



875208

**UNIVERSIDAD VILLA RICA** <sup>23</sup>

**FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION**  
**ESTUDIOS INCORPORADOS A LA U.N.A.M.**

**"LA AUDITORIA INTEGRAL HERRAMIENTA  
IMPORTANTE PARA TOMA DE DECISIONES"**

**T E S I S**

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

LICENCIADO EN CONTADURIA

P R E S E N T A

**Alejandro Rodríguez Ugalde**

DIRECTOR DE TESIS  
C. P. MBA. Ramón Ríos Espinosa

REVISOR DE TESIS  
C. P. Martha Gloria Canudas Lara

H. VERACRUZ, VER.

1996

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

*Agradezco primeramente a Dios y a mis Padres, la oportunidad que me han brindado para poderme desarrollar profesionalmente; su continuo apoyo y comprensión, su amor y sus enseñanzas.*

*A mis Abuelos que han estado muy cerca en los momentos difíciles por escucharme y entenderme.*

*A mi hermana y cuñado.  
Porque con su ejemplo de unión, de amor y comunicación he aprendido mucho de ellos.*

*A mi grupo de estudio :*

*Martha Arellano Pérez, Rocio Espinosa Rincón,  
Adriana Calvillo Alamilla, que de cada una  
aprendí muchas cosas además de sus familias  
que también me ofrecieron una amistad sincera  
y una mano amiga en el momento preciso.*

*A mis maestros, a todos y cada uno de  
ellos por que con su conocimiento y  
consejos me ayudaron a crecer  
profesionalmente.*

LA AUDITORIA INTEGRAL HERRAMIENTA IMPORTANTE  
PARA LA TOMA DE DECISIONES

Pags.

I N D I C E  
INTRODUCCION

1

CAPITULO I  
ASPECTOS BASICOS DE LA CONTABILIDAD

1.1	Origen y evolución histórica de la contabilidad	4
1.2.	Concepto general y campo de la contabilidad	9
1.3.	Area específica de acción del contador público	11
1.4.	Perfil del contador público	14
1.5.	Código de ética profesional del contador público	18
1.6.	Conocimiento acerca del control interno	34

CAPITULO II  
PROCESO Y FUNDAMENTOS DE LA AUDITORIA

2.1.	Origen y evolución histórica de la auditoria	39
2.2.	Requisitos y cualidades del auditor	44
2.3.	Importancia y diferentes tipos de auditoria	46
2.4.	Bases comunes para el ejercicio de cualquier tipo de auditoria	52
2.4.1.	Principios de contabilidad generalmente aceptados	53
2.4.2.	Normas de auditoria	58
2.4.3.	Técnicas de auditoria	62
2.4.4.	Procedimientos de auditoria	67
2.4.5.	Identificación con la entidad de auditar	69

	Pags.	
2.4.6.	Análisis de la función a auditor	70
2.4.7.	Estudio y evaluación del control interno	76
2.4.8.	Pruebas selectivas de auditoría	80
2.4.9.	Papeles de trabajo	90
2.4.10.	Informe	99
2.4.11.	Dictamen	103
2.4.12.	Salvedades	108

### CAPITULO III LA AUDITORIA INTEGRAL

3.1.	La auditoría integral un nuevo enfoque	118
3.2.	La auditoría integral en el contorno moderno	122
3.3.	Metodología para la ejecución de la auditoría integral	127
3.4.	Conclusiones	132

### Bibliografía

### Introducción

Remontándonos al origen de la contabilidad encontraremos que esta es base primordial en el desarrollo normal de cualquier civilización antigua como Mesopotamia, Egipto, Grecia o Roma dejando constancia de los hechos transcurridos en dicha época a lo que comúnmente podríamos denominar el flujo de transacciones del negocio.

Pero a medida que las civilizaciones fueron creciendo, también fueron creciendo sus necesidades y se hicieron más complejas no solamente era ya registrar las entradas y salidas de una manera muy sencilla sino que hubo la necesidad de implementar nuevos métodos de registros, nuevas formas de operación, nuevas de control; y he ahí donde de acuerdo a estas necesidades surge de una manera muy general la auditoría; actividad que ayudaría a verificar la corrección de las cifras de los estados financieros y la revisión de los mismos. A dicha auditoría se le ha identificado como el examen de estados financieros que se practica en forma independiente, sin embargo en los últimos años se ha percibido un paulatino desenvolvimiento de otros tipos de auditorías adicionales a la de estados financieros, con la aparición de estas nuevas auditorías, la presión y crecimiento de la actualidad obligan a los estudiosos e investigadores en la materia a profundizar.

En esta nueva corriente y con el ánimo de definir y delimitar el campo de actuación de las disciplinas profesionales, es de suma importancia contar con una auditoría que no solo se limite a manejar los recursos financieros de la empresa como en el caso de la auditoría financiera, o que solo se dedique a manejar el área reclutamiento de una empresa como podría estar enfocada la auditoría operacional, o la auditoría administrativa, que se enfoca a conceptos de razonabilidad, rentabilidad, productividad, desarrollo, etc., cabe mencionar que el objetivo principal de esta auditoría administrativa es verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo.

A la auditoría interna se le ha dado en conocer como un control de controles, ya que es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización cuya finalidad es examinar las operaciones contables, financieras y administrativas. Dicha auditoría se basa en dos principales funciones: la de control y la de asesoramiento, o más aun la auditoría fiscal que se encarga de verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes.

Tal vez no haya discusiones tan controvertidas y un tanto cuanto estériles, que las que suceden cuando se enfrentan auditores de diferentes especialidades. Cada auditor, al hablar de su área de actualización o especialización la defiende a morir, por que indiscutiblemente que su rama sea mejor y más productiva y más reconocida que la que ejerce otro, este a su vez, dice lo mismo respecto a la especialización de aquel y así siguen. . . sin llegar a nada.

Así el primer impacto se reciente en forma directa dentro de la formación profesional de los estudiantes, de la licenciatura en contaduría, a quienes se abruma con la enseñanza de la auditoría de estados financieros, sin al menos mencionarnos la existencia de otros tipos de auditoría, a los que eventualmente algún día llegaran a enfrentarse y ante las que no cuentan con los elementos teóricos y técnicos necesarios para hacer frente a la demanda que se tiene por parte de los diferentes sectores que conforman una sociedad y un país.

El segundo efecto obviamente ligado al primero, se encuentra entre quienes solicitan los servicios de la auditoría, ya que es muy difícil que con la preparación en auditoría de estados financieros con que llegan los graduados en la licenciatura en contaduría, les puedan cubrir sus necesidades de auditoría fiscal interna, operacional, administrativa, gubernamental e integral.

Es por ende que la necesidad de conjuntar todas las áreas de una empresa se



ha hecho cada vez más apremiante ya que las auditorías anteriormente mencionadas solo se limitan a ciertas áreas de responsabilidad dejando olvidadas otras áreas de suma importancia, y en respuesta a dicha necesidad se presenta una nueva auditoría a la cual llamaremos "auditoría integral"; ya que su cobertura es desde los aspectos financieros, operacionales y administrativos hasta de base fundamental y de apoyo hacia la dirección para una mejor toma de decisión.

## CAPITULO I

### ASPECTOS BASICOS DE LA CONTABILIDAD

#### 1.1 ORIGEN Y EVOLUCION HISTORICA DE LA CONTABILIDAD.

Las primeras civilizaciones que surgieron sobre la tierra tuvieron que hallar la manera de dejar constancia de determinados hechos con proyección aritmética, que se producían con demasiada frecuencia y eran demasiado complejos como para poder ser conservados en la memoria. Reyes y sacerdotes necesitaban calcular la repartición de tributos, registrar su cobro por uno u otro medio. La organización de los ejércitos también requería un cálculo cuidadoso de las armas, pagas y raciones alimenticias, así como de las altas y bajas en sus filas. En último lugar, los comerciantes, han sido siempre el sector de la sociedad más comprometido con cualquier nuevo procedimiento de registros de datos. Y mercaderes y cambistas los ha habido desde los primeros momentos en todas las civilizaciones.

Algunas sociedades que carecían de escritura en sentido estricto utilizaron, sin embargo, registros contables; es el caso de la cultura de los incas, que empleaba los quipus, agrupaciones de nudos de distintas formas y colores ordenados a lo largo de un cordel, y cuya finalidad, aún no desusada totalmente, era, sin duda, la de efectuar algún tipo de registro numérico.

#### MESOPOTAMIA.-

El país situado entre el Tigris y el Eufrates era ya en el cuarto milenio A.C. asiento de una próspera civilización los comerciantes de las grandes ciudades mesopotámicas constituyeron desde fechas muy tempranas una casta influyente e ilustrada.

El famoso Código de Hammurabi. Promulgado aproximadamente en el año 1700 A.C. (1) contenía, a la vez que leyes penales, normas civiles de comercio. Regulaba contratos como los de préstamo, venta, arrendamiento, comisión depósito y otras figuras propias del derecho civil y mercantil y entre sus disposiciones había algunas directamente relacionadas con la manera en que los comerciantes debían llevar sus registros.

Se han conservado miles de tablillas cerámicas que permiten formarse una imagen acerca de la manera en que los sumarios llevaban las cuentas. Gracias a estos testigos inmunes al paso del tiempo, sabemos que ya épocas muy antiguas existían sociedades de comerciantes, en las que las aportaciones de capital y el reparto de beneficios estaban cuidadosamente por escrito.

En algunas planchas se especifica, al comienzo el saldo inicial, luego las distintas partidas, positivas y negativas, y el saldo final se la cuenta al acabar la tablilla.

Los pueblos mesopotámicos utilizaban ya el abaco para facilitar la realización de las operaciones aritméticas, que fueron sumamente laboriosas en todas las épocas. La costumbre de insertar las planchas cerámicas en una varilla, siguiendo un orden cronológico, creó verdaderos libros de contabilidad,

EGIPTO.- Si importante fue la contabilidad entre los pueblos de mesopotamia, aun más necesario fue su uso en una sociedad tan rígidamente centralizada como la del Egipto faraónico. Las anotaciones de tipo contable, por su carácter repetitivo, llegaron a conformar un tipo de escritura hierática que ha resultado muy difícil de descifrar para los estudiosos.

(1) Biblioteca práctica de la Contabilidad

GRECIA.- Los templos helenicos, como había sucedido muchos siglos antes con los de Mesopotamia y Egipto, fueron los primeros lugares de la Grecia clásica en los que resulta preciso desarrollar una técnica contable. Los tesoros de los templos no solían permanecer inmovilizados y se empleaban con frecuencia en operaciones de préstamo al estado o a particulares. Puede afirmarse, así, que los primeros bancos griegos fueron algunos templos. Quizás el lugar en que los arqueólogos han encontrado más abundante y minuciosa documentación contable lo que constituye el santuario de Delfos, donde se han recuperado cientos de placas de mármol que detallan las ofrendas de los fieles, así como las cuentas de reconstrucción del templo en el siglo IV A. de J.C.

Las casas de banca particulares tuvieron su gran momento de expansión en el siglo V A de J.C. surgieron modestamente a la vera de los templos, pero muy pronto extendieron sus actividades por numerosas ciudades mediterráneas. Los banqueros griegos, sobre todo los atenienses, dominaron la técnica de los cheques y transferencias de fondos de una ciudad a otra y de una cuenta a otra, y, probablemente, hicieron ya uso de la letra de cambio.

Los banqueros llevaban fundamentalmente dos clases de libros de contabilidad: El diario (EFEMERIDES) y el libro de cuentas de clientes. El orden y la pulcritud con que se llevaban las anotaciones hizo que la exactitud de estas llegara a ser reconocida por la ley, que otorgaba a los libros de contabilidad valor de prueba principal.

La contabilidad pública también se desarrolló en las ciudades griegas, Atenas, poseía en el siglo IV A de J.C., un tribunal de cuentas formado por diez miembros, encargado de fiscalizar la hacienda del estado, sobre todo en lo referente a la recaudación de tributos.

ROMA.- El genio organizador de Roma, presente en todos los aspectos de la vida pública, se manifestó también en la minuciosidad con la que particulares, altos cargos del estado, banqueros y comerciantes llevaban sus cuentas.

El libro más empleado era el de ingresos y gastos ( CODEX ACCEPTI ET EXPENSI ) (2) Los grandes negociantes llegaron a perfeccionar sus libros de contabilidad de tal manera que algunos historiadores han creído ver en ellos.- se conservan solo algunos fragmentos incompletos un primer desarrollo del principio de la partida doble. Aunque hay algunas citas de grandes autores como Ciceron que parecen sustentar tal hecho, son demasiado confusas como para establecer la tesis de que el método de la partida doble era conocido en la antigüedad.

Sin embargo a pesar de estos hallazgos se considera como el primer autor del cual se tiene noticia que estableció claramente el uso del método de la partida doble fue Benetto Cotrugli ( en eslavo, Kotruljevic ) (3) Raueo, nacido en la actual Dubrovnik, en Yugoslavia, entonces una ciudad comercial del área de influencia veneciana llamada ragusa.

Cotrugli residió en Napoles gran parte de su vida, y fue comerciante y consejero de Fernando I de Aragón. Su obra della mercatura e del mercante perfetto fue escrita en 1458. De forma casi incidental, dedica uno de sus capítulos al modo de llevar las cuentas. Menciona varios libros: el memorial, el diario y el mayor, al que denomina Quaderno.

El libro de Cotrugli tardó casi 115 años en ser llevado a la imprenta, lo que como unido al carácter incompleto de su exposición impide que se pueda adjudicar a su autor en la historia de la contabilidad un papel comparable al de Fray Luca Pacioli.

(2) (3) Biblioteca práctica de la Contabilidad Volumen I Págs. 44, 45.

El trabajo de este último fue impreso y conocido muchos años antes, aunque fuera escrito con posterioridad al de Raugo.

Posiblemente, la falta de difusión del libro de Cotrigli se debió a que en su época. Las técnicas contables eran consideradas ( Secretos de oficio ). Por aquello que la dominaban, monopolizando así su empleo. Pacioli habría sido por tanto el primero que se atrevió a romper un secreto gremial celosamente guardado.

## 1.2.- CONCEPTO GENERAL Y CAMPO DE LA CONTABILIDAD.

Para poder definir a la contabilidad se puede aplicar el dicho famoso de que cada maestro con su librito, por lo cual existen diferentes definiciones como las siguientes:

- a).- en un sentido restringido es la técnica de capacitación, clasificación y registro de las operaciones de una entidad para producir información oportuna, relevante y veraz.
- b).- en una dimensión más amplia y actual, la contabilidad es la disciplina que se enriquece con las áreas administrativas, jurídica y fiscal, financiera costos y costos y auditoría.
- c).- registro e información de las transacciones u operaciones de la entidad económica.
- d).- es el agrupamiento adecuado de las transacciones de acuerdo a modelos o patrones convencionales.
- e).- es la disciplina que enseña las normas y procedimientos para ordenar, analizar y registrar las operaciones practicadas por las entidades económicas constituidas por un solo individuo o bajo la forma de sociedades civiles o mercantiles ( bancos, industrias, comercios, e instituciones de beneficencia, etc. ).

Y existen un sin número más de conceptualizaciones de lo que es contabilidad pero la más aceptada y más completa es la que el comité sobre terminología del aicpa de los Estados Unidos, propuso en 1941 y que dice así:

- a) y b) Diccionario de Contabilidad Editorial Sigio Nuevo Pág. 47
- c) y d) Diccionario para Contadores Editorial Uteha Pág. 109
- e) Primer curso de la Contabilidad Editorial Trillas Pág. 9

#### CAMPO DE ACCION DE LA CONTABILIDAD.

El campo de la contabilidad es bastante amplio ya que en la actualidad por los diversos cambios hacendarios hasta la tienda más pequeña, el negocio más pequeño y las personas físicas, tienen la necesidad de requerir de los servicios de un contador público no solo por presentar información y declaraciones a las autoridades sino también para que el contador pueda ofrecer al contribuyente opciones para la dirección y toma de decisiones de la entidad económica.

La contabilidad es reconocida actualmente como una de las más importantes profesiones. Las oportunidades de empleo son numerosas y variadas, y su remuneración es tanto o más atractiva que las de otras profesiones. Los contadores preparados siempre están en condiciones de encontrar la oportunidad de colocarse en un empleo satisfactorio en las oficinas gubernamentales, en las empresas particulares y en las firmas de contadores públicos.

Como en toda profesión honorable, el individuo que se dedica a la práctica de la contabilidad debe ser persona íntegra, poseer alto grado de habilidad analítica y no sentir aversión por los grandes volúmenes de datos y detalles; debe tener tacto y conservar su apariencia personal a la altura de su carácter de profesional.



### 1.3.- AREA ESPECIFICA DE ACCION DEL CONTADOR PUBLICO.

Actualmente la misma evolución social y económica a creado nuevos aspectos con extraordinarias perspectivas en la actividad del contador público: El estudio de productividad de las operaciones e incluso de la eficiencia de la administración.

El contador.- Es la persona capaz de estructurar el sistema de procesamiento de operaciones más adecuado que proporcione la información financiera confiable para tomar a tiempo las decisiones más acertadas.

Servicios que presta el contador.- El contador es el profesional que proporciona las técnicas más apropiadas para la mejor administración de la empresa; los principales en servicios que presta para aportar dichas técnicas, son las siguientes:

(1).

- 1.- Implantar el sistema contable más conveniente para la empresa.
- 2.- Establecer el procedimiento óptimo de registro de operaciones efectuadas por la empresa ( manual, mecánico o electrónico ).
- 3.- Verificar la exactitud de las operaciones registradas en libros y registros auxiliares.
- 4.- Vigilar el cabal cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- 5.- Elaborar, analizar e interpretar los estados financieros.
- 6.- Proporcionar a la dirección información confiable y oportuna para la toma de decisiones en el curso diario.

(1) Primer curso de Contabilidad Editorial Trillas Pág. 9

SECTOR GOBIERNO Este sector obviamente engloban la participación de los contadores que prestan sus servicios hacia las autoridades hacendarias.

SECTOR PUBLICO Este sector se refiere al desarrollo profesional del contador, prestando dichos servicios o algunas entidades económicas en llevar de la manera más clara y cosisa las transacciones y proporcionando opciones para la toma de decisiones para lo cual tiene que ser veraz y oportuna obviamente.

El terreno de acción del contador público lo constituyen los estados financieros y alrededor de los cuales establece tres que definan las actividades típicas del contador público:

- 1).- La preparación de los estados financieros.
- 2).- La revisión de estados financieros.
- 3).- El análisis e interpretación de estados financieros.

La preparación de estados financieros, es sin duda la labor genética de la actividad del contador público, ya que la necesidad primera de los hombre de negocios deben ser una forma metódica de registrar sus operaciones y los resultados que les producían.

La revisión de estados financieros se presenta como una consecuencia inmediata de lo anterior, es decir, cuando se contó con informes los datos de interés para el empresario, éste tuvo necesidad de rectificar la veracidad de los mismos através de su revisión.

Finalmente, frente a unos estados financieros confiables se requerirán conclusiones respecto de lo adecuado e inadecuado de los resultados conseguidos y de lo sólido de los elementos disponibles para seguir operando.

#### 1.4.- PERFIL DEL CONTADOR PUBLICO.

El contador público es un profesionista y como tal, poseedor de un grado superior de habilidad en la técnica contable; habilidad desarrollada con el estudio, la práctica y las características personales.

Como todos los profesionistas el contador público debe reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión. Estos requisitos pueden agruparse en:

REQUISITOS MORALES.  
CAPACIDAD INTELECTUAL, Y (1)  
REQUISITOS TECNICOS.

#### REQUISITOS MORALES

Atañen a la conciencia e integran el cúmulo de valores intangibles que todos los individuos tienen, que pueden y deben ser desarrollados con particular ahínco en el caso de un profesionista como el contador público.

**INTEGRIDAD.**- Es la capacidad de ser honrado, en este caso con un sentido más amplio, así que normalmente se le da, es decir, ser honrado en las ideas y creencias con fuerza suficiente para afirmar lo que se piensa y sostener la verdad por encima de todo.

**INDEPENDENCIA DE CRITERIO.** Es la capacidad para expresar juicios y opiniones imparcialmente, sin alterarlos en sentido alguno por presiones económicas, familiares, sociales o de cualquier naturaleza.

(1) Elementos de auditoria Editorial Ecasa Págs. 19, 20, 21.

La independencia de criterio tienen relevante importancia en el caso del contador público porque sus opiniones, expresadas en el dictamen, tienen interés para un núcleo variado de individuos, que incluso le son desconocidos, a los una afirmación contraria a la realidad les puede acarrear graves perjuicios.

El código de ética profesional expedido por el instituto mexicano de contadores públicos hace hincapié en este requisito y establece reglas precisas de las situaciones en las que se supone que el contador público no tiene independencia, de criterio y por lo tanto, no puede dictaminar, cuando es pariente en línea recta del propietario o administrador de la empresa a auditar; cuando es director o propietario o administrador de la empresa a auditar cuando es director o propietario de la misma empresa.

**DISCIPLINA.-** En este un requisito esencial del hombre con aspiraciones es la capacidad de adaptar nuestros deseos personales a las necesidades que nos imponen las circunstancias. Ser disciplinado es ser ordenado en nuestra conducta, voluntarioso en el cumplimiento de nuestros propósitos y con un alto sentido de responsabilidad hacia nuestras obligaciones.

**PUNTUALIDAD.-** La puntualidad es signo de buena educación pero además es la materialización del grado de responsabilidad con que aceptamos nuestros compromisos. Ser puntuales es no solo estar a tiempo a una cita, sino además concluir nuestros compromisos en la fecha prometida.

**TRATO SOCIAL Y PRESENTACION APROPIADA.** Estos requisitos se desarrollan plenamente en el trabajo mismo, el primero se refiere a la manera de comportarse con las personas con quienes se ha de tratar, tanto con el cliente como en la propia oficina: saber ser corteses y enérgicos al mismo tiempo, obtener servicios sin causar molestias y en general, saber causar la buena impresión de quien, al desarrollar su trabajo, coopera y obtiene la cooperación de todos.

La presentación adecuada es el arte de llevar puesta la ropa que requieran las circunstancias; con el traje adecuado en una oficina, con ropa de trabajo en un inventario, con camisa ligera en clima caluroso, etc.

#### CAPACIDAD INTELECTUAL

Se refiere a las cualidades de la mente y guarda relación directa con la inteligencia; no obstante, como un elemento indispensable de nuestro desarrollo profesional y personal, puede ser cultivada y mejorada.

Se localizan en este grupo de requisitos personales las siguientes:

- CRITERIO Y TACTO
- HABILIDAD Y CORRECCION AL EXPRESARSE
- HABILIDAD PARA CAPTAR Y ANALIZAR LOS PROBLEMAS
- CULTURA GENERAL
- PROPOSITO CONTINUO DE ESTUDIOS.

Este último requisito es fundamental para el desarrollo de los demás y de indiscutible necesidad: Todas las profesiones están sujetas a evolución y cambios en las que debe participar activamente quien las ejerza, para estar en condiciones de prestar un servicio con las mejores armas de que pueda disponer cada día. El propósito continuo de estudios garantiza el estar al día en los conocimientos más recientes de las técnicas contables y de administración.

#### REQUISITOS TECNICOS

Son las columnas centrales que soportan la cualidad de profesionistas, ya que se refieren concretamente a los conocimientos específicos necesarios para el ejercicio de una profesión. En el caso particular del contador público son:

- Conocimientos sólidos de contabilidad y auditoría.
- Dominio pleno de sistemas contables y de control.
- Nociones de administración de negocios.
- Conocimientos de las leyes civiles, mercantiles, fiscales, etc.
- Economía y estadísticas.

- Elementos de matemáticas aplicadas.
- Otros conocimientos técnicos auxiliares.
- Conocimientos prácticos de sistemas de computo.
- Otros conocimientos técnicos auxiliares.

## 1.5. CODIGO DE ETICA PROFESIONAL DEL CONTADOR PUBLICO

Es necesario reconocer que la ética en su concepto más puro, no debe ser objeto de una reglamentación. La necesidad de tener un código, nace de la aplicación de las normas generales de conducta a la práctica diaria.

Con objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral y establecer normas de actuación profesional, el instituto mexicano de contadores públicos expidió en los últimos años de la década de los veinte un código de ética profesional. (1)

Como todo instrumento originado en el devenir humano, dicho código tuvo que ser revisado y ajustado, a las necesidades y condiciones cambiantes de los tiempos.

Para la elaboración de los códigos de 1955 y 1968, así como del actual, las opiniones de una gran parte de los miembros del Instituto mexicano de contadores públicos han representado una orientación definitiva. Por lo tanto, el código ha sido elaborado por la propia profesión a fin de tener una serie de reglas que permitan regir la actuación, de todos los contadores públicos.

Un código de ética profesional no sólo sirve de guía a la acción moral, sino que también mediante él, la profesión declara su intención de cumplir con la sociedad, de servirle con lealtad y diligencia y de respetarse a si mismo.

Al elaborar el presente código, se ha reconocido la existencia de varios principios de ética aplicables directamente a nuestra profesión principios a las que

(1) Código de ética profesional Federación de colegios profesionistas  
pág. 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 15, 16, 17, 18, 19.



en este código nos referimos, como postulados. Se estima que estos postulados representan la esencia de las intenciones de la profesión para vivir y actuar dentro de la ética y se han agrupado en cuatro rubros fundamentales.

Con objeto de destacarlos y de hacer una rápida referencia a ellos en cualquier momento se presentan como una primera parte y son:

- La definición del alcance del propio código.
- Las normas que conforman la responsabilidad del profesional frente a la sociedad
- Las normas que amparan las relaciones de trabajo y de servicios profesionales
- La responsabilidad hacia la propia profesión.

## POSTULADOS

### 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 actué 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

## 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 presentación 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 a 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 realizadas 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 tareas que no cumplan con la moral:** Faltará al honor y dignidad profesional todo contador público que directa o indirectamente intervenga en arreglos o ajustes 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 cuidara 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 transmite 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.

## NORMAS GENERALES

### ALCANCE DEL CODIGO

Artículo 1.01.- Los contadores públicos tienen la ineludible obligación de regir su conducta de acuerdo a las reglas contenidas en este código, las cuales deberán considerarse mínimas pues se reconoce la existencia de otras normas de carácter legal y moral cuyo espíritu amplía el de los presentes.

Artículo 1.02.- Este código rige la conducta del contador público en sus relaciones con el público en general, con quien patrocina sus servicios (cliente o patrón) y sus compañeros de profesión, y le será aplicable cualquiera que sea la forma que reviste su actividad, especialidad que cultive o la naturaleza de la retribución que perciba por sus servicios.

Artículo 1.03.- Los contadores públicos que además ejerzan otra profesión deberán acatar estas reglas de conducta independientemente de las que señale la otra profesión para sus miembros.

Artículo 1.04.- Las cosas en que existe duda acerca de la interpretación de este código, deberán someterse a la junta de honor a la asociación afiliada a que pertenezca el socio o del instituto, en su caso.

Artículo 1.05.- Al expresar el juicio profesional que sirva de base a terceros para tomar decisiones, el contador público deberá aclarar la relación que guarde ante quien patrocine sus servicios.

Artículo 1.06.- Las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado en elementos objetivos, sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error y tomando en cuenta las declaraciones oficiales del instituto.

Artículo 1.07.- Los informes de cualquier tipo que emita el contador público con su firma, deberán ser necesariamente el resultado de un trabajo practicado por él o por algún colaborador bajo su supervisión. Podrá suscribir aquellos informes que se deriven de trabajos en colaboración con otro miembro del instituto.

Artículo 1.08.- El contador público no deberá aceptar tareas para la que no este capacitado.

Artículo 1.09.- Al firmar informes de cualquier tipo el contador público será responsable de ellos en forma individual.

Artículo 1.10.- El contador público podrá consultar o cambiar impresiones con otros colegas en cuestiones de criterio o doctrina, pero nunca deberá proporcionar datos que identifiquen a la personas o negocios de que se trate, a menos que sea con consentimiento de los interesados.

Artículo 1.11.- El contador público no deberá utilizar sus conocimientos profesionales en tareas que no cumplan con la moral.

Artículo 1.12.- El contador público deberá analizar cuidadosamente las verdaderas necesidades que puedan tenerse de sus servicios, para proponer aquellas que más convengan dentro de las circunstancias. Este consejo deberá darse en forma desinteresada y estará basado en los conocimientos y la experiencia del profesional.

Artículo 1.13.- Ningún contador público podrá obtener ventajas económicas directas o indirectas por la venta al patrocinador de su trabajo, de productos o servicios que él haya sugerido en el ejercicio de su profesión, excepto de aquellas que le sean propias a su actividad como contador público.

Artículo 1.14.- El monto de la retribución económica que perciba el contador público ha de estar de acuerdo con la importancia de las labores a desarrollar, el tiempo que a esa labor se destine y el grado de especialización requerido.

Artículo 1.15.- Una parte de la retribución económica que perciba el contador público podrá fijarse en relación a los resultados que se obtengan con su intervención, siempre y cuando la determinación de dichos resultados no quede a cargo del propio profesional. Este método de cálculo de los honorarios no deberá usarse cuando el contador público actúe como auditor independiente.

Artículo 1.16.- Los contadores públicos se abstendrán de hacer comentarios sobre otro contador cuando dichos comentarios perjudiquen su reputación o el prestigio de la profesión en general a menos que se le soliciten por quien tenga un interés legítimo en ellos.

Artículo 1.17.- El contador público deberá dar a sus colaboradores el trato que les corresponde como profesionales y vigilará su adecuado entrenamiento, superación y justa retribución.

Artículo 1.18.- El contador público no deberá ofrecer trabajo directa o indirectamente a empleados o socios de otros contadores, si no es con previo conocimiento de estos, pero podrá contratar libremente a aquellas personas que por su iniciativa o en respuestas a un anuncio le soliciten empleo.

Artículo 1.19.- El contador público deberá cimentar su reputación en la honradez, laboriosidad y capacidad profesional, observando las reglas de la ética más elevadas en sus actos y evitando toda publicidad con fines de lucro o autoelogio. No deberá anunciarse o solicitar trabajo por conducto de medios masivos de comunicación o de otros que menoscaben la dignidad del contador público o de la profesión en general.

Artículo 1.20.- El instituto directamente o através de sus asociaciones afiliadas, desarrollará la publicidad institucional que juzgue conveniente y publicará el directorio de sus socios.

Artículo 1.21.- No se consideran como publicidad los trabajos técnicos que elaboran los contadores públicos ni los folletos o boletines que con una presentación sobria y sencilla circulen exclusivamente entre su personal, clientes y personas que expresamente los soliciten.

## DEL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE

### 1 GENERAL

Artículo 2.01.- El contador público expresará su opinión en los asuntos, que se le

encomendado, teniendo en cuenta los lineamientos expresados en este código y una vez que haya dado cumplimiento a las normas profesionales emitidas por el propio instituto, que sean aplicables para la realización de este trabajo.

Cuando el contador público permita que aparezca su nombre en informes o documentos deberá:

a).- Indicar que debe leerse en relación a otra información que si cumple con los términos de esta regla, o.

b).- Señalar claramente que no se ha dado cumplimiento a esta regla y la forma en que ello limita su opinión profesional.

Artículo 2.02.- Ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos.

Artículo 2.03.- El contador público podrá asociarse con otros colegas o inclusive con miembros de otras profesiones a fin de estar en posibilidad de prestar mejores servicios a quien los solicite. Esta asociación sólo podrá formarse si el contador público ostenta su responsabilidad personal e ilimitada cuando por la naturaleza del trabajo, el contador público debe recurrir a la asistencia de un especialista y la participación de éste en el trabajo se fundamental para alcanzar los resultados previstos, el contador público asumirá la responsabilidad respecto a la capacidad y competencia del especialista y deberá informar claramente a su cliente las peculiaridades de esta situación.

Artículo 2.04.- El contador público no deberá aceptar tareas en las que se requiera



su independencia, si ésta se encuentra limitada.

Artículo 2.05.- La asociación profesional deberá darse a conocer con el nombre de uno o más socios que sean contadores públicos y sólo podrá ostentarse como firma de contadores públicos cuando tenga como finalidad ejercer en el campo de la contaduría pública y más el 50% de sus socios sean contadores públicos; en este caso deberán exigir a sus miembros no contadores públicos el respeto a las normas contenidas en este código de ética, en todo aquello que les sea aplicable. Los socios fallecidos podrán continuar apareciendo en la razón social de la firma a que hayan pertenecido.

Artículo 2.06.- Cuando algún contador público miembro de la asociación acepté un puesto incompatible con el ejercicio independiente de la profesión, deberá retirarse de su actividad profesional como tal, dentro de la propia asociación. Igual deberá suceder cuando alguno de los contadores públicos miembros de la asociación haya dejado de pertenecer a un colegio o instituto afiliado por haber sido dado de baja en los términos del artículo 5.03 o bien, cuando no siendo socio del instituto, la junta de honor, respectiva considere procedente tal sanción.

Artículo 2.07.- Ningún contador público que ejerza independientemente permitirá actuar en su nombre a persona que sea socio, representante debidamente acreditado o empleado bajo su autoridad. Tampoco firmará estados financieros, cuentas, informes, etc. preparados por quien no tenga alguna de esas cualidades, a menos que sean derivados de los trabajos en colaboración a que se refiere el artículo 1.07. No permitirá que un empleado o subalterno suyo, preste servicio o ejecute actos que al propio contador público no le estén permitidos, en los términos de este código.

Artículo 2.08.- El contador público deberá puntualizar en que consistirán sus servicios y cuales serán sus limitaciones. Cuando en el desempeño de su trabajo el

profesional se encuentre con alguna circunstancia que no le permita seguir desarrollándolo en la forma originalmente propuesta, deberá comunicar esa circunstancia a su cliente, de inmediato.

Artículo 2.09.- El contador público no deberá ofrecer trabajo directa ni indirectamente a funcionarios o empleados de sus clientes, si no es con previo conocimiento de éstos.

Artículo 2.10.- El contador público en ningún caso podrá conceder comisiones o corretajes por la obtención de un trabajo profesional. Solo podrá conceder participación en los honorarios o utilidades derivadas de su trabajo a personas o asociaciones con quienes comparta el ejercicio profesional.

Artículo 2.11.- El contador público reconoce el derecho que el usuario tiene a solicitar la prestación de los servicios que respondan mejor a sus necesidades. Por lo tanto, el contador público podrá presentar en concurso una propuesta de sus servicios profesionales, siempre y cuando se le solicite por escrito y no recurra a procedimientos que vayan en contra de la profesión y de alguno de los postulados establecidos en este código.

Artículo 2.12.- El contador público en el ejercicio independiente de la profesión se abstendrá de ofrecer sus servicios a clientes de otro colega. Sin embargo, tiene el derecho de atender a quienes acudan en demanda de sus servicios o consejos.

Artículo 2.13.- El contador público a quien otro colega solicite su intervención para prestar servicios específicos a un cliente del segundo deberá actuar exclusivamente dentro de los lineamientos convenidos entre ambos. En el caso de que el cliente solicite una ampliación de los servicios originalmente establecidos para el contador público llamado a colaborar este no deberá comprometerse a actuar en forma alguna sin antes obtener la anuencia del contador público por cuyo conducto recibió las instrucciones originales.

Artículo 2.14.- Es necesario que cuando un contador público sustituya a otro en su trabajo profesional, se dirija a el para informársele.

Artículo 2.15.- Tratándose de asociaciones profesionales, no podrán los socios contratar o hacer trabajo profesional por su cuenta, sin el consentimiento de los otros socios.

Artículo 2.16.- Es contrario a la ética profesional ofrecer directa o indirectamente servicios a personas, empresas, u organismos con quienes no se tengan relaciones personales o de trabajo. Así mismo no se deberán ofrecer servicios a quienes no los hayan solicitado.

## 2 DEL CONTADOR PUBLICO COMO AUDITOR EXTERNO.

Artículo 2.2.1.- Se considera que no hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros para tomar decisiones, cuando el contador público:

- a).- Sea cónyuge pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín dentro del segundo, del propietario o socio principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b).- Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en relación al cual se le pide su opinión o tenga tratos verbales o escritos encaminados a ser director, miembro del consejo de administración, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que este vinculada económica o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios. En el caso del comisario, se considera que subsiste la independencia e imparcialidad.
- c).- Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

c).- Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o en relación al cual se le pide su opinión, o pretenda tener alguna injerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio.

d).- Reciba en cualquier circunstancia o motivo participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrató sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre estados financieros en circunstancias en las cuales su emolumento depende del éxito de cualquier transacción.

e).- Sea agente de bolsa de valores, en ejercicio.

f).- Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contadores públicos para prestar a dependencias o empresas estatales.

g).- Perciba de un solo cliente durante más de dos años consecutivos más del 40% de sus ingresos y otra proporción que aún siendo menor, o sea, de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

Artículo 2.22.- El simple hecho de que un contador público realice simultáneamente labores de auditoría externa y de consultoría en administración no implica falta de independencia profesional, siempre y cuando la prestación de los servicios no incluya la participación del contador público en la toma de decisiones administrativas y financieras.

Artículo 2.23.- En las asociaciones profesionales solo podrán suscribir estados financieros dictámenes e informes procedentes de auditoría quienes posean título de contador público debidamente registrado.

### 3 DEL CONTADOR PUBLICO EN LOS SECTORES PUBLICO Y PRIVADO.

Artículo 3.01.- El contador público que desempeñe un cargo en los sectores privado o público no debe participar en la planeación o ejecución de actos que puedan calificarse de deshonestos o indignos, o que originen o fomenten la corrupción en la administración de los negocios o de la cosa pública.

Artículo 3.02.- Por la responsabilidad que tiene con los usuarios externos de la Información financiera, el contador público en los sectores público y privado debe preparar y presentar los informes financieros para efectos externos de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el instituto mexicano de contadores públicos, aplicables al caso.

Artículo 3.03.- En las declaraciones de cualquier tipo que en el desempeño de su labor presente a las dependencias oficiales tiene el deber de suministrar información veraz, apegada a los datos reales del negocio, institución o dependencia correspondiente.

Artículo 3.04.- El contador público no debe solicitar ni aceptar comisiones ni obtener ventajas económicas directas o indirectas por la recomendación que haga de servicios profesionales o de productos a la empresa o dependencia a la que preste sus servicios.

Artículo 3.05.- Es obligatorio para el contador público mantenerse actualizado en los conocimientos inherentes a las áreas de su ejercicio profesional y participar que la difusión de dichos conocimientos a otros miembros de la profesión.

Artículo 3.06.- El contador público que desempeña un cargo en los sectores públicos

o privado solamente podrá firmar los estados o informes de las cuentas de la dependencia oficial o empresa en que preste sus servicios indicando el carácter del puesto que desempeñe.

#### 4 DEL CONTADOR PUBLICO EN LA DOCENCIA.

Artículo 4.01.- El contador público que imparte cátedra debe orientar a sus alumnos para que en su futuro ejercicio profesional actúen con estricto apego a las normas de ética profesional.

Artículo 4.02.- Es obligación del contador público catedrático mantenerse actualizado en las áreas de su ejercicio, a fin de transmitir al alumno los conocimientos más avanzados de la materia existentes en la teoría y práctica profesionales.

Artículo 4.03.- El contador público catedrático debe dar a sus alumnos un trato digno y respetuoso, instalándolos permanentemente a su constante superación.

Artículo 4.04.- El contador público en exposición en la cátedra podrá referirse a casos reales o concretos de los negocios, pero se abstendrá de proporcionar información que identifique a personas, empresas o instituciones relacionadas con dichos casos, salvo que los mismos sean del dominio público o se cuente con autorización expresa para el efecto.

Artículo 4.05.- El contador público catedrático en sus relaciones con los alumnos deberá abstenerse de hacer comentarios que perjudiquen la reputación o prestigio de alumnos, catedrático, otros contadores públicos o de la profesión en general.

Artículo 4.06.- En sus relaciones con la administración o autoridades de la institución en la que ejerza como catedrático, deberá ser respetuoso en la disciplina preescrita;

sin embargo, debe mantener una posición de independencia mental y espíritu crítico en cuanto a la problemática que plantea el desarrollo de la ciencia o técnica objeto de estudio.

#### 5 SANCIONES.

Artículo 5.01.- El contador público que viole este código se hará acreedor a las sanciones que le imponga la asociación afiliada a que pertenezca o instituto mexicano de contadores públicos, que intervendrá tanto en caso de que no lo haga la asociación afiliada como para las ratificaciones que requieran sus estatutos.

Artículo 5.02.- Para la imposición de sanciones se tomará en cuenta la gravedad de la violación cometida, evaluando dicha gravedad de acuerdo con la trascendencia que la falta tenga para el prestigio y estabilidad de la profesión de contador público y la responsabilidad que pueda corresponderle.

Artículo 5.03.- Según la gravedad de la falta, la sanción podrá consistir en:

- a).- Amonestación privada
- b).- Amonestación pública
- c).- Suspensión temporal de sus derechos como socio.
- d).- Expulsión
- e).- Denuncia a las autoridades competentes de las violaciones a las leyes que rijan el ejercicio profesional.

Artículo 5.04.- El procedimiento para la imposición de sanciones, será el que se establece en los estatutos del instituto.

## 1.6. CONOCIMIENTO ACERCA DE CONTROL INTERNO

Para poder adentrarnos más profundamente en el estudio de la contabilidad es necesario conocer y saber que existe un mecanismo de ayuda para las empresas y que es parte fundamental en el desarrollo de la auditoría, al cual llamaremos "Control Interno".

El control interno de un negocio es el sistema de su organización, los procedimientos que tiene implantados y el personal con que cuenta, estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales. (1)

- a).- La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- b).- La protección de los activos de la empresa.
- c).- La promoción de eficiencia en la operación de negocios.

La comprensión de lo que es el control interno resulta más accesible a través de sus objetivos ya que el control interno en sí es algo complejo porque abarca a las personas, a la forma como están organizadas, a los procedimientos a que sujetan sus acciones y a los actos mismos que realizan.

El control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio pues con base en ella se toman las decisiones y formulan los programas de acción futuras en las actividades del mismo.

Debe igualmente garantizar la protección de los activos del negocio porque son estos lo que permiten desarrollar la actividad principal para el que fue creado y

(1) Elementos de auditoría Edit. Ecasa Pág. 49



las sustracciones, destructivas y defectos de tales activos repercuten negativamente en el cumplimiento de su fin.

Por último, el control interno debe promover la eficiencia de operación complementando las labores de los individuos sin duplicarlos y haciendo expeditos los trámites y el servicio.

#### ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO.

De acuerdo con las normas de auditoría, relativas a la ejecución del trabajo, el auditor debe estudiar y evaluar el control interno de la empresa cuyos estados financieros va a dictaminar. (1)

El estudio es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente.

La evaluación es la conclusión a que se llega, el juicio que se forman en la mente del auditor al recibir los resultados del estudio del control interno.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno:

#### DESCRIPTIVO, DE CUESTIONARIOS Y GRAFICOS.

##### METODO DESCRIPTIVO.

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

(1) Elementos de auditoría Edit. Ecasa Pág. 49

#### METODO DE CUESTIONARIOS.

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

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

#### METODO GRAFICO.

Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos ( flechas, cuadros, figuras geométricas varias ); en dichos dibujos se representan departamentos, formas archivos, etc., y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones,

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones en cualquier caso, el examen del control interno consta de dos fases: La investigación con los funcionarios y empleados para describirlo, graficarlo o resolver el cuestionario y el estudio real de la operación para ver si efectivamente responde a los asentados en la investigación anterior.

#### EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

La evaluación del control interno es la impresión que se fija en la mente del auditor respecto de si el control interno es bueno o defectuoso, es decir, si permite la consecución plena de sus objetivos o no.

La forma en que el contador público resuelve si el control interno es razonable o insuficiente, es en principio, por la comparación de estándares ideales de control

interno contra el control interno vigente. Esto hace particularmente importante que el contador público tenga conocimiento de la teoría de un buen control interno en actividades específicas. (2)

#### OPORTUNIDAD Y ALCANCE

Teóricamente el estudio y evaluación del control interno debe hacerse antes de planear la auditoría sin embargo razones de orden práctico imponen en ocasiones la necesidad de hacerlo durante el desarrollo mismo del trabajo de auditoría.

Respecto del alcance en el estudio del control interno existen dos posibilidades que lo determinan: Cuando se efectúa auditoría por vez primera a una empresa determinada resulta conveniente efectuarlo totalmente, abarcando todos los aspectos posibles en relación con el trabajo de auditoría; en subsecuentes auditorías puede prepararse un plan rotativo, es decir, examinar en un año unos aspectos y en el año siguiente los aspectos restantes, complementando siempre con ratificaciones generales a los aspectos en los que no se profundiza por el conocimiento anterior, o en los que hubieren mostrado cambios. (3)

#### INFLUENCIA EN EL PROGRAMA DE TRABAJO.

El control tiene influencia directa en el programa de trabajo ya que frente a un control interno eficiente el auditor puede reducir sus pruebas por la confianza que le merece; por el contrario, cuando el control interno presenta serias deficiencias, las pruebas deben ser ampliadas hasta un límite que permite juzgar el impacto total de los errores que un control interno así pudo permitir.

(3) Elementos de auditoría Edit. Ecasa Págs. 50, 51, 52

Por su importancia a continuación se transcribe la conclusión número tres del boletín cinco de la comisión de procedimientos de auditoría del instituto mexicano de contadores públicos.

" Los contadores públicos no deben emitir opiniones sobre estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas sin haber cumplido plenamente con aquella que le obliga a examinar el control interno en sus aspectos relacionados con la propiedad de los métodos y registros sobre los que apoyan los aspectos financieros. (4)

(4) Elementos de auditoría Edit. Ecasa Pág. 50, 51, 52

## CAPITULO II

### PROCESO Y FUNDAMENTOS DE LA AUDITORIA

#### 2.1. ORIGEN Y EVOLUCION HISTORICA DE LA AUDITORIA

Auditoria es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los aspectos financieros emanadas de ellas.

En cierto sentido puede afirmarse que la auditoria, como control de operaciones de naturaleza económica, se remonta a los tiempos más remotos.

De hecho, los imperios Egipcios y China y los diversos estados mesopotamicos disponían ya de funcionarios encargados de controlar la buena gestión y la honradez de los funcionarios gubernamentales. Es en la época moderna cuando la necesidad de un control experto se hace apremiante. No es extraño por lo tanto que sea en Gran Bretaña cuna de la revolución industrial, en donde surge la profesión de contador con funciones que posteriormente se denominarían " auditorias ". (1)

Ya en 1854 se constituye el instituto de contadores de Edimburgo, y el 11 de mayo de 1880 se promulga la carta real por la que se crea legalmente el institute of chartered accountants of england and wales.

El cariz mercantilista de la sociedad británica de aquella época se refleja en la importación concedida al arbitraje en los conflictos comerciales, de tal modo que el número de los que llegaban a ser dirigidos por la administración real de justicia era proporcionalmente pequeño.

La influencia de los estatutos del instituto ingles se dejó sentir no solo en el imperio británico, si no en todos los países industrializados. En 1957 se integró en

(1) Biblioteca práctica de contabilidad Edit. Cultural Pág. 5

este instituto la society of incorporated accountants and auditors, creada en 1885.

En Estados Unidos la profesión fué ejercitada inicialmente por empresas británicas, aunque el genio pragmático norteamericano no tardaría en construir sus propias sociedades.

En 1896 se promulgó la primera ley que regulaba los requisitos que debían reunir aquellas, y en 1916 se fundó el certified public institute of accountants, organismo que en 1957 cambiaría su nombre por el de american institute of certified public accountants.

El desarrollo profesional en Francia bajo la influencia fué más lento, sin que se exigieran los estrictos requisitos de formación que se consideraban necesarios en Inglaterra a los "comisarios de cuentas", responsables por ley del control obligatorio del balance de las sociedades anónimas. Solo tardíamente en 1935, se establecería que el nombramiento y poderes de los comisionarios de ciertos debía recaer precisamente en expertos compatibles u otros técnicos de probada competencia.

En Italia, cuna de la contabilidad por partida doble y escenario de un intenso tráfico comercial antes del descubrimiento de América, se dieron con bastante anticipación sobre el resto de Europa las condiciones ideales para el control administrativo y contable.

La decadencia política de los estados italianos condujo sin embargo a su estancamiento económico y anuló las posibilidades de desarrollo de la auditoría. La legislación italiana que reguló el ejercicio profesional entrando al siglo XX, siguen en sus líneas maestras las correspondientes de los organismos ingleses.

En Alemania el ejercicio profesional se concretó, en la frontera entre los siglos

XIX y XX, y en los wirtschafsprufer, que disfrutaban del privilegio de la censura del cierre del ejercicio de las sociedades anónimas, y en los steuerberater, que se dedicaban preferentemente a la asesoría fiscal.

Holanda, con una tradición mercantil que se remonta a la baja edad media, experimento prontamente la influencia británica contando con profesionales y firmas de reconocida autoridad técnica. En 1895 se fundó el nederlando institut van accountants. Ya en el siglo XX, las diversas organizaciones que fueron constituyéndose a lo largo de su primera mitad terminaron por fusionarse en el nederlands institute van registeraccountants.

En los países de habla hispana, donde a pesar del antecedente de los "veedores reales". En la España de los austrias, la profesión llegaría con notable retraso. La primera organización, el Instituto de contadores públicos de España, no sería creada hasta 1912. Actualmente son varias las organizaciones profesionales españolas, siendo las más importantes el instituto de censores jurados de cuentas de España y el registro de economistas auditores.

Institutos y colegios similares, todos ellos influidos por sus homologos, anglosajones se localizan en México, Argentina, Colombia, Venezuela y Chile, etc.

#### EVOLUCION HISTORICA DE LA AUDITORIA.

La auditoria era una práctica bien establecida en la edad media y aun en el imperio romano ( cabe señalar la raíz inequívocamente latina del termino auditor; el que oye ), pero lo cierto es que las raíces de este tipo de actividad profesional, tal como la concebimos actualmente, están históricamente asociadas al desarrollo y difusión de la sociedad anónima durante el siglo XIX.

A pesar de ello, hay que advertir que durante el siglo pasado y primeras décadas del actual la auditoría tenía dos características dominantes que han ido experimentando una evolución sustancial.

En primer lugar, la auditoría solía limitarse al estado de posición financiera o balance de situación este hecho halla su explicación en el carácter dominante de los banqueros como destinatarios de los estados contables y la mayor preocupación que estos solían tener por las consideraciones de solvencia en la actualidad el auditor no limita su actividad al campo definido por el balance, sino que emiten una opinión sobre el conjunto de estados contables, esto es abarcando también la cuenta de pérdidas y ganancias el cuadro de financiamiento o estado de flujo de fondos y las notas o anexos a los estados contables.

Por otra parte, el enfoque tradicional de la auditoría consideraba la detección del fraude como objetivo dominante. Hoy día, el objetivo de la auditoría independiente de los estados financieros es la expresión de una opinión profesional sobre si los mismos presentan adecuadamente la situación FINANCIERO PATRIMONIAL DE LA EMPRESA, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera, de conformidad con principios y criterios contables generalmente aceptados en el país en donde operan la mencionada empresa, determinando el auditor si tales principios y criterios contables se han aplicado uniformemente con respecto al ejercicio anterior. (1)

Existe la evidencia de que alguna especie de auditoría se practico en tiempos remotos. El hecho de que los soberanos exigieran el mantenimiento de las cuentas de su residencia por dos escribanos independientes, pone de manifiesto, que fueron tomadas algunas medidas para evitar desfalcos en dichas cuentas. A medida que se desarrollo el comercio, surgió la necesidad de las revisiones independientes para

(1) Elementos de contabilidad Edit. Plaza James Pág. 62, 63.



asegurarse de la adecuación y fiabilidad de los registros mantenidos en varias empresas comerciales.

La auditoria como profesión fué reconocida por primera vez bajo la ley británica de sociedades anónimas de 1862 y el reconocimiento general tubo lugar durante el periodo de mandato de la ley: " un sistema metódico y normalizado de contabilidad era deseable para una adecuada información y para la prevención de fraudes".

También reconocía " una aceptación general de la necesidad de efectuar una revisión independiente de las cuentas de las pequeñas y grandes empresas ".

Desde 1862 hasta 1905, la profesión de la auditoria creció y floreció en Inglaterra, y se introdujo en los Estados Unidos hacia 1900.

En Inglaterra se siguió haciendo hincapié en cuanto a la detección del fraude como objetivo primordial, de la auditoria. (2)

## 2.2.- REQUISITOS Y CUALIDADES DEL AUDITOR

La contaduría pública ofrece a la sociedad en general, servicios profesionales proporcionados por sus integrantes en diferentes circunstancias, bien sea en la decencia, en la investigación dentro de empresas del sector público o de la iniciativa privada, en actividades íntimamente vinculadas con la administración pública y en el desarrollo independiente de la profesión al menos en tres campos bien definidos como lo son : Auditoría externa, asesoría fiscal y consultoría.

La formación del contador público, siempre y cuando se mantenga actualizado de manera seria y habitual, le permite estudiar, evaluar, y opinar sobre la situación que guardan los negocios, así como sugerir mejoras para un correcto desarrollo de los mismos. Particularmente en el ejercicio independiente de la profesión. Lo anterior tiene un especial enfoque, el cual se fundamenta en la confianza que le ha otorgado la sociedad por la imparcialidad absoluta con la cual está comprometido el contador público a actuar.

En la actualidad y considerando la inminente necesidad de las empresas y de la administración pública de actuar en busca de los propósitos que le son establecidas para alcanzar grados óptimos de calidad, eficiencia y eficacia, en beneficio de los diferentes participantes de la sociedad que está formada por los usuarios u consumidores de bienes y servicios, la contaduría pública puede y debe hacer su mejor aportación profesional al efecto.

La contaduría pública necesita apoyar a tal vez de mejor forma de lo que lo ha hecho hasta la fecha a propiciar mejoras notables en quienes patrocinan sus servicios.

Todo lo anterior, sitúa a los contadores públicos y de nueva cuenta muy particularmente a aquellas que prestan servicios profesionales independientes, ante la necesidad de entender los servicios que se les solicita y de una u otra forma surgen por las expectativas que estas independientes han generado y nos gustaría pensar que primordialmente por la honestidad, calidad e independencia profesionales, que se ha deseado imprimir a los servicios que se prestan.

La secretaría de la contraloría general de la federación ( SECOGEF ) así como otras instancias de la administración pública, propician desde hace varios años, ante una nueva cultura, la demanda de servicios de los contadores públicos.

Esta secretaría de estado, para dar cumplimiento a los delicadísimos encargos los cuales es responsable, se ha apoyado en la contaduría pública incluida de forma relevante la que ejerce la manera independiente.

La secogef responsable de coordinar el sistema integral de control y evaluación de la gestión pública y de inspeccionar el ejercicio del gasto público federal, utiliza entre otros instrumentos a la auditoría para encauzar, apoyar y eficientar la función de la administración pública federal " por lo que ha desarrollado una serie de importantes peticiones a la contaduría pública ya otras profesiones para lograr su cometido.

Por eso es muy importante subrayar que en todos los casos se parte de la base de que el contador público debe de cumplir con su normatividad profesional, esto es, con la del Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

- Código de ética profesional.
- Normas de auditoría.
- Principios de contabilidad.

### 2.3.- IMPORTANCIA Y DIFERENTES TIPOS DE AUDITORIA.

La auditoria, como especialización del contador público, habitualmente y por costumbre tanto desde el punto de vista docente como del medio profesional en que se desenvuelve, ha sido identificada como el examen de estados financieros que se práctica en forma independiente.

Sin embargo en los últimos años se ha percibido el paulatino desenvolvimiento de otros tipos conocidos de auditoria, adicionales a la de estados financieros, y a la aparición de otros nuevos cuya presión y crecimiento están obligando a los estudiosos e investigadores en la materia a profundizar en esta nueva corriente con el animo de definir y de limitar el campo de actuación de estas disciplina profesionales, que son: AUDITORIA FISCAL, AUDITORIA INTERNA, AUDITORIA OPERACIONAL, AUDITORIA ADMINISTRATIVA, AUDITORIA INTEGRAL Y AUDITORIA GUBERNAMENTAL, entre otras. (1)

#### LA IMPORTANCIA DE LOS DIFERENTES TIPOS DE AUDITORIA.

**AUDITORIA FISCAL.**- Tal vez no haya una auditoria tan más mal vista y temida como dicha auditoria, pero siendo realistas, sino se supiera de la existencia de este medio de revisión de las autoridades con facultades para hacerlo es muy difícil que los contribuyente a sufragar el gasto público cumplieran cabal y honestamente con esta obligación de ciudadanos y si el estado no contara con recursos vía impuestos ¿que pasaría?.

Se necesita, se depende, se requiere; es de exigirse la auditoria fiscal ( aun cuando en el fondo no se quiere reconocer ) a contribuir, pues a crear la conciencia de esta necesidad y verla como es: Un factor de armonía indispensable para el contador público, requiere aprender la esencia de la auditoria fiscal colaborar a su

( 1 ) Conoce las auditorias Edit. Ecasa Pág. 5,6 y 7

desarrollo y desenvolvimiento. (1)

El objetivo de la auditoría fiscal.- Es verificar el correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes, desde el punto de vista físico: SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO, DIRECCIONES O TESORERÍAS DE HACIENDA ESTATALES Y TESORERÍAS MUNICIPALES. En 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 e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los Trabajadores.

Hablar de auditoría fiscal, y más aun si su orientación es para efectos didácticos, es casi hablar de un tabú merced al impacto que estas dos palabras causan en los que contribuyen a cubrir el gasto público. Ello debido a las consecuentes molestias y trastornos que acarrea una auditoría de esta naturaleza, no obstante se este consciente de haber contribuido y cumplido correctamente con esta obligación ciudadana. Grave preocupación se presenta cuando se ha incurrido en errores y faltas por omisión o comisión en el pago de las contribuciones impositivas.

AUDITORÍA INTERNA.- La auditoría interna, es fundamentalmente un control de controles, es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización cuya finalidad es examinar las operaciones, contables, financieras y administrativas, como base para la prestación de un servicio efectivo a los más altos niveles de dirección.

Primordialmente la auditoría interna colabora con la dirección de la empresa para lograr mayor eficacia entorno a las metas de la misma (2)

(1) (2) Conoce las auditorías      Edit. Ecasa      Pág. 5

Dicha auditoria se basa en dos funciones: La de control y la de asesoramiento

La auditoria interna presta servicio a todos los miembros de la organizacion 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 auditoria interna la promoción de un efectivo control a un costo razonable.

Como objetivos principales podemos enumerar los siguientes.

- a).- Revisión total o parcial de estados financieros con objeto de expresar una opinión para efectos e internos sobre los rubros o cuentas revisadas.
- b).- Verificar, evaluar y proponer controles contables, financieros y de operación básicos.

**AUDITORIA OPERACIONAL.** - En términos generales este tipo de auditoria se refieren a la revisión de las operaciones de una empresa y a la organización con que cuenta, con el propósito de definir el grado de eficiencia de la misma.

Al inicio de la década de los setentas hizo su aparición en el medio profesional, de gobierno y en el sector privado de México una nueva especialidad del contador público; especialidad que, como novedad, fué bien recibida y elogiada gracias a las bondades que proyectaba su ejercicio y resultados en la práctica y así sucedió esta disciplina que en su origen fué motivo de duda, confusión e incertidumbre por no estar perfectamente definida y delimitada vino a dar un gran cambio en la actividad del contador público y en las entidades en las que ofrece sus servicios esta en la auditoria operacional.

El objetivo principal de la auditoria operacional es la promoción de eficiencia de operación.

AUDITORIA ADMINISTRATIVA.- sin lugar a dudas que una de las auditorias que más se ha prestado a la controversia y divergencia de opiniones es la auditoria administrativa. La razón de ello puede ser provocado fundamentalmente y principalmente por un exceso de celo profesional entre los que la practican: Los contadores Públicos y los licenciados en administración ( tanto en empresas como en administración pública ) la discusión se centra, básicamente en una mutua y aparente "invasión de territorios" entre el alcance de la auditoria operacional y el de la auditoria administrativa,

El concepto de eficiencia y eficacia esta ligado a otros conceptos que tienen aceptación en todo pensamiento administrativo y económico contemporáneo. Se le vincula a denominaciones tales como: Racionalidad, rentabilidad, productividad, desarrollo, etc.

La evaluación del desempeño organizacional es importante pues permite establecer en que grado se han alcanzado los objetivos, que casi siempre se identifican con los de la dirección además se valora la capacidad y lo pertinente a la práctica administrativa.

Se lleva a cabo una revisión y consideración de la organización con el fin de precisar:

- Perdidas y deficiencias.
- Mejores métodos
- Mejores formas de control
- Operaciones más eficientes
- Mejor uso de los recursos físicos y humanos

La auditoría administrativa pretende ayudar y complementar a la administración en determinadas áreas que requieren economías y prácticas mejoradas.

Una definición concisa sobre el aspecto industrial sería " el análisis de potencialidad de la productividad ". En la práctica se trata de incrementar la eficiencia de operación ya sea en una empresa o en una rama industrial.

En la actualidad, es cada vez mayor la necesidad por parte de los funcionarios, de contar con alguien que sea capaz de llevar a cabo el examen y evaluación de:

\* La calidad tanto individual, como colectiva, de los gerentes (Auditoría administrativa funcional, procesal)

\* La calidad de los procesos mediante los cuales opera un organismo (Auditoría analítica).

Y que cubran la totalidad o una parte del organismo, en cuanto a planes y objetivos, estructura organizacional, sistemas y procedimientos, información métodos de control, etc.

El objetivo principal de la auditoría administrativa, verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego a los factores o elementos del proceso administrativo.

**AUDITORIA INTEGRAL.-** Esta auditoría tiene una cobertura de aspectos financieros, operacionales y administrativos por el auditor interno que la ejerza.

No hay pronunciamientos oficiales, institucionales o formales en materia de normas de auditoría para el ejercicio de la auditoría integral; por consiguiente, el practicante de estas especialidades podrá recurrir, en plan supletorio y acorde a las circunstancias o a sus necesidades, a las demás normas de auditoría contempladas para las demás auditorías.

El objetivo primordial de la auditoría integral es la revisión de los aspectos contable-financieros, operacionales y administrativas de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoría.



AUDITORIA GUBERNAMENTAL.- Nació se ha desarrollado como una más de vigilar el ejercicio de la actividad pública por medio de órganos de control expresa y formalmente establecidos para el efecto.

Se ejerce en dos vertientes fundamentales: 1).- a través de grupos de auditoria o de control (internos) integrados a la organización a vigilar o controlar, normados por un órgano supremo de control y 2).- directamente por este órgano de control, mismo que es creado y facultado por los cuerpos legislativos correspondientes para cumplir con esta función. Como ejemplo de estos setiene a la contaduría mayor de hacienda del poder legislativo del gobierno federal la secretaria de la contraloría general de la federación las contadurías de glosa de los gobiernos estatales, y las contralorias o grupos de auditoria de los gobiernos estatales y municipales.

Su objetivo sobresale por la revisión de aspectos financieros, operacionales, administrativos, de resultados de programas y de cumplimiento de disposiciones legales que enmarcan la actividad de las entidades públicas.

#### 2.4.- BASES COMUNES PARA EL EJERCICIO DE CUALQUIER TIPO DE AUDITORIA.

Para el ejercicio de la auditoria se deben seguir ciertas tareas que por lo general son comunes, o aplicables, a cualquier tipo de revisión, llámese como se llame y ejecutada por el profesional o técnico que las características del trabajo requieran.

Por lo tanto se sugieren las siguientes bases llevando un orden lógico en su proceso de aplicación: (1)

- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.
- NORMAS DE AUDITORIA.
- TECNICAS DE AUDITORIA.
- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
- IDENTIFICACION CON LA ENTIDAD A AUDITAR.
- ANALISIS DE LA FUNCION A AUDITAR.
- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.
- PRUEBAS SELECTIVAS DE AUDITORIA.
- PAPELES DE TRABAJO.
- INFORME.

(1) Conoce las auditorias Edit. Ecasa Pág. 10

#### 2.4.1.- PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

Hablar de principios de contabilidad generalmente aceptados es hablar de un universo técnico en contabilidad y para auditoría. El conocimiento y observancia de estos principios es básico y fundamental en todo proceso económico o social susceptible de auditarse, ya que representan uno de los elementos más importantes en materia de control que deben ser observados para tener la seguridad de que las transacciones y operaciones de una entidad son registradas sobre una base formal con apego a pronunciamientos que son de aceptación general.

Para el auditor de estados financieros resulta de relativa importancia asegurarse que la información que esta revisando emane de registros efectuados con base en principios de contabilidad generalmente aceptados; idéntica situación es para el auditor interno. El auditor operacional encontrará en los principios los elementos que darán consistencia y seguridad en el registro de las operaciones para una mejor evaluación y calificación de las mismas.

Para el auditor administrativo los principios representan, tal vez, una de las políticas más determinantes, que deben ser adoptadas en toda organización y que requieren de su vigilancia para asegurarse de su estricto cumplimiento, además de colegiar su impacto en cualquier fase del proceso administrativo. Para los auditores gubernamentales y fiscales. Los principios de contabilidad generalmente aceptados van más allá de asegurarse del simple respecto y aceptación de aspectos de orden profesional, ya que la legislación mexicana y de otros países exige, que el registro de las operaciones de los contribuyentes y de las entidades públicas sea estrictamente apegándose a estos pronunciamientos.

Los principios que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros son: El de entidad, de realización y periodo contable los que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación es: El de valor histórico original, negocio en marcha y dualidad económica, el que se -

refiere a la información: El de revelación suficiente. Los que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: Importancia relativa y consistencia.

Por lo anterior, los principios de contabilidad generalmente aceptados son básicos para el ejercicio de cualquier tipo de autoridad.

Los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la de limitación 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.

**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. (2)

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 una necesidad social con estructura y operación propios, y (2) centro de decisiones independientes con respecto a logro de fines específico, es decir, a la satisfacción de una necesidad social. Por lo tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros solo 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 de las operaciones que realiza una entidad con otros participantes en la actividad económica y ciertos eventos económicos que la afectan. (3)

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

- a).- Cuando ha efectuado transacciones con este económico.
- b).- Cuando han tenido lugar transformaciones internas que modifican la estructuras de recursos o de sus fuentes, o
- c).- Cuando han ocurrido eventos económicos la entidad o derivados de las operaciones de estas 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 períodos convencionales. Las operaciones y eventos así como sus efectos derivados, susceptibles de ser cuantificados se identifica con el período en el que ocurran; por tanto cualquier información contable debe identificar claramente el período a que se refiere. En términos generales, los costos y gastos deben identificarse con el ingreso que originaron, independientemente de la fecha en que se paguen. (4).

**VALOR HISTORICO ORIGINAL.-** Las transacciones y eventos económicos que al contabilidad cuantifica se registra según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable de que ello 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 haga perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserve la imparcialidad

y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel general de precios y se aplican en todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considerara que no ha habido violación de este principio sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca. (5)

**NEGOCIO EN MARCHA.**- La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representaran 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 este 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 afectan al aspecto dual del ente económicos, considerado en su conjunto. (7)

**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. (8)

**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 efecto 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. (9)

**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 evaluación y mediante la comparación con estados de otras entidades económicas, conocer su posición relativa. (10)

#### 2.4.2.- NORMAS DE AUDITORIA.

El trabajo de auditoria es profesional por que su ejercicio requiere de gran destreza, que no puede medirse o juzgarse por los que confían en quien lo ejecuta. Este hecho hace que quien solicita sus servicios a un contador público, confié en que va a desarrollarlo con calidad profesional aunque el mismo solicitante no pueda juzgar de si existe o no, calidad profesional en dicho trabajo.

La contaduría pública organizada, através del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, consciente de la responsabilidad publica que implica el ejercicio de un profesional, afronto el problema de la calidad profesional en el trabajo de auditoria y decidió establecer los requisitos mínimos de orden general, que deben observarse para el desempeño de un trabajo de auditoria de calidad profesional. A estos principios básicos del trabajo de auditoria se les llama " NORMAS DE AUDITORIA" y por su naturaleza, deben ser de aceptación general para toda la profesión.

Por lo tanto; las normas de auditoria son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Y para su mejor delimitación y entendimiento las normas de auditoria se clasifican en:

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

**NORMAS PERSONALES.**- Se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoria impone un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades



que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoria y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. (1)

Dichas normas se subdividen a su vez en:

- a).- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- b).- Cuidado y diligencia profesional.
- c).- Independencia mental.

Son comunes a todas las profesiones. El entrenamiento técnico es el medio indispensable para desarrollar la habilidad práctica necesaria para el ejercicio de una profesión y junto con el estudio y la investigación constantes se integran como fundamento de la capacidad profesional.

La actividad profesional como todas las actividades humanas esta sujeta a la apreciación personal y, por ende al error. El hombre es falible y consciente de ello, el profesionista debe esforzarse por reducir a un mínimo ese grado de error mediante un trabajo acucioso es decir, con cuidado y diligencia profesionales.

Respecto de la independencia mental es consecuencia de la calidad de juez o arbitro que en cierto modo tiene la actividad del auditor.

**NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.-** Son resultantes de la segunda norma personal: Cuidado y diligencia profesionales, ya que aunque puede resultar difícil establecer los lineamientos para determinar cuando se es cuidadoso y diligente, si existen algunos aspectos que, si se cumplen, responden a esa obligación de cuidado y diligencia comentados. (2)

(1), (2) Elementos de auditoria Edit. Ecasa Págs. 23, 24 y 25.

Para tal efecto se ramifican en:

- a).- Planeación y supervisión.
- b).- Estudio y evaluación del control interno.
- c).- Obtención de evidencia suficiente y competente.

En efecto, si se planea el trabajo a desarrollar se establece una situación que garantiza razonablemente la atención de los puntos más importantes así como la aplicación de los procedimientos mínimos para la obtención de elementos de juicio suficientes y competentes para nuestra opinión. En la práctica el auditor se auxilia para ejecutar el trabajo, esto implica delegación de funciones, misma que no lo releva de su responsabilidad total; esta circunstancia hace necesaria la supervisión del trabajo para, de esta forma, estar seguro de que el trabajo ejecutado por los ayudantes, cumplen su objetivo y proporciona información completa y adecuada.

Al formular el programa de trabajo el auditor debe establecer los procedimientos, su alcance y su oportunidad, pero esto depende en mucho del tipo de empresa y de sus particularidades operativas; ello hace necesaria el estudio y evaluación del control interno existente para que, basado en el resultado obtenido, se determinen claramente dichos procedimientos su alcance y su oportunidad.

Los resultados que obtenga el auditor deben ser suficientes y competentes, es decir, que den la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar, o los criterios cuya corrección se está juzgando ha quedado satisfactoriamente comprobados y se refieren a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado.

**NORMAS DE INFORMACION.**- Como consecuencia de su trabajo, el auditor emite una opinión en la que expresa el trabajo desarrollado y las conclusiones a que ha llegado. A esa opinión se le llama dictamen y por su importancia se han estable-

cido las normas que regulen su calidad. En las cuales debe observar: (3)

- a).- Relación con los estados financieros y responsabilidad.
- b).- La aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c).- La consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- d).- Suficiencia de las declaraciones Informativas para su razonable información.

(3) Elementos de auditoria Edit. Ecasa Págs. 27. 28 y 29

#### 2.4.3.- TECNICAS DE AUDITORIA.

Son 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.

Conjuntamente las técnicas son las herramientas de trabajo del contador público.

La comisión de normas y procedimientos de auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín F 01, ha propuesto la siguiente clasificación: (1)

ESTUDIO GENERAL

ANALISIS

INSPECCION

CONFIRMACION

INVESTIGACION

DECLARACION

CERTIFICACION

CALCULO

(1) Elementos de auditoria      Pags. 27, 28 y 29      Edit. Ecasa

**ESTUDIO GENERAL.-** Es la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias; el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas, por lo que generalmente deberá aplicarse antes de cualquier otra.

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.

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

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

a).- **ANALISIS DE SALDO.-** Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo. En una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones bonificaciones, etc. son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. 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 compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo: En las cuentas de resultados; 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 construir el saldo final de la propia cuenta.

**INSPECCION.-** Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros. Se aplica al estudio de las cuentas cuyos saldos tienen una representación material (efectivos, mercancías, bienes etc.).

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

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

**POSITIVA.-** Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo.

**NEGATIVA.-** Se envían datos y se pide contestación, solo si están inconformes generalmente se utiliza para confirmar 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.

**INVESTIGACION.**- Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa. Generalmente se aplica al estudio del control interno en su fase inicial y de las operaciones que no aparecen muy claras en los registros.

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

**DECLARACION.**- Manifestación por escrito con la firma de los intereses del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita.

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

**OBSERVACION.**- Presencia física de 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 de la empresa las realiza.

Ejemplo.- Como se pago la nómina como se efectúa el recuento de inventarios etc.

**CALCULO.**- Verificación matemática de alguna partida (intereses pagados o cobrados, de depreciaciones etc.).

Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas por ejemplo. El importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de computos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de intereses anual al promedio de las inversiones del período.



#### 2.4.4.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

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

La combinación en la práctica de dos u más técnicas de auditoria da origen a los denominados procedimientos de auditoria. La conjugación en la práctica de dos o más procedimientos de auditoria deriva en programas de auditoria.

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.

La naturaleza de los procedimientos de auditoria se basa en los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad, y en general, los detalles de operaciones de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá, aplicar su criterio profesional, decidir cual técnica o procedimiento de autoridad o conjunto de ellos, será aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que funda una opinión objetiva y profesional.

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

Por esa razón cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y

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

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

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad, de acuerdo al estudio de partidas específicas: Por ejemplo la fecha en que se han de arrear los efectivos, la fecha en que se han de solicitar confirmaciones de adeudos, la fecha en que se han de presenciar los inventarios de mercancías, etc. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

#### 2.4.5.- IDENTIFICACION CON LA IDENTIDAD A AUDITAR

El primer paso a dar, previo al inicio de un trabajo de auditoría y cualquiera que sea el tipo de esta, es el de allegarse. De un conocimiento o identificación con la entidad que estará sujeta a auditoría, independientemente del área o funciones que vayan a ser revisadas. Esta acción es indispensable para detectar el origen, planes, condiciones y objetivos de la entidad; así como en específico de la unidad de trabajo, área o rubros a examinar y el impacto de la actividad de estos en el entorno general de la entidad.

A efectos de cubrir esta fase el auditor se auxiliara de cuestionarios específicos que le servirán de guía en el levantamiento de la información que requerirá para lograr esta identificación. (1)

(1) Conoce las auditorias Edit. Ecasa Págs. 45 y 46

#### 2.4.6.- ANALISIS DE LA FUNCION A AUDITAR

Una vez que el auditor se ha "identificado" plenamente con la entidad que será objeto de una intervención de auditoria procederá, enseguida, a efectuar un análisis específico de la función que vaya a auditar.

Para llevar a cabo esta etapa de trabajo el auditor se auxiliara de técnicos de análisis de sistemas con las que revisara absolutamente todas las actividades de la función sujeta a auditoria, así como el personal que las realiza y con que elementos las lleva a cabo.

Los aspectos a considerar en este análisis son los siguientes. (2)

- 1.- ORGANIGRAMA DETALLADO
- 2.- DESCRIPCION DE PUESTOS y/o ACTIVIDADES PRINCIPALES
- 3.- COSTO-HOMBRE DE CADA ACTIVIDAD DE LA FUNCION SUJETA A AUDITORIA
- 4.- CUADRO DE DISTRIBUCION COSTO-CARGAS DE TRABAJO
- 5.- ANALISIS DE PROCEDIMIENTOS DE OPERACION
- 6.- ANALISIS DE FORMAS DE PAPELERIA
- 7.- ANALISIS DE ARCHIVOS
- 8.- ANALISIS DEL SISTEMA DE INFORMACION

(2) Conoce las auditorias Edit. Ecasa Págs. 50 y 51

**ORGANIGRAMA DETALLADO** : Para que el auditor pueda darse cuenta cabal de la estructura organica, así como del equipo humano del area sujeta a revisión deberá empezar por obtener un organigrama detallado de la misma, ¿no lo tiene la entidad? o si lo tiene ¿esta actualizado? razón de más para que el auditor lo elabore y en su ejecución encontrará la magnifica oportunidad de empezar a conocer la operación organizacional del área que esta revisando y, sobre todo las personas involucradas.

En la obtención del organigrama se recomienda que este debe elaborarse cubriendo los siguientes puntos :

- QUE CUBRA TODA LA FUNCION DEL AREA SUJETA A REVISION
- DEBE CONTENER TODAS LAS PERSONAS QUE INTERVIENEN EN LA FUNCION.
- DEBEN QUEDAR PERFECTAMENTE DEFINIDOS LOS TIPOS DE AUTORIDAD LINEAL FUNCIONAL Y STAFF.

#### DESCRIPCION DE PUESTOS Y/O ACTIVIDADES PRINCIPALES

Una realidad muy frecuente que se encuentra el auditores que si bien resulta muy difícil que una entidad sujeta a revisión cuente con un organigrama actualizado, más difícil es el que tenga una descripción de puestos o cuando menos, las actividades principales y responsabilidades de cada uno. Si no le es proporcionada esta información al auditor, el tendrá que obtenerla.

#### COSTO - HOMBRE DE CADA ACTIVIDAD DE LA FUNCIÓN SUJETA A AUDITAR.

Al igual que resulta difícil encontrar una entidad que tenga y mantenga un organigrama actualizado, también lo es el conocer las funciones o actividades principales de las personas que integran la organización, así como el costo de las mismas, de manera de poder evaluar en forma objetiva su justificación y beneficio o no para la entidad.

Para llevar a cabo este análisis el auditor puede valerse de la forma "descripción de actividades- costo "; la cual, simultáneamente, sirve para investigar las actividades principales del personal de la función sujeta a revisión.

#### ANÁLISIS DE PROCEDIMIENTOS DE OPERACION

Sin lugar a dudas, el análisis de procedimientos de operación representa una de las acciones más importantes en el desarrollo de cualquier trabajo de auditoría.

En estricta teoría, toda entidad debe contar con manuales de procedimientos de operación sobre las cuales el auditor debe basarse para hacer su estudio pero la realidad es que son muy contadas las entidades que se valen de estas herramientas administrativas y a la luz de la realidad, si no están por escrito estos procedimientos, el auditor deberá desarrollarlos para sus propósitos.

Un problema básico para descubrir este aspecto lo representa la extensión que debe darsele y que va directamente relacionada con el tiempo asignado al auditor para realizar su trabajo, así como su habilidad para describir y diagramar flujos de operación. El análisis de un procedimiento de operación se puede llevar a cabo en el siguiente orden:

PRIMERO; CAPTURAR LAS GENERALIDADES DEL PROCEDIMIENTO

- a) .- NOMBRE
- b) .- A QUE SISTEMA O FUNCION OPERACIONAL PERTENECE
- c) .- DONDE SE INICIA
- d) .- DONDE TERMINA
- e) .- QUE OBJETIVOS PERSIGUE
- f) .- QUE POLITICAS O DISPOSICIONES DE CONTROL DEBE RESPETAR

SEGUNDO : Descripción de actividades. Esta se puede hacer con las siguientes prestaciones:

- a) .- DESCRIPTIVO
- b) .- GRAFICO O
- c) .- DESCRIPTIVO - GRAFICO

ANALISIS DE FORMAS DE PAPELERIA

Una buena revisión de auditoria se complementa con el análisis y o estudio de todas las formas de papelería empleadas en la función sujeta a auditoria.

¿Están todas las formas en uso ?

¿Reunen todas las formas la información que se requiere? ¿Se usa toda la información que contienen las formas? Estas son algunas de las muchas interrogantes que el auditor puede despejar y que complementan de manera altamente positiva su revisión.

#### ANALISIS DE ARCHIVOS.

Un área por demás importante en toda función sujeta a auditoría lo representan los archivos que emplea; puesto que en ellos se concentra y se conserva la historia de las operaciones efectuadas en esa función. Un buen archivo representa información inmediata y confiable, ahorros en tiempo de localización de datos y proporciona elementos claves para la toma de decisiones adecuadas.

#### ANALISIS DEL SISTEMA DE INFORMACION

En el competitivo mundo actual de los negocios y de cambios socioeconómicos que afectan la marcha, productividad y objetivos de todo tipo de entidad. Se hace cada vez más indispensable la optimización de sus funciones. Un elemento indispensable para lograr esta optimización lo representa, sin lugar a dudas el allegarse de información actualizada, confiable, oportuna, objetiva, amena y sobre todo adecuada al lector y a los fines que persigue cada entidad económica un buen sistema de información es aquel que permite localizar aciertos y errores de las operaciones efectuadas y que además sirve de base para la toma de decisiones.

No hay que pasar por alto que cada ejecutivo o funcionario que interviene en el proceso administrativo de una entidad requiere que se le provea de información para que pueda desarrollar eficazmente su actividad administrativa (entendiéndose a esta, en el presente caso, como el proceso continuo de toma de decisiones) ya que



dependiendo de la calidad de la información, de un momento dado puede fincarse la diferencia entre una buena ó una mala decisión.

#### 2.4.7.- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

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

Es indiscutible que uno de los aspectos más importantes en el ejercicio de cualquier tipo de auditoría lo constituye el estudio y evaluación del control interno.

Existen muchos boletines contenidos en el libro de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Los cuales orientan y proporcionan bases filosóficas y técnicas sobre el concepto, naturaleza, objetivos, elementos y enfoques que se deben tomar en cuenta para desarrollar esta fase del trabajo del auditor.

#### MENCIONAREMOS ALGUNOS DE ELLOS

- E-02 Y H-10 Boletín sobre control interno
- E-02 Estudio y evaluación del control interno
- F-05 Metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclos de transacciones.
- F-06 Efectos del procesamiento electrónico de datos (PED) en el examen del control interno.
- H-25 Dictamen sobre control interno.
- J-01 Guía para el estudio del control interno del ciclo de ingresos.
- J-02 Guía para el estudio del control interno del ciclo de compras.
- J-03 Guía para el estudio del control interno del ciclo de producción.

El estudio y evaluación del control interno se efectúa con objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que : El auditor realice un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que se va a depositar en el; así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

En los últimos años y dada la importancia que reviste el aspecto control interno, se ha dado por dividir a este en dos grandes ramas: El control administrativo, que es que se debe observar y aplicar en todas las fases o etapas del proceso administrativo; y el control contable orientado fundamentalmente hacia el control de las actividades financieras y contables de una entidad. La conjunción del control administrativo y del control contable , deriva en el sistema integral de control interno.

De acuerdo con las normas de auditoría, relativas a la ejecución del trabajo, el auditor debe estudiar y evaluar el control interno de la empresa cuyos estados financieros va a dictaminar.

El estudio es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente.

La evaluación es la conclusión a que se llega, el juicio que se forma en la mente del auditor al recibir los resultados del estudio del control interno.

Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno descriptivo, gráfico y de cuestionarios.

**1.- METODO DESCRIPTIVO.-** Como su nombre lo indica, consiste en la descripción de las actividades y procedimientos utilizados por el personal en las diversas unidades administrativas que conforman la entidad, haciendo referencia a

los sistemas o registros contables relacionados con esas actividades y procedimientos.

2.- METODO GRAFICO.- Este método tiene como base la esquematización de las operaciones mediante el empleo de dibujos ( flechas, cuadros, figuras geométricas varias ) en dichos dibujos se representan departamentos formas archivos, etc. y por medio de ellos se indican y explican los flujos de las operaciones.

3.- METODO DE CUESTIONARIOS.- En este procedimiento se elabora previamente una relación de preguntas sobre los aspectos básicos de la operación a investigar y a continuación se procede a obtener las respuestas a tales preguntas. Generalmente estas preguntas se forman de tal manera que una respuesta negativa advierta debilidades en el control interno; no obstante, cuando se hace necesario deben incluirse explicaciones más amplias que hagan más suficientes las respuestas.

En la práctica resulta más conveniente el empleo mixto de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones. En cualquier caso, el exámen del control interno consta de dos fases: La investigación de los funcionarios y empleados para describirlo graficarlo o resolver el cuestionario, y el estudio real de la operación para ver si efectivamente responde a lo asentado en la investigación anterior.

#### LA OPORTUNIDAD Y ALCANCE DEL CONTROL INTERNO

Teóricamente el estudio y evaluación del control interno debe hacerse antes de planear la auditoría, sin embargo razones de orden práctico impone en ocasiones la necesidad de hacerlo durante el desarrollo mismo del trabajo de auditoría.

Respecto del alcance en el estudio del control interno existen dos posibilidades que lo determinan: ( Cuando se efectúa auditoria por vez primera a una empresa determinada, resulta conveniente efectuarlo totalmente abarcando todos los aspectos posibles en relación con el trabajo de auditoria; en subsecuentes auditorias puede prepararse un plan rotativo, es decir examinar en un año unos aspectos y en el año siguiente los aspectos restantes, complementando siempre con ratificaciones generales a los aspectos en los que no se profundiza por el conocimiento anterior o en los que hubieran mostrado cambios.

El control interno tiene influencia directa en el programa de trabajo ya que frente a un control interno eficiente el auditor puede reducir sus pruebas por la confianza que le merece; por el contrario; cuando el control interno presenta serias deficiencias las pruebas deben ser ampliadas hasta un limite que permita juzgar el impacto total de los errores que un control interno pudo así permitir.

La comprensión de lo que es el control interno resulta más accesible através de sus objetivos ya que el control interno en si es algo complejo porque abarca a las personas, a la forma como están organizadas, a los procedimientos a que sujetan sus acciones y a los actos mismos que realizan.

En conclusión el control interno de un negocio es el sistema de su organización los procedimientos que tiene implantados y el personal con que cuenta estructurados en un todo para lograr tres objetivos fundamentales :

- a) .- La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- b) .- La protección de los activos de la empresa.
- c) .- La promoción de eficiencia en la operación del negocio.

ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA

#### 2.4.8.- PRUEBAS SELECTIVAS DE AUDITORIA

La prueba selectiva de auditoria es un método mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas ( Universo ) mediante el examen de un grupo parcial de ellas ( muestra ).

Dentro del campo de las pruebas selectivas de auditoria existen dos grandes grupos que representan cada uno de ellos corrientes de aplicación que pueden llevarse a la práctica atendiendo al propio criterio, conocimientos juicio y discernimiento del auditor y de los resultados que espera de su trabajo. Estos dos grupos son : muestreo de criterio y muestreo estadístico.

El muestreo puede fundamentarse según las circunstancias, en métodos estadísticos o en muestreo basado en criterio o no estadístico; ambos procedimientos no son excluyentes entre si, por lo que pueden ser simultáneamente aplicados. El auditor debe entender claramente sus características, para estar en posibilidad de escoger el que más convenga en situaciones específicas.

Puede darse el caso de que en un universo dado existan diferencias entre los elementos que lo conforman, por lo que resulta conveniente hacer una segregación agrupando por conceptos, características físicas o especiales, o por los valores implícitos o en cada uno de los componentes del universo. Este procedimiento se denomina estratificación de poblaciones cada estrato podrá ser mostrado por procedimientos de muestreo estadístico, a juicio del auditor .

Los estratos de cada población se pueden formar atendiendo, enunciativamente, a los siguientes elementos.

**IMPORTANCIA ECONOMICA** .- En una población seguramente se encontrarán partidas con importes significativos. Un ejemplo de estratificación sería que parti-

-das con importes superiores a un millón de pesos se seleccionen al cien por ciento para su revisión por lo que respecta a partidas con importes inferiores al millón de pesos se muestran aplicando algún método de selección de criterio o un plan de muestreo estadístico. Naturaleza de la población .- Puede darse el caso de que una misma serie de facturación se facturen unidades con letras, aditamentos, refacciones y servicios. Los estratos se formarán atendiendo a la naturaleza de cada elemento facturado; es decir, un estrato serían las unidades completas, otro los aditamentos, otro las refacciones y un último los servicios. Una vez hecha la estratificación, el auditor decidirá el método de selección o plan de muestreo que considere necesario aplicar a cada estrato.

**MUESTREO DE CRITERIO = PRUEBA SELECTIVA A BASE DE CRITERIO :**  
Mediante este muestreo dirigido ( no estadístico ), el auditor, basado en un criterio subjetivo, determina el tamaño de la muestra, la selección de las partidas que lo integran y la evaluación de los resultados este criterio se fundamenta en su capacidad y experiencia profesionales.

Este método no es arbitrario si el auditor posee las condiciones subjetivas siguientes :

A).- Educación teórica suficientemente amplia en el campo en que este practicando la evaluación; esto le permite tener un marco de referencia de conceptos significativos, que a su vez le servirán para encuadrar y clasificar adecuadamente los datos obtenidos de la realidad con base en los resultados del muestreo.

B).- Experiencia practica suficiente que le facilite comparar los resultados a una muestra concreta con los resultados observados através de su experiencia, capacitándolo así para tener elementos comparativos de juicio :

Juicio equilibrado y maduro, que le permita estimar objetivamente todos los elementos tanto favorables como desfavorables, que van a influir en su apreciación

El muestreo de criterio, por lo regular, es el más utilizado en la auditoría, y no porque sea el mejor, sino porque es el más práctico y sencillo de aplicar. Cabe mencionar también que su aplicación implica un alto grado de riesgo con respecto a la confiabilidad de los resultados que arroja : Por lo tanto pueden existir algunas desventajas como son :

En circunstancias esencialmente idénticas, el criterio puede variar de un auditor a otro de un trabajo a otro e inclusive de un día para otro.

Existe el riesgo de que la muestra no sea representativa de toda la población.

Para el muestreo de criterio se puede emplear los siguientes métodos de selección de muestras :

- A).- Selección a juicio del auditor
- B).- Selección por intervalos
- C).- Selección por bloques o conglomerados
- D).- Selección por números aleatorios

**SELECCION A JUICIO DEL AUDITOR .-** Este método de selección es aquel que se aplica a entero juicio del auditor no lleva ningún patrón o norma del tipo ordenado o estadístico.



Este método, uno de los más empleados en el medio, en ocasiones proporciona limitados elementos de juicio para fincar una opinión verás confiable ya que se apoya en resultados emanados, las más de las veces en el carácter y formación profesional del auditor; su tendencia o capricho hacia revisar o no aspectos en especial los muchos o pocos deseos de profundizar en una revisión, inclusive, el estado de ánimo del auditor representa un factor de influencia determinante. Sin embargo, este método de selección de muestras es altamente recomendable cuando se trata de revisar situaciones concretas y definidas; como puede ser el caso de un fraude perfectamente identificado bien sea por detección en otras pruebas o por aviso.

**SELECCION POR INTERVALOS.-** Esta variante del muestreo de criterio es aplicable en aquellas poblaciones donde las partidas que la integran están ordenadas en forma consecutiva; o sea, que llevan un orden por lo general, ascendente, numérico e interrumpido.

Es condicionante también que las poblaciones adonde se vaya a aplicar la selección por intervalos sean homogéneas y que mantengan un número consecutivo de control : como ejemplos clásicos están las pólizas cheque y las facturas de venta.

Es el método de selección por intervalos ( también llamada selección sistemática por algunos autores ), la decisión más importante del auditor está representada en el definir el tamaño o longitud del intervalo.

Este intervalo se determina de manera arbitraria o por procedimientos estadísticos.

**SELECCION POR BLOQUES O CONGLOMERADOS .-** Consiste en seleccionar sobre la base de criterio, una parte de la población; y esta parte revisarla al cien por ciento.

EJEMPLO.- Un auditor selecciona dentro de todos los meses del año de 1989 las ventas del mes de mayo. Con los resultados obtenidos de la revisión de ese mes finca su opinión con respecto a todas las ventas del año de 1989.

Otro ejemplo podría ser un inventario físico se inventarían los artículos que contienen cincuenta estantes diferentes. El auditor revisa al cien por ciento tres estantes que selecciono a su criterio. También en este caso, con apoyo en los resultados obtenidos, el auditor expresa su opinión en relación con todo el inventario tomado.

Este método de selección muy usado en la práctica adolece de serias deficiencias como se puede apreciar en el análisis de los dos ejemplos anteriores.

En el ejemplo no. 1 aun cuando el mes de mayo haya sido seleccionado, inclusive sobre base aleatoria, no quiere esto decir que el mes de referencia sea un ejemplo típico cuyo resultado de su revisión se puede extender a todo el año. Esto es, un mes de mayo cualquiera que sea el negocio de que se trate, jamás será igual en ventas a enero, agosto o diciembre, por ejemplo.

Los resultados obtenidos de la revisión de ese mes de ninguna manera serán representativas del total de la población.

Por lo que hace el ejemplo no. 2, revisar tres estantes no le da al auditor, la seguridad de que los resultados obtenidos en su revisión sean aplicables al total del inventario por la simple limitación del elemento humano que intervino en la toma del inventario físico. En este caso, no todos los empleados tienen la misma preparación, prestancia, entusiasmo y deseo de hacer bien o mal las cosas.

#### SELECCION POR NUMEROS ALEATARIOS .-

Este método de selección consiste en someter a una población dada al concurso de selección de las partidas que la han de representar por medio de números al azar en ocasiones tomadas del número de serie de un billete e un boleto de transporte o lo más común de una tabla de números aleatorios previamente elaboradas. Esto es, si se determina, por ejemplo, que de un universo o población de 1500 partidas 200 serán las muestras representativas, se requerirán 200 números al azar.

La mecánica de selección de números al azar es relativamente sencilla.

**MUESTREO ESTADISTICO .-** El muestreo estadístico es aquel en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de los resultados se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

Para que el muestreo estadístico sea aplicable en auditoria y se obtengan resultados confiables, se requiere que se reúnan las siguientes condiciones :

A).- Masividad de los datos o examinar conclusiones se basan en la teoría de las probabilidades y esta únicamente se justifica en partidas numerosas.

B) .- Homogeneidad de las partidas a examinar. Es necesario para garantizar que la muestra obtenida es representativa del universo.

C) .- Que la selección de la muestra sea aleatoria se debe evitar que las inclinaciones particulares influyan en la obtención de los elementos que integran la muestra ya que todas las partidas deben tener igual oportunidad de formar parte de ella.

Cualquiera que sea el plan de muestreo estadístico que se elija : Su aplicación involucra tres secuencias fundamentales :

1).- Diseño de la muestra. Consiste, básicamente en la determinación del tamaño apropiado de la muestra a ser seleccionada para extraer conclusiones sobre la información.

2).- Selección de la muestra. Consiste en la identificación de las partidas a ser examinadas.

3).- Evaluación de la muestra. Es la formación de conclusiones acerca de la información basadas en el examen de las partidas muestreadas.

El uso del muestreo estadístico nos lleva enunciativamente, a las siguientes ventajas.

Su aplicación permite conocer anticipadamente el tamaño máximo de muestras necesarias.

Los resultados de la muestra pueden ser justificados con mayor grado de seguridad.

Las muestras seleccionadas reúnen mayores características de que sean representativas de la población.

Es más generalizable el criterio de selección para todas las poblaciones sujetas a revisión.

Proporciona un elemento matemático - estadístico de poder proyectar los errores sobre bases más confiables.

En ciertos tipos de muestreo estadístico, el grado de error es especificado con un límite superior máximo.

Son varios los planes de muestreo estadístico que puede aplicar el auditor en el desempeño de su trabajo; destacan dentro de ellos por su difusión y aplicación en la práctica los siguientes: A).- Muestreo estadístico sobre importes acumulados. B).- Muestreo estadístico sobre importes acumulados por medio de un computador eléctrico. C).- Muestreo estadístico numérico. D).- Muestreo de atributos. y E).- Muestreo de variables.

#### MUESTREO ESTADISTICO SOBRE IMPORTES ACUMULADOS.

Esta modalidad del muestreo estadístico conlleva un superior margen de seguridad en su aplicación en virtud de que, funcionalmente, considera todos los elementos de tipo práctico y estadístico que intervienen en la selección; además de esta se efectúa sobre importes y no sobre número de documento.

#### MUESTREO ESTADISTICO SOBRE IMPORTES ACUMULADOS

Por medio de un computador electrónico.

Este plan de muestreo, de hecho, viene a ser una anterior bondad del muestreo estadístico sobre importes acumulados, ya que los elementos que intervienen son exactamente los mismos, con la variante, en el presente caso, de que la selección deja de hacerse por un procedimiento manual y mecánico ya que se le confía a un computador electrónico, obviamente con la condicionante básica de que la población a muestrear este almacenada en archivos magnéticos, la principal ventaja de esta variante se encuentra en la reducción de horas auditor para seleccionar.

## MUESTREO ESTADISTICO NUMERICO

Esta variante de los planes de muestreo estadístico puede considerarse como una combinación entre el método de selección por intervalos y el muestreo estadístico sobre importes acumulados. Su aplicación es altamente recomendable cuando se presentan las siguientes situaciones :

1).- Cuando se revisa que los ingresos no estén subvaluados o disminuidos en el registro final; en consecuencia, el sentido de la prueba parte de la documentación soporte.

2).- Cuando esta documentación soporte no esta valuada o cuantificada en valores en valores monetarios haciendo imposible aplicar el muestreo estadísticos sobre importes acumulados; caso concreto : Remisiones a clientes no valuados.

Este plan de muestreo consiste, básicamente en determinar un intervalo sobre bases estadísticas, contando, para el efecto, con los mismos elementos manejados para el muestreo estadístico sobre importes acumulados.

La determinación del intervalo sobre Base estadística se efectúa mediante la aplicación de la siguiente fórmula; (  $\frac{PM}{CI}$  )

$$\frac{M}{CI}$$

## MUESTREO DE ATRIBUTOS

Esta modalidad del muestreo estadístico tiene como objeto fundamental determinar los "atributos" o "característica cualitativas" de una muestra de auditoria, y precisar si el área o rubro sujeto a auditoria esta cumpliendo con los requisitos de control Interno establecidos a verificar en las muestras seleccionadas,

extendiendo el resultado de la revisión al total de la que fueron extraídas las muestras.

Este plan de muestreo es uno de los más conocidos y que ha ocupado la atención de estudiosos y especialistas en la materia : prueba de ello son las obras que existen el mercado y que representan un magnifico material de consulta.

#### MUESTREO DE VARIANTES.

El muestreo de variantes es uno de los planes más complejos del muestreo estadístico inclusive, su aplicación va más allá de las que se pueden hacer hacia aspectos contables, de auditoria o administrativos. Su uso es ampliamente difundido en la estadística y ha alcanzado altos niveles de uso en países desarrollados, en especial en los Estados Unidos de Norteamérica.

Este plan, además de determinar las muestras representativas de la población a examinar proporciona en una etapa dada de su aplicación, una estimación aproximada (cuantificada) del total de la población (cuando este total no se conoce o existe incertidumbre o falta de confianza hacia la cifra reportada ) con base en el procedimiento matemático de la distribución normal, también llamado método diferencial de cantidades extremas o método de mínimos y máximos ( cuando su enfoque es desde un punto de vista aritmético ).

#### 2.4.9.- PAPELES DE TRABAJO

Por papeles de trabajo se entenderá el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informa.

El trabajo del auditor queda anotado en una serie de papeles que constituyen en principio la prueba material del trabajo realizado; además en ellos se deja constancia de la profundidad de las pruebas y de la suficiencia de los elementos en que se apoyo la opinión, en otras palabras, son evidencias de la calidad profesional del trabajo.

Los papeles de trabajo son los documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidas en su examen y los resultados de las pruebas realizadas.

Debido a la importancia que guardan los papeles de trabajo para el auditor de estados financieros, ya que en ellos descansan las bases de su opinión, es conveniente señalar que tales documentos son propiedad absoluta de este profesional condicionado su uso únicamente a los propósitos de su revisión y soporte de los resultados obtenidos; por lo que la información en ellos contenida debe quedar salvaguardado en términos de secreto profesional y responsabilidad moral hacia la entidad que se la confió.

#### IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo, elemento final de las bases comunes para el ejercicio de cualquier tipo de auditoría revisten probablemente, uno de los elementos más importantes a considerar por el auditor, toda vez que estos documentos:



- Constituyen la prueba del trabajo realizado por el auditor;
- Fundamentan la opinión o informe que emite el auditor;
- Constituyen una fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba que tiene el auditor con respecto a la solidez y calidad profesional de su trabajo;
- Constituyen el eslabón que une los registros, operaciones y administración de la entidad auditada con el dictamen o informe final del auditor;
- Reflejan hábitos de orden, limpieza, imaginación, visión e ingenio del auditor por pretender hacer bien, regular o mal su trabajo.
- Constituyen el medio más importante a través del cual se lleva a cabo el proceso de supervisión de la auditoría en sus diferentes niveles;
- Sirven para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría;
- Constituyen un registro permanente de la información examinada y de las técnicas, procedimientos y alcances de auditoría aplicados;
- Constituyen una útil guía y fuente de información para la planeación de auditoría subsecuentes.

DICHOS PAPELES DEBEN CONTENER INFORMACION BASICA QUE EL AUDITOR DEBERA TENER EN CUENTA PARA SU REALIZACION PARA LO CUAL SE DEBEN TENER TOMAR EN CUENTA LAS SIGUIENTES CONSIDERACIONES:

- Determinar la necesidad de elaboración de tales papeles en función a los objetivos que se persiguen con la auditoria;
- Planear su diseño de acuerdo con la información a obtener y las pruebas a realizar.
- Evaluar la posibilidad de que la entidad auditada prepare la información a contenerla cédula de auditoria ( papel de trabajo ) diseñada por el auditor, en areas del consiguiente ahorro de tiempo para el auditor;
- Tener en mente el diseño de las cédulas la información que será transferida al archivo de referencia permanente;
- Determinar con oportunidad la clave de identificación de los papeles de trabajo (indización) y las marcas de auditoria a ocupar, de manera que tales papeles se estructuren y crucen debidamente entre ellos y el programa de auditoria en turno y el programa de trabajo de la auditoria en su conjunto.

CON RESPECTO A LA INFORMACION BASICA QUE DEBEN CONTENER LOS PAPELES DE TRABAJO SE PUEDE CITAR DE MANERA ENUNCIATIVA LAS SIGUIENTES CONDICIONANTES :

- Nombre de la entidad sujeta a examen;
- Tipo de auditoria a practicar;
- Fecha a que se está efectuando la revisión y en su caso, periodo que está abarcando;
- Fecha en que se efectuó la revisión;
- Nombre de la cuenta, rubro, área u operación sujeta a auditoria;

- Nombre específico a asignar a la cédula;
- Clave de identificación o índice asignado a la cédula de auditoría;
- Firma, nombre, o iniciales de nombre ( perfectamente legible y que permitan la identificación del que las puso con objeto de saber quien fue la persona que efectuó el trabajo, el de la persona que lo supervisó y el de la que lo aprobó señalando en cada instancia, la fecha, y lugar;
- Identificación clara y completa de la fuente de información básica para efectuar la revisión, nombre y posición del empleado que la suministró o fue entrevistado, así como descripción de los registros y o documentación consultados;
- Métodos de verificación utilizados que contengan en detalle notas y explicaciones acerca del trabajo de auditoría llevado a cabo, así como razones que asistieron al auditor para aplicar ciertos procedimientos de auditoría y omitir otros;
- Marcas de auditoría utilizadas y su significado;
- Conclusión o conclusiones a que llegó el auditor sobre la cuenta, rubro, área, u operación que revisó y cuyo resultado de su trabajo se encuentra consignado en la misma cédula;

#### CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo se clasifican en dos grandes grupos : Archivo de referencia permanente y legajo de auditoría. A su vez, cada uno de estos grupos tendrá su propia clasificación que estará definida por los índices asignados a los papeles en función a su contenido y uso.

**ARCHIVO DE REFERENCIA PERMANENTE** .- El archivo de referencia permanente es aquel que contiene información de interés continuo que se extiende más allá de cualquier periodo de auditoría en particular. En la parte introductoria de este archivo se incorpora una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran que, a su vez, se irán conformando en secuencia cronológica conforme se va recopilando información a contener previendo así el crecimiento de este archivo.

La actualización del archivo de referencia permanente se irá efectuando conforme avance la auditoría y se determine nueva información a incorporar resulta indispensable que al cierre de la auditoría se haga una revisión a este archivo para cerciorarse que se ha integrado a él toda la información que a juicio del auditor, se considere conveniente mantener.

El contenido básico de un archivo de referencia permanente incluye entre otro, la siguiente información.

- Copia o extracto de la escritura constitutiva de la entidad auditada, así como modificaciones posteriores a la misma :
- Copia o extracto de actas de asamblea de consejo de administración, o de consejos o comités especiales;
- Cuadros y manuales de organización, evolución histórica de las mismas.
- Sistemas de operación en uso, como es el caso de sistemas de contabilidad general y del sistema de contabilidad de costos ( incluyendo en ambos casos catalogo de cuentas, guía contabilizadora e instructivo de contabilización).
- Copia o extracto de los principales contratos con los que está obligada la entidad;

como por ejemplo : Arrendamiento compras o suministro de materiales ventas, prestamos, servicios a prestar o recibir, asistencia técnica, comisión concesión, etc.

- Análisis de los principales indicadores financieros, estadísticas de rubros importantes ( ventas, compras, inventarios, volumen, de personal, volúmenes de operación, etc.) así como de cambios en las cuentas del capital contable;

- Evolución de las cuentas de activos capitalizables y su correspondiente depreciación y o amortización;

- Copias de informes de auditorías anteriores y de cartas sobre el control interno de la entidad, respuestas de la entidad a los informes o cartas de auditoría;

- Programa general de trabajo de la auditoría y evolución del mismo;

- Obligaciones fiscales y legales a que esta sujeta la entidad;

- Copia del sistema de información gerencial en uso de la entidad y evolución del mismo.

**LEGAJO DE AUDITORIA .-** Es el conjunto de papeles de trabajo que soportan el resultado de la auditoría en proceso o de una auditoría concluida. También, en este caso, en la parte introductoria del legajo se incorporara una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran. La organización de este legajo deberá ser en orden al índice referido.

**CEDULA DE AUDITORIA .-** Es el documento o papel que consigna el trabajo realizado por el auditor sobre una cuenta rubro, área u operación sujeto a su examen.

Las cédulas de auditoría se pueden considerar de dos tipos : Tradicionales y

eventuales. Las tradicionales, también denominadas básicas, son aquellas cuya nomenclatura es estandar y su uso es muy común y ampliamente conocido; dentro de estas se encuentran las siguientes: Cédulas sumarias; resúmenes o cuadros sinopticos de conceptos y o cifras homogéneas de una cuenta, rubro área u operación; y cédulas analíticas: Detalle de los conceptos que conforman una cédula sumaria.

El segundo tipo de cédulas de auditoria eventuales no obedece a ningún patrón estandar de nomenclatura y los nombres son asignados a criterio del propio auditor citándose a manera de ejemplo, las cédulas de asientos de ajuste, cédulas de reclasificaciones, confirmaciones cartas de salvaguarda, cédulas de recomendaciones, control de tiempos de la auditoria, asuntos pendientes, etc.

**CRUCE DE CEDULAS** .- Es el procedimiento por medio del cual se hacen referencias entre uno (s) y otro (s) papel (es) de trabajo valiéndose de los índices asignados a las cédulas de auditoria. Es practica común efectuar los cruces con lápiz rojo asentado el índice de cruce o referencia al lado izquierdo o derecho (indistintamente) de la cifra o concepto que se esta transportando de una cédula a otra.

**INDIZACION** .- Es el hecho de asignar índices o claves de identificación que permiten localizar y conocer el lugar exacto donde se encuentra una cédula dentro del expediente o archivo de referencia permanente y el legajo de auditoria los índices son anotados con lápiz rojo en la parte superior derecha de la cédula de auditoria.

La indización ( También llamada indexación por algunos auditores ) o asignación de índices conlleva enunciativamente, las siguientes ventajas para el auditor :

- Simplifica la localización, dentro de los papeles de trabajo, de una cuenta, rubro área u operación sujeta a auditoria o en proceso de auditarse;

- Simplifica la localización de evidencias que soportan el dictamen o informe de auditoría;
- Simplifica la revisión del avance de la auditoría ya que constituyen un medio de ordenación de los papeles de trabajo;
- Ayuda al control de la auditoría, ya que al asignarse un lugar y clave específica para cada cédula se elimina el riesgo relativo de una eventual duplicidad de trabajo;
- Facilita la secuencia entre auditorías, ya que por lo general trabajos similares se localizarán con el mismo índice;
- Facilita la elaboración del dictamen o informe

Los índices de auditoría pueden ser de las siguientes clases : Alfabéticas, numéricas, alfanuméricas ( incluyendo números arábigos o romanos ); existen variantes de utilización de mayúsculas, minúsculas o combinación de ambas.

**MARCAS DE AUDITORIA** .- Las marcas de auditoría son símbolos utilizados por el auditor para señalar en sus papeles de trabajo el tipo de revisión y prueba efectuados, el uso de las marcas de auditoría reporta los siguientes beneficios :

- Facilita el trabajo y aprovecha el espacio al anotar, en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas :
- Facilita su supervisión al poderse comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

Las marcas de auditoría a utilizar influyen mucho en el criterio de los auditores habrá algunos que estandarizan las marcas para que sean utilizadas por todo el

grupo de auditores, en una auditoría o inclusive en la misma firma de auditores o grupo de ellos.

No obstante la diversidad de criterios que pueden prevalecer en este punto, existe un común denominador que siempre deberá ser atacado y respetado : Dejar constancia en papeles de trabajo del significado de las marcas utilizadas en la auditoría.



#### 2.4.10.- INFORME

En ocasiones la expresión de la opinión llamada dictamen puede ser manifestada más ampliamente, abundando con comentarios sobre los renglones y cambios más importantes de los estados financieros; a esta presentación de la opinión se le conoce como informe largo.

El informe largo es un dictamen que incluye comentarios sobre los renglones más importantes de los estados financieros respecto de su contenido, las variaciones que mostraron en relación con ejercicios anteriores, sus proyecciones al futuro o cualquier otro aspecto interesante de las cuentas, el control interno, las operaciones o la administración.

#### EVOLUCION DE SU CONTENIDO :

En un principio, el informe largo enumeraba exhaustivamente los procedimientos de revisión usados y los resultados obtenidos en cada una de las cuentas de los estados financieros; incluía igualmente detalles de las partidas componentes de las cuentas colectivas. Posteriormente se incorporaron comentarios sobre las causas de las variaciones observadas en las cuentas de balance, se fueron eliminando las descripciones de los procedimientos usados y los detalles de cuentas se redujeron a los conceptos más importantes destacándose su particular significado.

Actualmente se aprecia un marcado incremento en los comentarios a las variaciones (causa y significado) de las cifras del estado de resultados reduciéndose sensiblemente las relativas a cuentas de balance; los análisis que se incluyen corresponden a las cifras más importantes señalándose su concepto y efectos en la administración, particularmente desde el punto de vista financiero; los comentarios se acompañan con gráficas y las tendencias se expresan en estados comparativos que incluyen tanto valores naturales como obsoletos e índices de relación llamados razo-

nes. Además prácticamente ha desaparecido la inclusión de comentarios sobre los procedimientos de auditoría aplicadas.

#### FORMA Y CONTENIDO ACTUALES

La presentación del informe largo varía de persona a persona, a continuación se presenta un esquema del contenido de un informe largo que responde al contenido actual y que ofrece cierto orden que facilita su lectura y comprensión :

- 1.- Debe tener un índice del contenido que facilite la localización rápida de la información deseada.
- 2.- Introducción e identificación de los estados financieros a que se refiere a que se refiere.
- 3.- Resumen de las variaciones y comentarios más importantes del ejercicio (hechos sobresalientes)
- 4.- Variaciones en los resultados.
  - a).- Estado comparativo de los grupos más importantes.
  - b).- Comentarios (causa y significado) a las variaciones más significativa.
  - c).- Comentarios a la relación que guardan entre sí los elementos del estado de resultados y variación mostrada en relación con ejercicio anterior.
  - d).- En su caso, relación de las cifras respecto de las otras empresas semejantes y significación.

e).- Tendencias. Estudio y comentarios.

5.- VARIACIONES EN EL BALANCE GENERAL  
( Situación financiera )

a).- Estado de origen y aplicación de recursos interpretación.

b).- Comparativo de las cifras del balance por conceptos más importantes.

c).- Comentarios a las variaciones más importantes significado y tendencia.

d).- Contenido y características de los grupos más importantes ( índices de rotación de las cuentas por cobrar, de los inventarios; método de costeo, cuentas por cobrar y pagar más importantes, garantías, plazas, composición del capital, etc.

6.- OPINION

Aplicación de principios de contabilidad y consistencia en la aplicación de dichos principios.

7.- ANEXOS

Al final del informe se acostumbra incluir las cifras estadísticas y los estados más importantes para facilitar su lectura y la consulta rápida de estos ( balance, estado de resultados de modificaciones al capital contable, al activo fijo, etc.

Debe procurarse la inclusión de gráficas que faciliten la interpretación del contenido y en general "debe ser conciso, ágil y sencillo en su expresión y debe contener únicamente comentarios de importancia prescindiendo de incluir comen

-tarios de incidentales o secundarios que pudieran distraer la atención del lector de los puntos principales".

#### 2.4.11.- DICTAMEN

Al concluir el trabajo de revisión de las cifras de los estados financieros, el contador público expresa las conclusiones a que llega respecto de la corrección contable de las mismas en un documento llamado dictamen.

El dictamen es, pues la opinión del contador público sobre la corrección contable de las cifras de los estados financieros como resultado del examen y revisión de los mismos.

Esa opinión o dictamen podría redactarse en la forma y estilo que cada quien tuviera para hacerlo; no obstante, con el fin de uniformar hasta donde sea posible esa expresión, la profesión ha adoptado una forma de redacción más o menos rígida en la que se resumen claramente tres ideas fundamentales: 1o.- Identificación de los estados financieros a que se refiere el dictamen; 2o.- Trabajo realizado en su revisión y 3o.- Opinión profesional.

#### RESPONSABILIDAD PROFESIONAL INHERENTE A LA EMISION DEL DICTAMEN

En atención a las normas de auditoría relativas al dictamen e información, el contador público tiene las siguientes responsabilidades específicas al emitir un dictamen:

1).- Debe aclarar su relación con los estados financieros en los que se mencione su nombre, y en su caso, el trabajo realizado para fijar su responsabilidad en relación con dichos estados.

2).- Debe aclarar si los estados financieros sobre los que externa su opinión fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3).- Debe aclarar si hubo consistencia en la aplicación de esos principios, en relación con el ejercicio anterior.

4).- Se entiende que las declaraciones informativas de los estados financieros son suficientes si el contador público no declara lo contrario.

5).- En el caso de salvedades a sus afirmaciones básicas en el dictamen, el contador público, debe aclarar plenamente las causas y su efecto en el cuadro general de los estados financieros.

6).- Cuando el contador público no este en condiciones de expresar una opinión, debe aclararlo así.

Por su importancia a continuación se transcribe en artículo 2.11 del código de ética profesional :

"El contador público será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión, entre otros casos, si al expresar su opinión respecto a los estados financieros que haya examinado o al presentar cualquiera otra información profesional :

a).- Omite un hecho importante que conozca o sea necesario manifestarlo para que los estados financieros o sus informes no desorienten o introduzcan a conclusiones erróneas :

b).- No informa claramente sobre cualquier dato falso importante del cual tenga conocimiento :

c).- Incurre en negligencia grave en la ejecución de su trabajo profesional o al rendir el informe correspondiente :

d).- No obtiene suficiente información para justificar la opinión que sustente :

e).- No informa respecto a cualquier desviación grave de los principios contables generalmente reconocidos o acerca de cualquiera omisión importante en las circunstancias del caso concreto :

f).- Aconseje falsear los estados financieros o cualquier otra información de su cliente.

En suma las opiniones, informes y documentos que presente el contador público deberán contener la expresión de su juicio fundado sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir a error ".

#### UN NUEVO DICTAMEN SOBRE ESTADOS FINANCIEROS

La comisión de normas y procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en Septiembre de 1975.

Un nuevo modelo de dictamen que debe, de acuerdo con la recomendación de dicha comisión utilizarse preferentemente a fin de que llegue a ser de uso general. También especifica que de no utilizarse esta nueva forma, deberá usarse el texto del dictamen tradicional que hemos comentado antes.

Este nuevo dictamen que se caracteriza por su sencillez de redacción y facilidad de comprensión, fue propuesto con el deseo de excluir del mismo todo tecnicismo que pueda hacerlo obscuro, para expresarlo de una manera sencilla y de fácil acceso al usuario del mismo que no necesariamente deberá ser contador público.

A continuación se transcribe el nuevo dictamen, que establece la comisión de normas y procedimientos de auditoría en su boletín H-02 párrafo 33 :

En mi opinión con base en el examen que practique, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de \_\_\_\_\_ al 31 de diciembre de 19 \_\_\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha ".

En el nuevo dictamen anterior destacan dos hechos substanciales:

a).- Se elimina el calificativo de "razonablemente" y las tres afirmaciones básicas del dictamen original : La referencia expresa a las normas y procedimientos de auditoría; a los principios de contabilidad generalmente aceptadas; y a su aplicación consistente.

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

Las razones fundamentales expresadas por la comisión para los cambios anteriores, derivan básicamente del hecho de que la inclusión de las normas de auditoría, los principios de contabilidad y su consistencia eran una actitud fundamentalmente pedagógica que pretendía "enseñar" a los usuarios de los estados financieros el hecho de que la opinión del contador público descansaba sobre esos puestos básicos.



La comisión ha considerado que tal enseñanza ya se ha logrado plenamente por la amplia difusión y el uso más o menos abundante que ha tenido el dictamen de estados financieros con el desarrollo normal de los negocios y que, en consecuencia, al haberse alcanzado dicho propósito ya no es necesario insistir en ello.

## 2.4.12.- SALVEDADES

### CONCEPTO

En el dictamen tradicional se destacan tres declaraciones sobre las que el contador público acepta plenamente la responsabilidad que implican :

1a.- Haber examinado los estados financieros de acuerdo con las normas de la profesión y aplicando los procedimientos de auditoría que se juzgaron necesarios en las circunstancias.

2a.- Que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de la empresa, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3a.- Que dichos principios fueron aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

Cuando por cualquier razón el contador público no puede sostener cualquiera de las declaraciones anteriores este hecho debe reflejarse como una salvedad o excepción al propio dictamen.

Además, cuando la empresa enfrenta incertidumbres ( contingencias ) sobre la solución de problemas importantes, que puedan afectar favorable o desfavorablemente su patrimonio, el auditor deberá hacer la salvedad correspondiente.

Por lo anterior, podemos concluir que la salvedad es una excepción parcial o total a algunas de las afirmaciones principales del dictamen tradicional del contador público, que afectan su opinión, o por la presencia de incertidumbres o contingencias importantes que confronte la empresa.

## CLASIFICACION

Consecuentemente, en términos generales, las salvedades pueden clasificarse como sigue: (2)

Salvedades a la opinión:

- a).- Por limitaciones al alcance, que afecten los resultados del trabajo.
- b).- Por faltas en la aplicación de los principios de contabilidad.
- c).- Por cambios en aplicación de dichos principios ( inconsistencia )
- d).- Por incertidumbre sobre la solución de problemas importantes en favor o contra la empresa ( contingencia )

La salvedad es una mancha en los estados financieros y su tamaño afecta directamente la opinión o el dictamen del contador público. Cuando las salvedades, siendo importantes, no afecten los estados financieros tomados en conjunto, el contador público debe manifestarlas claramente, produciéndose un dictamen con salvedades.

Cuando las salvedades sean de tal modo importantes que afecten el todo de los estados financieros, el contador público puede asumir las siguientes posturas;

- a).- Emitir opinión negativa

La opinión negativa es la certeza de que los estados financieros examinados no presentan la situación financiera porque los resultados obtenidos son en este sentido. La opinión negativa no es la incapacidad de opinar sino el convencimiento

de que lo revisado no está correcto.

b).- Abstenerse de opinar (Abstención de opinión)

La abstención de opinión es la imposibilidad profesional de rendir una opinión favorable o desfavorable como resultado del trabajo realizado, o sea, que el trabajo efectuado y o los resultados obtenidos no proporcionan elementos de juicio suficiente y competente para emitir una opinión y en ese caso se produce la abstención o negación de opinión.

EJEMPLO DE SALVEDADEDES

A continuación se presentan modelos de dictámenes mostrando el efecto de las salvedades comentadas, tanto en el dictamen profesional como en el nuevo dictamen.

1.- Salvedad por limitaciones al alcance, que afectan los resultados del trabajo por insuficiencia de los resultados obtenidos con los procedimientos supletorios.

Ejemplo, suponiendo que en un activo total de \$10,000.00 la gerencia hubiera solicitado omitir el envió de confirmación de adeudo a cuentas por cobrar especiales con importe conjunto de \$1,500,000 mismas que no se hubieran podido verificar por otros procedimientos:

- Dictamen tradicional

He examinado... mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que a solicitud de la empresa no efectué la confirmación

directa de las cuentas por cobrar especiales con importe de \$1,500,000 ni me fué posible satisfacerme de su corrección por otros procedimientos.

En mi opinión, excepto por la cuentas por cobrar no verificadas, mencionadas antes, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente. . .

- Dictamen nuevo

En mi opinión, con base en el examen que efectué y excepto por la falta de verificación de cuentas por cobrar mencionada en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presenta la situación financiera de . . .

A solicitud de la empresa, no efectué la confirmación directa de las cuentas por cobrar especiales con importe de \$1,500,000 ni me fué posible satisfacerme de su corrección por otros procedimientos.

## 2.- SALVEDAD POR FALTAS A LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS:

Ejemplo suponiendo que las inversiones en valores con importe en libros de \$5,000,000 (en un activo total de \$40,000,000) tuvieran un valor de mercado de \$2,000,000 y no hubieran sido castigadas:

- Dictamen tradicional

He examinado. . .

En mi opinión, con la salvedad de las inversiones en valores que debieron castigarse en \$3,000,000 para mostrarse a su valor de mercado, menor que su costo

de adquisición en ese importe, los estados adjuntos presentan razonablemente. . .

- Dictamen nuevo

En mi opinión, con base en el examen que efectué y excepto por las inversiones en valores, que debieron castigarse en \$3,000,000 para mostrarse a su valor de mercado menor que costo de adquisición en ese importe, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de...

**3.- SALVEDAD POR CAMBIOS EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD - Inconsistencia.**

Conocemos la utilidad de la consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad; Permite la comparabilidad de las cifras de los estados financieros y evita el empleo arbitrario de dichos principios; no obstante, la evolución de las técnicas y de los negocios mismos hace necesarios y en ocasiones inevitables los cambios, por ello se presentan dos posturas que puede adoptar el contador público frente a un cambio (Inconsistencia) en la aplicación de los principios de contabilidad.

a).- Que esté de acuerdo con el cambio, cuando éste es razonable y adecuado.

b).- Que no esté de acuerdo con el cambio, cuando éste no se justifica y resulta arbitrario.

3. a).- Ejemplo, cuando se está de acuerdo con el cambio, suponiendo que durante los ejercicios anteriores la empresa hubiera omitido la depreciación de una parte substancial de la maquinaria y en el ejercicio examinado hubiera decidido corregir dicha situación que obviamente era anormal:

- Dictamen tradicional

He examinado. . . (cifras al 31 de diciembre de 19XX).

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre 19XX y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre las bases consistentes con las del año anterior, con excepción del cambio con el cual estoy de acuerdo relativo a los incrementos a la reserva para depreciación que a partir del presente ejercicio incluyeron la totalidad de bienes despreciables, en tanto que hasta el 31 de diciembre de 19XX se había excluido una parte substancial de la maquinaria. Este cambio produjo un cargo a los resultados del ejercicio por \$6,000,000 cifra superior en \$1,800,000 a la cantidad que se hubiera obtenido de haber seguido el procedimiento del año anterior, asimismo al reestructurarse el cálculo de la depreciación acumulada se produjo una modificación a los resultados de ejercicios anteriores que importó \$3,600,000.

- Dictamen nuevo

Ejemplo adaptado del que presenta el boletín H-03 de la comisión de normas, cuando se está de acuerdo con el cambio, suponiendo un cambio aceptable en el método de valuación de los inventarios

En mi opinión con base en el examen que practiqué, los estados financieros - que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de contabilidad generalmente aceptados, hubo un cambio, con el que estoy de acuerdo, en el método para valuar

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

3. b).- Ejemplo, cuando no se está de acuerdo con el cambio, suponiendo que la empresa hubiera decidido valorar, a la fecha de cierre de ejercicio, sus pasivos en dólares, al tipo de cambio vigente en la fecha de su operación (registro) y no al tipo de cambio vigente en el mercado a la fecha de cierre de ejercicio.

- Dictamen tradicional.

He examinado.

Al cierre del ejercicio 19XX, la empresa decidió valorar sus pasivos en dólares al tipo de cambio al que se registraron en la fecha de su contratación los principios de contabilidad indican que todos los pasivos en dólares deben valorizarse al tipo de cambio técnico o de mercado vigente a la fecha de cierre, el mayor. De haberse aplicado correctamente este principio los pasivos de la empresa al 31 de diciembre de 19XX sería mayores en \$7,000,000 y sus resultados menores en esa misma cantidad.

En mi opinión, excepto por lo expresado en el párrafo anterior, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de Compañía X S.A., al 31 de diciembre de 19XX y el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, que fueron aplicados sobre bases, consistentes con las del año anterior, excepto por el cambio en el método de valuación de los pasivos en dólares con el que no estoy de acuerdo y produjo una omisión de \$7,000,000 en los



pasivos registrados de la empresa y un incremento en sus resultados por esa misma cantidad.

#### 4. SALVEDAD POR INCERTIDUMBRE SOBRE LA SOLUCION DE PROBLEMAS IMPORTANTES CONTINGENCIAS.

Ejemplo, suponiendo un juicio contra la empresa por supuesto incumplimiento de garantía sobre productos vendidos con importe de \$25,000,000 que representa el 40% de la utilidad del ejercicio, y sobre cuya solución final no pueden opinar los abogados defensores.

- Dictamen tradicional.

He examinado.

Durante el ejercicio, la empresa fué demandada por supuesto incumplimiento de garantía, por un importe no menor a \$25,000,000 la empresa no ha constituido reservas para cubrir esta contingencia, por asumir que la demanda es injusta, pero si el resultado final del juicio favoreciera a la parte demandante, el patrimonio de la empresa se vería afectado, por lo menos en el 50% de dicha cantidad después del efecto de impuestos y participación.

En mi opinión, SUJETA A los efectos que puedan derivarse de que se realice o no la contingencia mencionada en el párrafo anterior, los estados financieros que se adjuntan razonablemente. . .

#### 5. Ejemplo de opinión negativa

Ejemplo, suponiendo una empresa con activos totales de \$30,000,000

- Dictamen tradicional

He examinado.

En el curso de mi examen observé lo siguiente:

- 1.- No se ha calculado correctamente la depreciación al activo fijo. De acuerdo con estudios de técnicos la depreciación acumulada es insuficiente en \$ 5,000,000.
- 2.- De acuerdo con informes proporcionados por el Tesorero y los abogados de la compañía, la estimación para cuentas de cobro dudoso es inferior a las posibles pérdidas en la recuperación de adeudos en aproximadamente \$4,000,000.
- 3.- Los inventarios incluyen material obsoleto por \$6,000,000 que según estimaciones de los peritos pueden ser vendidas a un precio máximo de \$1,000,000 para los cuales no se ha constituido reserva para castigo.

De contabilizarse los conceptos anteriores, el capital contable y el activo se verían reducidos en \$14,000,000.

En mi opinión, por las razones expresadas en los párrafos anteriores los estados que se adjuntan no presentan la situación financiera de la compañía X S.A. Ni el resultado de sus operaciones por el año . . .

#### 6. Ejemplo de Negación de opinión.

En la práctica, ese caso se presenta muy rara vez ya que las condiciones que lo imponen, generalmente pueden descubrirse en los arreglos preliminares con el cliente, pudiéndose evitar en esos momentos al entrar de lleno al desarrollo de la auditoría.

A continuación transcribimos el ejemplo que presenta la comisión de normas y procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín H-05.

He examinado el balance general de Compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19XX y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos preparados por la administración del compañía".

En vista de las deficiencias de control interno que existen, no he podido satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio y por ello me abstengo de opinar sobre los estados financieros que se acompañan".

"Las principales deficiencias encontradas fueron:

a)... b)... c)... etc."

## CAPITULO III

### LA AUDITORIA INTEGRAL

#### 3.- AUDITORIA INTEGRAL UN NUEVO ENFOQUE

Partiendo de la base que "auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizado por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos".

Debe quedar claro que la auditoría no es una subdivisión o una continuación del campo de la contabilidad; y visualizando una auditoría que abarque todas las áreas de una empresa nace la auditoría integral.

La cual se encarga de la revisión de los aspectos contable-financieros, operacionales y administrativos de la entidad sujeta a revisión en una misma asignación de auditoría el propósito fundamental de la auditoría integral se dirige a evaluar. El grado en que los recursos financieros físicos y humanos son administrados con economía, eficiencia y eficacia.

Dicho objetivo se cumplirá únicamente cuando la formación del contador público, se mantenga actualizándose de manera seria y habitual, le permite estudiar, evaluar y opinar sobre la situación que guardan los negocios, así como sugerir mejorar para un correcto desarrollo de los mismos.

En la actualidad y considerando la inminente necesidad de las empresas y de la administración pública, de actuar en busca de los propósitos que les son establecidos para alcanzar grados óptimos de calidad, eficiencia y eficacia, en beneficio de los diferentes participantes de la sociedad que está formada por los usuarios y consu-

midores de bienes y servicios, la contaduría pública puede y debe hacer su mejor aportación profesional al efecto.

En la auditoría integral se expresa que el trabajo debe estar orientado a la calidad de las operaciones e información, dejando la cantidad como parámetro de evaluación y no como eje de la revisión.

Cada entidad tiene objetivos establecidos en el plan nacional de desarrollo y por la coordinadora secretarial, cuyo cumplimiento deben ser evaluados obligatoriamente por la auditoría integral.

Es muy interesante el observar que está previsto un trabajo eficiente y como ejemplo está la instrucción de revisar informes preparados por otras instancias que interactúan con las dependencias y que puede apremiar tiempo en la determinación de asuntos que son de la esfera de acción de la auditoría integral, por ejemplo informes emitidos por: (1)

- 1.- Contralores internos.
- 2.- Comisarios públicos.
- 3.- Delegados de contraloría.
- 4.- Auditores externos, etc.

#### SINOPSIS DE LA AUDITORIA INTEGRAL

Al inicio de la década de los setentas hizo su aparición en el medio profesional, de gobierno y en el sector privado en México al igual que la auditoría operacional, como una nueva especialidad del contador público, especialidad que como novedad,

(1) Revista PAF Págs. 20, 21, 22, 23 24 y 25

fué bien recibida y elogiada gracias a las bondades que proyectaba su ejercicio y resultados en la practica. . . . Y así sucedió, esta disciplina que en su origen fué motivo de duda, confusión e incertidumbre por no estar perfectamente definida y delineada vino a dar un gran cambio en la actividad del contador público y en las entidades en las que ofrece sus servicios.

En los albores de este nuevo tipo de auditoria, como es lógico; era muy escasa la literatura u orientación institucional para ejercerla sobre bases firmes y consistentes.

Dicha auditoria es una actividad que nos lleva como propósito fundamental el prestar un mejor servicio a la administración proporcionándole comentarios y recomendaciones que tiendan a mejorar la eficiencia de leer operaciones de una entidad  
(1)

La auditoria integral es un gran reto a la capacidad y calidad profesional del contador público como auditor integral.

Esta prevista la existencia de despachos de auditores integrales de diferentes profesionales así, enunciativamente mencionamos a: contadores, administradores, ingenieros, arquitectos y actuarios.

La interacción, el poder de convocatoria, la capacidad de respuesta y la posibilidad de armonizar a profesionales de diferentes disciplinas, son las características que por lo menos deben tener estos despachos.

En la actualidad esta naciendo la academia de auditores integrales y se continua trabajando para dar continuidad a algo que "llego para quedarse" al mismo

(1) Conoce las auditorias Edit. Ecasa pags. 7, 223, 224, 225

tiempo el instituto mexicano de contadores públicos sigue participando en todo ello.

### 3.2.- LA INTERACCION DE LA AUDITORIA INTEGRAL EN EL CONTORNO MODERNO.

Como ya se dijo anteriormente esta es una disciplina que llego para quedarse sustentado por sus bases, su metodología y su elevado grado de maximización en cuanto a calidad, eficiencia y eficacia; por ser un servicio dinámico, fundamentalmente preventivo y si es necesario correctivo. Para proporcionar esta ayuda y alcanzar un máximo de provecho, se deberán encontrar formulas para administrar esas operaciones de tal manera que produzcan los mejores resultados, o lo que es lo mismo, alcanzar en forma óptima los objetivos establecidos.

La auditoria integral tiene un enfoque del presente al futuro, siendo necesario que el responsable de ejecutarla tenga una mentalidad de hombre creativo y en sus análisis se ubique en la posición mental de ser el encargado de la toma de decisiones en el más alto nivel de la organización.

#### NECESIDAD DE CONTAR CON UNA AUDITORIA QUE ABARQUE TODAS LAS AREAS.

Debido a los aconteceres modernos a los que la vida actual nos lleva en lo referente a las empresas es indispensable contar con una auditoria que no solo se encargue de una parte de la empresa, que no solo se encargue de una parte de la empresa, que solo se encarguen de revisar los estados financieros, no que solo nos diga si es el momento oportuno para intervenir, para contratar personal, o aún más no solo una auditoria de origen gubernamental o fiscal que nos imponga sanciones por el incumplimiento de algunas de las obligaciones propias de la empresa.

Es necesario contar con una auditoria que cubra todos los aspectos importantes y vitales en la vida de una empresa.



Es por ello que hoy en la actualidad ha tenido una gran demanda y ha despertado un gran interés la auditoría integral encargada de orientar de manera total a los dirigentes de dicha empresa.

#### BASES QUE SUSTENTAN EL EJERCICIO DE LA AUDITORIA INTEGRAL.

Para que exista un verdadero soporte o congruencia en la auditoría integral. Se han tomado en cuenta las siguientes consideraciones y criterios:

Primero.- Todo buen auditor (Interno, operacional o administrativo, con relación laboral directa hacia la entidad a la que presta sus servicios) sabe y reconoce que el pilar más sólido en que sustenta su actuación, y que debe vigilar por él, es el control interno. La definición más aceptada y reconocida al respecto dice: El control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración. De esta definición se determinan cuatro objetivos del control interno, mismos que se relacionan con cada tipo de auditoría y que son los siguientes, en la inteligencia de que para efectos del análisis que se está efectuando no llevan la misma secuencia de la definición apuntada: (1)

Objetivo 1.- Obtención de información financiera veraz y confiable; Auditoría interna tradicional.

Objetivo 2.- Promoción de eficiencia en la operación de la entidad; Auditoría operacional.

(1) Conoce las auditorías Edit. Ecasa Pags. 224 y 225

Objetivo 3.- Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la entidad: Elemento para la auditoría administrativa.

Objetivo 4.- Protección de los activos de la entidad: Resultado de la observancia de los otros tres objetivos.

La corriente más moderna en materia de control interno, y que está causando gran impacto dice que este se divide en dos grandes áreas: En control financiero - contable y el control administrativo. La conjunción de ambos da lugar al sistema integral de control interno.

Segundo.- Existen ciertas bases de estudios, análisis y conocimiento que el auditor, llámese interno, operacional o administrativo debe tener de la entidad a auditar; es decir cada uno de ellos debe recorrer el mismo camino para identificarse con la entidad, así como para conocer la función sujeta a auditoría y las condiciones ideales (financieras, operacionales y administrativas) que debe prevalecer y que sirvan de base para efectuar sus comparaciones y llegar a concluirse.

Tercero.- No existe una línea perfectamente definida que indique en una revisión de auditoría donde inician y donde termina la auditoría interna, la auditoría operacional y la auditoría administrativa. Por ejemplo la revisión de los procedimientos (el primer problema que se encuentra es que habrá quien las llame procedimientos de operación y otros dirían que son administrativos). Un procedimiento (como parte integrante de un sistema), por su lógica de acción es operativo, pero también está encuadrado dentro de disposiciones y políticas administrativas y obviamente por medidas elementales de protección de activos (una de ellas, de las más importantes, es que se encuentren registradas en la contabilidad).

Cuarta.- Los resultados de operación de una entidad se deben consignar en los estados financieros. Una de las fases de revisión de la auditoría de estados financie-

ros implica la revisión de las "transacciones" o "operaciones" (las que generan ingresos o costos y gastos) y que son registradas en las cuentas llamadas de resultados. Pero para "operar se debió contar con políticas o disposiciones administrativas que normaron esas operaciones; por ejemplo; políticas de compra de materiales y suministros, planes y programas de producción, políticas de precios de venta, políticas de crédito, etc.

En síntesis, para auditar resultados de operación (consignados en estados financieros) se deben revisar las operaciones que les dieron efecto, y las disposiciones administrativas con base en las cuales se operó. Para revisar aspectos operacionales se debe recurrir a las mismas disposiciones administrativas que los gobiernan y cerciorarse que el resultado de esas operaciones esté correctamente contabilizado. Para revisar funciones administrativas habrá que recurrir a las operaciones para calificar que tan efectivas han sido aquellas, además de analizar en su conjunto en los estados financieros.

Quinto.- Un problema lamentablemente común entre los auditores (llámense internos, operacionales o administrativos) es que su trabajo lo desarrollan para satisfacerse ellos mismos y sus técnicas van encaminadas a aplicarlas en función a su propia formación y trascendencia profesional y así se tiene por ejemplo, cuando una autoridad, con facultades para ello, ordena una auditoría, si el receptor de la orden es un licenciado en administración, de inmediato pensará en una auditoría administrativa, si es un contador público conservador dirá que va a hacer un trabajo de auditoría interna; por último, si el receptor es un novel contador público dirá simple y llanamente que va a efectuar una auditoría operacional.

No habrá que olvidar, jamás, que seguramente a la autoridad que dio la orden de hacer una auditoría a su grupo interno de auditoría, lo que menos le va a importar es como se llama ésta; ya que lo que desea saber es que está sucediendo en determinada área de su organización, y entre más integral o completo sea el enfoque

de revisión de su auditor será mejor; de igual manera, tampoco le interesará saber si se aplicara enfoques de auditoría interna, operacional o administrativa pues solo querrá, simple y sencillamente: Resultados.

Conceptual y doctrinalmente hablando si se puede y se debe identificar cada tipo de auditoría; en la práctica se pueden conjugar los objetivos de las mismas, para dar un servicio más completo y profesional. La auditoría integral debe tener un enfoque primario como revisión de aspectos complementarios; por ejemplo: Auditoría operacional de la función de cuentas por cobrar cubriendo, complementariamente, los aspectos financieros - contables y los administrativos de esa misma función. La auditoría integral infiere la filosofía de un mayor servicio y calidad del mismo, que debe imperar en un auditor que depende en forma interna de una entidad.

### 3.3.- METODOLOGIA PARA LA EJECUCION DE LA AUDITORIA INTEGRAL.

Dicha metodología viene a ser una conjunción de las presentadas en ocasión del tratamiento de la auditoría interna; la operacional y la administrativa y se puede resumir en las siguientes etapas de su proceso:

Primero.- El auditor habrá de identificarse y o llevar a cabo un estudio general de la entidad que será objeto de una auditoría integral (desde un punto de vista interno).

Segundo.- Efectuar un análisis específico de la función que estará sujeta a auditoría cubriendo además, en esta etapa, el estudio y evaluación del control interno.

Tercero.- Allogarse de los programas necesarios de auditoría de estados financieros que sean aplicables a la función sujeta a auditoría. Conocer en estricta teoría, los controles, actividades y elementos del proceso administrativo de la función sujeta a revisión.

Cuarto.- En esta fase también se combinara lo que el auditor ha investigado y examinado comparándolo contra lo ideal o lo que debe ser.

Quinto.- Formulación, discusión previa, presentación del informe de auditoría integral.

Sexto.- Dar seguimiento a los hallazgos y recomendaciones presentadas por el auditor para cerciorarse que su trabajo tuvo un resultado o beneficio positivo.

#### INFORME DE AUDITORIA INTEGRAL.

La elaboración y tratamiento del informe de auditoría integral de hecho no difiere en gran forma de lo expresado en oportunidad del informe de auditoría interna,

por lo que se recomienda recurrir a lo contemplado en esa ocasión.

#### FILOSOFIA DE LA AUDITORIA INTEGRAL

Para poder entender de una manera más simple a la auditoria integral es necesario conceptualizarla en cinco apartados como son: (1)

- 1).- Evidencia
- 2).- Debido cuidado del auditor
- 3).- Presentación adecuada
- 4).- Independencia
- 5).- Conducta ética

**Evidencia.** - La evidencia incluye todas las influencias de la mente de un auditor que afecten su juicio acerca de la exactitud de proposiciones, remitidos a él para su revisión.

El auditor no busca una prueba concreta, absoluta. Se ocupa, de acuerdo con los requerimientos del encargo de asegurar a una persona responsable y competente de la razonabilidad de las manifestaciones financieras de la dirección y o de la adecuación de las actividades del control interno.

**Debido cuidado del auditor.** - Se refiere a la amplitud de la revisión necesaria para llevar a cabo dicha auditoria.

(1) Manual de auditorias I Edit. Centrum Págs. 5 y 6

El ejercicio del debido cuidado requiere una revisión crítica a cualquier nivel de supervisión del trabajo efectuado y del criterio ejercido por quienes colaboraron en la realización del examen a revisión.

Presentación adecuada.- La presentación adecuada se refiere a los siguientes tres conceptos de auditoría: (2)

a).- Propiedad en la contabilidad

b).- Desglose adecuado

c).- Obligación de auditor

a).- Propiedad en la contabilidad.- Esto es la conformidad con los principios contables generalmente aceptados resulta útil abstraer de las prácticas contables aceptadas la esencia de los principios actualmente vigentes. Estos afectan fundamentalmente a dos áreas generales de contabilidad: La primera se puede denominar métodos contables, la segunda, presentación de los estados financieros. Los métodos contables incluyen aquellas prácticas tales como clasificación contable análisis de transacciones, la práctica de capitalizar el costo del activo de larga vida y su subsecuente amortización, la utilización de ajustes por periodificación y diferimientos, la consideración de las existencias en la determinación del beneficio, los métodos de valorización de las existencias y similares. Para que la información sea fiable, es necesario seguir métodos contables aceptados.

La presentación de los estados financieros se relaciona con las clasificaciones del balance de situación y el tratamiento de ganancias o pérdidas inusuales a propósito de su presentación en el estado de pérdidas y ganancias, el desglose ade-

cuado de pasivos de contingentes, indicación de las bases de valoración en el balance de situación y aspectos similares. Aunque se disponga de información fiable, una presentación no satisfactoria de los estados financieros puede ocultar información útil, o también, ser una información que induzcan a error y que sea engañosa.

b).- Desglose adecuado.- Este concepto consiste en la idea de que el auditor no ha desempeñado su función en la relación al desglose necesario de la información financiera para terceras personas, a menos de que éste haya:

1).- Asegurado así mismo de que existe a disposición de las partes interesadas la suficiente información financiera para las decisiones de inversión bajo las condiciones actuales de mercado.

2).- Indicado su habilidad y disposición como experto a someter esta información a revisión y posteriormente a expresar su opinión profesional sobre su fiabilidad.

3).- Adoptado ante todo una actitud de protección de los intereses de los inversores (así como también de los acreedores y otras terceras partes interesadas), en la medida de sus facultades profesionales.

c).- Obligación de auditar.- Con el fin de desarrollar el concepto de obligación de auditar, el auditor debe tomar medidas que protejan a los lectores de su Informe de malentendidos sobre el alcance de su examen o sobre la naturaleza de su opinión.

**INDEPENDENCIA.**- El concepto de independencia es extremadamente importante para los auditores; independencia de la dirección, debido a sus amplias responsabilidades con terceras partes. También es necesario un cierto grado de independencia para aquellos auditores que trabajan como empleados de una empresa o para aquellos que efectúan funciones de auditoría para el gobierno. Con el fin de llevar a cabo una revisión apropiada, el auditor no debe estar influenciado por ningun-



na persona de la unidad objeto de su revisión. Esto significa que el auditor debe tener un "enfoque independiente" y debe estar libre de "influencias y perjuicios".

**CONDUCTA ETICA.**- El concepto básico de auditoria adopta la idea de que el auditor debe llevar a cabo su trabajo dentro del marco de un código profesional de ética como señalan Arens y Loebbecke: "Un código de ética puede consistir en unas afirmaciones generales de conducta o reglas específicas que definan procedimientos inaceptables. El código profesional de Etica del AICPA ha intentado el cumplimiento de ambos objetivos, tanto de las afirmaciones generales de conducta como de las reglas específicas".

### 3.4.- CONCLUSIONES.

Visualizando a la auditoria integral como la alternativa idónea para las empresas es la adecuada, ya que dicha auditoria no solo se basa a una parte de la empresa o a una parte del problema y debido a los cambios en materia política y en materia administrativa y financiera toma su auge ya en estos momentos.

La auditoria financiera cubre exclusivamente un aspecto particular y concreto como son los estados financieros como efecto de lo ya ocurrido, en cambio la auditoria administrativa se aboca a los recursos económicos, la auditoria operacional se encarga de analizar y evaluar el control interno, la auditoria externa se encarga de dictaminar y emitir un informe de conclusiones y sugerencias, la auditoria fiscal o gubernamental se dedica a buscar errores omisiones y a imponer sanciones por incumplimientos, la auditoria integral, además de lo ya mencionado en las diferentes auditorias determina los grados de eficiencia y eficacia con la administración de una empresa opera llegando a la parte medular de la causa para poder evitar ciertos efectos que perjudiquen a la empresa.

Por lo tanto debido a la necesidad de conocer más a fondo los problemas de una empresa es indiscutible la relación conjunta de todas las auditorias, para determinar las causas y efectuar un juicio completo de un problema que no puede ser resuelto simplemente através del análisis de una de sus partes.

Con esto queda de manifiesto que dichas auditorias deben complementarse con la intención de conseguir un objetivo que sea común a ambas técnicas y con el de proporcionar la información necesaria para que la dirección pueda llevar a cabo una adecuada toma de decisiones, a la cual llamaremos auditoria integral.

La auditoria integral; es un servicio profesional que potencialmente puede otorgar el contador público, como auditor externo o interno, y debe culminar con un

diagnostico.

Su campo de acción es el proceso administrativo o sea la empresa misma con todas sus secciones, departamentos, funciones y puestos.

Por su objetivo primordial de promover y lograr eficiencia de operación, puede considerarse como la asesoría más importante con la que el profesional puede colaborar con el hombre de negocios para lograr productividad; para ser más redituable la operación de la entidad, para lograr "el máximo de beneficio con el mínimo de costos y gastos".

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- J. A. Cashim, P.D. Neuwirth, J. F. Levy  
Manual de auditoria tomo I  
Editorial Centrum
- 2.- Sociedad anónima de Ediciones  
Biblioteca práctica de la contabilidad tomo VII  
Editorial Cultural
- 3.- Mc. Graw Hill  
Biblioteca práctica de los negocios tomo V  
Contabilidad
- 4.- Kohler  
Diccionario para contadores  
Editorial Uteha
- 5.- Eduardo M. Franco Díaz  
Diccionario de contabilidad  
Editorial Siglo Nuevo
- 6.- C.P. Víctor Manuel Mendivil Escalante  
Elementos de auditoria  
Editorial Ecasa
- 7.- Código de Etica Profesional  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos A. C.  
Federación de Colegios de Profesionistas.

8.- Santillana González  
Conoce las auditorías  
Editorial Ecasa

9.- Bacon  
Manual de auditoría interna  
Editorial Uteha

10.- Elias Lara Flores  
Primer curso de contabilidad Editoria Trillas .