



**UNIVERSIDAD MICHOACANA DE SAN NICOLAS DE HIDALGO
FACULTAD DE CONTADURÍA Y CIENCIAS
ADMINISTRATIVAS**

**“POR QUE UN GRAN CONFLICTO PARA LOS CONTRIBUYENTES
CUANDO SE LES APLICA UNA AUDITORIA”**

TESIS

**PARA OBTENER EL TITULO DE:
CONTADOR PÚBLICO**

**PRESENTA
CERVANDO FABIAN MEDINA**

**ASESOR
M.A. JOSE RAMON SERRANO HEREDIA**



Morelia Michoacán de Ocampo, AGOSTO 2006.

¿PORQUE UN GRAN CONFLICTO PARA LOS CONTRIBUYENTES CUANDO SE LES APLICA UNA AUDITORIA?

INDICE

INTRODUCCIÓN	
OBJETIVO	
JUSTIFICACIÓN	
ALCANCE DE LA INVESTIGACIÓN	

CAPITULO I ANTECEDENTES DE AUDITORÍA

I.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA.....	3
I.2 CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORÍA.....	6
I.3 CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA AUDITORÍA PÚBLICA.....	6

CAPITULO II NORMAS DE AUDITORÍA

II.1 REQUISITOS QUE DEBE REUNIR EL CONTADOR PÚBLICO.....	9
II.2 NORMAS DE AUDITORÍA.....	10
II.3 VISIÓN DE LA AUDITORÍA.....	14
II.4 FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA.....	15

CAPITULO III LA AUDITORÍA EN EL SECTOR PÚBLICO

III.1 DE LA VIGILANCIA DE LA AUDITORÍA SUPERIOR DE LA FEDERACIÓN.....	18
III.2 LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACIÓN PUBLICA FEDERAL.....	19
III.3 LA AUDITORÍA DEBE TRATAR CON LO OBJETIVO Y APRECIABLE.....	20
III.4 ADMINISTRADORES Y ÉTICA PROFESIONAL.....	34

CAPITULO IV
LA AUDITORÍA ADMINISTRATIVA

IV.1 AUDITORÍA ADMINISTRATIVA.....	37
IV.2 ESQUEMA BÁSICO DE LA AUDITORÍA OPERACIONAL.....	39
IV.3 LA CONSULTORÍA ADMINISTRATIVA Y LA AUDITORÍA OPERACIONAL.....	40
IV.4 COMISIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA. (CONPA).....	42
IV.5 INTEGRACIÓN DE LA COMISIÓN DE LAS NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA.....	43

CAPITULO V
PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORIA

V.1 PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.....	46
V.2 TÉCNICAS DE AUDITORIA.....	46
V.3 CONCEPTO DE MUESTRA Y TIPOS DE MUESTREO.....	48
V.4 GENERALIDADES DEL MUESTREO EN LA AUDITORIA.....	49
V.5 RIESGO E INCERTIDUMBRE DEL MUESTREO EN AUDITORIA.....	49
V.6 ERROR TOLERABLE EN EL MUESTREO.....	51
V.7 ANÁLISIS DE ERROR EN EL MUESTREO.....	51
V.8 EVALUACIÓN DE ERRORES EN EL MUESTREO ESTADISTICO.....	53

CAPITULO VI
DICTAMEN

VI.1 CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DICTAMEN.....	55
VI.2 MODELO PROPUESTO POR EL IMCP.....	55
VI.3 FRASES EN EL DICTAMEN Y COMENTARIOS.....	57
VI.4 RESPONSABILIDAD PROFESIONAL.....	61
VI.5 RESPONSABILIDAD SOCIAL.....	62

CAPITULO VII

VII.1 CONCLUSIONES.....	64
VII.2 PROPUESTAS.....	66
VII.3 RESULTADOS.....	68

INTRODUCCIÓN

Debido al aumento de tamaño y complejidad de las empresas en los dos últimos decenios, la función de auditoria ha crecido a un ritmo acelerado, pasando la función de ejecución en su sentido tradicional a uno de índole consultiva.

Las auditorias tradicionales se ocupaban principalmente de las conciliaciones bancarias, verificaciones de caja chica, etc. Muchos hombres de negocios asociaban la noción de auditoria con la prueba de la corrección y exactitud de los cuadros financieros de una organización por parte de una firma de contadores públicos.

A partir de esta base, la función de auditoria interna fue forjándose una rígida reputación que generaba la desconfianza y hasta el temor entre los empleados de las compañías. En un inicio los ejecutivos empleaban la función de auditoria interna para complementar la auditoria financiera externa, a fin de determinar si existían fallas o errores de importancia en sus anotaciones contables.

Pero al ir inclinándose la auditoria hacía evaluaciones operativas, y a la necesidad de análisis de procedimientos, estudios de costos administrativos, conocimiento de los problemas y causas que dificultan el desarrollo de la empresa, o simplemente examinar la empresa en general cuando atraviesa una situación delicada, por una gestión ineficiente o condiciones externas desfavorables, surge la auditoria administrativa.

En esta tesis encontraremos el por que se convierte en un conflicto la auditoria que se aplica a las empresas, donde se mostrara si es debido a la incorrecta administración y operación de la empresa o se genera por los métodos que se aplican para la realización de la misma, y poder darnos cuenta de que opciones tenemos para que la auditoria se observe como un conflicto.

II.- OBJETIVO

Analizar si las normas que dan origen a los procedimientos de auditoria son la causa del conflicto de la revisión de las operaciones de la empresa o son el manejo mismo del ente económico.

III.- JUSTIFICACION

Esta investigación se pretende realizar con el propósito de identificar en donde esta el problema, si en las normas y procedimientos de auditoria o en las operaciones que llevan a cabo las personas físicas o morales según corresponda.

Esto nos permite estar en posibilidades de solucionar el problema planteado, y brindar una seguridad a todos aquellos que les apliquen una auditoria ya sea a través de los despachos de particulares o deriva de una revisión de la Secretaria de Hacienda y Crédito Publico S.H.C.P

IV.- ALCANCE DE INVESTIGACION

Esta resolución es de carácter resolutivo, ya que la finalidad es resolver un problema que se genera en la aplicación de una auditoria actualmente, tanto con los socios de la empresa, en el caso de persona moral esto al contar dicha auditoria con particulares y cuando es aplicada por la S.H.C.P viene a generar ciertas diferencias en la determinación de contribuciones o el establecimiento de créditos fiscales.

CAPITULO I

ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA

I.1 ANTECEDENTES DE LA AUDITORÍA.

A mediados del siglo XVIII se dio en Inglaterra un fenómeno que vino a transformar a la humanidad.

En 1733 se inventa la lanzadera volante artefacto que revoluciona el proceso de manufactura textil.

En 1767 aparecen las primeras máquinas hiladoras y de tejido que son accionadas por energía hidráulica. Es el nacimiento de la revolución industrial; es la sustitución de los procesos manuales de fabricación por la máquina.

En 1783-1784 se descubre un nuevo método para descarburar el hierro, logrando que su industrialización se abarate y comience a utilizarse de manera masiva. Es el nacimiento de la industria siderúrgica, lo que permite al maquinismo una extraordinaria expansión. Por esos mismos años se inventa la máquina de vapor.

Hacia finales de este siglo toma posesión formal la revolución industrial. Aparecen en consecuencia nuevas formas de organización fabril y comercial.

Nace el concepto de capitalismo. Surgen las teorías económicas de libre comercio de Adam Smith y David Ricardo obviamente que tales desarrollos tuvieron que impactarse en la contabilidad. Se perfeccionan y modernizan los procesos de contabilidad y nacen nuevas corrientes en materia de contabilidad de costos.

El advenimiento del capitalismo ocasiona la concentración de capital. Tiende a desaparecer los pequeños talleres y fábricas familiares. Surgen por

consecuencia las sociedades comerciales e industriales.

Adam Smith

Comienza a surgir en esa época tibias disposiciones y regulaciones gubernamentales que solicitan los estados financieros de las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista fueran revisadas por contadores públicos independientes. El gran pero es que en ese entonces no habían aparecido lo que hoy se conoce como los principios de contabilidad generalmente aceptados dando lugar a que cada quien contabilizará como quisiera, como pudiera o como le conviniera. Tampoco existía lo hoy conocido como normas y procedimientos de Auditoria también generalmente aceptadas y los auditores revisaban como pudieran y como querían, además de que sus informes eran presentados a capricho y a conveniencia de los dueños y administradores de las empresas, de emisoras de acciones, quienes a su vez, los entregaban o mostraban a las autoridades y a los pequeños inversionistas cuando querían.

Todo lo anterior dio origen a una cadena de fraudes y engaños que en combinación con pérdidas de mercados y problemas económicos, provocaron la caída de la bolsa de valores de Nueva York en Octubre de 1929.

La solución para evitar que volviera a repetirse otro fenómeno como el referido, tuvo lugar en 1933, cuando el entonces presidente norteamericano Franklin Delano Roosevelt emitió los actos de seguridad de la ley de valores en 1933, completada y ampliada con la ley de intercambio de valores de 1934, las cuales, entre otras disposiciones obligan a todas las empresas emisoras que tienen colocadas acciones entre el gran público inversionista, que registra en sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y que generalmente aceptados por el núcleo social en el que convergen y por los contadores públicos; de igual manera que los estados financieros que se generan sean revisados y examinados anualmente por contadores públicos independientes con base en normas y procedimientos de auditoria que sean de aceptación general por la comunidad contable. Y para vigilar que se dé este

cumplimiento a tales disposiciones se crea la Comisión de Vigilancia del intercambio de valores.

Ante la ausencia de una doctrina contable formal, homogénea y de aplicación general y a la falta de pronunciamiento para la práctica estandarizada de la auditoria de estados financieros, la comisión para la vigilancia de intercambios de valores convocó a contadores públicos de la época para que se recogieran los estudios e investigaciones sobre la materia que habían comenzado a aparecer en ese momento.

Es así que en Junio de 1936 se publica un documento denominado: "Declaración tentativa de principios de contabilidad", y además en ese mismo año se publica "El examen de estados financieros" que fue aceptado de inmediato y con carácter de obligatorio para todo auditor.

En el año de 1938 nace el Instituto Americano de Contadores Públicos, mismo que prevalece hasta la fecha, creando el comité de Principios de Contabilidad quien promulga en el año de 1939 sus boletines de investigación contable que vinieron a constituir los primeros pronunciamientos de ese tiempo.

En materia de normas y procedimientos de auditoria se hace obligatorio los estados financieros examinado, realizados por contadores públicos independientes, es decir auditor externo.¹

¹ William P. Leonard. Auditoria Administrativa paginas, 25-28,35 y 36.

I.2 CONCEPTO UNIVERSAL DE AUDITORÍA

Auditoria, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veras y oportuna.

Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma como se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos.

Tal vez una de las formas más claras para entender y comprender el concepto universal de auditoria sea a través del proceso de evolución de esta rama o especialidad de las ciencias administrativas.

I.3 CONCEPTO Y NATURALEZA DE LA AUDITORIA PÚBLICA

Debido a que es necesario y de primordial importancia que los interesados de la información financiera cuenten con que dicha información sea útil y confiable para la toma de decisiones adecuada.

En virtud de que los estados financieros constituyen un instrumento utilizado por la Administración de una empresa para dar a conocer información de carácter económico sobre la entidad, nace la conveniencia de que un profesional independiente revise su contenido, a través de una auditoria, para determinar su grado de confiabilidad.

Dado que los resultados de una auditoria, generalmente trascienden no solo

con quien contrata este servicio, si no ante el público en general, es por ello que debido a esta responsabilidad de carácter social, el auditor debe basar su trabajo tanto en el empleo de un juicio maduro y la aplicación de una técnica especializada como en la observación de determinados lineamientos que permitan que su actuación puede reunir requisitos mínimos de calidad profesional.²

La finalidad de exámenes de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a que si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una entidad de acuerdo con Principios de Contabilidad aplicados sobre bases consistentes.

La opinión del auditor por ser independiente a la de la Administración y el resultado de aplicación de las normas, que controlan la calidad que debe reunir el trabajo e información que emite este profesional que permite incorporar credibilidad al contenido de los estados financieros examinados.

El contenido y elaboración de los estados financieros es responsabilidad que compete a la Administración de la entidad.

Mientras que el auditor es responsable de formarse y expresar una opinión sobre los Estados Financieros, la responsabilidad en cuanto a la preparación de los mismos y de sus notas aclaratorias recae en la administración de la entidad.

La responsabilidad de la Administración influye en el mantenimiento de los registros contables y de controles adecuados, la selección de políticas de contabilidad, así como la salvaguarda de los activos de la entidad.

² -Víctor Lázzaro. *Sistemas y Procedimientos* paginas, 15,16.

La auditoria de Estados Financieros no releva a la Administración de sus responsabilidades.

Para que el auditor pueda formarse una opinión sobre los estados financieros deberá cubrir los aspectos de importancia de los mismos para lo cual deberá obtener una seguridad razonable mediante la aplicación de procedimientos de auditoria de que la información que muestran los registros contables que sirvieron de base para su elaboración, es suficiente, confiable y que se encuentra revelada adecuadamente en los mismos de acuerdo a su importancia y conforme a principios de contabilidad aplicados sobre bases consistente.³

³ -Profesor A. López de SA. Año 1974. Curso de Auditoria paginas: 120,128,130.

CAPITULO II

NORMAS DE AUDITORIA

II. 1 REQUISITOS QUE DEBE DE REUNIR EL CONTADOR PÚBLICO

La Auditoria es el examen crítico que realiza el Licenciado en Contaduría o contador independiente, de los libros, registros, recursos, obligaciones, patrimonio y resultados de una entidad, basados en principios de contabilidad, normas, técnicas y procedimientos específicos con la finalidad de opinar sobre la razón habilidad de la información financiera.

La auditoria se ocupa de brindar conocimientos sobre la necesidad de la comunidad y de sus instituciones de contar con una opinión crítica sobre la información contenida o sugerida sobre los modelos contables y/o sistemas de información y sobre la gestión de diferentes entes o personas y la metodología para satisfacer tal necesidad.

Los auditores deben carecer de perjuicios o influencias que pudieran afectar su efectividad y señala que el auditor “persona calificada para realizar auditorias” y la calificación que debe reunir consta de tres conceptos:

- 1.- Conocimiento del proceso de auditoria.
- 2.- Conocimiento técnico del proceso a auditar.
- 3.- Habilidad para comunicarse en forma verbal y por escrito.

El objetivo de las normas que se deberán seguir son los de informar a los auditores del nivel mínimo de rendimiento aceptable para satisfacer las responsabilidades profesionales establecidas en el Código de Ética Profesional así como las emitidas por las agrupaciones o asociaciones de contadores públicos que rigen el comportamiento del auditor, y de informar a la gerencia y a las otras partes interesadas de las expectativas de la profesión con respecto al trabajo de aquellos que la ejercen; en referencia a los sistemas⁴.

⁴ Tesis, Auditoria en sistemas de información incursión del Contador Público en un esquema lleno de innovaciones. Ruth Bucio Garcia.

II.2 NORMAS DE AUDITORIA

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 toda su actividad profesional. En este caso también se mencionarán las necesarias para ser aplicadas a los sistemas de información, varios autores mencionan entre otras las siguientes:

- Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- Tener titulo profesional legalmente expedido y reconocido.
- Cuidado y diligencia profesional.
- Actualización continua que eleva su calidad profesional.
- Pertenecer a un grupo, asociación i colegio, de contadores públicos reconocido.
- Documentarse a lo referente a las reformas que se vayan presentando en la profesión contable,
- Ética.
- Independencia de criterio o independencia mental relación organizativa.
- Secreto profesional.

Lo anterior mencionado hace hincapié a que el examen deberá ser realizado por una persona que haya tenido un adecuado entrenamiento y habilidad profesional para así conducirse con responsabilidad en el transcurso de la revisión, así como también deberá leer o documentarse para conocer los aspectos más relevantes de lo que acontece en el medio en el que se desarrolla el ente a auditar como aspectos económicos, políticos y sociales que tengan trascendencia.

La responsabilidad, la autoridad y el rendimiento de cuentas abarcados por la función de la auditoría en sistemas, se deberán documentar de manera apropiada en la carta de contratación. Además de que la auditoría deberá de ser lo suficientemente independiente del área que se está auditando para permitir que ésta se complemente de manera objetiva.

En lo que respecta a este caso el auditor deberá mantener idoneidad técnica por medio de la educación profesional continua correspondiente a esta área pues debe tener la habilidad y conocimiento necesario para realizar su trabajo.

El ejercicio de la profesión requiere que todo se haga conforme a los principios, normas y ética profesional que demanda la contaduría si es que se quiere ofrecer calidad en el servicio, pues se debe tener en cuenta que la responsabilidad es la base para ello y para que la actividad del Contador Público se dignifique en cada actividad que se realice.

NORMAS DE EJECUCIÓN DEL TRABAJO.

En el punto anterior se vio que el auditor necesariamente debe ejecutar su trabajo con cuidado y responsabilidad, pues se tienen varios elementos que debe cumplir. Estos constituyen una especificación en particular y son relativos al trabajo que realiza, por lo que se enuncian a continuación:

- Preparación y calidad.
- Planeación y supervisión.
- Estudio y evaluación de control interno.
- Obtención de evidencias suficientes y competentes.

El personal de auditoría en sistemas de información deberá recibir la supervisión apropiada para así proporcionar la garantía de que se cumpla con los objetivos de la auditoría y se satisfagan las normas aplicables de auditoría profesional.

Esto se aplica con la finalidad de que la auditoria sea planeada de manera adecuada, el control interno sirva como base para determinar el grado de confiabilidad que tiene el mismo y asimismo permita determinar la extensión y oportunidad que se le darán a los procedimientos de auditoria y mediante estos últimos obtener las evidencias suficientes y comprobatorias para tener una base objetiva sobre la cual respaldar la opinión que se emitirá por parte del auditor. Los hallazgos y conclusiones de la auditoria se deberán apoyar por medio de un análisis e interpretación apropiados de dicha evidencia.

NORMAS RELATIVAS AL DICTAMEN

El auditor proveerá un dictamen o informe, en un formato adecuado, a las partes interesadas después de finalizado el trabajo de auditoria.

Entre las características que deberá guardad éste informe están las siguientes:

- Familiaridad.
- Contenido coloquial.
- Variedad.
- Comentarios y entrega oportunos.
- Ser de una lectura sencilla sin emplear demasiados tecnicismos.
- Contenido fundamentado y contundente.
- Redacción clara e impersonal.
- Contenido sintético, ameno y entendible.
- Enfatizar en situaciones reportadas.

El informe establecerá el alcance. Objetivos, período de cobertura, y la naturaleza y extensión del trabajo realizado. Identificará también a la organización, las partes interesadas y cualquier restricción acerca de su distribución.

Este informe incluirá resultados, conclusiones y recomendaciones y cualquier reserva o calificación que el auditor tenga al respecto de la auditoria.

En su preparación el auditor debe considerar la necesidades de las partes interesadas, las cuales pueden ser los propios auditores, administración ejecutiva, panel de directores o su comité de auditoria y el gobierno.

Este debe ser objetivo, claro, conciso, contractivo y oportuno; debe incluir hallazgos significativos en los que se incluya una declaración en las que el auditor debe describir las condiciones, la causa y efecto del estado y el criterio usado para su identificación; debe reflejar una presentación lógica y organizada, contener suficiente información para que sea comprendido por las partes involucradas y facilitar una acción correctiva.

Antes de editar una versión final del informe, el auditor debe establecer si ha habido cambios materiales en la organización o su ambiente que pudieran afectar los resultados, conclusiones y recomendaciones del reporte.

Cuando se identifique cualquiera de estos cambios el auditor debe tomar las acciones apropiada para alertar a las partes y a los receptores del reporte acerca de los potenciales efectos en estos cambios.

Ejemplos de estos eventos materiales pueden ser, por ejemplo: un fraude descubierto después de una revisión de auditoria de un sistema, un daño significativo por causa de un incendio en la efectividad de los controles, falla en los sistemas en la implementación, retraso en la implementación o término del proyecto.

Es por eso que es necesario que identifique los estándares organizacionales, profesionales y/o gubernamentales o los códigos utilizados en el de desempeño de la auditoria.

Lo que le da credibilidad a la actividad profesional del auditor es que cuando se le de la plena confianza para que informe sobre lo que observa, sin omitir datos

importantes ni agregar información de más y su actuación es totalmente imparcial, él lo corrobora con la calidad de su trabajo⁵.

II.3 VISIÓN DE LA AUDITORIA

Se dice que existe una reforma fiscal integral, cuando se modifica el aspecto legal de las contribuciones y sus sistemas de recaudación, así como un método de fiscalización.

Actualmente, las leyes impositivas, no fomentan la inversión interna, mantienen altas tasas y no se trata por igual a los contribuyentes.

En efecto, el sistema de recaudación ha fallado, solo basta señalar como ejemplos, el hecho de que existan en México muchas empresas grandes, mediana y pequeñas que han sido quebradas después de una visita domiciliaria y la omisión de los impuestos se volvió una deuda impagable, así como el hecho de que el crédito que obtiene la pequeña y mediana empresa no es el que otorga el sistema financiero, sino el que llega a través de sus accionistas; por ello cuando ya no son capaces de obtener recursos de seguir operando, empiezan a financiarse con los recursos del gobierno y a la larga esto las lleva a la quiebra y a la insolvencia.

Otro ejemplo de que el sistema de recaudación no funciona de manera adecuada, se tiene cuando el contribuyente presenta sus pruebas en la última acta parcial de auditoria y no son debidamente valoradas, por lo que tiene que interponer una demanda ante los tribunales competente y ésta, en la mayoría de los casos, es ganada por los contribuyentes.

Solo se puede hablar de reforma en relación con las disposiciones emitidas junto a los gobiernos extranjeros para evitar la doble tributación y también sobre los tratados internacionales celebrados con nuestro país. Esta reforma se

⁵ Normas y Procedimientos de Auditoria, 24 edición, Editorial Instituto de Contadores públicos, A, C. Federación de Colegio de Profesionistas.

ha aplicado para hacer más equitativa la participación del residente en el extranjero que realiza operaciones en México.

De tal forma, que si el estado pretende una reforma fiscal para incrementar la recaudación deberá actualizar simultáneamente los conceptos anteriores y otorgar una mayor seguridad jurídica a los contribuyentes, sin esto no puede hablarse de haber efectuado una reforma fiscal integral.⁶

II.4 FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA

Desde los inicios de la Contaduría Pública en nuestro país, los miembros de la profesión sintieron la necesidad de agruparse no solo para unificar su práctica profesional y auto imponerse una serie de normas de carácter ético y técnico, sino también para proteger los intereses de sus servicios y del público en general.

Objetivos fundamentales del IMCP:

Propugnar por la unificación de criterios y lograr la implantación y aceptación de normas, principios y procedimientos básicos de ética y actuación profesional por parte de sus asociados.

Para cumplir con este objetivo el IMCP cuenta con un Comité Ejecutivo Nacional, el cual incluye una Vicepresidencia de legislación para coordinar y vigilar el trabajo de comisiones emisoras de disposiciones fundamentales en materia de:

- 1.-Estatutos.
- 2.- Ética Profesional.

⁶ -Editorial Océano. Enciclopedia de la Auditoría. Páginas: 250,256,257.

- 3.- Principios de Contabilidad.
- 4.- Normas y Procedimientos de Auditoría.
- 5.- Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. (CONPA).

Una de las comisiones más antiguas y trascendentes del Instituto es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, denominada así desde 1971, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendable para el examen de los Estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

Dicho propósito fue ampliado a 4 objetivos principales que son:

1. Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información.
2. Determinar los procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio que lleva a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente.
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resultan necesarias como complementos de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos por la propia comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.⁷

Integración de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA)

Los integrantes de esta comisión serán propuestos a la membresía por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, con la indicación de quienes ocuparán

⁷ -Alvin A. Arens. Año 1995. *Auditoría Un enfoque Integral* paginas: 15, 18, y 30.

los puestos de Presidente y Secretario, conforme a un procedimiento establecido en el reglamento correspondiente.

Una vez satisfecho este requisito, se procederá a hacer la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñarán sus cargos durante un período de 2 años.

Para ser miembro de la Comisión se deberá reunir ciertos requisitos de calidad, como son:

- 1.- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades.
- 2.- Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle.
- 3.- Ser socio de la firma a la que pertenezca en el desempeño de la contaduría Pública Independiente.
- 4.- Haber actuado como expositor o conferencista en cursos o seminarios o haber sido profesor en Instituciones de Enseñanza en donde se imparta la carrera de Contaduría.⁸

⁸ -Editorial Océano. Enciclopedia de la Auditoría. Paginas: 18, 19 y 20

CAPITULO III

LA AUDITORIA EN EL SECTOR PÚBLICO

III.1 DE LA VIGILANCIA DE LA AUDITORIA SUPERIOR DE LA FEDERACION

Realizar vigilancia y control legal que por mandato legal se deben de realizarse en las Empresas, como parte de la auditoria interna operacional, o en casos específicos para:

La compra, fusión, o escisión de Sociedades.- Ya que una y otra Sociedad necesitará conocer la constitución de la otra, los contratos que la obligan, las posibles exigencias de terceros en un futuro próximo, etc...;Así mismo en el caso que se desee conocer, en un establecimiento, la situación del personal, el cumplimiento de normas laborales, la relación del personal con los jefes y éstos con aquellos.

Es un medio de PREVENCIÓN para las Empresas, a fin de que no cometan delitos empresariales, y/o que sean objeto de sanciones.

Es un tema muy valido hoy que estamos a las puertas de una integración regional, en operaciones que requieran a personas y/o Empresas conocer sobre las seguridades que otras Empresas puedan brindarles.

Téngase en cuenta que sobre la Planificación Jurídica de la Empresa recae el riesgo de responsabilidad civil y responsabilidad penal a que estará sujeta una Empresa y sus representantes legales, de ello se deriva la importancia de la Planificación Jurídica adecuada y su utilidad en el mundo empresarial moderno.⁹

⁹ -Alvin A. Arens. Año 1995. Auditoria Un enfoque Integral paginas: 335-340.

III.2 LEY ORGANICA DE LA ADMINISTRACION PÚBLICA FEDERAL

El Artículo 3° de la Ley General de Población establece que entre otras Cuestiones la definición de normas, las iniciativas de conjunto y la coordinación de los Programas de las dependencias de la Administración Pública Federal en materia Demográfica, competen exclusivamente a la Secretaría de Gobernación. Por ello la Ley Orgánica de la Administración Pública Federal en su Artículo 27 correspondiente a las Facultades de la Secretaría de Gobernación faculta a la misma en su fracción IV a conducir la política de población, así como a dictar, ejecutar o, en su caso, promover las medidas administrativas que se requieran para su cumplimiento.

Así, también corresponde a las dependencias y entidades del ejecutivo federal según las atribuciones que les confieren las leyes, entre otras esta en cuestión, la Aplicación y ejecución de los procedimientos necesarios para la realización de cada uno de los fines de la política de población.

Esto, en la medida en que modifica sus condiciones de existencia al ampliar su Esperanza de vida, generar condiciones para incrementar su movilidad espacial y Conectar sus expectativas en el futuro con las de un mundo globalizado y más Inestable.¹⁰

¹⁰ -Valderrama, J. L. *SANCHEZ Fernández. Teoría y práctica de la auditoría I. paginas: 425, 426, 450-460.*

III.3 LA AUDITORÍA DEBE TRATAR CON LO OBJETIVO Y APRECIABLE.

Define lo objetivo como desprendido, imparcial y sin perjuicios; características que deberá reunir el auditor, para que ejerza un juicio profesional sobre la calidad de la administración, los gerentes, y los procesos con los que operan. El autor señala que dos auditores podrían obtener resultados levemente distintos, pero la variación no podrá exceder a los errores normales en el muestreo, si se ejercita con diligencia profesional.

Al respecto el Instituto Mexicano de Contadores Públicos dentro de las directrices de actuación de los contadores públicos en este tipo de auditorías, se pronuncia por mantener una actitud objetiva. Esto evitará influencias o presiones por parte de las personas a quién va a informar o de las personas que tienen a su cargo las operaciones a examinar. En este sentido la tradicional independencia del contador publico como auditor o consultor externo, si resulta conveniente.

a) La auditoria debe tener relación con el presente y con el futuro.

El auditor examina y evalúa aquello que existe actualmente. Con relación al futuro, una auditoria no puede hacer un pronóstico, sin embargo no significa que el futuro se ignore totalmente. La perspectiva actual de la administración está orientada básicamente hacia el futuro, por lo que al evaluar a la administración del presente debe tomarse en cuenta el futuro.

Debido a esto, el auditor debe medir y evaluar si la dirección esta desempeñando su función orientada hacia el futuro, lo que implica una auditoria de procedimientos (parte de la auditoria administrativa).

Es evidente que la revisión realizada debe ocuparse del presente, ya que las decisiones actuales pueden ser el medio para considerar resultados futuros, por lo que otra parte de la auditoria administrativa es la elaboración de un informe final de resultados del presente y su evaluación.

b) La auditoria debe producir un resultado que sea fácil de entender y usar.

El resultado que se obtenga de la revisión, deberá ser fácil de comprender y utilizar por parte de los interesados. Esta información deberá transmitir los hechos esenciales, ya que es la culminación del trabajo del auditor. Sin embargo en ocasiones el auditor no obtiene el éxito deseado por no lograr transmitir los datos obtenidos a la dirección.

El texto del informe debe ser interesante, transmitir el mensaje de una forma objetiva, fácil de entender, y debe presentarse oportunamente.

c). Establecer Normas de Desempeño.

Para desarrollar una auditoría administrativa, es importante la formulación de normas de desempeño administrativo, necesarias para evaluar los procedimientos y los resultados.

Debido a que el propósito principal que la dirección superior busca, es lograr el efectivo control administrativo sobre las operaciones de su empresa, establecen un conjunto de sistemas y procedimientos, y aunque estos por si solos no pueden crear el control, es importante evaluar la efectividad del control administrativo, por medio de la evaluación de los sistemas y procedimientos que se han establecido.¹¹

Para la creación de medidas de control, es importante identificar los factores de control administrativo dentro de la empresa.

¹¹ -Treasury board of [Canada](#). standards for internal audit in the government of canadá. [Office of the Comptroller General](#), 1982 paginas: 123,124,125.

Una clasificación propuesta sería la que se muestra a continuación:

Factores internos

1. Sistema de planeación

1.1 Planeación estratégica y táctica

1.2 Fijación de: objetivos-planes-políticas

1.3 Establecimiento de: procedimientos-programas-presupuestos.

24

2. Sistema de organización

2.1 División del trabajo

2.2 Jerarquización

2.3 Departamentalización

3. Sistema de dirección

3.1 Mando o autoridad

3.2 Motivación

3.3 Comunicación

3.4 Supervisión

4. Sistema de control

4.1 Establecimiento de normas

4.2 Comparación de resultados

4.3 Medición y corrección

5. Sistemas operacionales

5.1 Producción

5.2 Ventas

5.3 Compras y abastecimiento

5.4 Crédito y cobranzas

5.5 Recursos humanos

5.6 Finanzas

6. Factor analítico

6.1 Sistemas y procedimientos

6.2 Actividades

6.3 Simplificación administrativa

Factores externos

7. Medio ambiente

7.1 Función social

7.2 Mercados

7.3 Competencia

Dentro de los seis factores internos, identificamos los procedimientos que son útiles para mejorar la calidad de la administración y de los procesos con que se opera. El factor externo ayuda a controlar a la calidad de las relaciones de la empresa con el entorno social, económico y político en el que se desenvuelve la empresa.

En el enfoque de trabajo de la auditoría administrativa, las operaciones que realiza la empresa deben considerarse de manera integral, independientemente de que en la mayoría de los casos la ejecución de una

operación en particular esté asignada a varios departamentos, oficinas, secciones o dependencias.

d). Elaborar Informes de Auditorías Administrativas.

Naturaleza del informe

Por las características de este tipo de auditoría, el informe debe tener la naturaleza equivalente a un diagnóstico, en el cual se plasmen los hallazgos

derivados del trabajo, relacionados con la eficiencia operativa, y el efecto y las consecuencias de los problemas detectados.¹²

Congruentemente con lo anterior, debe precisarse que no es posible que como resultado final del trabajo se presente una opinión fundamentada tipo dictamen sobre estados financieros, sobre el grado de eficiencia existente en la empresa.

A diferencia de la auditoría operacional, el resultado final de la auditoría administrativa, implica necesariamente proporcionar sugerencias específicas, el diseño de las formas, procedimientos y sistemas necesarios, la instalación de ellos y posteriores visitas de supervisión; todo ello con el propósito de que las ideas presentadas funcionen a plenitud y aporten los beneficios deseados.

Importancia y concepto

El informe sobre la auditoría es el producto terminado del trabajo realizado y frecuentemente es lo único que conocen los altos funcionarios de la empresa auditada.

Su contenido debe enfocarse a mostrar objetivamente, los problemas detectados en relación con la eficiencia operativa de la empresa, con los controles y procedimientos establecidos y con el desempeño de sus

¹² -Síguenza, J.M. Pereda. *Manual auditoría y cuentas anuales*. Centro de estudios editorial Ramon Areces, S.A: Madrid, 2.ed, 1995. **paginas: 26-36**.

funcionarios, lo que coincide fundamentalmente con la finalidad del examen realizado. Este enfoque permitirá que la solución dada a dichos problemas, surjan oportunidades que coadyuven al logro de mejoras en la eficiencia y productividad de la empresa.

Para que la auditoría sea útil a la empresa, el informe debe ser ágil y orientado hacia la acción. Además, siempre que sea posible, debe cuantificar el efecto de los problemas existentes y de los posibles cambios. (18).

Evaluación y efecto de los problemas

El enfoque que conviene dar al informe, como ya lo hemos mencionado, debe tender a resaltar objetivamente siempre que sea posible el efecto cuantificado que provocan las ineficiencias detectadas, sus causas y consecuencias.

Conviene presentar muy claramente a los administradores de las empresas el efecto de la ineficiencia existente (cuanto les cuesta o dejan de ganar), a fin de motivar la toma de medidas correctivas.¹³

El efecto y consecuencia de los problemas a que se hace referencia, pueden corresponder a una pérdida; en tanto que las sugerencias que se presenten deben estar orientadas a un aumento de la productividad, ahorros que podrían lograrse o bien otros aspectos susceptibles de provocar nuevas fuentes de utilidades.

Generalmente el mencionar en el informe la causa de la ineficiencia, proporciona las bases para los cambios que deban efectuarse para eliminarla.

¹³ *Fernández, Millán Wenceslao. Auditoría Empresarial..Intitulo [Contabilidad](#) y de de Auditoria Cuentas: Madrid, 2.ed, 1993. **Paginas: 112, 115, 136.***

I. método de informes de auditoría

Es necesario establecer un método de informes de auditoría administrativa con el propósito de que el auditor pueda contar con un medio de información estructurado para dar a conocer los resultados de su análisis.

El informe debe ser elaborado sistemáticamente, para lo que conviene considerar lo siguiente: (19)

a) Planeación del informe

La índole del proyecto de auditoría, el contenido de sus comprobaciones y el grado de interés de la administración superior afectarán la clase de informe de auditoría que se prepare. La presentación del informe también depende de los lectores potenciales, de lo que se espera del lector y, en el caso de la administración superior, de la cantidad de tiempo que el lector pueda dedicar al informe.

Los antecedentes de la organización también influirán en la clase y presentación de los informes. Donde la función de la auditoría ha sido aceptada con anterioridad, los informes pueden reducir relativamente al mínimo las declaraciones, hechos y estadísticas en apoyo de comprobaciones específicas. Esto ocurre especialmente en organizaciones o departamentos que comprenden y aceptan la naturaleza de la función de auditoría administrativa.

Otras recomendaciones prácticas que ayudan en la planeación del informe son:

- Definir cual es el propósito del informe (final, parcial, de detalle, etc.).
- A quién se dirige.
- Que les interesa al o a los lectores (no decir lo que ya se conoce) uso de síntesis (permite tener una idea general sin leer el informe).

- Necesidad de seccionar y utilizar índices (así que puede ir, a la sección o información de respaldo que interese).
- Utilización de subtítulos (fijar ideas, ayuda a memorizar).
- Los comentarios deben jerarquizarse (inconscientemente siempre se considera que lo primero es lo más importante).

b) Organización del informe

Los informes deben dividirse y ordenarse en determinadas partes: sección inicial, estudio principal y conclusiones, dependiendo su dimensión y complejidad el número de secciones o partes depende de.

Joaquín Rodríguez Valencia, propone tres secciones para llegar a un adecuado informe:

I. Material preliminar.

Es la parte introductoria y abarca:

Portada

Carta de presentación

Prefacio

Sumario

II. Informe (contenido principal)

En esta parte del informe se recomienda incluir los alcances y limitaciones del trabajo, sección que debe ser breve y en ella identificarse los objetivos del trabajo realizado; las operaciones sujetas a examen (así como las que se excluyen cuando pudiera existir alguna confusión); el criterio de prioridades establecido; la contratación específica, en su caso; las limitaciones; la participación de otros profesionales si la hubo, y la responsabilidad asumida sobre las labores que hayan realizado.

También es conveniente presentar un resumen jerarquizado en el que resalten los hallazgos más significativos y se destaque el efecto de ellos, referenciando a una descripción más extensa en el se proporcionen mayores datos sobre los problemas detectados, sus causas y consecuencias.

Además se incluirán breves comentarios sobre el propósito de la auditoria, métodos utilizados, cuestionarios empleados y personal entrevistado, recomendando para los informes de auditoria el siguiente contenido:

- a) Deficiencias de las áreas funcionales.
- b) Deficiencias de la administración general.
- c) Apreciación de la empresa.
- d) Conclusiones y recomendaciones.

Es importante que las sugerencias se incluyan inmediatamente después de que se señalaron las situaciones que afectan desfavorablemente la eficiencia de operación. Dichas sugerencias podrán ser específicas en los casos en que se tengan elementos para ello; en otras ocasiones las recomendaciones tendrán un carácter general.

Estas recomendaciones deben estar enfocadas a que se mejore la eficiencia citando los casos específicos en los cuales puedan modificarse los procedimientos o criterios, cuantificando en lo posible los resultados previsibles de un cambio.

III. Material complementario

En este apartado se incluirá la información diversa, útil a algunos lectores del informe pero no esencial para la exposición básica; se clasifica como material complementarios (anexos), y entre los más comunes están:

Gráficas.

Cuadros.

Formas.

Diagramas de flujo.

Cuestionarios.

Hojas de trabajo.

Hojas de datos (entrevistas).

Programas de trabajo.

c) Control de las conclusiones y recomendaciones.

El objetivo principal del informe de auditoría administrativa es lograr que las recomendaciones propuestas por él se sigan y se cumplan.

Aunque en ocasiones las recomendaciones presentadas en el informe no se efectúen por el auditor, éste deberá:

Cerciorarse de que las acciones correctivas se lleven a cabo y observen los resultados obtenidos.

Persuadir a la dirección de que algunas sugerencias requieren de tiempo para alcanzar los resultados deseados.

Convencer a la dirección superior de que la auditoría administrativa es una técnica que da a la empresa mayor capacidad para lograr los objetivos y planes establecidos.¹⁴

¹⁴ *Normas de auditoria generalmente aceptadas. Madrid, 1989, paginas: 135,136,140 y 145.*

IV. Decálogo para un buen informe.

Finalmente, un decálogo propuesto para preparar un buen informe de auditoría administrativa, podría ser:

I. Enfatizar los aspectos significativos que mejoren la operación del negocio. Cualquier ejecutivo estará interesado en cambios de procedimientos que resulten en reducción de costos. No estará igualmente interesado en controles protectivos.

II. Omitir partidas o hechos poco significativos que no requieran la atención de los ejecutivos.

III. Limitar el informe al mínimo indispensable.

IV. No esperar que el funcionario conozca tecnicismos. Escribir el informe en el lenguaje que él está acostumbrado a usar. "Que todo el que lo lea lo entienda".

V. No hacer críticas que no vayan acompañadas de sugerencias constructivas o que no estén respaldadas por hechos. En aspectos técnicos, en los que el auditor esté capacitado para hacer una recomendación específica, los hallazgos deben ser informados con la sugerencia de que sean estudiados con mayor detalle por expertos calificados cuando la situación parezca requerir dicha acción.

VI. Discutir el informe con todos los responsables que se vean afectados por sus observaciones y recomendaciones.

VII. En la medida de lo posible, obtener el acuerdo de los funcionarios afectados por las recomendaciones y en su caso, presentarlas como sugerencias conjuntas.

VIII. Si nos se cuenta con la aprobación de los afectados, cuando menos asegurarse que si hay acuerdo a las circunstancias y hechos que se informan.

Así los directivos superiores podrán ver la posición del afectado y la del auditor y tomar una decisión (acción).

IX. Enviar copia (o síntesis) del informe final a todos los encargados de departamentos operativos que se vean afectados, así como al funcionario superior responsable auditada (sí se usan sumarios, debe tenerse cuidado que sean lo suficientemente amplios para dar una idea adecuada de los antecedentes y de las razones para la recomendación).

X. No circular material que no contenga el propio informe.

El auditor, al elaborar su informe, siempre deberá tener en mente que es el resultado final de su trabajo. El auditor podrá haber hecho un excelente trabajo en campo, pero si no es capaz de plasmarlo en su informe, y que éste tenga el impacto deseado, no apreciarán este buen trabajo.

V. Crear procedimientos de auditoria administrativa.

Para efectuar la auditoria, es necesario crear los procedimientos relativos al trabajo y a la documentación base de la opinión del auditor administrativo.

Respecto a la revisión del control interno, la auditoria tradicional (financiera) centra su atención en el control financiero, sin embargo, para la auditoria administrativa es más importante el control administrativo.

En una auditoria administrativa, el auditor verificará si la dirección está obteniendo información útil para las decisiones y acciones que debe tomar. Esto requerirá un análisis extenso de las necesidades de información con el fin de evaluar la eficacia del sistema existente para proveerla. Por lo tanto, los procedimientos asociados con la auditoria administrativa implicarán un aumento considerable en el tiempo dedicado a la evaluación del control interno, incluirán el uso de cuestionarios bien estructurados, una mayor confianza en las entrevistas con los gerentes, y un profundo estudio del sistema de información.

En el manejo y control de las tareas de auditoria administrativa se requieren políticas y procedimientos bien definidos que eviten cualquier confusión.¹⁵

Técnicas de auditoria

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define como técnicas de auditoria a 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; algunas técnicas de auditoria que pronuncia este Instituto, y son aplicables a la auditoria administrativa, son:

Estudio General

Es la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias que la componen. Generalmente esta técnica deberá aplicarse antes que cualquier otra.

Análisis

Esta técnica generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como están integrados.

Inspección

Es el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un bien u operación.

¹⁵ -Instituto de auditores censores jurados de cuentas de España, normas de Auditoria, Instituto: [Madrid](#), 4 ED, 1987. **paginas: 140,145,150.**

Confirmación

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

En nuestro caso, una forma de confirmación que más utilizaremos, será la confirmación por investigación, que consiste en obtener información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.

Observación

Que consiste en la presencia física de cómo se realiza ciertas operaciones o hechos, donde el auditor se da cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza.

Cálculo.

Es la verificación matemática de alguna partida o cálculo.

Los procedimientos de auditoria se definen como: "Las técnicas de investigación y análisis aplicables a una variable o grupo de hechos y circunstancias relativas a la operación o ente, sujetos a examen y evaluación, mediante los cuales el auditor logra fundamentar su apreciación".

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 efectuar auditorias. Por esta razón el auditor deberá, aplicando su criterio profesional, decidir cuál técnica o procedimiento de auditoria o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.¹⁶

¹⁶ -*Instituto de auditores censores jurados de cuentas de España, normas de Auditoria, Instituto: Madrid. 4 ED, 1987. paginas: 333, 335, 3355.*

VI. Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

Dado el hecho de que muchas de las operaciones de las empresas son de características repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las operaciones individuales que forman los procedimientos. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de operaciones y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las partidas individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra, una opinión general sobre la partida global. Este procedimiento no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas, en el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas.

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

El auditor debe considerar en primer término los objetivos específicos de auditoría que debe alcanzar, lo que le permitirá determinar el procedimiento de auditoría o combinación de procedimientos más indicados para lograr tales objetivos. Además cuando el muestreo de auditoría es apropiado, la naturaleza de la evidencia de auditoría buscada y las condiciones de error posible u otras características relativas a tal evidencia ayudarán al auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.¹⁷

¹⁷ -Francisco Gómez Rondon. *Auditoría Administrativa* `paginas: 25,26.

III.4 LA ÉTICA PROFESIONAL EN LA AUDITORIA

POSTULADOS DEL CÓDIGO DE ÉTICA PROFESIONAL

En el postulado II establece la independencia de criterio que el Contador Público debe de mantener al expresar cualquier juicio profesional al haber adquirido la obligación de sostener un criterio libre de conflicto de interés.

Encontramos también en el postulado VI lo relativo al Secreto Profesional, al mencionar que el Contador Público esta obligado a guardar el secreto y de no revelar, por ningún motivo, en beneficio propio o de terceros, los hechos, datos o circunstancias de que tenga o hubiese tenido conocimientos en el ejercicio de su profesión. Establece una excepción de que cuando una autoridad competente solicite información podrá otorgarla pero con la autorización de los interesados.

En este Código en sus normas generales en el contenido del contador Público como profesional independiente en el punto No. 2 del Contador público como auditor externo en el artículo 2.21 establece en que casos se considera que hay independencia ni imparcialidad para expresar una opinión que sirva de base a terceros par tomar decisiones de lo mas destacado considero los siguientes:

- a) Cuando existe algún parentesco en línea recta sin limitación de grado, con el propietario o socio principal de la empresa o de algún director administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración del propio cliente.
- b) Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación directa sobre los resultados del asunto que se le encomendó de la empresa que contrata sus servicios profesionales y exprese su opinión sobre estados

financieros en circunstancias en las cuales su emolumento depende del éxito de cualquier transacción¹⁸.

- c) Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga injerencia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines fiscales, fijación de impuestos y otorgamiento de exenciones, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones sobre nombramientos de contador Público, para presentar servicios a dependencias o empresas estatales

- d) Perciba de un solo cliente, durante más de tres años consecutivos, más de 33% de sus ingreso u otra proporción que aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al total de sus ingresos, que le impida mantener su independencia.

El artículo 2.23 establece que el Contador Público como auditor externo tiene la responsabilidad de mantener su independencia, tomando en cuenta el contexto en que realiza su práctica, los riesgos de independencia y las salvaguardas que a este respecto tenga disponibles.

En artículos relativos dentro de este mismo apartado encontramos que los servicios de dictaminación que son distintos y privativos del contador Público y no puede anunciarlos ni publicarlos, y quién posea título de Contador público debidamente registrado podrá dictaminar¹⁹.

¹⁸ Código de Ética profesional, 6ª. Edición, Instituto Mexicano de contadores Públicos pags. 7,8.

¹⁹ Código de Ética profesional, 6ª. Edición, Instituto Mexicano de contadores Públicos pags. 17,a 20.

CAPITULO IV

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

IV.1 AUDITORIA ADMINISTRATIVA

El desarrollo administrativo de las empresas se ha realizado atendiendo las operaciones productivas por sus dueños o por su Dirección General, dejando otros aspectos de controles administrativos al Contador. Éste, por el incremento de las necesidades administrativas, fue desarrollando dichos controles y mejorándolos, en la medida en que las exigencias de competitividad y otras, así lo implicaban.

Así, los controles administrativos se fueron haciendo cada vez más importantes y la labor del contador fue ampliándose en ese mismo sentido.

Como una de las funciones primordiales del Contador, y la primera que tuvo a su cargo, junto con la de cumplimiento de obligaciones fiscales y legales, es la de la información financiera, surgió la necesidad de revisarla desde afuera, por otro Contador con la calidad de independiente, con lo que se le daba más credibilidad porque dicha información era avalada por este último.

Tanto el Contador interno como el independiente, por el conocimiento profundo que adquirirían del funcionamiento de la empresa, fueron adentrándose cada vez más en otros aspectos administrativos por los que tenía que ejercerse control. Así fue como surgió la Contraloría dentro de las funciones internas del Contador, y para el independiente se fueron haciendo más importantes las

recomendaciones que proponía, dentro de su estudio del control interno de la empresa.²⁰

Al propio tiempo, la Dirección de la empresa fue requiriendo cada vez mas al Contador interno para muchos otros controles administrativos no financieros y al independiente, como consultor administrativo.

Una de las funciones que el Contador independiente ha llevado a cabo dentro de sus actividades de consultoría es la auditoria operacional, que consiste en la revisión de aspectos administrativos amplios que se equiparan a lo que otros profesionistas independientes realizan como auditoria administrativa.

La profesión organizada de la Contaduría Pública se ha distinguido por su grado de estructuración y por la normatividad que emite para cumplimiento por todos sus miembros. La institución que organiza todo esto es el Instituto Mexicano de Contadores Públicos integrado por muchos Colegios regionales. Este Instituto, a través de diversas comisiones propone para su emisión, la normatividad para cada tipo de actividad. Así, una de dichas comisiones es la relativa a la Auditoria Operacional la cual ha emitido boletines con la normatividad correspondiente. En dichos boletines se marcan los lineamientos y requisitos mínimos de calidad que el Contador interno o externo debe guardar para llevar a cabo la Auditoria Operacional.

Como se menciona en el primer boletín de la Comisión de Auditoria operacional, la Auditoria operacional es equivalente a la Auditoria Administrativa, solamente que para efectos de llevarla a cabo por un contador público convencionalmente se le da dicho nombre.

La auditoria operacional se puede realizar para cualquiera de las operaciones que efectúa la empresa y generalmente se lleva a cabo para todas en su conjunto.

Es conveniente sin embargo, considerar que la auditoria administrativa que se practique podría componerse de elementos de la auditoria operacional

²⁰ -Profesor A. López de SA. Año 1974. Curso de Auditoria **paginas: 115 y 116.**

complementados con algunos de las otras escuelas de auditoria administrativa, conformando los cuestionarios y los planes o programas de cambios, con los aspectos de esas varias escuelas, de manera de enriquecer la información, según las condiciones específicas de la empresa de que se trate y las condiciones que sobre el desarrollo de la información se vayan presentando.

A continuación se indican los conceptos básicos de la Auditoria Operacional, de acuerdo a los dos primeros boletines de la Comisión de Auditoria Operacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y que son: I. Esquema básico de la Auditoria Operacional. Metodología de la Auditoria Operacional.²¹

IV.2 ESQUEMA BÁSICO DE LA AUDITORIA OPERACIONAL

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

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

Primero. En la emisión de opiniones sobre el estado actual de lo examinado. (Diagnóstico de obstáculos)

Segundo. En la participación para la creación o diseño de sistemas, procedimientos, etc., interviniendo en su formación.

Tercero. En la implantación de los cambios e innovaciones. (Implantación de sistemas, etc.)

²¹ -Francisco Gómez Rondon. Auditoria Administrativa **paginas: 15.17,20.**

La auditoría operacional persigue: detectar problemas y proporcionar bases para las soluciones, prever obstáculos a la eficiencia, presentar recomendaciones para simplificar el trabajo e informar sobre obstáculos al cumplimiento de planes y todas aquellas cuestiones que se mantengan dentro del primer nivel de apoyo a la administración de las entidades, en la consecución de la óptima productividad.

En la práctica de una auditoría operacional, el contador público se circunscribirá al primer nivel de apoyo, ya que su participación en los demás niveles queda fuera de la práctica de la auditoría operacional. Los niveles segundo y tercero quedan enmarcados dentro de lo que se conoce como trabajos de reorganización, desarrollo de sistemas y consultoría administrativa.²²

El auditor operacional, al revisar las funciones de una entidad: investiga, analiza y evalúa los hechos, es decir, diagnostica obstáculos de la infraestructura administrativa que los respalda y presenta recomendaciones que tienden a eliminarlos.

El auditor operacional hace las veces del médico general, que diagnostica las fallas (enfermedades) dando pie a la participación del especialista, que puede ser él mismo u otro contador público, el que promoverá las soluciones concretas. Esto último corresponde a los niveles de apoyo segundo y tercero mencionados anteriormente.

IV.3 LA CONSULTORÍA ADMINISTRATIVA Y LA AUDITORIA OPERACIONAL.

La consultoría administrativa se ha desarrollado como una especialidad de los servicios tradicionales del contador público.

En la práctica, los usuarios de ese tipo de trabajos profesionales, no encuentran diferencias substanciales entre ellos y utilizan sus beneficios

²² -Editorial Océano. Enciclopedia de la Auditoría **paginas: 445-451.**

indistintamente. Lo que es más, al usuario poco le importa el título con que se le designe, lo que le interesa es que satisfaga el propósito de diagnosticar obstáculos a la eficiencia de su entidad. Asimismo, los prestadores de este servicio, tanto internos como externos, en un alto porcentaje no encuentran tampoco diferencias concretas entre ellos.

Las denominaciones análogas a las de auditoría operacional son, entre otras: auditoría administrativa; auditoría de operaciones; auditoría de eficiencia; auditoría de productividad; auditoría operativa; diagnóstico administrativo; evaluación administrativa y revisión administrativa.

Independientemente del nombre con que se le designe, cuando es un contador público quien realiza un trabajo tendiente a promover la eficiencia, invariablemente debe garantizarse la calidad del servicio profesional. Por ello el esquema de referencia básico de este boletín es el de todos aquellos trabajos profesionales ejecutados por contadores públicos, o en su nombre, y que persiguen como objetivo básico el promover la eficiencia operativa de la entidad, a través de la presentación de recomendaciones. Este tipo de servicio profesional debe designarse preferentemente como auditoría operacional.

Si la manera de realizar un trabajo y ciertas peculiaridades de enfoque difieren significativamente, para que pueda ser calificado con una denominación distinta a la de auditoría operacional, pero el objetivo es idéntico, se recomienda se respeten las normas de trabajo y calidad de la participación del contador público para la auditoría operacional, es decir, las directrices de actuación relativas a independencia mental, conocimientos, experiencia y evidencia suficientes, así como las etapas fundamentales que debe de respetar el contador público en materia de metodología.²³

²³ -Treasury board of Canada. standards for internal audit in the government of canadá. Office of the Comptroller General, 1982 paginas: 223, 224 , 230.

Se recomienda a los prestadores y usuarios de este tipo de servicio profesional, definir claramente, desde su contratación el objetivo, alcance y características, precisándose el producto final del mismo.

Aunque la Comisión de Auditoría Operacional no es normativa, el contenido de sus boletines representa recomendaciones que se espera adopten los contadores públicos miembros del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

IV.4 COMISIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA. (CONPA)

Una de las comisiones más antiguas y trascendentes del Instituto es la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, denominada así desde 1971, con el propósito fundamental de determinar los procedimientos de auditoría recomendable para el examen de los Estados financieros que sean sometidos a la opinión del contador público.

Dicho propósito fue ampliado a 4 objetivos principales que son:

1. Determinar las normas de auditoría a que deberá sujetarse el contador público independiente que emita dictámenes para terceros con el fin de confirmar la veracidad, pertinencia o relevancia y suficiencia de la información.
2. Determinar los procedimientos de auditoría para el examen de los estados financieros que sean sometidos a dictamen de contador público.
3. Determinar procedimientos a seguir en cualquier trabajo de auditoría, en sentido amplio que lleva a cabo el contador público cuando actúa en forma independiente.
4. Hacer las recomendaciones de índole práctica que resultan necesarias como complementos de los pronunciamientos técnicos de carácter general emitidos

por la propia comisión, teniendo en cuenta las situaciones particulares que con mayor frecuencia se presentan a los auditores en la práctica de su profesión.²⁴

IV. INTEGRACIÓN DE LA COMISIÓN DE NORMAS Y PROCEDIMIENTO DE AUDITORIA (CONPA).

Los integrantes de esta comisión serán propuestos a la membresía por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto, con la indicación de quienes ocuparán los puestos de Presidente y Secretario, conforme a un procedimiento establecido en el reglamento correspondiente.

Una vez satisfecho este requisito, se procederá a hacer la designación oficial de sus miembros, quienes desempeñarán sus cargos durante un período de 2 años.

Para ser miembro de la Comisión se deberá reunir ciertos requisitos de calidad, como son:

- 1.- Gozar de prestigio profesional en el desempeño de sus actividades.
- 2.- Tener cuando menos 6 años de desempeño profesional. Ser el responsable del área técnica o tener una posición destacada en la entidad en que se desarrolle.
- 3.- Ser socio de la firma a la que pertenezca en el desempeño de la Contaduría Pública Independiente.

²⁴ -*Siguenza, J.M. Pereda. Manual auditoria y cuentas anuales. Centro de estudios editorial Ramon Areces, S.A: Madrid, 2.ed, 1995.paginas: 290-192*

4.- Haber actuado como expositor o conferenciante en cursos o seminarios o haber sido profesor en Instituciones de Enseñanza en donde se imparta la carrera de Contaduría.²⁵

La CONPA puede clasificarse de la siguiente forma:

- 1.- Normas de Auditoria.
- 2.- Procedimientos de Auditoria.
- 3.- Otras declaraciones.

Las Normas de Auditoria son los requisitos mínimos que de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo.

Las Normas de Auditoria están sujetas por tener carácter de obligatorio, a un procedimiento especial de aprobación que establecen los propios estatutos.

Los procedimientos de auditoria son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas mediante las cuales el contador público obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión.

²⁵ -Treasury board of [Canada](#). standards for internal audit in the government of canadá. [Office](#) of the Comptroller General, 1982 **paginas: 225-227**

Los procedimientos de auditoria y demás recomendaciones de índole práctica que se incluyen constituyen la opinión unánime o mayoritaria en su caso de los miembros de la comisión con respecto a la mejor forma de llevar a cabo las fases del trabajo de auditoria, de obtener la evidencia suficiente, competente y en general, de realizar dicho trabajo en forma satisfactoria y profesional.

Dichos procedimientos y recomendaciones deben ser aplicados en la realización del trabajo de auditoria. Esta aplicación deberá hacerse a juicio del auditor de acuerdo con las circunstancias, teniendo presente que apartarse de ellos sin una razón justificada, constituye una falta de cumplimiento con las normas relativas a la ejecución de trabajo.

Las otras declaraciones son los medios a través de los cuales esta comisión da a conocer políticas, programas, estudios, ejemplos, opciones, guías, etc.

Esta Comisión que independientemente de la obligación de normar la actuación del contador Público como auditor independiente que asegure alta calidad de sus servicios, tiene el compromiso de promover y patrocinar la publicación de elementos materiales que contribuyan al desarrollo profesional del contador público en el campo de la auditoria, a mantener y aumentar su capacidad técnica, de integrar una doctrina profesional de alto nivel y adaptado a las circunstancias y modalidades especiales de este trabajo en nuestro país.²⁶

²⁶ -Valderrama , J. L. Sanches Fernandes. *teoria y practica de la auditoria I. paginas 18-23.*

CAPITULO V

PROCEDIMIENTOS Y TÉCNICAS DE AUDITORIA

V.1. PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Su objetivo es: Establecer los procedimientos de aplicación general, que puede utilizar el auditor para obtener la evidencia que fundamente su opinión profesional, sobre los estados financieros de la empresa que esta ecaminando.

Debido a los sistemas de organización, control y los detalles de operación de los negocios, imposibilitan el establecer sistemas rígidos de prueba para exámenes de Estados Fiancieros, y es lo que lleva a establecer su criterio profesional, y define cuál técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos serán aplicables en cada caso.

Se establece en los procedimientos de auditoria que dado que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global por esta razón se recurre al procedimiento de examinar una muestra respectiva de las transacciones individuales.²⁷

V. 2. TÉCNICAS DE AUDITORIA

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador Público utiliza para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permita emitir su opinión profesional.

Siendo las siguientes:

1.- Estudio general: Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de los rubros y partidas importantes significativas o extraordinarias.

2.- Análisis 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. La cual se divide en:

A) Análisis de saldos, y Análisis de Movimientos, la primera verifica las compensaciones unos con otros de cada cuenta, y la segunda, verifica las operaciones de cada cuenta.

²⁷ Normas y Procedimientos de Auditoria, 24 edición, Editorial Instituto de Contadores públicos, A, C. Federación de Colegio de Profesionistas. Boletín 4-5010-5

3.- Inspección: Examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros.

4.- Confirmación. 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, confirma de una manera válida.

5.- Investigación: Obtención de información, datos y comentarios funcionarios y empleados de la propia empresa.

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

7.- Certificación: Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho legalizado por lo general con la firma de una autoridad.

8.- Observación: Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.

9.- Calculo: Verificación matemática de alguna partida.

10.- Vigilancia: Esta verificación debe estarse realizando toda vez que el boletín 5010 nos establece que en forma obligatoria desde 1 de junio de 1984 debe estarse aplicando²⁸.

V.3. CONCEPTO DE MUESTRA Y TIPOS DE MUESTREO

²⁸ Normas y Procedimientos de Auditoría, 24 edición, Editorial Instituto de Contadores públicos, A. C. Federación de Colegio de Profesionistas. Boletín 8-9-10-5010.

La muestra, es un método estadístico que basa el estudio de un fenómeno complejo en el examen de solo una parte de la totalidad de sus elementos.

TIPOS DE MUESTREO

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

Ambos procedimientos no son excluyentes entre sí, por lo que pueden ser aplicados en forma simultánea; para ello, el auditor habrá de identificar claramente sus necesidades en coordinación con las características de cada tipo de muestreo para estar en condiciones de elegir lo que más convenga en situaciones específicas.²⁹

V.4. GENERALIDADES DEL MUESTREO EN AUDITORIA

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

Para obtener esta evidencia comprobatoria, el auditor no esta obligado a examinar todas y cada una de las transacciones de la empresa de las partidas que forman los saldos finales ya que mediante la aplicación de sus

²⁹ Auditoria I, Santillana, Juan Ramón Santillana González

procedimientos de auditoria a una muestra representativa de estas transacciones o partidas puede obtener la evidencia que se requiere.

OBJETIVOS DEL MUESTREO EN AUDITORIA

El auditor debe considerar en primer término los objetivos específicos de auditoria que debe alcanzar. Lo que le permite determinar el procedimiento de auditoria o combinación de procedimientos más indicados para lograr tales objetivos. Además, cuando el muestreo de auditoria es apropiado, la naturaleza de la evidencia de auditoria buscada y las condiciones de error posible y otras características relativas a tal evidencia ayudar al auditor a definir lo que constituye un error y el universo que deberá utilizarse para el muestreo.

V.5. RIESGO E INCERTIDUMBRE DEL MUESTREO EN AUDITORIA

Al programar la auditoria, el auditor utiliza su criterio profesional para determinar el nivel de riesgo de auditoria apropiado.

Los riesgos de auditoria incluyen:

- El riesgo de que ocurrirán errores importantes (riesgo inherente).

- Control: El riesgo de que el sistema de control interno contable del cliente no prevenga ni corrija errores (riesgo de control) y

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

Los riesgos de muestreo: inherentes y riesgo de control existen a pesar de los procedimientos de muestreo de auditoria. El auditor deberá considerar el riesgo de detección originado por las incertidumbres de muestreo.

El riesgo fuera del muestreo se puede originar cuando el auditor utiliza el muestreo u otros procedimientos de auditoria e incluye, por ejemplo, el riesgo de que el auditor pudiera hacer uso de procedimientos inapropiados o malinterpretar la evidencia y no reconocer un error.

El riesgo en el muestreo, para pruebas de cumplimiento o sustantivas, surge de la posibilidad de que la conclusión del auditor, basada en una muestra, pudiera diferir de la conclusión a la que hubiera llegado si hubiera aplicada el mismo procedimiento de auditoria a todo el universo.

El riesgo anterior puede presentarse en dos sentidos: a) que la conclusión de la muestra sea negativa o sea que indique que no se puede confiar en los controles

Internos contables de la Compañía (pruebas de cumplimiento) o que el saldo está incorrecto (pruebas sustantivas), pero que realmente, si se hubiera aplicado la prueba al total del universo, la conclusión hubiera sido positiva y b) que la conclusión de la muestra sea positiva, pero que realmente si se hubiera aplicado la prueba al total del universo la conclusión hubiera sido negativa.

El tamaño de la muestra es afectada por el grado de confianza que el auditor planea tener de los resultados de la misma. A mayor grado de confianza requerida por el auditor, será mayor el tamaño de la muestra. Al terminar la confianza requerida, el auditor se preocupará con el riesgo (complemento de seguridad) de que las conclusiones que obtendrá de sus procedimientos de auditoria pudieran carecer de validez.

V.6. ERROR TOLERABLE EN EL MUESTREO

El error tolerable es el error máximo en el universo que el auditor estaría dispuesto a aceptar y a pesar de eso, concluir que el resultado del muestreo resultado del muestreo ha alcanzado se objetivo de auditoria. El error tolerable es considerado durante la etapa de la planeación y se relaciona con el juicio

preliminar del auditor respecto a su importancia. A menor grado de error tolerable, será mayor el tamaño de la muestra que requerirá el auditor.

En los procedimientos de cumplimiento, el error tolerable es porcentaje máximo de desviación de un procedimiento de control prescrito, que el auditor estará dispuesto a aceptar sin alterar el grado de confianza que tenía planeado depositar en el control que está probando. En el caso de procedimientos sustantivos, el error tolerable es el error monetario máximo en el saldo de una cuenta o tipo de transacción que el auditor estaría dispuesto a aceptar de manera que al considerar los resultados de todos los procedimientos de auditoría, esté en posición de concluir con razonable seguridad, que la información financiera no contiene errores importantes.

V.7. ANÁLISIS DE ERROR EN EL MUESTREO

Al analizar los errores detectados en la muestra, el auditor deberá determinar que cada partida sobre la que tenga duda sobre su corrección es, de hecho, un error. Al diseñar la muestra, el auditor tendrá definidas aquellas condiciones que constituyen un error por medio de referencia a los objetivos de su auditoría. Por ejemplo, tratándose de un procedimiento sustantivo relacionado con el registro de cuentas por cobrar, una reclasificación entre una cuenta y otra de clientes, no afecta la suma total de cuentas por cobrar. Por lo tanto, tal vez resulte inapropiado considerar esto como un error al evaluar los resultados del muestreo de este procedimiento en particular, aun cuando pueda tener un impacto en otras áreas de la auditoría, tales como la evaluación de las cuentas de dudosa recuperación.

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

enviado una confirmación positiva en relación a una cuenta por cobrar a un cliente determinado y no se ha recibido respuesta, el auditor podrá obtener evidencia de auditoría apropiada de que la cuenta por cobrar es válida, revisando los pagos posteriores realizados por el cliente. Si el auditor no aplica o no puede aplicar procedimientos alternativos en relación con la partida faltante de la muestra (cuentas por cobrar a clientes), deberá considerar la partida como un error para los propósitos de su evaluación de la evidencia de auditoría proporcionada por la muestra de auditoría.

El auditor también deberá considerar los aspectos cualitativos de los errores. Estos incluyen la naturaleza y la causa del error y el posible impacto del error en otras fases de la auditoría. Por ejemplo, el grado de confianza que se planeó depositar en los procedimientos de control interno contable.

Al evaluar los errores detectados, el auditor puede llegar a la conclusión de que muchos de ellos tienen una característica en común. Por ejemplo, el tipo de transacción, ubicación, línea de producto, periodo o cualquier otro aspecto relevante. En tales casos, el auditor puede tomar la decisión de identificar todas las partidas en el universo que tienen esta característica común, produciendo así un subuniverso y extender sus procedimientos en esta área. Deberá entonces llevar a cabo evaluaciones por separado basadas en las partidas examinadas por cada subuniverso.

V.8. EVALUACIÓN DE ERRORES DEL MUESTREO ESTADÍSTICO

El auditor deberá tomar en consideración si los errores en el universo pudieran exceder el límite de error tolerable. Para tal efecto, el auditor deberá comparar el error proyectado en el universo con el error tolerable y después también comparar los resultados del muestreo con los de otros procedimientos de auditoría relevantes, para así poder concluir sobre el saldo de una cuenta, tipo de transacción o control específico. El error proyectado del universo para esta comparación, será el neto de los ajustes hechos por el cliente.

Tratándose de procedimientos de cumplimiento, la evaluación de los errores puede traer como resultado que el auditor llegue a la conclusión de que los resultados de la muestra no apoyan el grado de confianza planeado para un procedimiento de control.

En este caso, puede cerciorarse de que exista otro control apropiado en que puede depositar su confianza después de aplicar procedimientos apropiados de cumplimiento. Por otra parte, el auditor puede modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de sus procedimientos sustantivos.

Cuando los resultados son positivos, el auditor puede expresar una opinión satisfactoria acerca del universo muestreado; sin embargo, cuando el resultado es negativo, será necesario realizar otros procedimientos para cerciorarse de la razonabilidad del universo.

Ahora bien, si los resultados de la muestra arrojan un número de errores que se acerca al número de error tolerable determinado en la estimación del tamaño de la muestra, se debe considerar que este resultado indica un riesgo inherente de que en caso de haber examinado una muestra más alta o el total del universo, el número de errores podría exceder el límite de error tolerable y en estos casos el auditor debe considerar ampliar sus pruebas.³⁰

³⁰ *Normas y Procedimientos de Auditoría, Instituto Mexicano de Contadores Públicos, paginas 5020-7 a 5020-12*

CAPITULO VI

DICTAMEN

VI.1. CONCEPTO Y CONTENIDO DEL DICTAMEN

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

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

Esa opinión o dictamen podría redactarse en la forma y estilo que cada quien tuviera para hacerlo, no obstante, con el fin de uniformar esa expresión, la profesión ha adoptado una forma de redacción más o menos rígida en la que se resumen claramente, en tres párrafos, tres ideas fundamentales:

1. Identificación de los estados financieros a que se refiere el dictamen y responsabilidad asumida.
2. Trabajo realizado en la revisión y suficiencia de la información obtenida, para emitir una opinión.
3. Opinión profesional que se emite.

VI.2 MODELO PROPUESTO POR EL IMCP

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría (CONPA) del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), en su Boletín 4010, en vigor desde 1996, incluye como norma obligatoria de dictamen, el siguiente modelo.

Modelo de dictamen limpio

“He examinado los estados de situación financiera (balances generales) de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de ----y----, los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría”.

“Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que

los estados financieros no contienen errores importante, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoria consiste en el examen con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporte las cifras y revelaciones de los estados financieros, asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión”.

“En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de ----- y -----, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados”.

El anterior es un modelo de dictamen limpio, es decir, cuando el trabajo se efectúe sin limitaciones y los resultados obtenidos soportan ampliamente la razonabilidad de las cifras examinadas; cuando los estados financieros presentan, verdaderamente (dicen la verdad) la realidad contable del negocio a que se refieren. En este dictamen se destacan los tres párrafos que lo forman y que pueden ser denominados como:

1. Primer párrafo o “Párrafo de identificación y responsabilidad”, porque en él a) se identifican claramente los estados financieros a que se refiere, b) se define la responsabilidad de quien los prepara (la Administración de la Empresa) y c) se define la responsabilidad del propio auditor que expresa su opinión sobre dichos estados financieros.
2. Segundo párrafo o “Párrafo del alcance y base de la opinión”, en el que a) se señala el alcance del trabajo efectuado, b) se aclara que éste descansa en los principios técnicos de “pruebas selectivas” e

“importancia relativa” y c) se afirma si se logran (o no) elementos suficientes para emitir una opinión profesional.

3. Tercer párrafo o “Párrafo de la opinión” en el que se expresa la opinión profesional respecto de tales estados financieros.

VI.3 FRASES EN EL DICTAMEN Y COMENTARIOS:

A continuación se explica el significado de cada frase contenida en los tres párrafos del dictamen anterior. En general, en esas explicaciones subsiste el espíritu de lo comentado por el C.P. Rogelio Casas Alatraste H., en sus Apuntes sobre auditoría de estados financieros, en relación con el modelo de dictamen que propuso la Comisión de Normas (CONPA) en su antigua Boletín H-02, y que fue utilizado hasta el año de 1995. (Cabe mencionar que, en septiembre de 1975, la CONPA propuso un dictamen “condensado” que se utilizó hasta 1995. pretendía simplificar su contenido –constaba de menos de 50 palabras y se escribía en cosa de 5 renglones –pero el tiempo demostró que la responsabilidad profesional no podían quedar contenida en tan breve terminología).

“He examinado los balances generales de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de ---- y ----, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas”.

Comentario. Expresión que identifica claramente los estados financieros a que se refiere el dictamen, para limitar la responsabilidad profesional correspondiente, únicamente a dichos estados financieros (y no otros), y por el periodo mencionado (y no otro).

“... dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría”.

Comentario. Expresión que delimita claramente que la responsabilidad de la emisión de los estados financieros es de la empresa, a través de su administración y, por ende, que la responsabilidad del auditor sólo se delimita a la emisión de su opinión profesional sobre el contenido de dichos estados financieros. Esto establece claramente que el auditor no formula los estados financieros en cuestión.

“Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes”.

Comentario. Manifestación del alcance del trabajo realizado, atendiendo a los lineamientos marcados por la profesión para garantizar un trabajo de calidad profesional. Se introduce aquí el concepto de relativa importancia, cuando se dice que “no contienen errores importantes” que es un concepto y principio fundamental en el **trabajo de auditoría**.

“...y de que están preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados”.

Comentario. Condición sine qua non de la opinión del contador público que delimita y define el campo de acción de éste. El contador público opina sobre estados financieros contruidos sobre unas bases muy precisas, establecidas en los principios de contabilidad, aunque desde cualquier otro punto de vista pudieran no ser valederos (valores actuales de realización, por ejemplo).

“...La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros”;

Comentario. Para introducir al lector en el hecho de que, puesto que el trabajo de auditoría se efectúa sobre la base de pruebas selectivas, es un hecho que podrá no detectar todos los errores que pudieran contener, pero los cuales se

espera que sean de importancia menor, ya que el método de selección debe cubrir todo lo que sea de importancia menor, ya que el método de selección debe cubrir todo lo que sea importante.

“...asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto”.

Comentario. Esta evaluación implica, 1. que se debieron aplicar principios de contabilidad válidos y, 2. que los estados financieros en cuestión, para que puedan ser comparados con los emitidos en el ejercicio anterior, deben haber sido formulados sobre la base del principio de aplicación consistente de los principios de contabilidad, situación que es crucial para la comparabilidad de los estados financieros de años consecutivos.

“...Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión”.

Comentario. Afirmación de importancia capital que antecede y da base a la emisión de la opinión formal que vendrá en el párrafo inmediato siguiente. Ello implica que el auditor logró reunir evidencia suficiente y competente en relación con la totalidad de la información contenida en los estados financieros.

“En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes”.

Comentario. La palabra “razonablemente” sirve de conclusión el hecho de que el trabajo de auditoría se efectuó sobre la base del principio de importancia relativa y que, por lo mismo, los errores que pudieran quedar pendientes de detección no debieran afectar sensiblemente (de manera importante), en ninguno de sus renglones, los estados financieros a que se refieren.

Así, queda expresado un juicio personal que implica una duda razonable. No se habla de exactitud porque los mismos estados financieros incluyen estimaciones y, además, el trabajo de auditoría es selectivo y no exhaustivo.

“...la situación financiera de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de ---- y ----, y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados”.

Comentario. Identificación de los estados financieros y reiteración de la condición sine qua non de la opinión del contador público, que limita y define el campo de acción de éste, ratificando el hecho de que el contador público opina sobre estados financieros contruidos sobre ciertas bases: los principios de contabilidad; aunque desde cualquier otro punto de vista puedan no ser valederos.³¹

Fecha de “emisión” del dictamen.

Comentario. Esta fecha es particularmente importante porque el contador público es responsable de informar de los acontecimientos extraordinarios que puedan afectar sensiblemente la situación financiera de un negocio, ocurridos entre la fecha de cierre del ejercicio dictaminado y la fecha de dictamen (CONPA, Boletín 4010, párrafos 105 a 110)³²

VI. 4 RESPONSABILIDAD PROFESIONAL

³¹ Elementos de Auditoría, Víctor Mendivil, Páginas 14 a 16

³² Normas y Procedimientos de Auditoría, Páginas 108 a 112

La fraseología anterior , contenida en el modelo de dictamen propuesto por el IMCP, y sus variaciones (opinión con salvedades, opinión negativa, etc.), resuelven la normatividad relativa al dictamen e información a que queda sujeto el contador Público cuando emite un dictamen (CONPA, Boletín 1010). Esta normatividad destaca las siguientes obligaciones a cargo del contador público.

1. Definir la relación del contador público con los estados financieros en los que se mencione su nombre.
2. Indicar el trabajo que realizó y la responsabilidad que asume.
3. En su caso, las limitaciones importantes que hubiera tenido en su examen.
4. Al expresar su opinión .
 - a) En el caso de salvedades, aclarar las causas y su efecto en los estados financieros.
 - b) Si tuviera que expresar una opinión negativa, indicar todas las razones de importancia en que se apoya para ello.
 - c) De manera semejante, cuando el contador público no esté en condiciones de expresar una opinión, debe declararlo así, indicando también, todas las razones de importancia para ello.
 - d) Debe declarar si dichos estados financieros fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad.
 - e) Debe observar si hubo consistencia en la aplicación de sus principios en relación con el ejercicio anterior, para garantizar la comparabilidad de sus cifras respecto del ejercicio inmediato anterior.
 - f) Debe cuidar que las declaraciones informativas de los estados financieros (las notas a los estados financieros) sean suficientes para su razonable interpretación.

VI.5 RESPONSABILIDAD SOCIAL.

El ejercicio de una profesión conlleva, necesariamente, una responsabilidad social que implica aspectos morales y penales. Los dos son igualmente importantes, pero en tanto que la primera cae en el ámbito de la propia

conciencia, la segunda está a cargo de la sociedad, que puede ejercerla de la manera coercitiva. Esto induce a los individuos a ser más cuidadosos en el ejercicio profesional, porque se es más sensible al castigo legal que al castigo moral.

La profesión, consciente de esta situación se ha autoimpuesto un Código de Ética

Profesional que define, con precisión, la responsabilidad del contador público en todos los campos en que puede desempeñarse y, correlativamente, las penas aplicables por la profesión, a través de los organismos que la agrupan: el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y los Colegios de Contadores Públicos afiliados al mismo.

Por su importancia y para beneficio del estudiante, se recomienda la lectura y comentario en clase, de los artículos 1.01 y 1.01 al 2.24 del código mencionado, para que le quede claro cómo es que éste delimita las actuaciones profesionales del Contador Público cuando actúa como auditor externo.

También deben leerse y comentarse los artículos 5.01 al 5.04 para que el estudiante conozca las sanciones a que se hace acreedor dicho profesionista, cuando incumple estos lineamientos. Las penas listadas legales, si su caso llegara a los tribunales y éstos fallaran en su contra (ver artículo 5.03, inciso e, del código).³³

³³ *Elementos de Auditoría, Víctor Manuel Mendívil Escalante, paginas, 111 a 116*

CAPITULO VII

CONCLUSIONES Y PROPUESTAS

VII. 1 CONCLUSIONES

A lo largo de este estudio me pude dar cuenta de la importancia y trascendencia que representa el criterio profesional del Contador Público, ya que es el, quien define cuál técnica o procedimiento de auditoria aplicar en cada caso.

Entiendo que debido a que las operaciones de las empresas al revisarse en un 100% todas, pudiera ser repetitivo, mas sin embargo se deja al criterio del

contador el determinar cuales cuentas y periodos revisar según el tipo de técnica que aplica, como se ha expuesto anteriormente el auditor revisa las transacciones que forman parte de una partida global mediante el procedimiento de examinar una muestra de las operaciones individuales.

Cierto estoy que las diferentes técnicas de auditoria son métodos prácticos de investigación y prueba que se utilizan para comprobar la razonabilidad de la información financiera que le permite emitir su opinión profesional, estas técnicas vienen a ampliar su criterio del Contador Público para poder dar una opinión correcta, mas sin embargo debemos considerar que únicamente son métodos y que dependen de la correcta aplicación. Estas técnicas considero que vienen a dar resultado a nuestro objetivo planteado toda vez que las técnicas nos muestran cuando existe un mal control interno en la empresa y por consiguiente viene a darse un conflicto en la organización que se esta aplicando la auditoria.

Las normas y procedimientos de auditoria influyen en los conflictos que se generan al aplicar una auditoria ya que como es conocido ninguna auditoria revisa el total de las operaciones en un 100%, considero que no en la totalidad de las auditorias pero si en algunas de ellas son estas normas las que debido a su aplicación influyen en el conflicto generado en una empresa, por ejemplo, si en una auditoria en las partidas o periodos que se revisaron se detectaron una gran cantidad de errores y de irregularidades esto puede ser incierto decir que toda la organización se encuentra de esa manera, ya que al no revisarse la totalidad de las operaciones el resultado puede cambiar en dos sentidos el primero pensando siendo optimistas que las operaciones de otros periodos se encuentran correctamente, y la otra pudiera ser que se detecten mayor número de irregularidades, y que pudiera cambiar el dictamen del contador público.

No detallo en porcentajes, si el conflicto que se genera en algunas empresas al aplicar una auditoria si es derivado de la Normas y Procedimientos de auditoria o del mismo manejo del ente económico, mas sin embargo si puedo precisar que ambas partes influyen hacia el conflicto que puede derivarse, y que la

auditoria no debe permitir que deje dudas respecto de su aplicación para que no se tome como pretexto por parte de los administradores, que es debido a las técnicas y procedimientos de auditoria que no se presenta la verdadera situación de la empresa, y algunos administradores no aceptan su responsabilidad, que corresponde al mal manejo de la empresa para que busquen una solución a todos los problemas que se detecten, y con esto se puede evitar cualquier incertidumbre en la auditoria.

La tesis toma en consideración los procedimientos de auditoria recomendables para el examen de los estados financieros, que sean sometidos a la opinión del contador público. Estos procedimientos de auditoria son emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos. A.C. el cual tiene por objeto, la unificación de criterios y lograr la implementación y aceptación de Normas, Principios y Procedimientos Básicos de Ética y Actuación Profesional por parte de sus asociados.

VII. 2 PROPUESTA

La solución a este problema, sería crear un nuevo método para poder llevar acabo esta revisión y, además que esa revisión sea confiable al 100%, que podamos tomar las decisiones con la seguridad de que la información que se esta dando, es la correcta y no puede a ver otra ni peor ni mejor. Dicho método consistiría en la revisión de las operaciones de la empresa en forma total.

La propuesta a este problema, sería que ese nuevo método aunque nos tome más tiempo y dinero sea más seguro y confiable, puede ser posible una revisión general y no solo de una parte como lo hacemos con la muestra. Nos

dará más beneficios y creo que lo costoso y el tiempo que se invierta sería compensado con la seguridad y confiabilidad que este nos da.

Este nuevo método del que hablo, primeramente tendría que ser aprobado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, y posteriormente aplicarse con toda la confianza del mundo de que ahora si la opinión que se emita será confiable en toda la extensión de la palabra.

LOS PASOS PARA LLEVAR A CABO ESTE METODO SERIAN DOS CON LOS CUALES SERIA SUFICIENTE PARA REALIZAR UNA AUDITORIA CONFIABLE AL 100%.

El primer Paso o lineamiento a seguir serían primero hacer un análisis general o revisión general de la empresa que vamos a auditar, así como también hacer un pequeño estudio de las personas que colaboran en dicha empresa, esto con la finalidad de conocerlas y podernos dar cuenta de que la información que nos están proporcionando es la correcta y que no existe otra, para nosotros poder llevar a cabo nuestro trabajo como lo es en este la emisión de un dictamen.

El segundo paso sería llevar acabo la revisión de los estados financieros que nos ha proporcionado el contador de la empresa, y esta revisión deberá llevarse acabo a fondo es decir, si nos interesa un área en especifico o se nos ha pedido que demos una opinión de un área en particular esta deberá ser revisada y analizada cuidadosamente, podríamos decir que se nos pide revisar el área de los Recursos Financieros, pues en esa precisamente nos vamos a enfocar y vamos a darnos cuenta de cómo se obtuvieron los recursos y como fueron aplicados, si estos fueron aplicados correctamente o si no lo fueron también debemos manifestarlo en el dictamen que vamos ha emitir, si hubo alguna irregularidad o si no la hubo, todo lo que analicemos en la revisión realizada debemos hacérselo saber al empresario o dueños, dicha información deberá darse como fue encontrada ya que va servir de mucho para las

decisiones que de ella se tomen y va hacer confiable al 100% ya que fue revisada en su totalidad lo que se nos pide.

VII.3 RESULTADOS

Tomando en consideración todas las investigaciones realizadas, podemos tener como resultado que la auditoria es dinámica, la cual debe aplicarse formalmente toda empresa, independientemente de su magnitud y objetivos; aun en empresas pequeñas, en donde se llega a considerar inoperante, su aplicación debe ser secuencial constatada para lograr eficiencia.

Debido a todos los problemas administrativos sé han presentado con el avance del tiempo nuevas dimensiones en el pensamiento administrativo. Una de estas dimensiones es la auditoria administrativa la cual es un examen detallado de la administración de un organismo social, realizado por un profesional (auditor), es decir, es una nueva herramienta de control y evaluación considerada como un servicio profesional para examinar integralmente un organismo social con el propósito de descubrir oportunidades para mejorar su administración.

La auditoria es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizando por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica especifica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidas.