuentren reflejados en los registros o documentos de la empresa y la afecten.
2. Situaciones especiales que, aunque estén registrados, requieran ratificación.
3. Reconocimiento de su responsabilidad por la corrección de la información financiera proporcionada para el examen.

Esta declaración es parte de los elementos de juicio del auditor, pero no lo releva de su obligación de obtener evidencia suficiente y competente.

Esta carta de declaraciones deberá llevar como fecha aquella en que se termine el trabajo y coincidirá con la del dictamen hasta esa fecha, así como de obtenerse la firma del director o gerente, contralor o contador, quienes son los funcionarios responsables de que los estados financieros reflejen adecuadamente la posición financiera y resultados de las operaciones de la entidad examinada.

Obtener una carta del secretario o funcionario equivalente, en la que declare que todas las actas de las juntas del consejo y de las asambleas de accionistas celebradas hasta la --

fecha del dictamen, se encuentran asentadas en los libros respectivos.

Con esta carta y mediante la inspección física de los citados libros de actas, el auditor se asegurará de que las actas que ha examinado, son todas las que existen y que conoce los acuerdos tomados por el consejo de administración y los accionistas.

Cerciorarse de que los estados financieros que se dictaminen coincidan con los saldos finales que aparezcan en los registros contables. Si existen reclasificaciones sugeridas por el auditor, éstas deberán ser aprobadas por el cliente.

Dado que los estados financieros son formulados por el cliente y en consecuencia son de su responsabilidad, es de suma importancia verificar que las cifras de los estados financieros que se dictaminen, coincidan con los saldos que registran las cuentas de mayor y que las reclasificaciones hechas, que no se reflejan en la contabilidad del cliente, han sido aprobadas expresamente por éste.

Verificar que los papeles de trabajo contengan las conclusiones que se derivan de los procedimientos de auditoría aplicados.

Es indispensable comprobar que se tienen las conclusiones en los papeles de trabajo y que éstos sean congruentes con los procedimientos de auditoría aplicados, ya que se requieren las conclusiones para emitir una opinión en conjunto, es-

ta comprobación implica asegurarse de que se han recibido las confirmaciones de todos los abogados, instituciones de crédito y otras de importancia.

Comprobar que el expediente continuo de auditoría se encuentre actualizado.

Este expediente, es también llamado archivo permanente; contiene los papeles de trabajo de uso o vigencia para más de un ejercicio.

Estos papeles son parte de cada auditoría y se conservan por separado para facilitar su consulta.

Verificar que el juicio sobre la presentación de los estados financieros y sus notas relativas es congruente con la opinión.

El auditor debe formarse un juicio sobre la presentación de los estados financieros en conjunto. Para lograr la adecuada representación de ese juicio, es de suma importancia el orden apropiado, la clasificación y la explicación, tanto de las cuentas como de los conceptos, para darles el significado adecuado, con este objeto, deben celebrarse pláticas finales del auditor con los funcionarios del cliente, sobre la presentación definitiva de los estados financieros y sus notas, así como para dar a conocer el tipo de opinión que va a emitir.

A continuación se sugiere un resumen general de los papeles que el auditor podría reunir previa a la elaboración del informe de auditoría:

- a) Programa de Auditoría.
- b) Cuestionario de Control Interno debidamente controlado.
- c) Balance General y Estado de Resultados.
- d) Anexos de los Estados Financieros.
- e) Cédulas de Auditoría elaboradas durante la revisión.
- f) Diferentes Actas de Juntas del Consejo, Asambleas de Accionistas, etc.
- g) Copias de los contratos celebrados por el cliente.
- h) Declaraciones de Impuestos.
- i) Ajustes de Auditoría.
- j) Indices de los Papeles de Trabajo.

INSTRUCCIONES:

MODELO DE SALVAGUARDA

(Papel membretado de la empresa)

Preparé un borrador de este material y con una copia fotostática de las notas a los estados financieros y envié a las oficinas del cliente para que formulen dos ejemplares y después de firmarlo lo devuelvan.

Fecha

(Debe ser anterior a la del dictamen)

Denominación de la Firma de Contadores

Públicos

México, D.F.

MUY SEÑORES NUESTROS:

Nos referimos a nuestros estados financieros al ____ de _____ de 19 ____ y respecto a ellos ratificamos a continuación los siguientes conceptos, con cifras en pesos:

A continuación deberán transcribirse íntegras las notas a los estados financieros. (En este ejemplo se supone que existen 12 notas a los estados financieros).

(MODELO DE ENVIO DE BORRADORES DE CARTA DE SALVAGUARDA
AL CLIENTE).

MUY SEÑOR NUESTRO:

Nos permitimos acompañar a la presente un borrador de la carta de salvaguarda correspondiente a los estados financieros de esa empresa al 31 de diciembre de 1985, con la suplica de que sea elaborada en su papel membretado y después de firmada nos sea enviada con dos ejemplares.

ATENTAMENTE

Denominación de la Firma de Contadores Públicos

13. Documentos y Cuentas por Cobrar.

Aquí deberá transcribirse íntegramente el rubro de documentos y cuentas por cobrar, tal y como aparecen en el Balance General dictaminado.

Con relación a estos valores, deseamos ratificar a ustedes los siguientes conceptos, según nuestro leal saber y entender.

a) A ninguno de los documentos por cobrar o cuentas de clientes de la compañía fueron en prenda, pignorados o descontados al ____ de _____ de _____. Excepto los que se indican en la contabilidad.

b) Todas las ventas hasta el _____ de _____ de _____ habian sido asentadas en los libros, en o antes de esa misma fecha o bien fue excluida de los inventarios que figuran en el balance.

c) Los documentos por cobrar y cuentas de clientes, funcionarios y empleados, etc. que aparecen en el resumen preinserto.

No incluyen cargos por ventas hechas con posterioridad a la fecha del balance.

Son el resultado de operaciones normales.

Proviene de operaciones de buena fé, en las cuales no se incluyen cargos por concepto de mercancía remitidas en consignación o a prueba.

No están sujetos a reducciones por concepto de rebajas, concesiones, descuentos (excluyendo descuentos por pronto pago), garantías, devoluciones u otros créditos, con excepciones de los previstos en las estimaciones arriba mencionadas.

Incluyendo todos los préstamos a consejeros, funcionarios y empleados de la compañía, al _____ de _____ de _____.

d) No teníamos convenios en vigor en virtud de los cuales nos obligáramos a hacer rebajas a nuestros clientes por mercancías embarcadas con anterioridad al ____ de _____ de _____.

e) No se han recibido devoluciones anormales de mercancías desde el ____ de _____ de _____ ni tampoco se espera que haya devoluciones semejantes con respecto a mercancías embarcadas con anterioridad a la fecha del cierre de las operaciones.

f) No tenemos cuentas incobrables, excepto por las cuales esta creada la provisión correspondiente.

14. Inventarios.

Aquí deberá transcribirse íntegro el rubro de inventarios tal y como aparece en el Balance General dictaminado.

Con relación a estos inventarios, deseamos hacer la ratificación de los siguientes conceptos, según nuestro leal saber y entender:

a) Las cantidades del inventario fueron determinadas como sigue:

1) Por cuenta, peso, medida o inspección que de las mercancías en existencia hicieron funcionarios o empleados de la compañía competentes para calificar la calidad, condición y descripción de las mismas, al ____ de _____ de _____.

b) Todas las mercancías propiedad de la compañía, así como mercancías en tránsito compradas al punto de embarque y mercancías de la compañía en consignación con clientes o almaca-

nadas en bodegas pertenecientes a la empresa fueron incluidas en los inventarios cuyo resumen aparece en el punto No. ____.

c) Los inventarios no incluyen existencias de mercancías recibidas en comisión o que no sean propiedad de la compañía.

d) Los inventarios de la compañía fueron valuados según se indica en el punto No. ____.

e) El valor atribuido a los inventarios no incluye ninguna utilidad entre departamentos o entre compañías asociadas, afiliadas, subsidiarias, etc.

f) Al determinar el costo arriba mencionado todos los descuentos por compras al mayoreo, u otros conceptos (con excepción de los concedidos por pronto pago), fueron deducidos de los precios facturados.

g) Al _____ de _____ de _____ la compañía no tenía contratos de ventas de mercancías para entregas a precios que no rinden un margen normal de utilidad bruta.

h) Todas las existencias incluidas en los inventarios cuyos totales aparecen con anterioridad se encontraban en condiciones normales y eran utilizables con las siguientes excepciones:

1. Obsoletos

\$

2. Danados

\$

=====

3. Existencias con un valor total de \$ _____ en mercancías de consumo lento para las cuales existen provisiones.

4. Otros (indicar)

i) En nuestra opinión, los inventarios se encuentran bien equilibrados con respecto a nuestras necesidades y no son deficientes ni tampoco excesivos con respecto a la producción y a la capacidad de ventas de la compañía.

j) Ninguno de los inventarios de mercancías incluye efectos pignorados o dados en garantía, ni artículos enajenados pendientes de entregarse al ____ de _____ de _____.
(Excepto por lo mencionado en el punto No. _____).

15. Activo Fijo.

a) Los cargos a las cuentas de activo fijo representan adiciones o reposiciones correctamente cargadas a ellas y han sido determinados basándose en los costos verdaderos del material y trabajos, etc.

b) Todos los gastos erogados durante el año por concepto de reparaciones y mantenimiento de las propiedades han sido cargados a las cuentas de resultados y no se cargaron a las mismas los gastos por adiciones o mejoras hechas a las propiedades.

c) La inversión según libros y la depreciación acumulada relativa a las propiedades vendidas, desmantelados o reemplazadas, o de que se dispuso de alguna otra manera, han sido eliminadas de sus respectivas cuentas de activo y de depreciación. Todas las diferencias entre los valores netos, según libros y el producto de realización final, fueron absorbidas en la cuenta de resultados.

d) Las estimaciones para depreciación durante el año han sido calculadas de acuerdo con las mismas bases aplicadas el año anterior y en nuestra opinión, son suficientes para cubrir el desgaste ordinario, demérito y obsolescencia del activo fijo.

e) Todas las unidades de la planta, equipo, etc., incluidas en las cuentas de propiedades, se encuentran, en nuestra opinión en buen estado de uso, destinándose totalmente a las actividades ordinarias de la compañía y no habiéndose dejado gastos de mantenimiento para ejercicios futuros.

f) La compañía no tiene intenciones de dismantelar, abandonar ni cerrar definitivamente su venta, en un futuro próximo ninguna de las propiedades ahora en uso.

g) Las propiedades incluidas en el balance de la compañía al ____ de _____ de _____, con valor neto, según libros de \$ _____ representaban solamente bienes pertenecientes a la compañía en aquella fecha. Ninguna de las propiedades había sido dado en garantía o prenda.

h) Certificamos que el personal de _____ llevo a cabo una revisión total del avalúo realizado por los peritos independientes _____ la revisión mencionada comprendió los siguientes aspectos:

1. Comprobar que todas las propiedades de la empresa sujeta a avalúo, fueron valuadas por los peritos.

2. Comprobar que no hubo fluctuaciones fuera de lo normal entre los valores asignados a las propiedades en el ejercicio de _____ en comparación con el ejercicio.

3. Comprobar que las vidas probables asignadas a los activos no sufrieron modificaciones extraordinarias en relación con las asignadas en el año anterior.

16. Pasivo.

a) Todas las obligaciones conocidas de esta compañía, originadas en compras, sueldos, jornales, compensaciones especiales, impuestos, honorarios legales, gastos no liquidados, sentencias judiciales, impuestos especiales motivados por mejoras urbanas, así como las originadas por cualquier otro concepto fueron asentadas en los libros en o antes de la fecha mencionada.

b) No había litigios pendientes contra la compañía en la fecha arriba indicada, ni en la actualidad hay asuntos pendientes que pudieran traducirse en una pérdida al _____ de _____ de _____ con excepción de aquellos para los cuales existe amplia provisión en los libros de la compañía en esa fecha.

c) Al _____ de _____ de _____ la compañía había liquidado o creado las provisiones correspondientes, para el pago de los impuestos de: I.S.P.T., 1% sobre remuneraciones, I.V.A., I.M.S.S., 5% Infonavit, I.S.R., sobre productos o rendimientos de capital, etc.

d) EL monto de la compensación que se acumulan, de acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, en favor de los empleados no ha sido aún calculado, pero no existía un pasivo definido a este respecto al _____ de _____ de _____. La compañía intenta sobrecargar los gastos de ejercicios que se efectuen los pagos que se hagan a este respecto con el importe de las indemnizaciones correspondientes.

e) En la fecha mencionada, esta compañía no tenía pasivo contingente con respecto a endosos, garantía, reclamaciones pendientes, o de cualquier otra naturaleza.

7. Así mismo se hace constar que esta empresa:

a) No ha adquirido opciones ni ha entrado en arreglos para comprar el activo o valores de otras compañías, además.

b) No ha dado opción, ni verbalmente ni por escrito y tampoco ha entrado en arreglos para vender sus participaciones en compañías subsidiarias, o para vender alguna de sus propiedades normalmente utilizadas en la operación de su negocio, y,

c) Tampoco ha hecho contrato alguno de importancia, fuera del curso ordinario de sus negocios.

Atentamente

NOMBRE DE LA EMPRESA

GERENTE GENERAL

GERENTE ADMINISTRATIVO o
CONTRALOR GENERAL o
CONTADOR GENERAL

C A P I T U L O I V .

EL DICTAMEN DEL AUDITOR

- 1.- DEFINICION DE DICTAMEN.
- 2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN.
- 3.- IMPORTANCIA DEL DICTAMEN.
- 4.- ANALISIS DEL CONTENIDO DEL DICTAMEN ACTUAL.
- 5.- FORMAS DE RENDIR EL AUDITOR SU DICTAMEN.

IV.1.- DEFINICION DE DICTAMEN.

De acuerdo con el Boletín M-01 emitido por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores, la definición de dictamen es la siguiente:

"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 la entidad de que se trate; es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado. Se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética".

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

La III Convención de Contadores Públicos en Hermosillo, Sonora, en su Mesa Redonda sobre el tema "El Dictamen y sus Salvedades" emitió el siguiente concepto: "El dictamen que emite el contador público es el texto de la opinión que obtiene como resultado de haber examinado los estados financieros de una entidad económica a la luz de ciertas leyes que se

denominan principios de contabilidad generalmente aceptados y que le permiten dirigir su juicio personal hacia la decisión de si la información que representan tales estados financieros, ha sido preparada de buena fe, sobre bases imparciales, objetivas y de aplicación uniforme".

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

Según los hermanos Mancera el dictamen se define de la siguiente manera: Dictamen Contable. Sinónimo de informe o certificado de auditoría. La opinión o juicio que se forma o emite sobre cuestiones de contabilidad.

En resumen, el dictamen del contador público, según los conceptos expresados anteriormente, es un conjunto de elementos aceptados por la profesión y por el público, con que el contador público expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa examinados por él.

EL CERTIFICADO.

Para el buen entendimiento del dictamen, es necesario hacer una aclaración. Durante muchos años se acostumbró iniciar el texto de la opinión del contador público con la frase

"certificamos que"; es natural que la opinión del contador público llegara a ser considerada como un certificado y que, por la misma razón, se llegara a decir que el contador público "certificaba" los estados financieros. Sin embargo, las conclusiones del contador público son fundamentalmente cuestión de juicio más que de hechos. Su opinión es la expresión de su juicio personal. Siendo esto reconocido, se acostumbra actualmente usar la frase "En mi opinión..." para iniciar la expresión de las conclusiones del contador público acerca de la razonable corrección de los estados financieros.

No es posible asegurar que todos los datos mostrados en los estados financieros son exactos y veraces, dados los múltiples factores que intervienen en su formación, pero basándose en una revisión efectuada de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, podrá opinarse sobre la situación encontrada, opinión que en ningún caso es una afirmación o aseveración de la exactitud de los hechos examinados tal como ello está implícito en el término CERTIFICADO. El contador público, por lo tanto, OPINA, no asegura; DICTAMINA, no certifica.

En virtud de implicar conceptos de garantía y exactitud que no se encuentran en los estados financieros, ya que en la elaboración de los mismos interviene una serie de estimaciones que por estar basadas en apreciaciones personales y estando sujetas a diferentes interpretaciones que no garantizaban su absoluta exactitud, se eliminó el término CERTIFICADO.

Actualmente el auditor juzga lo mostrado en los estados financieros con base en un examen practicado sujetándose a las normas profesionales y emite finalmente un dictamen que contiene su opinión de que dichos estados reflejan en forma razonable la situación financiera de una empresa a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones por un periodo determinado. Asimismo manifiesta que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que dichos principios fueron aplicados en forma consistente.

IV.2.- ANTECEDENTES HISTORICOS DEL DICTAMEN.

ANCECEDENTES HISTORICOS EN EUROPA Y LOS ESTADOS UNIDOS.

La profesión del auditor, tal como se le conoce actualmente, es de creación relativamente reciente y fue la Ley Británica de Sociedades Mercantiles (Companies Act) de 1862 la que inicialmente reconoció de manera oficial los servicios del contador público.

En realidad, la constitución del Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales algunos años después fué en gran parte una consecuencia del trabajo que debería desarrollar el Auditor conforme lo expresaba la ley. Sin embargo, no fué sino hasta el año 1908 cuando se revisó el ordenamiento en cuestión, y se sintió la necesidad de incluir disposiciones para asegurar la independencia del auditor.

En Inglaterra, el 7 de abril de 1888 se publicó en la revista *The Accountant*, de Londres, el siguiente dictamen:

"Tengo delante de mí el balance.....
limitado al año terminado en septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto".

Con la frase "auditado y encontrado correcto" tenemos el principio de la evaluación del dictamen. En Inglaterra, en el año 1900, al modificarse la "Companies Act" de 1879 se agregó que tenía que haber un Auditor que opinaría sobre las cuentas de la compañía.

Es conveniente mencionar un dictamen emitido antes de la fecha de modificación de la "Companies Act" en Londres, en 1865, y que textualmente dice:

"Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Compañía y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la Compañía.

La existencia de los dictámenes antes transcritos no debe sorprendernos si tomamos en cuenta que ya en el año de 1773 en la Ciudad de Edimburgo existían contadores al servicio del público. Con el tiempo se obtuvo mayor desenvolvimiento y para 1880 el gobierno inglés reconocía al Instituto de Contadores Autorizados en Inglaterra y Gales, y partían, rumbo al nuevo mundo, auditores independientes para cuidar de las inversiones inglesas en estas tierras.

La forma de dictamen más utilizada en los Estados Unidos de Norteamérica por el año 1900 fue la siguiente:

"Hemos examinado los libros y cuentas de la Cia. X por el año terminado el de 19.... y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias están correctas".

En 1906 una reconocida firma norteamericana de contadores públicos se limitaba a informar, con respecto a una auditoría que había practicado, de la siguiente forma:

"De acuerdo con lo estipulado, hemos practicado una Auditoría de sus libros y cuentas por el año que terminó en julio 31 de 1906, y acompañamos dos páginas de comentarios que presentamos, junto con los estados y cédulas que a continuación se describen".

Como se puede hacer notar, el informe no incluía juicio alguno sobre la situación financiera y las operaciones de la empresa. Sin embargo, era de esperarse que los estados tuvieran la aprobación implícita de la firma de contadores públicos, ya que la falta de una opinión podría incluir a que se dudara de si los auditores estaban realmente conformes con los datos contenidos en los estados.

Dictamen de 1917.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, a solicitud de la Federal Trade Comisión, preparó un folleto sobre la auditoría del balance, que se llamó "Métodos Aprobados para la preparación de Balances Generales" (Approved Methods for the Preparation of Balance Sheet Statements), el cual fue publicado por el Federal Reserve Board, constituyendo éste el primer intento para unificar la forma de dictamen. El dictamen que se sugirió fue redactado de la siguiente manera:

"He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía X por el período al..... y certifico que el balance general y los resultados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan

la posición financiera de la Cia.X al y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado".

En la anterior redacción nos damos cuenta que ya se incluía la opinión del profesional sobre la situación del negocio; fue el paso inicial. Apenas se comenzaba a tratar de persuadir a los profesionales para evitar que la variedad de dictámenes redactados de acuerdo con la forma de expresarse de cada contador independiente continuara causando confusiones.

Los resultados de este primer intento no fueron satisfactorios, ya que muchos contadores formulaban el dictamen de una manera más sencilla de la que se recomendaba, y otros presentaban un informe en el cual listaban todos los procedimientos que habían seguido dejando al criterio de quien los leyera si esos procedimientos eran adecuados o se habían omitido algunos de importancia. Además, la gran mayoría del público no tenía idea del plan que había sugerido la Federal Reserve Board. Con esa experiencia se encauzó la corriente para unificar el criterio del contador público en otra dirección.

La Crisis de 1929 y el Dictamen de 1934.

En 1929 sobrevino, con efectos devastadores para la economía mundial, el "gran crack" bancario norteamericano, durante la cual las acciones de las grandes empresas sufrieron en pocos días enormes bajas que llegaron a no valer nada o a valer tan solo una pequeña parte de su valor original de adquisición. El pánico entre el público, y los consecuentes retiros

de depósitos, provocaron no solamente la quiebra de los bancos, sino también que toda la actividad productiva descendiera a muy bajos niveles. Se levantó un gran clamor entre el público, como resultado de tan tremenda crisis, que no sabiendo a quien culpar de la especulación con los valores, que llegó a responsabilizar a los propios contadores que auditaran las grandes empresas capitalistas, solicitando urgentemente medidas tendientes a eliminar el desorden imperante en la presentación de los estados financieros.

Como resultado de este clamor, un comité de la bolsa de valores de Nueva York celebró entrevistas, desde 1932 hasta 1934, con representantes del Instituto Americano de Contadores, en las que se hizo patente que la naturaleza intrínseca del balance general así como del estado de pérdidas y ganancias no había sido correctamente comprendida y por lo tanto se imponía la necesidad de divulgar entre el público su verdadero significado y sus inevitables limitaciones.

También se hizo patente la necesidad de exigir que los estados financieros publicados por las grandes empresas fueran más informativos y fidedignos.

Se insistió reiteradamente en que las empresas tendrían que reconocer algunos principios de contabilidad generalmente aceptados, aún cuando se les dejara cierta libertad en la selección de métodos detallados de contabilidad, asegurándose de que dichos métodos se aplicaran con cierta consistencia.

También recomendó la comisión del Instituto modificar la forma del dictamen de auditoría con el fin de que en el mismo se hicieran constar que los estados financieros habían sido preparados de conformidad con los métodos de contabilidad empleados normalmente por la empresa.

De acuerdo a lo anterior y con base en el concepto de un solo tipo de auditoría, la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos hicieron un estudio cuyos resultados se dieron a conocer en el año de 1934 en un folleto titulado "Auditoría de las Cuentas de Sociedades", en el que la redacción del dictamen se recomendó de la siguiente forma:

"Hemos examinado el Balance General de la Compañía 'X' a ... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisamos, su posición al y los

resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

Esta nueva forma de dictamen señaló nuevas rutas para consolidar el pensamiento de la profesión en cuanto al tipo de auditoría que debería practicarse, y las principales modalidades en relación al dictamen de 1917 fueron las siguientes:

1. Se refiere al examen de los estados financieros de la compañía incluyendo por primera vez el de superávit.

2. Se confirmó el concepto de que el examen está basado en una sola clase de auditoría llevada a cabo mediante pruebas e investigación, se señaló la revisión de los métodos de contabilidad como factor determinante en la extensión de las pruebas de auditoría y se dió importancia a la revisión de las cuentas de resultados. Asimismo se consideró conveniente aclarar que no se había practicado una revisión detallada de las operaciones.

3. Se estableció que la declaración que suscribe el auditor no es una certificación, como se aclaró oportunamente con anterioridad, sino un dictamen, es decir un juicio que se forma y emite.

Como se puede hacer notar, en este dictamen no se indicó que los principios de contabilidad fueron aplicados en forma consistente con los utilizados en ejercicios anteriores, sino que sólo se aplicaron uniformemente en el año sujeto a revisión.

El Dictamen de 1941.

Al paso de los años y de acuerdo a las necesidades de expresión de la opinión del contador público de acuerdo a situaciones específicas, la "Securities and Exchange Comission" (Comisión de Valores y Cambios) declaró que el dictamen de auditoría (el de 1934), era defectuoso en virtud de que en él no se declaraba si el examen se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aplicables en las circunstancias, y si algunos procedimientos habían sido omitidos aún cuando fueran considerados necesarios por el auditor. Debido al reconocimiento de tales necesidades, el Instituto Americano procedió a revisar su anterior forma de dictamen introduciendo ahora la declaración de que se había revisado el control interno, y substituyendo la expresión "métodos de contabilidad" por la de "procedimientos de contabilidad". La redacción sugerida fue la siguiente:

"AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE LA COMPANIA 'X'

He examinado el balance general de la compañía 'X' al ... y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año terminado en esa fecha.

Se revisó el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y, sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de contabilidad mediante

métodos y con la amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios.

En mi opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos presentan razonablemente la posición financiera de la compañía 'X' al y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior".

Destacan en esta forma de dictamen los siguientes aspectos:

1. Aparece por primera vez el concepto de "Normas de Auditoría generalmente aceptadas". La frase anterior se complementa con la de "aplicables en las circunstancias", lo cual denota la falta de precisión del concepto y su confusión con el de "procedimientos o prácticas de auditoría".

2. También aparece por primera vez la mención de la revisión del control interno y de los procedimientos de contabilidad como indicador de la extensión de la auditoría.

3. Se amplía la mención de la aplicación de los "principios de contabilidad generalmente aceptados", diciendo que fué consistente con los del ejercicio anterior.

4. Se declara que se emplearon todos los procedimientos de auditoría, pruebas de los registros y documentos de contabilidad mediante métodos que se consideraron necesarios.

Dictamen Actual y Tradicional de 1951.

Desde marzo de 1944, el Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano hablaba de la conveniencia de revisar el dictamen aprobado en 1941 indicando que algunas firmas de auditores habían excluido ya la mención de que no se había efectuado una auditoría detallada de las transacciones, con lo cual se observaba una tendencia a simplificar la fraseología empleada para hacerla más concreta y sin redundancias.

Finalmente, en 1951 apareció el ya mencionado folleto titulado "Codification of Statements on Auditing Procedure", en el que se reúnen los 23 boletines sobre procedimientos de auditoría elaborados a partir de 1939 y en el que la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores recomienda a sus miembros el uso de una forma estandar de dictamen, a la que se llama "Short Form of Report", cuyo uso se extendió rápidamente siendo propuesta la siguiente redacción:

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE LA COMPANIA "X"

Hemos examinado el Balance General de la compañía "X", al..... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de Auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de la documentación y

registros de contabilidad, así como otros procedimientos de Auditoria que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación de la compañía "X" al el resultado de sus operaciones y las variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

México, D.F.,..... 19

ALIDA, RANGEL, TELLEZ Y CIA.

Luis Rey Kantu Lopez

Contador Público

Ced.Prof. 177729

El dictamen de 1941 tiene el defecto fundamental de no considerar que las normas de auditoria son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, al contrario de los procedimientos de auditoria que si pueden variarse y aplicarse de acuerdo con las circunstancias. Tal defecto ha quedado subsanado en el dictamen de 1951, en el que han sido eliminadas las palabras "aplicables en las circunstancias" al referirse a las normas de auditoria. También ha sido eliminada la mención a la revisión del control interno por redundan-

te, pues dicha revisión esta ya prevista en las normas de auditoria generalmente aceptadas.

Se redujo lo concerniente al alcance de la auditoria para declarar unicamente que la revisión incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoria que se consideraron necesarios en vista de las circunstancias. También se eliminó por innecesaria y redundante la declaración de que no se hizo una auditoria detallada de las operaciones.

En nuestro país puede decirse que la evolución del dictamen ha sido un reflejo de la evolución que el mismo ha tenido en los Estados Unidos de Norteamérica. Los cambios adoptados no se han debido a determinados acontecimientos, sino más bien han sido un reflejo de las formas recomendadas por el Instituto Americano en sus diferentes épocas, pensando que la auditoria y la contabilidad son técnicas iguales en todas partes y no particulares de cada país, como no son particulares otras técnicas, artes o ciencias, que son idénticas en cualquier lugar, independientemente del grado de desarrollo de los países.

COMENTARIOS A LA SIMPLIFICACION DEL DICTAMEN.

Desde la emisión de los primeros dictámenes se han ido produciendo cambios en la redacción del párrafo de alcance, como resultado de los continuos avances en el campo de la auditoria externa, y según se sigan logrando adelantos en la profesión, seguirán influyendo en la redacción del párrafo de alcance.

Esto hace necesaria una reestructuración del dictamen con miras a una redacción más sencilla y concreta; el hecho de mencionar la extensión del examen realizado quizá haya tenido más fundamento en años anteriores, debido al entonces limitado campo de acción profesional y al no haberse todavía cimentado la confianza en el ejercicio de la contaduría, lo que consecuentemente obligó al contador público a señalar la clase del trabajo efectuado para salvaguardar su responsabilidad; actualmente se han superado estas circunstancias, pues el campo de acción profesional en su fase de auditoría externa es ya amplio y ya existe confianza en el público que demanda sus servicios.

REDACCION DEL DICTAMEN PROPUESTO.

La siguiente redacción se ha hecho en base a estudios y experiencia de auditores que, por medio de esta práctica hacia la revisión de estados financieros proponen, lo siguiente:

CONSEJO DE ADMINISTRACION

COMPANIA "X"

Presente:

Hemos examinado el Balance General de la compañía "X" al
cías y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio
terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de
acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En nuestra opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan reflejarán razonablemente la situación financiera de la compañía "X" al el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

México, D.F., 19

ALIDA, RANGEL, TELLEZ Y CIA.

Luis Rey Kantu Lopez

Contador Público

Ced. Prof. 177729

Las diferencias encontradas en relación al dictamen actualmente en uso son:

1. Ya no aparece la frase "en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad así como otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias".

2. La frase referente a la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados, se elimina en el dictamen propuesto.

De acuerdo a estudios sobre aseveraciones expuestas en los anteriores dictámenes, se propone una redacción mas sencilla, por lo cual, la Comisión de Normas y Procedimientos de Audi-

toria del Intituto Mexicano de Contadores Públicos ha juzgado oportuno presentar a la profesión un nuevo dictamen en el que:

a) Se eliminan las referencias expuestas a las normas y procedimientos de auditoría;

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

c) Se elimina el calificativo de "razonablemente";

d) Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

N U E V O D I C T A M E N

La Comisión recomienda que el texto del nuevo dictamen sobre los estados financieros sea como sigue:

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 sus operaciones por el año que terminó en esta fecha.

México, D.F., 19

ALIDA, RANGEL, TELLEZ Y CIA.

Luis Rey Kantu Lopez

Contador Público

Ced. Prof. 177729

FUNDAMENTO DEL NUEVO DICTAMEN.

Las razones en que se basa la recomendación del nuevo dictamen son básicamente las siguientes:

Esta forma de expresar la opinión es a tal grado clara y precisa que no deja lugar a dudas respecto a lo que quiere y debe expresar el contador público como resultado de su trabajo.

Se expresa con claridad la responsabilidad que tiene la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen del contador público.

No hay objeción para utilizar un nuevo dictamen sobre estados financieros si así lo considera más adecuado el contador público, porque existe la convicción de que las normas de auditoría generalmente aceptadas siempre serán cumplidas no obstante que se haga referencia a ellas en el dictamen, ya que constituyen preceptos de observancia obligatoria.

En forma similar, el contador público tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó en forma consistente los principios de contabilidad generalmente aceptados en la preparación de los estados financieros, a pesar de no mencionarlos expresamente en el dictamen, para cumplir con las normas de auditoría.

La consistencia en aplicación de principios de contabilidad tiene por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acom-

panan al dictamen del contador público. Si el contador público no hace mención alguna, se infiere que los principios de contabilidad fueron aplicados consistentemente.

La simplificación que se propone del dictamen es congruente con el hecho de que, existiendo los artículos 2.11 y 2.12 del Código de Ética Profesional, que establecen obligaciones semejantes a las que se derivan de las normas de auditoría generalmente aceptadas, no se ha considerado indispensable hacer referencia a la observancia de las normas de ética profesional dentro del cuerpo del dictamen.

IV.3.- IMPORTANCIA DEL DICTAMEN.

Se ha dicho que el informe de auditoría es el producto terminado que el contador público ofrece a sus clientes por los honorarios que recibe. Por tal motivo el contador público contrae una considerable responsabilidad con el público, con sus clientes, con su profesión y consigo mismo.

Antes de emitir su opinión debe haber aplicado previamente todas aquellas pruebas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros con el objeto de mantener la confianza que el público ha depositado en él.

Queda entendido, que el contador público contrae una gran responsabilidad al emitir el dictamen, cualquiera que sea su uso o su destino, precisamente por el alto grado de credibilidad que se le concede.

El mejor antecedente para patentizar la importancia del dictamen del contador público es la declaración de la Comisión de Valores y Cambios de los Estados Unidos de Norteamérica, dada en una ocasión en que los asesores jurídicos de una empresa, pretendiendo restar importancia a la opinión del contador público, afirmaban que el dictamen no era en sí cosa importante, y que simplemente era una etiqueta o marbete adjunto a los estados financieros, y que solamente cumplía la misión de despertar cierta confianza y garantizar su propiedad. La Comisión de Valores y Cambios refutó tales afirmaciones declarando lo siguiente:

"Dentro del area de la auditoria el dictamen es un documento de mayor importancia. Significa que el contenido de los estados financieros a los cuales va anexo, ha sido revisado y verificado dentro de los limites manifestados en el propio dictamen. A fin de que tal documento garantice verdaderamente los intereses del público inversionista, la Ley ha dispuesto que sólo sea emitido por contadores públicos independientes, y tal requisito realza en sumo grado su importancia".

La práctica de una auditoria significa que las politicas de operacion y los procedimientos de registro en una empresa han sido sometidos a la consideración de una persona independiente e imparcial. La historia de las finanzas ilustran la necesidad de un tal sometimiento, indispensable para que los presentes y futuros inversionistas sean protegidos contra manipulaciones y engaños.

Dicha declaración continúa diciendo:

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

No es necesario agregar nada más a esta histórica declaración que en sí misma lleva toda la fuerza y autoridad de un organismo que desde su creación, en el año de 1934, se ha significado como una institución que por sus elevadas normas de trabajo y por su constante afán de dignificar la profesión ha contribuido a que la contaduría pública de los Estados Unidos de Norteamérica, y por la influencia que en ellos ejerce la de muchos otros países encuentre la debida aplicación de sus altos principios éticos y técnicos a la práctica profesional, sobre todo en conceptos tan importantes como el dictamen.

En México, el Instituto de Contadores Públicos señala en su Boletín No.21 lo siguiente:

"La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente es lo único que el público ve del trabajo del contador público".

A QUIENES INTERESA EL DICTAMEN.

El mundo de los negocios reclama cada vez con mayor urgencia los servicios que presta el contador público, de los cuales uno de los mas importantes es la auditoría de estados financieros.

El dictamen del auditor es de gran utilidad e importancia en el medio privado (industria, banca y comercio), en el medio público (Secretaría de Hacienda y Crédito Público, Comisión Nacional de Valores) y entre el público en general; los

finas a los que se aplica son, entre otros, los siguientes:

- * Como base para obtener o conceder créditos.
- * Como parte integrante de una moderna y científica administración de los negocios.
- * Como base del estudio previo que debe efectuar un inversionista.
- * Como base para determinar el valor de compra o venta de un negocio.
- * Para el registro de acciones, bonos, obligaciones en la Bolsa de Valores.
- * En la Secretaría de Hacienda y Crédito Público sirve de base para la revisión y calificación de las declaraciones de impuestos de los causantes. En este caso se estima conveniente aclarar que el contador público no dictamina acerca de las declaraciones, sino que su opinión profesional sigue refiriéndose a los estados financieros de su cliente.
- * Estudios para la toma de decisiones en una evaluación de proyectos.

Esta diversidad de fines y otros más para los que se utiliza el dictamen del contador público ha conducido a un reconocimiento más amplio y el otorgamiento de una calidad cada vez más profesional a la tarea que desempeña la contaduría pública.

IV.4.- ANALISIS DEL CONTENIDO DEL DICTAMEN ACTUAL.

El documento en que el auditor rinde su opinión, debe llenar ciertos requisitos. La práctica y la experiencia de los auditores, así como las necesidades de su cliente y las personas que, sin ser sus clientes utilizan los estados financieros confiados en la opinión de un contador público, han influido en la información y desarrollo de la forma de dictamen hasta llegar al dictamen actual, que en la práctica es el más usual.

Por regla general, los dictámenes que actualmente se expiden en nuestro medio, constan de las siguientes partes:

1. Fecha del Dictamen.
2. Nombre de la persona o personas a quienes va dirigido.
3. Párrafo relativo al alcance o Procedimientos del trabajo.
4. Párrafo de la Opinión.
5. Nombre y Firma del Auditor Independiente.

1. Fecha del Dictamen.

El examen del auditor necesariamente continuará por algún tiempo después del cierre de libros, de tal manera que la fecha en que se concluye siempre será subsiguiente a la fecha de los estados financieros. El auditor tiene cierta responsabilidad para investigar acerca e informar de, los eventos subsiguientes a la fecha del balance, sucedidos antes de la

fecha de cierre de la auditoría, que afecte materialmente los estados financieros o que de alguna manera pudieran afectarlos, por tanto, el dictamen del auditor debe contener la fecha en que éste de por terminada su auditoría y se retire de las instalaciones de la compañía.

2. Nombre de la persona o personas a quienes va dirigido.

Por regla general el dictamen del auditor independiente debe dirigirse a la persona o personas que contrataron sus servicios; es conveniente que en los arreglos preliminares a la auditoría, el auditor aclare convenientemente este punto. En los casos en que la designación del contador público es efectuada por el voto de la Asamblea de Accionistas o del Consejo de Administración, será a estos cuerpos a quienes se dirija el dictamen.

3. Párrafo relativo al alcance o Procedimientos del Trabajo.

En este párrafo, el auditor declara haber realizado el examen, y menciona las características que tuvo su trabajo. Con ello el auditor se autorresponsabiliza ante terceros por el trabajo profesional que ha llevado a cabo.

En esta sección del dictamen, en primer lugar, encontramos la declaración del auditor de haber examinado los estados financieros de determinada empresa. Es fundamental, respecto a esto, la identificación de los estados financieros que han sido auditados. Esta identificación se lleva a cabo mediante tres elementos:

- a) El nombre del estado financiero.
- b) La fecha o periodo a que se refiere.
- c) Entidad económica a la que corresponde.

Los estados financieros que normalmente son susceptibles de examen son el Estado de Posición Financiera o Balance General, el Estado de Resultados o de Pérdidas y Ganancias, el Estado de Utilidades Retenidas y el Estado de Variaciones en el Capital Contable. Puede haber situaciones en las cuales el auditor encuentre que la entidad cuyos estados financieros se auditen dé a aquellos nombres inadecuados. En tal caso, el camino a seguir por parte del contador público es el de aconsejar a la empresa que utilice los nombres convenientes.

La segunda afirmación de este párrafo del dictamen, es la de haber conducido el examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y la tercera afirmación es la de haber utilizado los procedimientos de auditoría que consideramos necesarios en las circunstancias. Asume aquí el auditor, expresamente, la responsabilidad íntegra por la calidad profesional de su trabajo.

4. Párrafo de la Opinión.

La parte más importante del dictamen del auditor es el párrafo de opinión. En él se declararán los resultados del trabajo hecho. Es aquí donde el auditor destila finalmente todo su trabajo de examen y establece lo que él piensa acerca de los estados financieros: Si ellos están razonablemente presentados de conformidad con los principios de contabilidad

generalmente aceptados aplicados consistentemente; o de otra manera, por que no lo están. Si él no puede dar una opinión sobre los estados financieros tomados como un todo, debe expresar la causa de ello.

SIGNIFICADO DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Sabemos como en la formulación de estados financieros hay una serie de hipótesis, de prácticas preceptadas que influyen sobre la presentación de estados financieros. Ellos son los principios de contabilidad generalmente aceptados. En términos generales son un conjunto de reglas o normas que rigen la elaboración y presentación de estados financieros.

Con objeto de establecer el hecho de que en la presentación de estados financieros se ha actuado conforme a estos principios, en el texto del dictamen actual se establece una mención de ello.

SIGNIFICADO DE LA CONSISTENCIA.

El auditor debe establecer si los principios de contabilidad fueron aplicados "consistentemente", como lo dice el dictamen, en el periodo actual en relación con el periodo anterior. Podemos interpretar aquí la consistencia como significado que los principios de contabilidad deben haber sido aplicados de manera tal que los estados financieros de diferentes fechas o periodos sean comparables, o sea, que hayan sido construidos sobre la base de criterios fundamentales no hayan cambiado.

Una de las cosas importantes de los estados financieros es su comparabilidad. En realidad, para la mayoría de los efectos de interpretación de estados financieros no importa tanto el tratamiento y análisis de un único estado, salvo casos especiales. Esta es la razón por la cual se establece en el dictamen la cláusula que hace referencia a la consistencia, porque un elemento fundamental de los estados financieros es su comparabilidad. No debe haber modificaciones en los criterios atendidos para su formulación.

5. Nombre y Firma del Auditor Independiente.

Siempre debe existir en el dictamen la firma del contador público que se ha ocupado de realizar la auditoría, y sobre quien ha de recaer la responsabilidad de la opinión respecto de los estados financieros después de haber efectuado su examen.

IV.5.- FORMAS DE RENDIR EL AUDITOR SU DICTAMEN.

El dictamen del auditor es el documento formal que suscriba el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente.

Existen varias formas en que el auditor puede rendir su dictamen según las circunstancias, a continuación presentaremos estas:

1. Limpio o sin Salvedades.
2. Con Excepciones o Salvedades por:
 - a) Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
 - b) Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.
 - c) Limitaciones en el alcance del examen practicado.
 - d) Incertidumbres.
3. Dictamen Negativo u Opinión Adversa.
4. Abstención de Opinión.

1. DICTAMEN LIMPIO.

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

Un dictamen limpio 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, incluyendo las reglas particulares. Sólo en estos casos es cuando el auditor puede expresar su opinión, generalmente denominada, limpia, o sea sin salvedades ni limitaciones de ninguna especie.

Existen dos maneras de expresar un dictamen, la primera es de la forma tradicional y la segunda es la del dictamen nuevo; a continuación presentaremos un ejemplo de cada uno emitido en forma limpia o sin salvedades.

D I C T A M E N T R A D I C I O N A L

_____ de _____ de 19 ____.

A la Asamblea de Accionistas de

Hemos examinado el balance general de _____
al ____ de _____ de 19 __ y 19 __ , y los estados de resul-
tados, de variaciones en el capital contable y de cambios en
la situación financiera con base en el flujo de efectivo que
le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas.
Nuestro examen fue conducido de acuerdo con las normas de au-
ditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó
las pruebas de los registros contables y los demás procedi-
mientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo
con las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros adjuntos, prepa-
rados por la administración de la compañía, presentan razona-
blemente la situación financiera de _____
al ____ de _____ de 19 __ y 19 __ , los resultados de sus
operaciones, las variaciones en su capital contable y los
cambios en la situación financiera con base en el flujo de
efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de con-
formidad con principios de contabilidad generalmente acepta-
dos, aplicados sobre bases consistentes.

C. P.

Ced. Prof. No.

D I C T A M E N N U E V O

_____ de _____ de 19 ____.

A la Asamblea de Accionistas de _____

En nuestra opinión con base en el examen que practicamos, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de _____

al _____ de _____ de 19 ____ y 19 ____ , los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera por los años en que terminaron en esas fechas.

C.P.

Ced. Prof. No.

2. DICTAMEN CON EXCEPCIONES O SALVEDADES.

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión limpia, ya sea por existir alguna(s) partida(s) 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 de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.
- c) Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d) Por incertidumbres.

En todos los casos de salvedad se tendrá presente la importancia relativa y riesgo probable respecto de los estados fi-

nancieros considerados en su conjunto.

Cuando las salvedades se refieren a la inconsistencia en la aplicación de los principios de contabilidad, se describirá el cambio y su efecto neto cuantificado, en párrafos separados.

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.

A continuación presentaremos un ejemplo de un dictamen con salvedad por limitación al alcance.

DICTAMEN TRADICIONAL
CON SALVEDAD POR
LIMITACION AL ALCANCE

_____ de _____ de 19__.

A la Asamblea de Accionistas de _____

Hemos examinado el balance general de _____ al ____ de _____ de 19 ____ y 19 __, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera con base en el flujo de efectivo que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Nuestro examen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros contables y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente:

Debido a que fuimos contratados como auditores de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no observamos los inventarios físicos iniciales y finales y, debido a al naturaleza de los registros contables no pudimos satisfacer nos de los importes de ambos inventarios por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiésemos haber determinado si hubieramos presenciado los inventarios físicos, los estados financieros adjuntos, preparados por la administración de la compañía, presentan razonablemente la situación financiera de _____ al ____ de _____ de 19 ____ y 19 ____, los resultados de sus operaciones, las variaciones en su capital contable y los cambios en su situación financiera con base en flujo de efectivo, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

C.P.

Ced.Prof. No.

3. DICTAMEN NEGATIVO U OPINION ADVERSA.

El dictamen negativo o adverso es aquel en que se afirma que los estados financieros no presentan razonablemente la situación financiera o los resultados de operación de la empresa, o que no fueron hechos conforme a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Una opinión negativa o adversa debe incluir las explicaciones de todas las razones que la originaron y de su efecto neto cuantificado, porque de no incluir todas esas razones se ocultaría información a la que tiene derecho de conocer el lector.

A continuación daremos un ejemplo de un dictamen negativo.

DICTAMEN NEGATIVO

_____ de _____ de 19 ____.

A la Asamblea de Accionistas de _____

Hemos examinado el balance general de _____ al ____ de _____ de 19 ____ y 19 ____, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera con base en el flujo de efectivo que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Nuestro examen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros contables y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente:

La compañía no ha registrado el efecto de operaciones de ventas con importe de \$ _____ y los inventarios incluyen todavía el costo de dichas ventas.

En nuestra opinión, debido a la falta de registro de ventas y a la inclusión de inventarios no existentes que se describen en el párrafo anterior, los estados financieros adjuntos, preparados por la administración de la empresa, no presentan en forma razonable la situación financiera de al ____ de _____ de 19 ____ y 19 ____, los resultados de sus

operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en su situación financiera por los años que terminaron en esas fechas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

C.P.

Ced. Prof. No.

4. ABSTENCION DE OPINION.

En el caso de que haya habido limitaciones al examen practicado, impuestas ya sea por el propio cliente o por circunstancias especiales, 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.

A continuación presentaremos un ejemplo de un dictamen relativo a la abstención de opinión.

DICTAMEN RELATIVO A LA
ABSTENCION DE OPINION

_____ de _____ de 19__.

A la Asamblea de Accionistas de _____

Hemos examinado el balance general de _____ al ____ de _____ de 19 ____ y 19 __, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera con base en el flujo de efectivo que le son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Nuestro examen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros contables y los demás procedimientos de auditoría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstancias, excepto por las limitaciones que se indican a continuación:

1. Debido a que nuestros servicios profesionales fueron solicitados con posteridad al cierre del ejercicio social, no estuvimos en posibilidad de atestiguar la toma física de los inventarios iniciales y finales del año de 19__, y debido a la naturaleza de los registros contables no pudimos satisfacernos de los importes de ambos inventarios por otros procedimientos de auditoría.

2. No nos fué posible obtener confirmaciones por escrito de las cuentas por cobrar, debido a que la administración de la empresa no los consideró conveniente y no pudimos cerciorarnos de la autenticidad del derecho a cobrar estas cuentas por otros procedimientos de auditoría.

Tomando en cuenta la importancia de las limitaciones al alcance de nuestro trabajo que se señalan en los puntos 1 y 2, no estuvimos en posibilidad de emitir una opinión profesional sobre los estados financieros que preparó la administración de _____, al ____ de _____ de 19__ y 19__, considerados en su conjunto.

C.P.

Ced. Prof. No.

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

IV.6.- EJEMPLO DE DICTAMEN.

_____, S.A. DE C.V.

México

I N D I C E

	Anexo
Dictamen de los auditores	
Estados Financieros al 31 de diciembre de 19__:	
Balance general	"A"
Estado de resultados	"B"
Estado de variaciones en el capital contable	"C"
Estado de cambios en la situación financiera con base en el flujo de efectivo	"D"
Notas a los estados financieros	"E"

___ de _____ de 19__

A la Asamblea de Accionistas de
_____, S.A. de C.V.
_____ México

Hemos examinado el balance general de _____
_____, S.A. de C.V., al 31 de diciembre de 19__ y 19__ y los
estados de resultados, de variaciones en el capital contable
y de cambios en la situación financiera que le son relativos,
por los años que terminaron en esas fechas. Nuestro examen --
fue conducido de acuerdo con las normas de auditoría general-
mente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de --
los registros contables y los demás procedimientos de audito-
ría que consideramos necesarios de acuerdo con las circunstan-
cias.

Los estados financieros adjuntos revelan parcialmente
los efectos de la inflación en los rubros de activo fijo e --
inventarios, según se explica en las notas 1-b y 1-c. De --
acuerdo con los principios de contabilidad generalmente acep-
tados contenidos en el Boletín B-10, publicado por el Insti-
tuto Mexicano de Contadores Públicos, tal información también
debe proporcionarse con respecto a los rubros de costo de --
ventas e inversión de los accionistas, incluyendo el costo --
integral de financiamiento y el resultado por tenencia de ac-
tivos no monetarios, para facilitar una adecuada interpreta-
ción de los estados financieros básicos.

En nuestra opinión, excepto que los efectos de la inflación en la información financiera no se revelan en su totalidad, los estados financieros adjuntos preparados por la administración de la empresa, presentan razonablemente la situación financiera de _____, S.A. de C.V. al 31 de diciembre de 19__ y 19__, los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en sus situación financiera por los años que terminaron en esas fechas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.

C.P. _____

Cédula Profesional No. _____

Estado de resultados al 31 de diciembre de 19__ y 19__
(Cifras en miles de pesos)

	19__	19__
Ventas netas	\$6,382,242	\$5,734,009
Costo de ventas	3,296,826	2,433,408
Utilidad bruta	\$3,085,416	\$3,300,601
Otros ingresos:		
Mediaciones mercantiles	\$155,347	\$87,916
Otros	17,060	44,514
	\$172,407	\$132,430
	\$3,257,823	\$3,433,031
Gastos de operacion:		
Sueldos y prestaciones al personal	\$1,005,751	\$688,016
Gastos administrativos	887,835	424,466
Gastos de almacén	633,879	326,574
Otros gastos	35,841	22,557
	\$2,563,306	\$1,461,613
Utilidad de operacion	\$694,517	\$1,971,418
Depreciacion de activo fijo (Nota 1-c)	\$212,591	\$163,700
Gastos y productos financieros, neto	188,452	388,313
Perdidas en cambios (Nota 1-f)	59,016	
	\$460,059	\$552,013
	\$234,458	\$1,419,405
Perdidas extraordinarias:		
Indemnizaciones a empleados	82,032	151,743
	\$152,426	\$1,267,662
Impuesto sobre la Renta (Nota 1-g)		496,711
Participacion en las Utilidades a los Trabajadores (Nota 1-g)		137,109
Utilidad o (perdida) neta	\$152,426	\$633,842

Las notas adjuntas forman parte integrante de este estado financiero

México

Estado de variación en el capital contable

(Cifras en miles de pesos)

	Capital Social	Reserva Legal	Pérdidas de revaluación monetaria	Utilidad del ejercicio	Reserva por fundación
Saldo al 1o. de enero de 19__	\$215,000	\$3,176	(\$446,383)	\$156,817	\$1,922,705
Traspaso			156,817	(156,817)	
Revaluación de inventarios					(64,158)
Revaluación de activo fijo					106,177
Utilidad del ejercicio				633,842	
Saldo al 31 de diciembre de 19__	\$215,000	\$3,176	(\$289,568)	\$633,842	\$1,944,724
Traspaso		17,214	289,568	(306,782)	
Aumento de capital social	(1) 580,126	(20,390)		(327,060)	
Revaluación de inventarios					(560,764)
Revaluación de activo fijo					103,454
Utilidad del ejercicio				152,426	
	\$775,126	30	88	\$152,426	\$1,887,000

(1) El aumento del capital social se efectuó mediante:

Capitalización de utilidades pendientes de distribuir	\$327,060
Importe de la reserva legal	20,390
Pasivo que existió en favor de S. Socios, A.B.	212,676
	<u>\$560,126</u>

Las notas adjuntas forman parte integrante de este estado financiero

Mexico

Estado de cambios en la situación financiera con
base en el flujo de efectivo
(Cifras en miles de pesos)

Fuentes de efectivo:

Flujo de efectivo generado por la operación:		\$152,426
Utilidad neta		
Mas: Cargos a resultados que no requieren de la utilización de - efectivo:		
Depreciación	\$212,591	
Amortización	331	
Provisión para cuentas por cobrar	20,000	
Provisión para inventarios invendibles	180,302	
Perdida en cambios	33,099	446,323
		<u>\$398,749</u>

Otras fuentes de efectivo:

Incremento en cuentas por pagar a:		
Proveedores	\$421,195	
S. Steels, A.B.	282,931	
Otras cuentas por pagar	177,713	
	<u>\$881,839</u>	

Disminución en:

Otras cuentas por cobrar	66,628	
Mercancías en tránsito	123,243	
Gastos anticipados	\$3,954	\$1,074,666
		<u>\$1,673,415</u>

Activaciones de efectivo:

Activo fijo, neto	\$195,622	
Incremento en:		
Cuentas	70,285	
Impuesto sobre la Renta por cobrar	354,351	
Mercancías en bodegas	954,073	
Depositos en garantía	1,050	
	<u>\$1,577,381</u>	

Disminución en:

Impuestos por pagar	123,213	
Participación en las utilidades de los Trabajadores	143,062	
Préstamos del FICORCA	149,175	(1,992,831)
Disminución neta en efectivo		<u>(\$319,416)</u>

Las notas adjuntas forman parte integrante de este estado financiero

_____, S.A. de C.V.
_____ México

Notas a los estados financieros al 31 de diciembre de 19__
(Cifras en miles de pesos)

1. Resumen de políticas contables significativas:

a) Clientes:

La compañía actualiza anualmente la provisión para cuentas incobrables.

b) Valuación de inventarios:

El método adoptado para la valuación del inventario al 31 de diciembre de 19__ y 19__ fue de costos promedios. La diferencia entre el importe de los inventarios valuados a costo de reposición y el importe de la valuación a precios promedios es presentada como revaluación de inventarios. A partir del ejercicio 19__, la compañía registra una provisión para los inventarios de pedacería de placas de aceros que se consideran invendibles.

c) Activo fijo, depreciación acumulada y del ejercicio:

La inversión en activo fijo representa el valor de reposición, según avalúos practicados por peritos independientes al 31 de diciembre de 19__ y 19__. El exceso del valor de reposición sobre el costo respectivo se incluye como revaluación.

luación. La depreciación del ejercicio fue calculada tomando en cuenta el valor neto de reposición al inicio del año, el valor de rescate y la vida útil remanente para llegar a la cifra determinada por los peritos valuadores al 31 de diciembre de 19__ y 19__.

d) Gastos de instalación:

La amortización fue calculada a la tasa del 5% anual, -- tal como lo establece la Ley del Impuesto sobre la Renta.

e) Pasivo en moneda extranjera y pérdida cambiaria:

Los pasivos en moneda extranjera se valoraron el al tipo de cambio libra establecido por el Banco de México. Los ajustes derivados por las fluctuaciones con el peso mexicano fueron llevados a los resultados del ejercicio.

f) Pérdida en cambios por aplicar:

La pérdida en cambios que aparecía en el balance al 31 de diciembre de 19__, originada por el registro en el Fideicomiso para la Cobertura de Riesgos Cambiarios (FICORCA), del crédito del Skandinaviska Enskilda Banken, en 19__, fue llevada a resultados en 19__, para cumplir con los principios de contabilidad en vigor.

g) Impuesto sobre la Renta y Participación en las Utilidades a los Trabajadores:

La empresa sigue la política de registrar el Impuesto sobre el Renta y la Participación a los Trabajadores en las -

Utilidades con base en lo causado durante el ejercicio. En el ejercicio de 19__, se obtuvo pérdida fiscal.

h) Pagos por separación de personal:

Los pagos por indemnizaciones se llevan a los resultados como gasto del ejercicio. Por lo que respecta a las primas de antigüedad y jubilaciones, la compañía ha establecido un plan actuarial para cubrir tales obligaciones por medio de la creación de un fondo en Fideicomiso en una institución de crédito. La cantidad aportada en el ejercicio de 19__ fue de \$ 23,390 y \$ 25,687 en 19__.

2. Clientes neto:

Esta cuenta se analiza a continuación

	19__	19__
Total de clientes	\$ 636,480	\$ 576,091
Menos: Provisión para cuentas malas	30,105	20,000
Neto	<u>\$ 606,375</u>	<u>\$ 556,091</u>

3. Mercancías en bodegas:

Este rubro se analiza como sigue:

	19__	19__
Total de mercancías en bodegas	\$ 2.220,218	\$ 1.264,145
Menos: Provisión para pedacería de placas de acero invendibles	180,302	
	<u>\$ 2.039,916</u>	<u>\$ 1.264,145</u>

4. Activo Fijo:

El análisis del activo fijo se presenta a continuación:

	Costo más pérdida en cambios	Revaluación	Valor de reemplazo
	-----	-----	-----
Inversión:			
Muebles y enseres	\$ 142,781	\$ 200,908	\$ 343,689
Maquinaria y equipo	93,447	1,262,490	1,355,937
Equipo de transporte	28,420	222,521	250,941
	-----	-----	-----
	\$ 264,648	\$ 1,685,919	\$ 1,950,567
	-----	-----	-----
Depreciación acumulada:			
Muebles y enseres	\$ 39,030	\$ 70,153	\$ 109,183
Maquinaria y equipo	15,278	418,580	433,858
Equipo de transporte	8,535	133,051	141,586
	-----	-----	-----
	\$ 62,843	\$ 621,784	\$ 684,627
	-----	-----	-----
	\$ 201,805	\$ 1,064,135	\$ 1,265,940
	-----	-----	-----

La depreciación cargada a resultados ascendió a \$ 212,591 en 19__ y a \$ 163,700 en 19__.

5. Posición en moneda extranjera:

Los activos y pasivos en moneda extranjera al 31 de diciembre de 19__, se resumen a continuación:

	Tipo de cambio	Activos	Pasivos
	-----	-----	-----
Dolares americanos:			
Registrados con FICORCA	\$ 2,697.00	700	700
	-----	-----	-----
Coronas suecas	\$ 439.59		612
Marcos alemanes	1,601.55		8
Dolares americanos	2,697.00		26
Libras esterlinas	4,382.64		6

6. S. Steels A.B.

Esta cuenta se analiza como sigue:

	Compra de mercancías	Diversos conceptos	T o t a l
Coronas suecas	\$ 249,822	\$ 17,194	\$ 267,016
Dolares americanos	7,629	15,912	23,541
Libras esterlinas	26,082		26,082
Moneda nacional	323,892		323,892
	<hr/>	<hr/>	<hr/>
	\$ 607,425	\$ 33,106	\$ 640,531
	<hr/>	<hr/>	<hr/>

7. Préstamos del Fideicomiso para Cobertura
de Riesgos Cambiarios:

Esta partida se analiza como sigue:

	Pesos mexicanos
Prestamos originales	\$ 100,670
Creditos Adicionales	766,279
	<hr/>
	\$ 866,949
	<hr/>

Con fecha 5 de octubre de 19__ , la empresa celebró un -
contrato con el Fideicomiso para la Cobertura de Riesgos Cam-
biarios (FICORCA) para la compra de 700 mil dólares america-
nos que al tipo de cambio de \$ 143.82 por dólar americano, --
que se tomó para efectos del contrato, totalizando \$ 100,670-
a partir de esta fecha la empresa ya no estará sujeta a fluc-
tuaciones cambiarias, a menos que no cumpla con las condicio-
nes establecidas en él o dje de cubrir tres pagos consecuti-
vos.

De acuerdo con lo que establece la Circular No.22 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., el derecho adquirido sobre los 700 mil dólares americanos, que antes se mencionan, ha sido registrado como un activo representativo del derecho adquirido sobre los dólares americanos, como el pasivo a favor del banco, se ajustaron al importe de ----- \$ 1.887,900 considerando el tipo de cambio controlado a la fecha de los estados financieros. Este ajuste no afectó los resultados de operación.

El préstamo original en pesos más sus respectivos intereses serán pagados conforme a las fórmulas establecidas, las cuales indican el monto de los intereses devengados y el pago mínimo mensual que debe ser efectuado. La diferencia positiva entre la cantidad total de intereses devengados y los pagos mínimos mensuales es automáticamente financiada por FICORCA como créditos adicionales. En el año de 19__ se comenzó a --- amortizar capital.

8. Inversión de los accionistas:

El capital social es de \$ 775,126 representado por acciones comunes nominativas con valor nominal de cien pesos cada una, íntegramente suscritas y pagadas.

El capital social incluye \$ 362,210 de capitalizaciones de utilidades y superávit por revaluación de activos. Las capitalizaciones mencionadas y las utilidades acumuladas están sujetas al impuesto de dividendos, de acuerdo con la legislación en vigor, en el momento de la distribución, la reducción del capital social o la liquidación de la compañía.

C O N C L U S I O N S

La auditoría de estados financieros trae como resultado un informe llamado dictamen en donde el contador público emite una opinión después de haber efectuado una revisión a los estados financieros de una empresa, para lo cual es necesario que tenga una preparación académica, complementada con una experiencia por medio de su práctica profesional como auditor.

Para emitir este informe u opinión, el contador público debe regirse por ciertas normas o reglas que permitan implantar los requisitos de control de calidad; estas reglas que han sido ordenadas por la profesión son denominados "Principios de Auditoría", "Normas de Auditoría", "Técnicas y Procedimientos de Auditoría", y "Código de Ética Profesional".

El dictamen u opinión de los estados financieros auditados solo pueden ser emitidos por un contador público independiente, pues la opinión que se dé, da la seguridad y confianza en las cifras que se muestran, lo cual es una garantía para los usuarios de la información financiera.

El dictamen y el proceso para su elaboración debe practicarse no sólo aplicando los principios que para tal efecto -- fueron creados. Se debe cuidar que el auditor no caiga presa de información falseada o mal intencionada y he aquí la importancia de que el auditor sepa distinguir entre la información que realmente le proporcione una fuente para la terminación de la auditoría y así conseguir la elaboración de un informe bien estructurado y que este realmente apegado con dicha información.

Un aspecto importante en cuanto a la elaboración de la auditoría es el de la disciplina y el orden del auditor como -- la persona que revisa la información. Este aspecto forma parte no sólo de su trabajo sino también de su vida diaria. Si -- el auditor es una persona desordenada, su trabajo también lo es. El adquirir esta disciplina en el trabajo no es sólo por medio del estudio de una carrera, de una profesión. Este aspecto es adquirido mediante la experiencia que se acumula --- conforme se desarrolla en el medio. Cada auditor tiene su método de trabajo. Si el auditor lleva un orden, éste puede --- transmitirse hacia sus compañeros de trabajo y así no sólo -- estaría cumpliendo su trabajo sino también enriquecería su -- medio, ya que en el desempeño de su trabajo el auditor debe -- aplicar su criterio imparcial y maduro que adquiere con la -- experiencia, sin dejar a un lado el aspecto humano.

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

1. C.P. Y L.A.E. BENJAMIN ROLANDO TELLEZ TREJO
"EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA"
EDITORIAL ECASA
CUARTA EDICION, SEGUNDA REIMPRESION MEXICO, 1988
2. C.P. ISRAEL OSORIO SANCHEZ
"AUDITORIA I"
EDITORIAL ECASA
PRIMERA EDICION, DECIMA REIMPRESION MEXICO, 1988
3. L. KOHLER, ERIC
"AUDITORIA"
EDITORIAL DIANA
ONCEAVA IMPRESION MEXICO, 1982
4. W. HOLMES, ARTHUR S. OVERMYER, WAYNE
"PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA"
EDITORIAL C.E.C.S.A.
QUINTA IMPRESION MEXICO, 1980

5. PORTER, W. THOMAS JR. C.BURTON, JOHN
"AUDITORIA: UN ANALISIS CONCEPTUAL"
EDITORIAL DIANA
PRIMERA EDICION TERCERA IMPRESION MEXICO, 1982

6. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
"PRINCIPOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS"
EDICION 1988

7. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
"NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"
EDICION 1989

8. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS
"CODIGO DE ETICA PROFESIONAL"
EDICION 1988

9. LEY DE PROFESIONES
EDITORIAL PAC, S.A. DE C.V.
EDICION 1988
10. RUIZ DE VELASCO, LUIS
"AUDITORIA PRACTICA"
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO
EDICION 1984
11. SANTILLANA GONZALEZ, JUAN RAMON
"CONOCE LAS AUDITORIAS"
EDITORADO POR EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES
PUBLICOS, A.C.
MEXICO, 1983
12. COOK, W. JOHN Y WINKLE, M. GARY
"AUDITORIA - FILOSOFIA Y TECNICA"
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO, S.A.
MEXICO, 1978