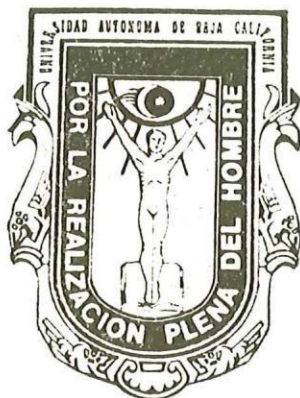


UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA

ESCUELA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION

Unidad Enseñada



MEMORIA DEL SEMINARIO DE:

A U D I T O R I A

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

CONTADOR PUBLICO

PRESENTA:

RAMON GERARDO PADILLA CHAVEZ

Ensenada, Baja California.

Diciembre de 1991.

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA
ESCUELA DE CONTABILIDAD Y ADMINISTRACION

MEMORIA DEL SEMINARIO DE:

A U D I T O R I A

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:

C O N T A D O R P U B L I C O

PRESENTA

RAMON GERARDO PÁDILLA CHAVEZ

APROBADA POR:



C. P. SAMUEL JAIME AGUILAR
PRESIDENTE



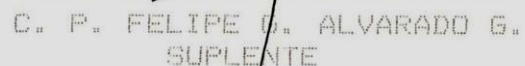
C. P. ARTURO ALVARADO G.
1ER. VOCAL



C. P. LAURA I. CASTRO V.
SECRETARIA



C. P. RODOLFO RAMIREZ M.
SUPLENTE



C. P. FELIPE G. ALVARADO G.
SUPLENTE

ENSENADA, B. C., DICIEMBRE DE 1991.

D E D I C A T O R I A

A MIS PADRES :

JESUS PADILLA VAZQUEZ.
ANTONIA CHAVEZ ESPINOZA.

Quienes con su confianza, cariño y apoyo me han convertido en una persona de provecho, ayudandome a terminar mi carrera profesional la cual significa la más valiosa herencia que pudiera recibir, agradezco por hacer de mí lo que soy.

A MI ESPOSA :

ADRIANA LUNA DE PADILLA.

Por su CARINO y APOYO que me ha brindado y que por su ESFUERZO y COMPRENSION he terminado mis estudios de CONTADOR PUBLICO lo que significa la realización de mi meta llevada a cabo.

A MIS HERMANOS:

Agradeciendo la comprensión recibida ya que con ella he llegado al logro de uno de mis anhelos, mi realización como profesional.

A MIS MAESTROS:

Porque me han enseñado valiosos y útiles conocimientos para desempeñar satisfactoriamente mi carrera como CONTADOR PUBLICO.

A :

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE BAJA CALIFORNIA

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

Esta memoria la realicé basándome en el Seminario de Auditoria para la carrera de Contador Público y complementada con diferentes libros relacionados con el tema; con el propósito de dar una explicación detallada acerca de la Auditoria Externa.

Una Auditoria Externa es aquella que es llevada a cabo por una persona independiente o de Contadores Públicos y se realiza por la necesidad de información y control, debido al crecimiento de las Empresas.

El Contador Público es el profesionista que actúa en un campo que ofrece posibilidades extraordinarias a los negocios porque sus conocimientos técnicos abarcan diferentes áreas dentro de la Entidad, debido a ello se hace hincapié de los fundamentos del Contador Público dentro de su preparación, podemos mencionar puntos tan importantes, por ejemplo: Como está regido por un Código de Etica el Contador Público, el cual se debe respetar íntegramente para llevar a cabo un trabajo profesional para los diferentes tipos de negocios.

Una de las ramas de la Contaduría Pública es la Auditoría la cual surgió por las necesidades de las Empresas para llevar un buen control, observar si las políticas de las mismas se están llevando a cabo o bien para detectar fraudes o errores, o simplemente para la tranquilidad de la misma.

Para que el Contador Público pueda dar una información profesional debe estar altamente capacitado para ello, que consiste en tener una información profesional que se rige por principios de Contabilidad, Normas y Procedimientos de Auditoría, Código de Ética, etc..

I N D I C E

GENERALIDADES:

Definición de Contaduría Pública.....	3
Definición de Contabilidad.....	3
Conceptos que componen la estructura básica de la Contabilidad	5
Principios de Contabilidad.....	8
El Proceso Contable.....	11
Servicios que ofrece la Contaduría.....	13
Postulados de Etica Profesional.....	16

AUDITORIA:

La Auditoria especialidad del Contador Público.....	22
Inicio de una Auditoria.....	25 ✓
Contratos de Auditoria.....	27 ✓
Conocimientos del Negocio.....	32
Auditabilidad.....	35 ✓
Descripción de los Sistemas.....	37
Evidencias de Auditoria.....	40 ✓
Papeles de Trabajo.....	45
Normas de Auditoria.....	50
Procedimientos de Auditoria.....	54
Estudio del Control Interno.....	61
Importancia Relativa.....	76
Dictámen.....	79
La Carta de Gerencia.....	94
El Informe Largo.....	96

C O N T A D U R I A P U B L I C A

Es la disciplina profesional de carácter científico que, fundamentada en una teoría específica y a través de un proceso, obtiene y comprueba información financiera sobre transacciones celebradas por entidades económicas.

La Contaduría Pública persigue dos objetivos primordiales que son:

** Obtener información financiera para ofrecer elementos de juicio a la administración de las entidades para decidir de las actividades futuras, a la vez que ejerce un control sobre sus recursos.

** Comprobar la confiabilidad de dicha información para verificar que ha sido obtenida correctamente, de acuerdo a sus lineamientos teórico-práctico.

C O N T A B I L I D A D

Es una técnica que se utiliza para producir sistemática y estructuradamente información cuantitativa expresada en unidades monetarias de las transacciones que realiza una entidad económica y de ciertos eventos económicos identificables y cuantificables que la afectan, con el objeto de facilitar a los diversos interesados el tomar decisiones en relación con dicha entidad económica.

Los términos Contaduría y Contabilidad tienen diferente significado, el primero de ellos representa la disciplina profesional en sí y el segundo vocablo es tan sólo una de sus ramas. La Contabilidad junto con la Auditoría, constituyen las dos grandes ramas que conforman a la Contaduría.

CONCEPTOS QUE COMPONEN LA ESTRUCTURA BASICA DE LA CONTABILIDAD

Los conceptos están ordenados de acuerdo con su jerarquía los cuales son:

- a).- Principios.
- b).- Reglas Particulares, y
- c).- Criterio prudencial de aplicación de las reglas particulares.

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

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y sus aspectos financieros son:

- 1).- ENTIDAD
- 2).- REALIZACION
- 3).- PERIODO CONTABLE

Los principios de contabilidad que establecen las bases para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación son:

4).- VALOR HISTORICO ORIGINAL

5).- NEGOCIO EN MARCHA

6).- DUALIDAD ECONOMICA

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

7).- REVELACION SUFICIENTE

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales son:

8).- IMPORTANCIA RELATIVA

9).- CONSISTENCIA.

R E G L A S P A R T I C U L A R E S

Es la especificación individual y concreta de los conceptos que integran los estados financieros, se dividen en reglas de valuación y presentación. Las primeras se refieren a la aplicación de los principios y a la cuantificación de los conceptos específicos de los estados financieros.

Las segundas se refieren al modo particular de incluir adecuadamente cada conceptos a los estados financieros.

CRITERIO PRUDENCIAL DE APLICACION DE LAS REGLAS PARTICULARES

La medición y cuantificación contable no obedece a un modelo rígido, si no que requiere de la utilización de un criterio general para elegir entre alternativas que se presentan como equivalente, tomando en consideración los elementos de juicio disponibles. Este criterio se aplica al nivel de las reglas particulares.

PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

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

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

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

VALOR HISTORICO ORIGINAL.- Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente, o la estimación razonable que de ellos se haga al momento que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que le hagan

perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable. Si se ajustan las cifras por cambios en el nivel de precios y se aplican a todos los conceptos susceptibles de ser modificados que integran los estados financieros, se considera que no ha habido violación a este principio, sin embargo, esta situación debe quedar debidamente aclarada en la información que se produzca.

NEGOCIO EN MARCHA.- La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos.

Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y sólo serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

DUALIDAD ECONOMICA.- Esta dualidad se constituye de:

- 1).- Los recursos con 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.

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 de la entidad.

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

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

PROCESO CONTABLE

Es el conjunto de bases a través de las cuales la Contaduría Pública obtiene y comprueba información financiera. De acuerdo con tal concepto, resulta sencillo inferir, que tanto la Contabilidad como la Auditoría alcanzan sus objetivos a través del seguimiento de las mismas fases del proceso. Sin embargo es necesario aclarar que mientras la Contabilidad observa las fases del proceso contable para obtener información financiera, la Auditoría sigue las mismas etapas para comprobar la corrección del producto de la contabilidad.

FASES DEL PROCESO CONTABLE

SISTEMATIZACION.- Fase inicial del proceso contable que establece el sistema de información financiera en una entidad económica.

VALUACION.- Cuantifica en unidades monetarias los recursos y obligaciones que adquiere una entidad económica en la celebración de transacciones financieras.

PROCESAMIENTO.- Elabora los estados financieros resultantes de las transacciones celebradas por una entidad.

EVALUACION.- Califica el efecto de las transacciones celebradas sobre la situación financiera.

INFORMACION.- Comunica la información financiera obtenida por la

contabilidad.

SERVICIOS QUE OFRECE LA CONTADURIA

La Contaduría Pública, ofrece básicamente los servicios de obtención y comprobación de información financiera, a través de la Contabilidad y la Auditoría respectivamente, sin embargo cada rama principal de la Contaduría Pública ofrece diversas actividades, las cuales se presentan a continuación:

Servicios de Contabilidad:

- a).- Establecimientos de sistemas de información financiera.
- b).- Valuación de transacciones financieras.
- c).- Procesamiento de transacciones financieras.
- d).- Evaluación de información financiera.
- e).- Elaboración y discusión de informes financieros.

Servicios de Auditoría:

- a).- Sistematización de Auditorías.
- b).- Valuación del control interno.
- c).- Procesamiento de evidencias en papeles de trabajo.
- d).- Evaluación de evidencias.
- e).- Elaboración y discusión de dictámenes e informes de Auditoría.

Los servicios de Contabilidad y Auditoria pueden ofrecerse simultánea o alternativamente, a través de las siguientes actividades:

CONSULTORIA.- Asesoría sobre una o diversas áreas.

DOCENCIA.- Enseñanza de las diversas asignaturas que integran el plan de estudios de la carrera de Contador Público en las universidades.

INVESTIGACION.- Búsqueda de técnicas y aplicaciones concretas para el progreso de la Contaduría.

Cada una de las actividades señaladas puede ejercerse:

1).- INDEPENDIENTEMENTE es cuando el Contador ejerce libremente su profesión, ofreciendo sus servicios al público en general.

2).- DEPENDIENTEMENTE es cuando el Contador Público ofrece sus servicios profesionales a una entidad económica en particular.

Dichas entidades pueden ser:

a).- PUBLICAS son las que están constituidas y dirigidas por el Estado.

b).- PRIVADAS son las que constituyen y dirigen los particulares.

Como ejercitante dependiente, el Contador Público puede

asumir en las entidades mencionadas y en función estricta de sus conocimientos los cargos relacionados con al Contabilidad y Auditoria. Destacan entre éstos los siguientes:

- 1).- Gerencia de Contabilidad.
- 2).- Gerencia de Auditoria Interna.
- 3).- Gerencia de Finanzas.
- 4).- Gerencia de Impuestos, etc.

POSTULADOS DE ETICA PROFESIONAL

La Contaduría Pública a través del IMCP, consideró la conveniencia de expedir un Código de Etica Profesional integrado por postulados y normas de actuación profesional con el objeto de ofrecer mayores garantías de solvencia moral, en favor de los usuarios de sus servicios.

Dichos postulados, que representan principios de ética aplicables a la Contaduría Pública, son:

1).- APLICACION UNIVERSAL DEL CODIGO: Este Código de Etica profesional es aplicable a todo Contador Público por el hecho de serlo, sin importar la indole de su actividad o especialidad que cultive tanto en el ejercicio independiente o cuando actúe como funcionario y empleado, de instituciones públicas o privadas. Abarca también a los Contadores Públicos que además de ésta, ejerzan otra profesión.

2).- INDEPENDENCIA DE CRITERIO: Al expresar cualquier juicio profesional el Contador Público acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial.

3).- CALIDAD PROFESIONAL DE LOS TRABAJOS: En la prestación de cualquier servicio se espera del Contador Público un verdadero trabajo profesional, por lo que siempre tendrá presentes las disposiciones normativas de la profesión que sean aplicables al trabajo específico que esté desempeñando. Actuará asimismo con la intención, el cuidado y la diligencia de una persona responsable.

4).- PREPARACION Y CALIDAD DEL PROFESIONAL: Como requisito para que el Contador Público acepte prestar sus servicios, deberá tener entrenamiento técnico y capacidad necesaria para realizar

las actividades profesionales satisfactoriamente.

5).- RESPONSABILIDAD PERSONAL: El Contador público, siempre aceptará una responsabilidad personal por los trabajos llevados a cabo por él o realizados bajo su dirección.

6).- 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 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.

7).- OBLIGACION DE RECHAZAR TAREAS QUE NO CUMPLEN CON LA MORAL: Faltarán al honor y dignidad profesional todo Contador Público que directa o indirectamente intervengan en arreglos o asuntos que no cumplan con la moral.

8).- LEALTAD HACIA EL PATROCINADOR DE LOS SERVICIOS: El Contador Público se abstendrá de aprovecharse de situaciones que puedan perjudicar a quienes hayan contratados sus servicios.

9).- RETRIBUCION ECONOMICA: 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.

10).- RESPETO A LOS COLEGAS Y A LA PROFESION: Todo Contador Público cuidará sus relaciones con los colaboradores, con sus colegas y con las instituciones que los agrupan, buscando que nunca se menoscabe la dignidad de la profesión sino que enaltezca, actuando con espíritu de grupo.

11).- DIGNIFICACION 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 el Contador Público, se valdrá únicamente de su calidad profesional y personal, así como de la promoción institucional.

12).- DIFUSION Y ENSEMANZA DE CONOCIMIENTOS TECNICOS: Todo Contador Público que de alguna manera trasmite 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.

EL INSTITUTO, EL COLEGIO Y LA DIRECCION DE PROFESIONES

A semejanza de la costumbre establecida en los países anglosajones, en México funciona el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que tuvo su origen en la Asociación de Contadores Titulados, en 1917. En la actualidad el Instituto Mexicano de Contadores Públicos tiene el carácter de Organismo Nacional y agrupa en su seno, con carácter de asociaciones afiliadas, a cuarenta y cinco Institutos y Colegiados de Contadores Públicos organizados en la mayoría de los Estados de la Federación. En esta forma el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, Organismo Nacional, cuenta con 7,600 socios que reconocen el mismo Código de ética profesional y aceptan los pronunciamientos que sobre principios de Contabilidad y normas de Auditoría hacen las comisiones respectivas del Organismo Nacional.

Los colegios como los institutos, se organizan con el propósito de establecer "vigilancia del ejercicio profesional con el objeto de que ésta se realice dentro del más alto plano legal y moral.....servir de árbitro en los conflictos profesionales o entre éstos y sus clientes.....fomentar la cultura y las relaciones con los colegios similares del país o extranjero.....", etc.

A diferencia de los institutos y colegios tiene entre sus propósitos los de "auxiliar a la Administración Pública con capacidad para remover lo conducente a la moralización de la

misma..... denunciar a la Secretaria de Educación Pública o a las autoridades penales las violaciones a la Ley.....representar a sus miembros o asociados ante la Dirección General de Profesiones..... formar listas de peritos profesionales, que serán los únicos que sirvan oficialmente..... velar por que en los puestos públicos en que se requieren conocimientos por los técnicos respectivos con títulos legalmente expedido y debidamente registrado".

De lo anterior se desprende que, si bien ambos organismos coinciden con ciertos afines y propósitos, los Institutos gozan de una independencia absoluta en cuanto a su campo de acción, colaboración con el Estado a través de la Dirección de Profesiones.

EL TITULO PROFESIONAL Y EL EJERCICIO DE LA PROFESION

Entre las profesiones que según la Ley necesita Títulos para ejercer su profesión se encuentra la de "CONTADOR". Aun cuando esta designación se presta a confusión, la interpretación de la Ley, se refiere a la profesión de "CONTADOR PUBLICO" ya que el Contador que no actúe en esta forma adquiere, automáticamente, el carácter de empleado o el factor de una empresa, en cuyo caso las disposiciones de la Ley de profesiones no le son aplicables.

Para el ejercicio de esta profesión se requiere: "ser mexicano por nacimiento o naturalización y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles..... poseer título legalmente

expedido y debidamente registrado.... y obtener la Dirección de Profesiones patente de ejercicio".

Estas disposiciones, sin embargo, son aplicables, en toda la República (Estados y Distrito Federal), debiéndose consultar en cada caso las disposiciones legales vigentes en el Estado que se pretenda ejercer la profesión.

LA AUDITORIA ESPECIALIDAD DEL CONTADOR PUBLICO

Para llenar sus fines de comprobación y de fiscalización de las operaciones registradas, y para, en su caso, emitir la opinión imparcial que de él se espera, el Contador Público ha desarrollado una técnica especial, basada en un sólido conocimiento de la Contabilidad, en una serie de procedimientos sujetos a ciertas reglas y en realización de ciertas pruebas.

Esta técnica se conoce con el nombre de Auditoría, y se llama Auditor al profesional que la practica. Constituye la actividad por excelencia del Contador Público y no una especialidad aparte; por lo cual la designación de Contador Público y Auditor que en épocas recientes se ha venido utilizando en México para designar al Contador Público, resulta no solo así confusa, sino redundante.

Por otra parte, la auditoría no constituye la única actividad profesional del Contador Público, aun cuando en ésta, en la cual aprecia mejor el doble carácter de su responsabilidad profesional ante su cliente y ante el público.

En los últimos tiempos se ha insistido mucho en la necesidad y conveniencia de que el Contador Público además de opinar acerca de los estados financieros de una empresa como expresión de su situación amplie su radio de acción hacia otros campos más directamente ligados con las actividades de la propia empresa, campos en los cuales la preparación técnica del Contador Público y su experiencia, adquirida como consecuencia de su reciente intervención en muchos y muy variados tipos de negocios, le

permite asesorar a sus clientes sin mengua del secreto sigil profesional que en todo caso debe observar.

Entre las actividades para las cuales el Contador Público se encuentra capacitado citaremos:

a).- La asesoría con respecto a impuestos, especialmente en relación con el Impuesto Sobre la Renta en sus diversas manifestaciones y aplicaciones.

b).- Diseño e instalación de sistemas de contabilidad, recomendado, en su caso, el uso de formularios y equipos mecánicos adecuados para la mejor tramitación y registro de las operaciones practicadas.

c).- Diseño e instalación de sistemas adecuados para el cálculo de costos industriales; control o vigilancia de presupuestos de contribución o de operación, etc.

d).- Asesoría en el estudio de problemas de mercados, de obtención de créditos, de planes de ventas, etc.

Y, en general, como asesor en todos aquellos problemas para los cuales su conocimiento del medio económico y financiero, así como su costumbre de manejar cifras y de interpretarlas, puede ser útil para sugerir o para normar las actividades de una empresa.

Y así como hemos mencionado algunas de las distintas actividades en que el Contador Público puede ser un valioso consejero así también debemos prevenirlo contra el peligro que

invada actividades típicas de otras profesiones, como la del abogado, la de ingeniero, la de actuario, etc., invasión tanto mas peligrosa cuando este tipo de actividades generalmente se presenta en la práctica en estrecha relación con la Contabilidad.

Sin embargo, dado el carácter especializado de esta obra habremos de tratar en ella exclusivamente acerca de la actividad de comprobación y fiscalización de cuentas, que hemos llamado Auditoria; y que declamos, constituye la expresión más pura de la actividades del Contador Público como profesional.

INICIO DE UNA AUDITORIA

Antes de iniciar una Auditoria, se deberán convenirse ciertos arreglos entre el cliente y el auditor. Hasta cierto grado, los arreglos preliminares con un cliente habrán de depender del hecho de que el trabajo constituya una primera auditoria o bien si el cliente ha sido auditado previamente por el mismo Contador. Trabajando en conjunto, el cliente y el auditor planean el trabajo, tiempo antes de que se lleve a cabo la labor de investigación. En la actualidad las auditorias por sorpresa se emplean en solo aquellos casos que lo requiera la Ley, o bien en los casos que involucren una sospecha de fraude.

Si se trata de una primera auditoria, el auditor deberá:

1).- Estudiar el negocio del cliente, obteniendo gráficas de organización y flujos de trabajo, estudiará el catálogo de cuentas existente, haciendo una relación de todos los libros y registros; además deberá visitar el local en donde se lleven a cabo las operaciones del negocio auditado.

2).- Examinar el sistema de control de la Entidad que se esta auditando.

3).- Examinar el sistema de auditoria interna de la Entidad.

4).- Examinar el plan general del sistema contable que esté en operación.

5).- Cerciorarse cuál es el objetivo de la auditoria.

6).- Cerciorarse del periodo que ha de cubrir la auditoria.

7).- Aclarar con el cliente los siguientes aspectos:

a).- La confirmación de cuentas por cobrar

b).- La fecha en que se haya de iniciar la auditoria

c).- Si los libros del cliente se habrán de cerrar antes de iniciar la auditoria.

d).- Si se elaborarán declaraciones de impuestos.

e).- Honorarios que se cobrarán.

CONTRATOS DE AUDITORIA

Generalmente después de aceptar un contrato, el auditor debe documentar los arreglos efectuados con el cliente y aclarar los asuntos que puedan generar confusión. La mayoría de las firmas de Contadores Públicos utilizan para estos fines los llamados contratos de auditoria, un contrato de trabajo normalmente comprende los siguientes puntos:

ALCANCE.- Una descripción de los servicios que se presentarán, específicamente si se hará un exámen de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas o si se presentará un servidor contable más limitado, o si presentarán otros servicios como la preparación de las liquidaciones de impuestos o la planeación de los pagos de impuestos.

RESPONSABILIDAD.- Una aclaración de las responsabilidades relativas de la gerencia y del auditor, garantizar que los estados financieros estan conforme con los principios de contabilidad generalmente aceptados en todos los aspectos importantes, y otros asuntos que a menudo suscitan interrogantes sobre responsabilidades, tales como el fraude y otros actos ilicitos, la debilidad del control interno y las transacciones entre asociados.

DISPOSICIONES SOBRE PROCEDIMIENTOS.- Una especificación de los preparativos que debe efectuar el cliente, el sistema y la frecuencia de facturación de los honorarios del auditor, y otras cuestiones semejantes.

ENTREVISTAS CON EL PERSONAL DEL CLIENTE.- Poco después de aceptar un contrato, el auditor debe sostener entrevistas con los principales empleados del cliente. Se reunirá con los principales funcionarios administrativos, financieros y de operaciones además con el jefe de auditoría interna, discutirá con ellos los asuntos que considere que pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros o sobre la conducción del exámen.

Las buenas relaciones con el personal del cliente son importantes.

Una auditoría normalmente ocasiona interrupciones y molestias al personal involucrado, del cliente a menudo se requiere su colaboración para obtener documentación y explicaciones sobre diversos asuntos.

Las comunicaciones con la alta gerencia son particularmente importantes. El auditor debe tener la oportunidad de estudiar las implicaciones contables de los planes sobre transacciones importantes, tales como los negocios de consolidación o las decisiones sobre compra o arrendamiento. El principal funcionario o ejecutivo debe ser informado oportunamente de los nuevos requisitos de contabilidad. Una buena relación de trabajo a lo largo de la auditoría ayuda a evitar una entrevista crítica a fin de año sobre una posible limitación del informe del auditor.

EJEMPLO DE UN CONTRATO DE SERVICIOS DE UN AUDITOR

Septiembre 13 de 1990.

Señores:

Junta Directiva

Compañia X

Calle Reforma No. 20

México.

Apreciados Señores:

Por medio de la presente me permito ratificar nuestro convenio sobre los asuntos tratados en la conversación del día 03 de Septiembre de 1990, en nuestra oficina, entre la Compañia X representanda por el Sr. Carlos Beltrán y nuestra firma representada por el SR. Benjamin Soto, Contador.

Por medio del presente convenio nos comprometemos a examinar el balance general de la Compañia X a diciembre de 1990 y los estados de ingresos y gastos, utilidades retenidas, y los cambios en la situación financiera para el periodo que incluye en esa fecha.

Nuestro exámen se efectuará de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas, y comprenderá todas las pruebas de los registros contables que consideramos necesarios para emitir un dictámen sobre dichos estados.

Nuestro exàmen estarà encaminado a ala formulaciòn de una opiniòn sobre los estados financieros antes citados. Somos conscientes de la posibilidad de que asuntos, tales como el fraude, otros actos ilicitos o las transacciones entre asociados tengan un efecto considerable sobre los estados financieros. En consecuencia, nuestro exàmen sera planeado y ejecutado con la debida consideraciòn de tales asuntos, segùn lo indicado en las declaraciones sobre normas de auditoria.

No obstante su administraciòn, serà reponsable de la adopciòn de politicas contables apropiadas, de mantener un sistema de cuentas adecuado y eficiente, de salvaguardar los activos, y de implantar un sistema de control interno que contribuye, entre otras cosas, a garantizar la correcta presentaciòn de los estados financieros.

Nuestros honorarios por este exàmen se basaràn en el tiempo intervenido por los diferentes miembros de nuestro equipo. Las cantidades por hora difieren de acuerdo con la experiencia y habilidad de los miembros de nuestro personal.

A fin de que podamos trabajar tan eficientemente como se sea, posible queda entendido que su personal nos proporcionará la informaciòn y colaboraciòn que nosotros necesitamos.

En convenio se suscribe por duplicado, el dia 13 de Septiembre de 1990.

Firma de Contadores Pùblicos.

SOCIO

Aceptado el día _____ de _____ de 1990.

COMPANIA X

PRESIDENTE DE LA JUNTA DIRECTIVA

CONOCIMIENTO DEL NEGOCIO

Para efectuar una auditoria se necesita contar con un buen conocimiento documentado del negocio del cliente que, al formar parte de la documentación de auditoria, será un recurso de información para el equipo de auditoria.

El conocimiento del negocio es necesario por las siguientes razones específicas, las cuales deberán tenerse en mente al obtener la información:

a).- Para identificar condiciones que puedan indicar algún riesgo profesional.

b).- Para identificar áreas que requieran la atención de personal con experiencia especial o que puedan ser un problema para obtener fuentes de evidencia.

c).- Para proporcionar información para nuestra decisión sobre las descripciones requeridas de los sistemas que habrán de prepararse posteriormente. Antes de que preparen las descripciones de los sistemas debemos saber cuales son las actividades del negocio para cuyo registro deberán estar diseñados los sistemas.

d).- Para proporcionar una base para una determinación de las políticas contables del cliente y su exactitud y razonabilidad sustancial de los estados financieros.

Nuestro conocimiento del negocio debe mantenerse actualizado a fin de que el resto del Proceso de Auditoria se base en información completa y exacta.

FUENTES DE INFORMACION: El conocimiento del negocio puede obtenerse de fuentes tales como:

a).- Nuestra propia documentación de auditoria de los años anteriores.

b).- Visitas a las localidades del cliente y recorridos por las instalaciones.

c).- Pláticas con la gerencia y empleados del cliente.

d).- Publicaciones de la industria, la prensa especializada, bibliotecas, publicaciones de institutos profesionales e informes anuales de otros en la misma industria.

e).- Publicaciones del cliente, tales como sus informes anuales, prospectos, literatura publicitaria, informes financieros intermedios y manuales de políticas.

f).- Informes financieros a la gerencia, presupuestos y actas del consejo de administración.

La información requerida puede encontrarse ya documentada en los archivos, del negocio, pero para cada auditoria necesitaremos asegurarnos de que la información en los archivos esté completa, al corriente y sea válida.

Como parte de la revisión del conocimiento del negocio,

puede ser útil revisar información financiera del año anterior y los presupuestos del cliente para el año en curso a fin de identificar las tendencias actuales y los problemas potenciales para las operaciones del cliente.

AUDITABILIDAD

Una vez que hayamos obtenido un conocimiento adecuado del negocio estaremos en posición de empezar nuestra evaluación de la auditabilidad del negocio del cliente y de la aceptabilidad del riesgo profesional involucrado, y de desarrollar algunas guías de orientación iniciales sobre las normas de importancia relativa que habrán de utilizarse para la auditoría.

En algunos países, la aceptación de un trabajo lleve consigo una obligación legal de reportar a los accionistas y no podemos renunciar sin hacerlo. En tales países es conveniente llevar a cabo la evaluación inicial de la auditabilidad antes de que aceptemos formalmente nuestra designificación como auditores. En todos los trabajos, la actividad de evaluar la auditabilidad es una actividad continua.

Existen dos condiciones que deben satisfacerse a fin de que nuestro cliente sea auditable:

a).- La existencia de suficientes fuentes de evidencia de auditoría para nuestro exámen.

b).- Una gerencia que actúe con integridad y buena fe internamente, en su relación con nosotros, y con terceros que proporcionan información para nuestra auditoría.

Tres ejemplos de situaciones no auditables son:

a).- Un sistema computarizado que no proporciona suficientes controles y " pistas de auditoría " para auditar una

muestra de transacciones examinando la información fuente.

b).- El que la gerencia se rehuse a permitirnos examinar documentos importantes, tales como las actas de las juntas del consejo de administración, para corroborar sus declaraciones.

c).- El encontrar evidencia de que la gerencia no esté registrando intencionalmente una transacción importante.

Iniciaremos nuestra evaluación de la auditabilidad con base en nuestra revisión del conocimiento del negocio y, continuaremos haciendo tal evaluación a la luz de cualquier nueva información que se desarrolle.

Nuestra identificación de las transacciones y fuentes de evidencia y nuestra evaluación de los controles internos son actividades, las cuales estaremos particularmente interesados en nuestra evaluación continua de la auditabilidad.

DESCRIPCION DE LOS SISTEMAS

Establecer la exactitud y la confiabilidad de los registros contables es un objetivo tan importante del auditor, ya que ellos proporcionan información básica para los estados financieros este objetivo se logra mediante el estudio y la evaluación del control interno contable y las pruebas de transacciones. No obstante, al esfuerzo y el énfasis relativo, puesto sobre estos dos pasos principales de la auditoria depende de la decisión del auditor de hacer incapiè, ya sea sobre el sistema contable o sobre los datos de contabilidad.

El enfoque se recalca sobre el sistema contable con una auditoria que pruebe el sistema de contabilidad. Se requiere una contabilidad de tiempo relativamente mayor para obtener documentación sobre el sistema de transacciones que tiene cabida dentro del sistema, su procesamiento a través de dicho sistema, y particularmente, los controles que rigen el sistema. Con este enfoque el objetivo del auditor al realizar las pruebas de las transacciones es comprobar la ejecución de controles específicos. Si una compañía tiene controles rigurosos y las pruebas del auditor indican que tales controles están funcionando efectivamente, él puede apoyarse en los controles internos, de contabilidad, para proporcionar una garantía razonable de la exactitud y confiabilidad de los registros contables.

El enfoque que pone énfasis sobre los datos contables comprende pruebas directas de los resultados finales del sistema de contabilidad. Se requiere menos tiempo para la documentación

sobre el sistema y la identificación de los controles. Se invierte un tiempo relativamente mayor en las pruebas de las transacciones, las cuales son pruebas sustantivas de los registros contables.

El auditor tiene que identificar los tipos de transacciones, pero el énfasis de las pruebas se proyecta sobre la exactitud de las transacciones registradas, más sobre la operación de controles.

Naturalmente el énfasis en el sistema contable requiere que el cliente tenga un sistema relativamente formal y la revisión del sistema por parte del auditor, debe indicar la existencia de controles rigurosos, cuyo funcionamiento proporcione un grado de certeza razonable. Ordinariamente, mientras mas grande y compleja sea una empresa mas formal es su sistema y mas amplios sus controles. Por otra parte, la decisión de la auditor acerca del énfasis relativo se tomará como base en el método que sea menos costoso o mas efectivo según las circunstancias, las limitaciones de tiempo y la preferencia personal.

Por ejemplo, si la compañía tiene un gran volumen de transacciones, la perspectiva del sistema generalmente demandará menor tiempo y será menos costoso.

La decisión del auditor sobre el énfasis no es absoluta. Esta determinada por el segmento principal del sistema contable. Los controles formales no son homogéneos a través del sistema. Así como muchas empresas tienen un sistema formal

sobre el sistema y la identificación de los controles. Se invierte un tiempo relativamente mayor en las pruebas de las transacciones, las cuales son pruebas sustantivas de los registros contables.

El auditor tiene que identificar los tipos de transacciones, pero el énfasis de las pruebas se proyecta sobre la exactitud de las transacciones registradas, más sobre la operación de controles.

Naturalmente el énfasis en el sistema contable requiere que el cliente tenga un sistema relativamente formal y la revisión del sistema por parte del auditor, debe indicar la existencia de controles rigurosos, cuyo funcionamiento proporcione un grado de certeza razonable. Ordinariamente, mientras mas grande y compleja sea una empresa mas formal es su sistema y mas amplios sus controles. Por otra parte, la decisión de la auditor acerca del énfasis relativo se tomará como base en el método que sea menos costoso o mas efectivo según las circunstancias, las limitaciones de tiempo y la preferencia personal.

Por ejemplo, si la compañía tiene un gran volumen de transacciones, la perspectiva del sistema generalmente demandará menor tiempo y será menos costoso.

La decisión del auditor sobre el énfasis no es absoluta. Esta determinada por el segmento principal del sistema contable. Los controles formales no son homogéneos a través del sistema. Así como muchas empresas tienen un sistema formal

para las transacciones de nómina. En este caso, puede tomarse la perspectiva del sistema para algunas clases principales de transacciones, tales como la nómina de sueldos y la perspectiva de los datos para las otras.

EVIDENCIAS DE AUDITORIA

La evidencia de auditoria es cualquier informaci3n que se utiliza para formarse una opini3n sobre los estados financieros que examinamos, la cantidad de evidencia que necesitamos a fin de formarnos una opini3n depende de lo adecuado de la evidencia en t3rminos de su confiabilidad e importancia.

Los auditores pueden diferir en su juicio con respecto a que evidencia es la mejor confiable para cualquiera de los objetivos de auditoria. La forma de evidencia mas confiable normalmente ser3 el conocimiento obtenido a trav3s de nuestra propia experiencia al desarrollar la evidencia. Por ejemplo, la evidencia mas confiable de un activo existe, sera nuestra propia inspecci3n del mismo; la menos confiable seria la aseveraci3n verbal de la gerencia de que dicho activo existe.

Al evaluar la confiabilidad de la evidencia de auditoria, debemos considerar la fuente de la evidencia y nuestra confianza en la capacidad o las motivaciones de esa fuente para proporcionar evidencia confiable. Por ejemplo, una confirmaci3n de cuentas por cobrar obtenida directamente por nosotros es, a simple vista, evidencia razonable confiable de la existencia y exactitud de una cuenta por cobrar. Sin embargo siempre existe la posibilidad de que la confirmaci3n haya sido firmada y devuelta sin haber sido verificada por la persona que la recibio; lo que es peor, el cliente y la persona que la recibio puede haberse confabulado para firmarla y

devolverla cuando de hecho la cuenta por cobrar no existia. No podemos auditar el sentido de responsabilidad o las motivaciones de la persona que firma la confirmación y, por lo tanto, no siempre podemos considerar que una confirmación sea totalmente confiable y es posible que deseemos obtener otra evidencia comprobatoria con respecto a la cuenta por cobrar.

EXAMEN FISICO.- El examen físico es la inspección, conteo o arqueo de un activo tangible. Esta forma de evidencia se obtiene con frecuencia para los inventarios, en efectivo, los valores realizables, las cuentas (documentos) por cobrar y los activos fijos.

Nuestro examen físico que los activos es la verificación directa de que los activos existen, y esa evidencia tanto de la cantidad como de las descripción de los activos; también puede ser evidencia de la condición o la calidad de los activos. Es una de las formas mas confiables de evidencia de auditoria para los atributos, pero generalmente no es evidencia de que los activos son propiedad del cliente. CONFIRMACION.- Una confirmación es una aseveración escrita de un tercero en respuesta de una solicitud con respecto a la exactitud de la formación. Para que una confirmación sea totalmente confiable debe obtenerse de una fuente independiente que actúe en una forma competente y con honestidad. Una confirmación será menos confiabile en la medida que no conozcamos la independenciam, competencia o integridad de la fuente.

DOCUMENTACION.- Los documentos que examinamos son aquellos que

proporcionan evidencia sobre las transacciones y la información que se encuentre o deberá encontrarse en los estados financieros de la empresa. Los documentos ya sean internos o externos. Un documento interno es aquel que ha sido preparado por y procesado a través de los sistemas de la empresa y que se conserva sin que nunca llegue a un tercero, tal como un cliente o un proveedor. Un documento externo es aquel que ha sido preparado por, o a estado en poder de, alguien ajeno a la organización del cliente y que participa en la transacción que se esta documentando.

La confiabilidad de un documento como evidencia de auditoria depende en gran medida de que si se trata de un documento interno o externo. Debido a que los documentos externos han estado en poder tanto del cliente como de un tercero, existe alguna indicación de que ambas partes están de acuerdo sobre la información contenida en el documento, el acuerdo del tercero proporciona objetividad y los documentos externos son por lo tanto consideradas como evidencia más confiable que los internos.

Sin embargo, la confiabilidad de ambos tipos de documentos se ve afectada por la confiabilidad de los controles internos por medio de los cuales se procesan. Cuando los documentos se procesan a través de controles internos confiables, existe una mayor seguridad con respecto a su confiabilidad que cuando se procesan a través de controles internos no confiables, o sin controles internos.

OBSERVACION.- Las observaciones se llevan a cabo a fin de determinar la ejecución de los controles o para obtener un

conocimiento de las operaciones. Por ejemplo, podemos recorrer la planta para conocer las operaciones y la instalación de la entidad; podemos observar el contêo y la inspección de los materiales comprados que efectúa el departamento de recepción, para determinar la confiabilidad de esos controles; y podemos observar a las personas que realizan funciones contables para determinar si estan cumpliendo con las responsabilidades que se les han asignado. Como una prueba de los controles internos, la observación normalmente no es por si misma una evidencia de la auditoria adecuada y generalmente se acompaña de cumplimiento de las transacciones, sin embargo, la observación es útil en la mayoría de las partes de la auditoria.

DECLARACIONES HECHAS POR EL CLIENTE.- Las declaraciones (tanto verbales como escritas), hechas por el cliente en respuesta a nuestras preguntas siempre constituirán una gran cantidad de evidencias durante una auditoria, pero debemos recordar que esta forma de evidencia carece de objetividad debido a que no se obtiene de una fuente independiente y puede estar influenciada a favor del cliente. Cuando obtengamos declaraciones del cliente, por lo tanto, deberemos tratar también de obtener evidencia corroborativa por otros procedimientos.

En algunas ocasiones, la única evidencia disponible sera la declaración por el cliente. En todos estos casos, la declaración debera constar por escrito y deberemos considerar cuidadosamente la integridad y las motivaciones de la o las personas que firmen la declaración.

VERIFICACION DE CALCULOS Y DE ASIENTOS CONTABLES.- Las verificaciones de los cálculos consisten en probar la exactitud aritmética y cuando sea aplicable, observar que los cálculos estén de acuerdo con formulas específicas.

Incluyen procedimientos tales como verificar las extensiones en las facturas de ventas y en los inventarios, sumar los libros de diario y los auxiliares, y verificar el cálculo de los cargos a resultados por concepto de depreciación y pagos anticipados. La verificación de los asientos contables consiste en cortejar los importantes, para confiar en que las transacciones estan registradas correctamente en las cuentas apropiadas y por los importantes correctos.

En vista de que los resultados de estos procedimientos son evidencia obtenida directamente por nosotros, tal evidencia se considera confiable.

COMPARACIONES DE LOS SALDOS DE CUENTAS RELACIONADOS ENTRE SI Y OTRA INFORMACION.- El uso de procedimientos de revisión analítica para comparar saldos de cuentas relacionadas entre sí, razones, tendencias, etc.

Proporciona evidencia útil con respecto a la razonabilidad de los saldos de las cuentas, o de las transacciones, un ejemplo de esta forma de evidencia es una comparación del cargo a resultados por reparaciones en el periodo actual con el cargo a resultados del año anterior, y la comparación sugiere que el gasto por reparación es inesperadamente alto o bajo entonces determinaremos la causa.

PAPELES DE TRABAJO

A medida que el auditor avanza en su labor, recogiendo información para sustentar un dictamen sobre los estados financieros, debemos disponer de algunos medios para registrar la información, para su posterior estudio y consideración. Los papeles de trabajo de la auditoría son los medios específicos utilizados para registrar la evidencia.

Los papeles de trabajo desempeñan dos funciones principales que son:

- a).- Un auxiliar directo, en la búsqueda de evidencias.
- b).- Constituyen el soporte básico para la opinión del auditor, además de la evidencia de que el examen se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Los papeles de trabajo son un recurso físico importante para el registro de los resultados de las pruebas de auditoría. Una vez que se ha emitido un dictamen, los papeles de trabajo son la única prueba que el auditor tiene haber llevado a cabo un examen adecuado. El auditor trabaja con documentos originales y registro de contabilidad que deben quedar en poder del cliente, cuando termina el examen. En los de trabajo el auditor debe incluir una descripción de las tareas ejecutadas y de los resultados de los análisis efectuados. Siempre existe de que la responsabilidad del auditor tenga que demostrar la calidad de su examen ante un tribunal.

CONTENIDO Y REQUERIMIENTO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.- Normalmente, los papeles de auditoria incluyen el programa de auditoria, los análisis de cuentas que explican la composición de los respectivos balances, las cartas de confirmación y declaración, los resúmenes de los documentos de la compañía. Los asientos de diario necesarios y recomendados para corregir las cuentas y los balances de comprobación y las hojas resúmenes que comprendían el contenido de los otros papeles de trabajo.

Hay dos divisiones principales de los papeles de trabajo: el archivo permanente o continuo de auditoria y el archivo corriente. El archivo permanente contiene todos aquellos papeles que son de continuo interés, tales como:

- 1).- Copias del acta de constitución y escritura de la sociedad.
- 2).- Clasificaciones de las cuentas o manuales de procedimientos de contabilidad.
- 3).- Diagramas de flujo y notas sobre el sistema de control interno.
- 4).- Analisis continuo del activo fijo.
- 5).- Condiciones de títulos de acciones.
- 6).- Diagramas de organización y copias de los manuales.
- 7).- Extractos de los planes de pensiones, los

planes de distribución de utilidades, los controles de trabajo y de otra índole.

El archivo corriente de auditoría contiene los papeles acumulados durante el examen del año en curso, una lista de los papeles de trabajo que se encuentren en el archivo corriente incluye:

- 1).- El borrador del informe.
- 2).- El plan y los programas de auditoría.
- 3).- Papeles de trabajo concernientes a asuntos generales tales como:
 - a).- Extractos de las actas de las reuniones de la junta directiva.
 - b).- Notas sobre conversaciones con los funcionarios y del cliente.
 - c).- Extractos de nuevos status de la sociedad.
 - d).- Copias de los contratos importantes.
 - e).- Memorándum de impresiones de la inspección a las oficinas y la planta de la entidad.
- 4).- Balanzas de comprobación de operaciones .
- 5).- Ajustes y reclasificación de los asientos de diario.
- 6).- Hojas sumarias y de sustentación preparadas

para todas las cuentas, desde las de caja hasta las de operaciones.

Al comienzo de exámen se estudian y se utilizan con propósito de referencia, tanto el archivo permanente como el archivo corriente de papeles de trabajo del año inmediatamente anterior.

Hay ciertos requisitos generales que deben llenar los contenidos de los papeles de trabajo. Para sustentar la declaración del auditor en el sentido de que se ha dado cumplimiento a las normas de ejecución del trabajo, los papeles de trabajo deben mostrar que:

a).- El trabajo fué planeado de tal modo que se han utilizado programas de auditoria y se ha supervisado el trabajo de los asistentes tal como lo confirman las iniciales del auditor indicando la aprobación de las labores realizadas.

b).- El sistema de control interno del cliente, ha sido estudiado y evaluado de acuerdo con el alcance de los análisis a los cuales se circunscriben los procedimientos de la auditoria, tales como la ejecución de cuestionarios de control interno y la descripción de los análisis de transacciones.

c).- Los procedimientos de auditoria llevados a cabo y los análisis efectuados para la obtención de material probatorio indican el cumplimiento de la tercera norma de trabajo externo. En estos aspectos, el registro puede tomar diferentes formas pero todos estos papeles de trabajo deben permitir una apropiada

identificación del trabajo realizado por el auditor y las conclusiones extraídas.

Para cumplir con la tercera norma de trabajo externo, los papeles deben ser consistentes y estar completos.

La consistencia y la composición de los papeles de trabajo exigen de estos, entre otras cosas:

1).- Los estados financieros u otra información sobre la cual informa el auditor que están de acuerdo con los registros del cliente.

2).- Las excepciones y los aspectos inusuales (si los hay) revelados por los procedimientos de cliente hayan sido adecuadamente manejados y resueltos.

3).- El auditor plantee conclusiones apropiadas con respecto a los aspectos principales de su trabajo.

NORMAS DE AUDITORIA

Las normas de auditoria son los requisitos minimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Las normas de auditoria se clasifican en:

- a).- Normas Personales.
- b).- Normas de Ejecución del Trabajo.
- c).- Normas de Información.

NORMAS PERSONALES.- Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir dentro de las exigencias que el carácter profesional de la 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 su actividad profesional.

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

Cuidado y diligencia profesional.- El auditor esta obligado

a ejercitar cuidado y diligencia razonable en la realización de su exàmen y en la preparaciòn de su dictàmen o informe.

Independencia.- El auditor està obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

NORMAS DE EJECUCION DEL TRABAJO.- Al tratar las normas personales, se señalò que el auditor està obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia, debe ser cumplidos. Estos elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo, que constituyen la especificación particular, por lo que menos al mínimo indispensable, de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.

Planeación y supervisión.- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.

Estudio y evaluación del control interno.- El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente que le sirvan como base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

Obtención de evidencia suficiente y competente.- Mediante

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

NORMAS DE INFORMACION.- El resultado final del trabajo del auditor es su dictámen o informe. Mediante él pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su exámen. El dictámen o informe del auditor es en lo que va a reposar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fè a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operación de la empresa. Por último, a través del informe o dictámen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos es la única parte de dicho trabajo que queda a su alcance.

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

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.- En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera, deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes

que haya tenido su exámen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un exámen de acuerdo con las normas de auditoría.

Bases y opinión sobre estados financieros.- El auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que:

a).- Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.

b).- Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes.

c).- La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

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

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Los 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 exámen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

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

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

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de la empresa son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, no es posible generalmente realizar un exámen 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 si no 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.

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.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

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

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del Contador Público, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales

de un saldo, por la simple lectura de las reacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, el auditor puede darse cuenta de la existencia de las operaciones extraordinarias, mediante la comprobación 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).- Análisis de Saldo.- Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros por ejemplo: en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc; son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos

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

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

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

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito u otra

clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad. En igual forma, alguna de las operaciones de la empresa o de sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta de la operación realizada o de la circunstancia que se trata de comprobar mediante físico de los bienes o documentos que amparan el activo o de la operación.

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

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

a).- Positiva.- Se envían datos y se piden se contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo.

b).- Negativa.- Se envían datos y se pide contestación, solo si están inconformes, generalmente se utiliza para confirmar activo.

c).- Indirecta, ciega o en blanco.- No se envían datos y

se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoria. 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.

Con esa técnica el auditor, puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa, por ejemplo: el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de departamento de crédito de la empresa.

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

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

Conviene hacer notar que, aún cuando la declaración es una técnica de auditoria conveniente y necesaria, su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participarán en las operaciones realizadas o tuvieron ingerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

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

autoridad civil.

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, por ejemplo: el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolle la labor de preparación y realización de los mismos.

CALCULO.- Verificación matemática de alguna partida. Hay partidas en la contabilidad que son resultados de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo de las mismas.

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO

Control Interno es el sistema por el cual se da efecto a la administración de una entidad económica. En este sentido, el término "administración" se emplea para designar el conjunto de actividades necesarias para lograr el objeto de la entidad económica. Abarca por lo tanto, las actividades de dirección, financiamiento, promoción, producción, distribución y consumo de una empresa.

Resumiendo para efecto de estudiar la actuación del Contador Público en sus funciones como auditor, podemos decir que los objetivos de control interno son:

- a).- La obtención de información financiera correcta y segura.
- b).- La protección de los activos del negocio.
- c).- La promoción de eficiencia de operación.

Los controles internos son importantes tanto para nosotros como para nuestros clientes.

Como auditores, nosotros confiamos en los controles internos de la empresa, cuando es posible, a fin de poder reducir la cantidad de procedimientos de auditoría que de lo contrario serían necesarios.

En algunos casos, ésta es la única forma factible de efectuar la auditoría; entre otros, proporciona el beneficio de

mayor eficiencia en nuestra auditoría. Además, confiamos en los controles internos para satisfacernos de que todas las transacciones están registradas en los libros del cliente.

Si bien siempre podremos, o aun decidiremos confiar en los controles internos para los propósitos de nuestra auditoría, es poco probable que las operaciones de un cliente, por pequeño que sea, pudieran funcionar sin algunos controles internos. Por ejemplo, si un vendedor de periódicos adquiere un segundo puesto a la vuelta de la esquina y emplea a un muchacho para que venda en ese puesto con el fin de emplear sus propias comisiones de venta, es poco probable que su negocio funcionase si él no controlase el número de periódicos dados al muchacho y conciliase el número de periódicos no vendidos y el efectivo recibido. El control sobre el número de periódicos y la conciliación son controles internos.

El control interno es invariable de su suma importancia para las operaciones de un cliente.

NIVELES DE PLANEACION Y CONTROL.- Debido a que los controles internos se diseñan para ayudar a alcanzar objetivos predeterminados, incluirán los procesos de planeación del cliente, así como los diferentes sistemas de control operacional.

La planeación comprende:

- a).- Planeación estratégica.
- b).- Planeación administrativa.

PLANEACION ESTRATEGICA.- Es el proceso de planeación a largo plazo, incluyendo las decisiones con respecto a los objetivos de una empresa y a la naturaleza de su negocio. La planeación y el control administrativo así como las actividades utilizadas para implantar los planes estratégicos.

Así vemos que la planeación estratégica determina los requerimientos para la planeación administrativa los cuales, a su vez, determinan los requerimientos para las actividades operacionales.

Las funciones de planeación a un nivel son controles sobre el nivel siguientes, las actividades operacional estan sujetas a muchos otros controles dentro de los sistemas operativos. A continuación se dan algunos ejemplos para ilustrar este concepto.

PLANEACION ESTRATEGICA	PLANEACION ADMINISTRATIVA	CONTROLES SOBRE LAS ACTIVIDADES OPERACIONALES.
Planeación a largo plazo.	Presupuestos	Registro de las transac- ciones y pre- paración de reportes.
Estructura organiza- cional	Planeacion de los niveles de perso-	Entrevistas a los candida-

	nal y estableci- miento de políti- cas.	tos para los distintos -- puestos y ob- tención de referencias.
Planeación Estratégica	Planeación Administrativa	Controles so- bre las acti- vidades Opera- cionales.
<hr/>		
Planeación de mercadotécnica.	Evaluación de los programas de publi- cidad.	Obtención de cotización pa- ra la coloca- ción de anun- cios.
Políticas finan- cieras.	Planeación de ca- pital de trabajo.	Control sobre la ampliación de créditos.
Selección de las líneas de productos.	Planeación de la producción.	Programación de la produc- ción.

Puede decirse que las funciones de planeación operan a nivel corporativo y que los controles sobre las actividades

operacionales se encuentra a nivel de sistemas.

Los controles a nivel de sistemas operan dentro de un sistema para controlar las actividades operacionales del negocio. En la función de contabilidad por ejemplo: ellos controlarán el procesamiento y el registro de las transacciones.

Los controles a nivel corporativo trascienden a todos los sistemas para asegurar que los sistemas se mantienen. Además de las funciones de planeación, incluyen controles tales como la forma de la estructura organizacional, los presupuestos y la revisión de los informes financieros, la función de auditoría interna y los manuales de procedimiento estándar.

OBJETIVOS DE CONTABILIDAD DETALLADOS DE CONTROL INTERNO

No obstante la necesidad de entender los controles a todos los niveles dentro de una compañía, nuestros esfuerzos se dirigen principalmente hacia la identificación y evaluación de los controles que tienen por objeto asegurar lo apropiado de las transacciones y la exactitud, confiabilidad y razonabilidad de la información contable.

Dentro de los sistemas de contabilidad específicos se diseñan para prevenir y/o detectar siete clases generales de errores o, dicho de otra forma, lograr siete objetivos de control interno para las transacciones.

Estos objetivos generales dados en la definición del control interno, y sirven como un marco de referencia para evaluar los controles internos para efectos de auditoría. Los siete objetivos detallados para cualquier tipo dado de transacción son que:

a).- Las transacciones registradas sean válidas. Este objetivo trata sobre la posibilidad de que en los registros se incluyan no válidas. Un ejemplo de esto es el registro de una venta cuando de hecho no se ha realizado ninguna.

b).- Todas las transacciones se registren. Un ejemplo es el embarque de las mercancías vendidas sin registrarse la venta y la cuenta por cobrar.

c).- Las transacciones se autoricen en forma apropiada, con objeto de prevenir que se lleven a cabo transacciones inapropiadas que resulten en la merma o destrucción

de activos o en que se contraigan pasivos innecesarios.

Un ejemplo es la venta efectuada a quien representa un riesgo de crédito.

d).- Las transacciones registradas se valden correctamente.

Aun cuando las transacciones se registren, pueden registrarse por un importe incorrecto. Por ejemplo, los errores aritméticos en las cantidades, precios, extensiones o sumas en las facturas de venta originarian un valor incorrecto tanto de la venta como de la cuenta por cobrar que habrán de registrarse.

e).- Las transacciones registradas se clasifiquen correctamente.

Un ejemplo de clasificación incorrecta es codificar inapropiadamente la compra de un activo fijo como un gasto.

f).- Las transacciones se registren en el periodo correcto.

Por ejemplo, las mercancías vendidas y pendientes de cobro no pueden registrarse como ventas sino hasta que se hayan entregado, aun cuando si deberán registrarse como ventas cuando ya estén a disposición del cliente.

g).- Las transacciones se registren apropiadamente en los registros auxiliares y se resuman correctamente. Por

ejemplo, si la nómina de empleados se registró incorrectamente en la cuenta de mano de obra de fabricación habría errores en las cuentas de inventarios y de costo de ventas, así como en los gastos de administración.

CONDICIONES Y PROCEDIMIENTOS DE CONTROL INTERNO

Las condiciones y procedimientos que utilizan comunmente para lograr los objetivos antes mencionados son:

PERSONAL COMPETENTE.- La condición más importante para que los controles internos sean confiables es que las personas sean competentes y actúen con buena fe e integridad. Dada esta condición, en algunas de las demás condiciones o procedimientos pueden no estar presentes y aún poder producir estados financieros confiables. Las personas honestas son capaces de desempeñar bien sus funciones no obstante que haya pocos controles que las respalden. Por otra parte, aun cuando las condiciones y procedimientos de control sean fuertes, las personas incompetentes o deshonestas pueden destruir su efectividad. La competencia e integridad de las personas es una de las cosas más difíciles de evaluar y, por lo tanto, los demás elementos del control interno son igualmente importantes para efectos de su auditoría.

ADECUADA SEGREGACION DE FUNCIONES CON LINEAS CLARAS DE AUTORIDAD Y RESPONSABILIDAD.- Existen cuatro tipos generales de segregación de funciones para la prevención de errores intencionales como no

intencionales, que son de especial importancia para efectos de nuestra auditoría:

- a).- La segregación de responsabilidad operacional de la responsabilidad de manejar registros contables.
- b).- La segregación de la custodia de los activos así como su registro.
- c).- La segregación de la autorización de las transacciones, de la custodia de los activos relativos.
- d).- La segregación de funciones dentro de la función de contabilidad.

De igual importancia que la segregación de funciones es la necesidad de que las responsabilidades y las líneas de autoridad se establezcan y comuniquen claramente al personal del cliente.

PROCEDIMIENTOS DE AUTORIZACION APROPIADOS.- Para que el control sea satisfactorio, todas las transacciones deben autorizarse apropiadamente. La autorización puede ser general, mediante la cual la gerencia autoriza ciertas transacciones para que sean procesadas sin que se requiera ninguna otra autorización por ejemplo, las ventas al menudeo de acuerdo con una lista de precios específica, en la que las circunstancias justifiquen la autorización de cada transacción, por ejemplo: la venta de automóviles nuevos a precios negociados.

DOCUMENTOS Y REGISTROS ADECUADOS.- Incluyen partidas muy diversas, tales formas de factura y de pedido, libros de

contabilidad, tarjetas de tiempo, discos y cintas.

Los documentos de registro original y los registros en los que las transacciones se asientan deben ser adecuados para identificar y rastrear las transacciones desde su iniciación hasta su terminación, y deberán proporcionar evidencia de los controles ejecutados durante el procesamiento de las transacciones a través de los sistemas de contabilidad.

PROCEDIMIENTOS APROPIADOS PARA LA CONTABILIZACION DE LAS TRANSACCIONES.- Si los estados financieros han de presentar el resultado de las transacciones que han tenido lugar, debe haber procedimientos que se aseguren que todas las transacciones se registran. Estos controles son importantes para nosotros debido a que son pocas las situaciones en las que no necesitaremos confiar en ellos para los objetivos de nuestra auditoria.

CONTROL FISICO SOBRE LOS ACTIVOS Y LOS REGISTROS.- El tipo de medida de protección más importante para salvaguardar los activos es el uso de precauciones físicas tales como utilizar almacenes y almacenistas para los inventarios, con el fin de asegurar la transferencia ordenada de los materiales a los procesos de producción y para evitar que se usen indebidamente para fines distintos a los del negocio. Las medidas físicas de protección también son necesarias para los registros y los documentos.

Los registros perdidos pueden resultar en pérdidas para el negocio y la reconstrucción es costosa y lleva mucho tiempo.

VERIFICACIONES INDEPENDIENTES SOBRE LA EJECUCION.- El último procedimiento específico de control es la revisión cuidadosa y continua de las otras condiciones y procedimientos.

La necesidad de que haya un sistema de verificaciones independientes surge por las siguientes razones:

a).- Un sistema a cambiar conforme pasa el tiempo, a menos que exista un mecanismo que se revise con frecuencia. Las personas pueden olvidar los procedimientos, volverse descuidados, o intencionalmente no seguirlos, a menos de que se verifique su actuación.

b).- Siempre son posibles los errores tanto fraudulentos como no intencionales, o dependientemente de la calidad de los controles.

c).- Existe la necesidad de comparar periódicamente los registros con los activos, a fin de verificar los controles para salvaguardar los activos y determinar la existencia de transacciones posiblemente no registradas o registradas inadecuadamente.

CLASIFICACION DE LOS CONTROLES.- Además de considerar los controles en términos de condiciones y procedimientos, también es útil dividirlos en dos amplias clasificaciones: controles preventivos y controles detectivos.

CONTROLES PREVENTIVOS.- El objetivo de los controles preventivos es prevenir que ocurran errores. Los controles preventivos son útiles si operan en forma efectiva, debido a que evitan el costo

de corregir errores.

Normalmente existen en un sistema independientemente del volumen de transacciones.

Los controles preventivos incluirán la división de funciones dentro de un sistema de contabilidad, tal como la separación de las funciones de registro, de custodia y la separación de las funciones de autorización de las de ejecución.

Así mismo, formarán parte del procesamiento de datos para asegurar que la información que entra al sistema sea válida, completa, correcta y que se procese apropiadamente. El apéndice I, sección 110,000 contiene ejemplos de tales controles.

CONTROLES DETECTIVOS.- El objetivo de los controles detectivos es detectar y corregir los errores que han ocurrido. Aun cuando los controles detectivos representan un costo original, debido a que la transacción ya ha sido procesada cuando el control se ejecuta, no obstante son muy útiles ya que proporcionan una medida de la confiabilidad de los controles preventivos. Sin embargo, es más importante el hecho de que tales controles son necesarios debido a que ciertos tipos de errores no pueden controlarse en forma preventiva de una manera que resulte efectiva desde el punto de vista de su cobro.

Los controles detectivos son verificaciones de la contabilidad de los controles preventivos y normalmente se ejercen sobre la información producida por el sistema de

contabilidad. Algunos ejemplos de controles detectivos a nivel de sistemas serían las investigaciones de las cuentas por cobrar vencidas y de las cuentas de variaciones de costos, y la conciliación de las cuentas bancarias.

La mayoría de los controles a nivel corporativo son de naturaleza detectiva. Por ejemplo, aun cuando la revisión que efectúa la gerencia de los estados financieros mensuales normalmente se enfocará al análisis de las variaciones con respecto al presupuesto y a la identificación de la acción correctiva necesaria, la investigación de las variaciones con respecto al presupuesto también deberá detectar cualquier error importante en los resultados registrados. Otro ejemplo es el de un gerente divisional a quien se le considera responsable a través de un sistema de contabilidad, por áreas de responsabilidad, diseñado para cargar a su división únicamente costos variables (y, por lo tanto, controlables) el principal objetivo del gerente al revisar los informes contables de su división se dirigirá al control de los costos, pero la detección de errores contables normalmente será un producto adicional importante.

RELACION ENTRE EL TAMAÑO DEL NEGOCIO Y LOS CONTROLES INTERNOS.-

Aun cuando los controles internos son importantes para cualquier tamaño de negocio, el tamaño tiene un efecto importante sobre la naturaleza de los controles. Por ejemplo, es más difícil establecer la segregación de funciones en una compañía pequeña; también sería poco razonable esperar que una compañía tuviese auditores internos. Por otra parte, si se examinan las

condiciones y los procedimientos de control interno comentados anteriormente, llega a ser evidente que la mayoría de las condiciones y procedimientos son aplicables tanto para las compañías grandes como para las pequeñas. Aun cuando en un negocio pequeño puede no ser común formalizar las políticas en manuales, seguramente es posible que tal negocio cuente con personal competente y confiable con líneas claras de autoridad; procedimientos adecuados para la autorización, ejecución y registro de las transacciones; documentos, registros y reportes adecuados; controles físicos sobre los activos y registros; y, en cierta medida, verificaciones sobre la ejecución.

Un control importante en un negocio pequeño es el conocimiento de interés de la persona que se encuentra en el nivel operativo más alto, quien frecuentemente es un "propietario-gerente". Su interés en la organización y su relación estrecha con el demás personal le permiten evaluar la competencia de los empleados y la efectividad de los controles internos. Por ejemplo: los controles pueden fortalecer en forma importante si el propietario realiza a conciencia funciones tales como firmar los cheques únicamente después de haber revisado cuidadosamente la documentación comprobatoria, revisar las conciliaciones bancarias, examinar los estados de cuenta enviados a los clientes, aprobar los créditos, examinar toda la correspondencia de los clientes y proveedores, y aprobar las cancelaciones de las cuentas incobrables.

Una consideración importante en un negocio pequeño es que

debido a la falta de formalización de la ejecución de los controles con frecuencia nos damos cuenta con la evidencia de su ejecución. Además normalmente es más difícil que observemos los controles que se ejecutan en un negocio pequeño debido a la variedad de las funciones realizadas por, o intercambiadas entre, el reducido número de personal. Esto significa que para efectos de nuestra auditoría puede ser que no podamos probar algunos controles en un negocio pequeño aun cuando los hayamos identificado y se hayan evaluado inicialmente como confiables. Si no podemos probar los controles, no podemos confiar en ellos en nuestra auditoría. Por estas razones, nuestras auditorías de negocios pequeños normalmente incluirán menos confianza en los controles internos que en aquellas de negociaciones grandes.

Conforme las compañías se vuelven más grandes y más complejas, deben descansar más ampliamente en los controles a nivel corporativo para alcanzar los objetivos de control.

LA IMPORTANCIA RELATIVA

La importancia relativa se define como una partida, o un grupo de partidas, es importante con respecto a un juego de estados financieros si existe una posibilidad razonable de que la naturaleza cuantitativa o cualitativa de la partida o partidas sea significativa para las decisiones de un usuario de los estados financieros.

Los distintos usuarios de los estados financieros tienen distintos intereses en la situación financiera y el resultado de las operaciones y, por lo tanto, tienen distintos criterios con respecto a la importancia relativa, por ejemplo:

a).- Los accionistas son los que más probablemente están interesados en la utilidad neta y en las condiciones que afectan una compañía para pagar dividendos o para generar efectivo para su reinversión.

b).- Los acreedores a corto plazo son quienes más probablemente están interesados en la liquidez de los activos netos de una compañía y en que sean suficientes para cubrir sus pasivos.

c).- Los acreedores a largo plazo son garantía y son quienes más probablemente están interesados en la capacidad de una compañía para generar los fondos necesarios para pagar los intereses y el capital, y en la garantía otorgada sobre el pasivo.

LA IMPORTANCIA RELATIVA Y EL PROCESO DE AUDITORIA.- La importancia relativa afecta al proceso de auditoria en dos formas en cuanto a su aplicación a la contabilidad y a la información, y en aplicación a la planeación de la auditoria.

CONTABILIZACION Y DICTAMINACION.- Este aspecto relativamente sencillo. Para el final nuestra auditoria normalmente habremos detectado errores que no han sido corregidos al preparar los estados financieros. Debemos evaluar el efecto de estos errores comparándolos con las guías de orientación sobre la importancia relativa, tanto cuantitativas como cualitativas apropiadas. Al considerar los errores que hemos detectado, debemos también considerar los errores que no hemos identificado individualmente, pero hemos concluido que es probable que existan. Por ejemplo, si una muestra de un listado de inventarios identifica algunos errores monetarios, debemos estimar el error total para todo el universo no solo los errores identificados en nuestra muestra.

Para llegar a conclusiones sobre la importancia relativa, deberán considerarse los errores individuales tanto por separado como en combinación con otras partidas (ya sean similares o no).

Por ejemplo, podemos considerar el proponer tres ajustes por separado a los estados financieros. Aun cuando cada uno de los ajustes propuestos podria no ser importante individualmente, el efecto combinado sobre la utilidad u otra base aplicable si podria ser importante; o bien podriamos concluir que, aun cuando las partidas no fuesen importantes cuantitativamente en conjunto, una o más podrian ser una partida importante al considerar

factores cualitativos.

DICTAMEN

Al examinar los estados financieros de una empresa, el Contador Público asume una responsabilidad directa e inmediata con su cliente, que puede ser la propia empresa, sus banqueros o terceros interesados; y otra responsabilidad, no menos grave, aunque si menos tangible con el público en general.

Esta responsabilidad se concreta a que el Contador Público exprese cerca de que si los estados financieros que examinan presentan o no, razonablemente, la posición financiera de la empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados; y si éstos además se aplicaron sobre las mismas bases empleadas en el ejercicio anterior.

Ahora bien, una opinión de esta naturaleza no puede expresarse sin antes haber realizado un examen de la contabilidad y de la documentación de la empresa, así como obtener en ciertos casos, la información directa de sus administradores, de sus empleados o aun sus clientes, proveedores y banqueros que le permitan formarse un juicio de financieros sometidos a su consideración. Esta vez, en principios, la finalidad del Contador Público, y es natural que al terminar su trabajo y estando en aptitud de expresar su opinión, prepare un informe en el que se de noticia de lo que hizo y, además rinda el dictamen que de él se espera.

Siguiendo una costumbre largamente arraigada, el dictamen suele llamarse todavía "certificado", a pesar de que los

organismos profesionales están únicamente de acuerdo en que al practicar el examen de los estados financieros no es posible "certificarlos", ya que no se trata de asegurar o dar por cierto su contenido, sino simplemente de expresar una opinión acerca de si presentan o no, razonablemente, la posición financiera de la empresa.

Sin embargo declamos, la costumbre sigue imponiéndose y sobre todo en el lenguaje común se habla de "balances certificados" para designar aquellos suscritos con la opinión o dictamen del profesionista aun cuando, oficialmente, se les llama "balances dictaminados".

DEFINICION DE DICTAMEN

El dictamen del auditor es el documento formal que suscribe el Contador Público conforme a las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del exámen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate.

El objetivo del exámen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y cambios en la situación financiera de un empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

La opinión del auditor ayuda a establecer la credibilidad de los estados financieros. El usuario, sin embargo, no deberá suponer que la opinión del auditor constituye una garantía en cuanto a la futura viabilidad de la entidad, ni que es una opinión sobre la eficiencia o efectividad con la cual la administración ha conducido las operaciones de las mismas.

Mientras el auditor es responsable de formarse y expresar su opinión sobre los estados financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de ellos recae en la administración de la entidad. La responsabilidad de la administración incluye el mantenimiento de registros contables y controles internos adecuados, la selección y aplicación de políticas de contabilidad.

La auditoria de estados financieros no libera a la administraci3n de sus responsabilidades.

Para estar en condiciones de emitir su opini3n en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener con certeza razonable, la convicci3n es:

a).- La autenticidad de los hechos y fen3menos que los estados financieros reflejan.

b).- Que son adecuados los criterios, sistemas y m3todos usados para captar y reflejar en la contabilidad y en los estados financieros dichos hechos.

c).- Que los estados financieros est3n de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

En cuanto redacci3n y firma del dictamen; siempre deber3 aparecer el nombre y firma del Contador P3blico para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dict3men; sin embargo, el dict3men puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: en nuestra opini3n; practicamos; hemos examinado, etc.) cuando sea despacho de Contadores P3blicos quien lo suscriba.

Como regla general; la fecha del dict3men en que el auditor concluya el trabajo de auditoria de estados financieros, o sea cuando se retira de las oficinas de la entidad una vez obtenida la evidencia de la informaci3n que este dictaminando. Las excepciones a esta regla son cuando existan eventos o

transacciones que puedan afectar de manera importante a los estados financieros y que acontezcan con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría, dichos eventos pueden suceder:

a).- De la fecha del dictamen a la fecha en que este se entregue a la entidad.

b).- De la fecha del dictamen a la fecha que, debido a propósito diversos se le solicite emitir nuevamente su opinión.

Cuando el auditor conozca de eventos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que se entregue su dictamen, se pueden seguir dos alternativas que son las siguientes:

a).- Utilizar dos o más fechas, es decir dejando la fecha original de determinación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por el evento subsecuente.

b).- Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.

DICTAMEN CON SALVEDAD, NEGATIVO Y CON ABSTENCION DE OPINION

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar un dictamen sin limitaciones o salvedades, ya que sea por existir alguna o algunas partidas que no estan de acuerdo con principios de contabilidad o por haber observado alguna inconsistencias en las bases de aplicaci3n de dichos principios y reglas particulares, o bien por haber existido limitaciones en el alcance del exámen.

Al existir cualquier excepci3n de importancia relativa, el auditor debera emitir, segun sea el caso, una opini3n con salvedades, una opini3n negativa o una abstenci3n de opini3n.

A continuaci3n se detallan los principales conceptos y características que pueden ocasionar dichos dictámenes.

a) Desviacion en la aplicacion de los principios de contabilidad.

b) Inconsistencias en la aplicacion de los principios de contabilidad.

c) Limitaciones en el alcance del examen practicado.

d) Contingencias.

DESVIACION EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD. Los principios de contabilidad son conceptos basicos que establecen la delimitacion e identificacion del ente economico, las bases de

cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros de conformidad con los boletines por la Comisión de Principios de Contabilidad.

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá identificar en forma precisa en que consisten dichas desviaciones, cuantificar su efecto sobre los estados financieros de y consignar la repercusión de dichos efectos en su dictamen.

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.

INCONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD. El boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad describe las causas de inconsistencia en aplicación de los principios de contabilidad y de sus reglas particulares de valuación y presentación y de las relaciones necesarias, así como de los cambios en las estimaciones contables, errores contables, etc.

El propósito de que el auditor se cerciore que los estados financieros han sido preparados observando consistentemente principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares de valuación y de presentación es la información al lector que la comparabilidad de los estados financieros entre periodos, aun

cuando estos no presenten comparativos, no ha sido afectada por los cambios en los principios de contabilidad ni en las reglas particulares.

Para juzgar sobre la consistencia, el auditor necesita estar informado de los principios de contabilidad y de las reglas particulares utilizadas para preparar los estados financieros del ejercicio anterior, ya sea porque los examino o bien, por una investigacion al respecto.

En caso de que existan cambios en la aplicacion de los principios o en sus reglas particulares, estos deberan ser adecuadamente explicados y debidamente justificados por la misma empresa en una nota a los estados financieros. El auditor debera mencionar en su dictamen la naturaleza y el efecto cuantificado de los cambios que haya ocurrido para que el lector pueda juzgar de ellos, y expresando en su dictamen al respecto. La aplicacion inconsistente de los principios de contabilidad solo podra generar un dictamen con salvedad.

LIMITACIONES EN EL ALCANCE DEL EXAMEN PRACTICADO. Para que el auditor pueda omitir una opinion sin limitaciones sobre estados financieros, se requiere que haya aplicado todos los procedimientos de auditoria que considero necesario en las circunstancias.

Locaciones, por circunstancias ajenas al auditor o por ciertas características operativas de la entidad, el auditor no puede aplicar todos los procedimientos de auditoria que considera necesarios. Las situaciones mencionadas anteriormente representan

limitaciones en el alcance del examen practicado, por lo que el auditor debiera utilizar su criterio profesional para evaluar si estas restricciones son de tal importancia que deba expresar una salvedad, o tal vez abstenerse de opinar, segun la gravedad y naturaleza de las restricciones.

Cuando haya limitaciones en el alcance del examen, y se puedan estimar sus efectos, se describira la naturaleza de las limitaciones en un parrafo separado y se expresara una salvedad o abstencion de opinion. La descripcion de dichas limitaciones debiera efectuarse en el cuerpo del mismo dictamen, pues no es apropiado que problemas al alcance del examen practicado se discutan en notas a los estados financieros.

CONTINGENCIAS. Toda empresa lleva a cabo una variedad de transacciones en el curso normal de sus operaciones y se ve afectada por eventos economicos externos sobre los que existen incertidumbre en mayor y menor grado.

La comision de Principios de Contabilidad, se define a una contingencia como una situacion o condicion cuyo resultado final, solo se confirmara si ocurren o no, uno o mas sucesos en el futuro, lo cual puede resultar en una perdida o utilidad para el ente economico.

De acuerdo con la agrupacion existente en los principios de contabilidad los efectos de las contingencias en los estados financieros pueden incidir en diversas formas en el dictamen de el auditor, como sigue:

1.- Contingencias susceptibles de cuantificarse respecto de las cuales el auditor no esta de acuerdo con su valuacion o registro y se tiene la certeza razonable de su realizacion.

2.- Contingencias no susceptibles de valuación razonables y por las cuales existe incertidumbre en su realización.

TEXTO OFICIAL DEL DICTAMEN SIN SALVEDADES

No debe atribuirse un carácter de inalterabilidad que no tiene.

Tratándose de la opinión del profesionista, es natural que pueda expresar en términos diversos con tal de que sea preciso. Sin embargo, los institutos de contadores han adoptado un texto que contiene las ideas básicas que se trata de expresar.

He examinado la información financiera de la Cia. " X ", al 31 de diciembre de 19.., incluyendo el balance general, el estado de resultados de cambios en la situación financiera y en la estructura de su patrimonio social operados durante el año que terminó en esta fecha.

Mi exámen fue conducido de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los giros de contabilidad y los demás procedimientos que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados adjuntos presentan razonablemente la situación financiera de la compañía " X " al 31 de diciembre de 19.., el resultado de sus operaciones por el año que terminó en esta fecha y los cambios en la situación financiera por ese periodo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases semejantes a las del año anterior.

DICTAMEN CON SALVEDADES

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar todas las razones de importancia en un párrafo o varios, por separado e indicar inmediatamente después de la expresión en mi opinión el lenguaje apropiado para describir la esencia de las salvedades, haciendo una referencia a dicho párrafo aclaratorio.

El párrafo antes mencionado debe revelar los efectos principales del asunto que es materia de la salvedad en la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera indicando si se han considerado los efectos del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, así deberá indicarse en el dictamen.

Si se hacen revelaciones en una nota a los estados financieros de los asuntos que dan origen a las salvedades de este párrafo aclaratorio puede abreviarse haciendo referencias a dicha nota.

DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

El auditor debe abstenerse de expresar una opinión cuando el alcance del examen, por cualquier circunstancia ha sido limitada en forma importante e indicar claramente todas las razones o motivos que dieron lugar a la abstención. También, debe abstenerse de opinar en los casos en que la situación financiera de la entidad sujeta a examen pueda verse afectada en forma

transcendental por contingencias en la forma en que ciertos asuntos han de resolverse y que influirán decisivamente en la vida misma del negocio. En estos caso, debido a que estas contingencias, de hecho, representan limitaciones serias al alcance y competente para respaldar su opinión, deberá expresar el efecto desconocido de estos asuntos le impide opinar sobre los estados financieros y que, en consecuencia tiene que abstenerse de opinar.

La abstención considera como una expresión de opinión para los fines de la norma de información correspondiente. Esta es, después de un exámen a los estados financieros y cuando el auditor no pudo obtener los elementos de juicio suficientes para soportar su opinión, es entonces que emite un juicio que consiste precisamente en que no puede y por ello se abstiene de opinar cumpliendo así con el pronunciamiento relativo de emitir un dictámen en todo trabajo profesional.

DICTAMEN NEGATIVO

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando como consecuencia de su exámen encuentra que los estados financieros que pretenden presentar la situación financiera, los resultados de operación, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación fiancieros no estan de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.

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

En el caso de existir un dictamen negativo, no se debe expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que harían contradictoria y confusa la información básica del Contador Público de que los estados financieros no presentan la situación financiera, los resultados de operación, variaciones en el capital contable y los cambios en la situación de la compañía.

EJEMPLOS DE DICTAMEN CON SALVEDAD

He examinado el balance general de la Cia. " X ", S. A. al en las circunstancias, excepto por lo que se menciona en el párrafo siguiente.

Debido a que fui contratado como auditor de la Cia., en fecha posterior al cierre del ejercicio, no observé los inventarios físicos iniciales y finales, y debido a la naturaleza de los registros contables no puede satisfacerme de los importes de ambos inventarios por otros procedimientos de auditoría.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros consistentes con los del año anterior.

EJEMPLO DE DICTAMEN CON ABSTENCION DE OPINION

He examinado el balance general de la Cia. " X ", S. A. al..... en las circunstancias, excepto por lo que menciona en el párrafo siguiente. Mi exámen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar que asciende a \$..... y que representan un porcentaje de los activos totales, requieren de una depuración integral por lo que no me pude cerciorar de la razonabilidad de dichos saldos al.....

Debido a que no me pude cerciorar de la razonabilidad del saldo de cuentas por cobrar que se menciona en el párrafo anterior y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros que examiné considerando en su conjunto.

LA CARTA DE GERENCIA

La principal comunicación escrita entre el auditor y la gerencia es la llama " carta de la gerencia " que por lo general se expide anualmente, al término del trabajo de auditoria. Esta carta contiene las recomendaciones del auditor para mejorar el control interno y el sistema contable.

La carta de gerencia se considera como una comunicación privada entre el auditor y la gerencia. Sin embargo algunos interesados externos, tales como los banqueros, exigen copias de la carta. Se exige que el auditor comunique al gerente principal y a la junta directiva o a su comité de auditoria las fallas importantes en el control interno contable que llamen su atención durante su exámen.

Se sugiere un informe estándar sobre el control interno para reducir el riesgo de confusión de la responsabilidad del auditor y del significado de los riesgos y fallas en los controles. El modelo sugerido es extenso y complejo pero sus puntos principales son:

1).- El objetivo del estudio y evaluación del control interno contable es establecer bases de apoyo en los controles al determinar la naturaleza, duración y amplitud de otros procedimientos de auditoria.

2).- El objetivo del control interno es proporcionar una seguridad aceptable pero no absoluta y sus costos deben ser equilibrados con sus beneficios por la gerencia.

3).- Cualquier sistema de control interno tiene limitaciones inherentes y su evaluación no puede proyectarse hacia periodos futuros.

4).- El estudio y evaluación del auditor no revelan necesariamente todas las fallas.

5).- El estudio y evaluación del control interno revelaron algunas deficiencias importantes las cuales se enumeran y consecuentemente se modifican otras pruebas de auditoria.

EL INFORME LARGO

El Contador Público expone con cierto detalle sus trabajos en un documento en que la profesión se conoce con el nombre de informe largo.

Los informes del Contador Público importan tanto al profesional mismo como a sus clientes directos y al público en general que tenga ocasión de estudiar tales documentos. El Contador Público sabe que solamente por su informe se conoce su labor, pues muy raras veces los interesados en su trabajo tienen el deseo y los conocimientos técnicos necesarios para examinar sus papeles a fin de juzgar de su situación. Por otra parte los lectores de dicho documento, fácilmente aprecian su valor al considerar la relación que guarda con los estados financieros a los que se refiere.

Además, hay que advertir que no es generalmete que la lectura de los informes del Contador Público se limite a ciertas personas o círculos; pasado cierto tiempo puede haber la necesidad de referirse a ellos, en virtud de circunstancias u ocasiones especiales. Por ello también es necesario que los informes sean objetivos, concisos, claros y al alcance de personas no precisamente especializadas en asuntos técnicos contables.

La meta que persigue el Contador Público en sus informes, es ampliar los datos que aportan los estados financieros, no se trata de explicar en los informes las cifras ni se trata tampoco de aventurar críticas en lo que se refiere a la conducción del negocio. Se trata de revestir, por decir así, las frías cifras

del estado financiero con explicaciones que las hagan más expresivas si es posible.

Tampoco es el objetivo del informe discutir cuestiones relacionadas con problemas rutinarios y errores que no tienen trascendencias en el que atañe al estado financiero como expresión de la situación financiera del negocio.

Los comentarios deben ser profesionales, aunque nunca exclusivamente técnica. Sobre este particular, es útil advertir que es frecuente que el transcurso de su trabajo el Contador Público se encuentre problemas que si bien puede ser de importancia acumulados den la impresión de cierta magnitud. Si el contador Público no logra considerar serenamente sus dificultades puede incurrir en grave error de guiar sus comentarios bajo la influencia de circunstancias que no deben apartarlo de sus metas y así a dar a ciertas cuestiones más importancia de la que merecen. La objetividad, la imparcialidad para conducir las explicaciones en los informes es siempre aconsejable. El Contador Público nunca debe dejar de medir, por decirlo así las consecuencias de sus comentarios.

No debe olvidar que el lector de sus informes no siempre esta familiarizado con los problemas que discute, circunstancia que puede ocasionar problemas quizá infundados si las apreciaciones son imprudentes.

Comentarios sobre resultados de operaciones.- Generalmente interesa al hombre de negocios estudiar consideraciones de personas ajenas a la operación misma de la empresa. Son útiles

pues, los comentarios del Contador Público con respecto a cuentas de pérdidas y ganancias. Sin embargo es necesario advertir al Contador Público la conveniencia de conducir sus comentarios en forma tal que no pueda suponerse que pretende asumir conocimientos industriales y comerciales. Recuérdese que ante todo y después de todo, el auditor es un técnico en cuentas y que el propósito de sus comentarios, incluyendo los relativos a cuentas de operación es ampliar la información de los números mismos.

La objetividad que busca para sus comentarios el Contador Público, se encuentra, en el caso de las cuentas de operación, apoyando los comentarios en comparaciones de cifras del periodo que se revisa con las de ejercicios anteriores, por ejemplo, tomemos las cuentas de ingresos.

A los que leen el informe del Contador Público no solamente interesa conocer que departamento o línea produce más ingresos que otros, si no también las fluctuaciones que de ejercicio en ejercicio tienen los diferentes ingresos. Comentarios objetivos serán los que demuestren estas fluctuaciones; pero no juicio sobre la conveniencia, de por ejemplo, suprimir departamentos de poco ingreso y desarrollar los que registren ventas de importancia. Tampoco proceden que el auditor defienda la operación de departamento o línea de poca productividad para fines de promoción de otras líneas. Estos juicios deben quedar para los que leen el informe del Contador Público.

En el caso de los costos de ventas, casi siempre los

comentarios se hacen sobre comparaciones de procedimiento con referencia a las ventas. Por supuesto que las fluctuaciones en estos porcentajes de periodo a periodo, deben explicarse con el Contador Público.

Lógicamente una variación en el porcentaje de costos de ventas con respecto a ventas es siempre atribuible a variaciones en precios de ventas o variaciones en precios de compra, cuando no a anomalías en los inventarios iniciales o finales.

Por lo que concierne a las cuentas deudoras de operación también la comparación de las cifras del ejercicio que se revisa con las del periodo anterior constituye la base de los comentarios del auditor.

Ya se comprenderá que las simples comparaciones aritméticas no bastan y es necesario explicar las causas de las fluctuaciones que se registren.

Comentario en las cuentas de balance.- En el caso de las cuentas de balance depende del uso que se vaya a dar al informe del Contador Público o más bien de la causa que origino la contratación de sus servicios. Puede ser que se trate de motivos, por ejemplo, que no ameriten el comentario de la partida de efectivo en caja y bancos o puede ser que por virtud de que se requirieron los servicios del Contador Público para efectos de ampliación de crédito y de ciertos proyectos bancarios, se necesiten explicaciones sobre esta partida para conocer, entre otras cosas, con que instituciones de crédito opera la empresa.

Cuentas por cobrar.- Es útil informar sobre lo que haya cobrado hasta la fecha en que termina su trabajo el Contador Público de las cantidades que fungen como cuentas por cobrar en el balance que se cometa. Es igualmente útil analizar las partidas que a la fecha de terminación del informe quedarón pendiente de cobro, por fecha de vencimientos o por antigüedad.

Igualmente, conviene relacionar las ventas con el saldo de cuentas por cobrar para demostrar los meses o periodos de ventas que se comprenden en el monto de cuentas por cobrar. Igualmente, es útil comparar con ejercicios pasados las proposiciones al total de cuentas por cobrar de saldos con antigüedades de seis meses a un año y mayores de un año. Esto puede ser una idea de la situación general de las cobranzas.

Comentarios con relación a inventarios.- Ya que las normas de auditoria con relación a inventarios exigen que estos se presenten en el balance por su existencia física.

En algunos aspectos, sin embargo, es útil comentar cuestiones relacionadas con las existencias físicas o con los valores mismos. Por ejemplo, si se trata de existencias para su recuento físico ofrecen ciertas dificultades, puede convenir que el auditor comente en su informe los medios de que se valió para satisfacerse razonablemente de que en el estado financiero, el rubro de inventarios es realmente existente.

Algunas veces también es útil comentar la suficiencia de inventarios.

Puede ser que por razones especiales existan en almacén más

materias primas de las que parezcan normales para la manufactura o más artículos terminados de los que parezcan normales para la venta.

Puede a veces el auditor hacer constar las explicaciones de que le den funcionarios responsables de la empresa con respecto a estos puntos, siempre que a su juicio tales explicaciones sean aceptables o razonables.

Activos Fijos.- Las empresas con grandes inversiones en activos fijos casi siempre preparan informaciones detalladas sobre las adiciones, retiros, sustituciones o renovaciones del equipo y de la planta para información de los accionista. En estos casi puede resultar inútil que el Contador Público repita en sus informes los datos que proporcionan la dirección del negocio.

Sin embargo tales datos deben ser examinados por el Contador Público, para si es necesario hacer alguna aclaración, aprovechar la circunstancia de su informe para hacerla constar.

En empresas donde las adiciones al activo fijo no son constantes, conviene que el informe incluya datos sobre la adquisición que se efectúa en el ejercicio, describiendo por ejemplo, las principales unidades que fuerón adquiridas o instaladas.

Con respecto a las estimaciones para la depreciación o amortización interesa la declaración del auditor acerca de si se siguió o no la misma política de cálculo de las provisiones

adoptadas en ejercicios anteriores.

Pasivos.- A menos de que se trate de una situación especial, por ejemplo proyectos de ampliación de capital, consolidación de pasivos, casos de liquidación, etc; no interesan informaciones detalladas sobre el pasivo en los comentarios de informes largos. Si alguna de las causas anteriores existe, el Contador Público debe estudiar la forma adecuada de presentar sus comentarios de manera clara y útil para los objetivos que se persigue.

Acostumbra el auditor respecto a pasivos, informar si la compañía está cubriendo normalmente sus compromisos. Recuérdese del pasivo incluye la revisión de los pagos de las obligaciones, subsecuentemente a la fecha del balance.

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

Normas y Procedimientos de Auditoria
Instituto Mexicano de Contadores Públicos, AC.
Litográfica Ingramex, S. A.

Auditoria
Conceptos y Métodos
John J. Willingham
D. R. Carmichael
Mc Graw-Hill

Elementos de Auditoria
Mendivil Escalante
ECASA

El Proceso Contable
Contabilidad 1er. Nivel
Elizondo López
ECASA

Principios de Contabilidad
Generalmente Aceptados
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Litográfica Ingramex, S. A.

Principio básicos de Auditoria

Arthur W. Holmes

C.E.C.S.A.