

10  
2 Ejera



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO**

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
" GUAUTITLAN "**

**EL CONTADOR PUBLICO Y SU  
OPINION INDEPENDIENTE**

**T E S I S**

Que para obtener el Título de  
**CONTADOR PUBLICO**

p r e s e n t a

**ISMAEL FLORES GARCIA**

Director de Seminario:  
**C.P. OSCAR MARTINEZ GOMEZ**

**Cuatitlán Izcalli, Edo. de Méx.**

**1 9 8 4**



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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

## I N D I C E

	PAGINA
INTRODUCCION - - - - -	1
CAPITULO PRIMERO - - - - -	3
1. GENERALIDADES - - - - -	4
1.1 El contador público como persona indepen- diente - - - - -	5
1.2 Responsabilidad profesional del C.P. indepen- diente - - - - -	7
1.3 Interesados en la emisión del dictamen - - -	11
1.4 Independencia mental - - - - -	14
CAPITULO SEGUNDO - - - - -	16
2. ELEMENTOS DE PRUEBA DEL CONTADOR PUBLICO PARA SOPORTAR SU OPINION - - - - -	17
2.1 Importancia de los papeles de trabajo - - -	18
2.2 Estructuración de los papeles de trabajo - -	23
2.3 Secuencia de los índices en los papeles de trabajo - - - - -	32
2.4 El expediente continuo de auditoría (E.C.A.)	55
2.5 Importancia del E.C.A. - - - - -	58
2.6 Estructuración del E.C.A.- - - - -	61

	PAGINA
CAPITULO TERCERO - - - - -	67
3. DICTAMEN DOCUMENTO DONDE EL C.P. REVELA SU	
OPINION - - - - -	68
3.1 Definición del dictamen - - - - -	69
3.2 Tipos de dictamen - - - - -	75
3.3 Estructura del dictamen - - - - -	85
3.4 Importancia de las notas en el dictamen - -	90
3.5 Revelación de la opinión independiente - - -	96
 CAPITULO CUARTO - - - - -	 100
4. A QUIEN DEBE IR DIRIGIDO EL DICTAMEN - - - - -	101
4.1 Al público en general - - - - -	102
4.2 A las instituciones de crédito - - - - -	106
4.3 A los proveedores - - - - -	116
4.4 A las autoridades fiscales - - - - -	119
 Conclusiones - - - - -	 124
Bibliografía - - - - -	126

## INTRODUCCION

Dada la demanda que representa hoy en día los dictámenes de estados financieros el contador público independiente para efectos de emitir su dictamen, debe basar su criterio en la norma de auditoría relativa a la independencia mental; ya que en ésta se encuentra centrado todo su profesionalismo - que es la parte modular del contador público.

El contador público que se aprecia de serlo y que sabe ampliar con la promesa que hace al presentar su examen profesional, de tomar como suprema norma la conducta de la moral, cuida celosamente de ampliar con la responsabilidad.

El presente trabajo tiene la intención de dejar reflejada la importancia que representa para el contador público el emitir su dictamen con independencia mental ya que bajo su responsabilidad está la decisión de que un negocio en marcha - progrese y se pueda proyectar al futuro.

No pretendo revelar algo nuevo a la materia de auditoría, - ya que lo que expongo ya ha sido visto por otros compañeros; lo que deseo proyectar es que sirva de guía y de consulta - para los compañeros que actualmente están estudiando la materia y aún a compañeros que ya terminaron de estudiar.

## **CAPITULO PRIMERO**

## I GENERALIDADES

**I. 1. EL CONTADOR PUBLICO COMO PERSONA  
INDEPENDIENTE**

El hombre de negocios en términos generales no puede concebir la esperanza de tener bajo su control directamente y en todo momento las diferentes fases de su negocio, muchas veces depende éste de sus socios, de sus empleados y del consejo de administración, así como también es imposible que le comuniquen los numerosos asuntos que diariamente surgen en las operaciones del mismo. Es por eso, que para tener una información general acerca de la marcha de la empresa, del resultado de sus operaciones y de llegar a saber en un momento dado cuales han sido los rendimientos obtenidos como consecuencia de la inversión dentro de la misma, se tiene que valer de un profesional para que éste lo asesore en sus problemas financieros y contables.

Este profesional, es el contador público independiente o auditor externo cuyo deber ético y moral es el de ofrecer a la persona que lo solicite, sus comentarios y experiencias sobre bases nuevas y sólidas para la formulación de los estados financieros de una manera imparcial. Estos comentarios y estas experiencias los reflejará por escrito en un informe donde el contador público independiente externa su opinión sobre la situación que guarda el negocio, dicho informe se conoce como el dictamen de estados financieros.

Este profesionista para que pueda emitir su informe sobre la situación del negocio, debe estar titulado ante una institución educativa de reconocimiento oficial, así como estar inscrito ante el Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. ; el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. ; la Dirección General de Profesiones y la Dirección General de Fiscalización.

**I. 2      RESPONSABILIDAD PROFESIONAL DEL CONTADOR  
                 PUBLICO INDEPENDIENTE**

Cuando al contador público, se le contrata para que examine los estados financieros preparados por la administración de una empresa, el objetivo final de su actuación profesional será el de dar un dictamen en el que haga constar que dichos estados presentan la situación financiera en forma confiable, ahora bien el examen que efectúa el contador público en forma selectiva a cada rubro de los estados financieros, lo realiza en base al alcance que le dio a los procedimientos de auditoría que él consideró necesarios y pertinentes al momento de su revisión, sin ningún tipo de limitaciones dado que los procedimientos de auditoría, se deben aplicar sin ningún tipo de limitaciones porque la información que se revela en los estados financieros dictaminados, son producto de una revisión y el único responsable de dicha información revelada es el contador público que firma el dictamen.

La responsabilidad del contador público no sólo se limita a la información que se revela en el documento dictaminado sino que va desde la forma de aplicar en cada rubro los procedimientos de auditoría hasta la forma en que es revelada la información en el dictamen que emite; es importante aclarar que existe entre el lector cierta confusión respecto a las responsabilidades inherentes a los estados financieros (incluyendo sus notas que no son, sino parte integrante o continuación de los propios estados), y al informe del auditor; los estados financieros, junto con sus notas, son declaraciones del ente económicos y en consecuencia será la propia compañía la responsable de la presentación y contenido de éstos para expresar una opinión respecto de la situación financiera que guarden los estados financieros; por lo que el profesional es responsable únicamente del contenido de su informe o dictamen una vez realizada la auditoría.

A continuación muestro un dictamen en donde se visualiza esta situación.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de LA MODERNA, S.A. DE C.V. y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha".

Como se podrá observar, se está aclarando que los estados financieros fueron preparados por la administración de la compañía y es ésta la responsable de la información proporcionada al contador público; y sólo éste se responsabiliza al dar su opinión sobre el examen que practicó a dichos estados.

La responsabilidad del contador público se ve reflejada en:

- Las normas relativas a la información y dictámen.
- En el código de ética profesional.

A continuación muestro un extracto de los puntos mas importantes de las responsabilidades del contador público reflejadas en las normas de auditoría y en el código de ética profesional.

En las normas de auditoría relativas a la información y dictámen, - tenemos al respecto:

1. En todos los casos en que el nombre del contador público quede asociado con algunos estados financieros, el contador público debe expresar, de manera clara e inequívoca, la naturaleza de su relación con dichos estados financieros. Si se ha realizado algún examen de ellos, el contador público, debe manifestar, de modo expreso y claro, el carácter de su examen, su alcance y el grado de responsabilidad que, como consecuencia de él, asume.
2. El auditor debe declarar si en su opinión los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de operación de la empresa en la fecha y por el período a que se refiere y si dichos estados financieros fueron formulados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. El auditor debe declarar expresamente en su dictámen o informe si los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el período actual en relación con el período precedente.
4. Cuando el auditor se considera obligado a hacer salvedades de algunas de las afirmaciones genéricas de su dictámen, deberá expresarlas de modo claro e inequívoco, manifestar explícitamente a cual de las informaciones genéricas se refieren e indicar los motivos de la salvedad y la trascendencia o importancia de ella dentro del cuadro general que suministran los estados financieros.

5. Cuando el auditor considera que no está en condiciones de expresar una opinión profesional con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, debe declararlo así de manera explícita, aún cuando después de esta declaración, podrá hacer los comentarios parciales que considere que el resultado de su exámen le autoriza para hacer. (1).

En el código de ética profesional tenemos al respecto:

1. En las normas generales.

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

2. En el Contador Público como profesional independiente.

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

-Indicar que debe leerse en relación a otra información que sí cumple con los términos de esta regla.

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

- b) Ningún contador público que actúe independientemente permitirá que se utilice su nombre en relación con proyectos de informaciones financieras o estimaciones de cualquier índole, - cuya realización dependa de hechos futuros, en tal forma que induzcan a creer que el contador público asume la responsabilidad de que se realicen dichas estimaciones o proyectos (2).

- (1) p.p. 8-9. Folleto especial emitido por el I.M.C.P. en julio de 1960 sobre una conferencia del C.P.T. Luis Nieto Martínez.
- (2) p.p. 11-14 código de ética profesional emitido por el I.M.C.P. en octubre de 1979.

**I. 3 INTERESADOS EN LA EMISION DEL DICTAMEN**

Los estados financieros dictaminados representan hoy en día, el documento más usado y discutido de los hombres de negocios para tomar decisiones; precisamente estos documentos son usados por gente interesada en conocer la posición financiera de los negocios.

Entre este tipo de hombres de negocios interesados tenemos a - los siguientes, entre otros:

I. En el medio privado:

- La Industria
- La Banca
- El Comercio

II. En el medio oficial:

- A la Secretaría de Hacienda y Crédito Público
- A la Comisión Nacional de Valores
- A la Secretaría de la Contraloría General de la Federación

III. Al público en general:

- Accionistas
- Empleados

Esta gente no tiene oportunidad a la información administrativa, por lo que a la única información a la que tiene acceso es a los estados financieros que les pueden servir por conocer la posición financiera de la empresa entre otras cosas para tomar decisiones de inversión y de crédito; los principales interesados serían los que puedan aportar financiamiento, tal como, capital o crédito a la empresa. Esta gente estará interesada en medir la capacidad de crecimiento y estabilidad de la empresa para asegurar su inversión.

Además estará interesada en conocer la solvencia y liquidez de la empresa, así como su capacidad para generar recursos. Aquí tendrán interés los diversos acreedores, principalmente quienes han otorgado préstamos, así como los propietarios, quienes quieren medir el posible flujo de dinero hacia ellos, derivado de los rendimientos.

Finalmente se formaran un juicio de cómo se ha manejado el negocio a través de una evaluación global de la forma en que ésta maneja la rentabilidad, solvencia y capacidad de crecimiento de la empresa.

El lector de los estados financieros debe estar familiarizado en las variaciones que hay entre las cifras que presentan los estados financieros basados en costos históricos y el valor real; - estas variaciones son originadas por lo menos por los siguientes factores:

- Pérdida del poder adquisitivo de la moneda:

Esta situación se ha presentado en México; debido a las últimas devaluaciones que ha sufrido el país.

- Oferta y demanda:

Este aspecto se presenta por especular con los precios en todos los productos.

- Estimación defectuosa de la vida probable de los bienes:

Esta situación se presenta como consecuencia del registro de los costos históricos reflejados en los estados financieros.

Ahora bien toda la información que sea revelada en los estados financieros, deberá estar avalada por la firma de un contador público en el cual exprese su opinión de la situación que guardan dichos estados; porque los estados financieros tendrán mayor valor en el mundo de los negocios, cuando se encuentren dictaminados por un contador público, ya que ésta es una opinión de un tercero.

**I. 5. INDEPENDENCIA MENTAL**

Sin información; las habilidades de la sociedad para poder dominar y así aprovechar los logros científicos, culturales, sociales, etc. se verían enormemente reducidos; ya que la sociedad se encontraría atomizada y las eficiencias que aportan las especializaciones se quedarían severamente cercenadas, es así que en una sociedad carente de información, el desperdicio del esfuerzo humano, sería sencillamente enorme.

Es claro que la sociedad desempeña un importante papel en la creación y mantenimiento de un sistema efectivo de diseminación y recobro de información en su mas amplio sentido; y solo se logra en aquel tipo de sociedad en la que queremos vivir, el mero hecho de contar con información respecto a actividades concretas, tiende a hacer que estas sean mas efectivas, y se lleven más honradamente; la información es un elemento clave en el funcionamiento eficiente de la sociedad económica; es decir, la información que se necesita es de muchas formas. V.gr. la información que da el Médico en cualquiera de sus especialidades, la información que da el Jurisconsulto, el Físico, el Psicólogo, el Economista, el Financiero, etc., todos estos especialistas proporcionan información de la mas variada índole, ahora bien la información que de todo profesionista debe ser una opinión imparcial que esté fundada en su capacidad profesional y que sea dada con independencia mental entendiéndose ésta como "la opinión (información) que emite todo profesionista en los juicios que éste se formula y que están fundados con elementos objetivos de la situación que va a informar." Ahora bien, toda opinión; toda información, que esté dada con independencia mental; debe agrupar un cúmulo de requisitos morales y éticos que atañen directamente a la conciencia e integran el cúmulo de valores intangibles que todo individuo posee y que debe desarrollar con particular ahínco todo profesionista.

Dentro de toda la gama de informaciones y opiniones que proporciona todo profesionista; el contador público se encuentra en el ramo de la información financiera y dentro de tal campo desempeña tres papeles fundamentales que son:

- a) Verificar la exactitud de la información.
- b) Dar a conocer los resultados de sus investigaciones.
- c) Que la gerencia celebre sesiones de consulta de acuerdo a los resultados de la información, reflejados en un documento llamado dictamen de estados financieros.

CAPITULO SEGUNDO

**II. ELEMENTOS DE PRUEBA DEL CONTADOR PUBLICO PARA  
SOPORTAR SU OPINION**

II. 1

IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo, como único elemento de prueba con la que cuenta el contador público independiente es donde refleja su trabajo y su calidad profesional como auditor; es donde soporta su opinión para dictaminar los estados financieros de un ente económico.

La importancia de los papeles se deriva de la norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo comprendiendo esta:

- La planeación y supervisión
- El estudio y evaluación del control interno
- La obtención de evidencia suficiente y competente.

Son estas normas las bases fundamentales sobre la existencia de los papeles de trabajo, de donde radica su importancia y se determina la finalidad de éstos.

Como se comentó anteriormente, la importancia de los papeles de trabajo, radica en la norma de auditoría relativa a la ejecución del trabajo donde se incluye la obtención de evidencia suficiente y competente. Dicha evidencia constituye el elemento que prueba el haber aplicado los procedimientos de auditoría generalmente aceptados, así como el fundamento y soporte de los comentarios y opiniones que se mencionan en el dictamen.

El calificativo de suficiente se refiere a cantidad y el de competente a calidad de la evidencia, el lograr que el material probatorio reúna dichos requisitos depende fundamentalmente de la capacidad y experiencia del auditor. Los papeles de trabajo deberán reunir los requisitos de suficiencia y competencia; vale la pena aclarar que en la elaboración de los papeles de trabajo se deben considerar los aspectos de fondo y de forma, el primero de ellos reviste mayor importancia ya que él mismo revela la autenticidad de los hechos y los criterios aplicados, el aspecto de forma se refiere a la elaboración y presentación física de cada una de las cédulas con el fin de captar con mayor facilidad su información.

Los papeles de trabajo (cédulas) deben ser planeados (mental y materialmente), en forma adecuada, con el objeto de lograr una mayor eficiencia y para comprender las cosas básicas de la auditoría, la forma adecuada antes de comenzar la preparación de un papel de -

trabajo puede contribuir en mucho a mejorar su forma y contenido; la mera copia de una cuenta de mayor no es una comprobación y debe ser evitada; en auditorías repetitivas, los papeles de trabajo anteriores deben ser examinados críticamente para determinar si pueden ser preparados en forma más fácil ó mejor; o dar más información y el auditor debe estar atento ante posibles cambios en los procedimientos u organización del cliente o a otras circunstancias que requieren realizar cambios sustanciales en los papeles de trabajo; es axiomático que copiar los papeles de trabajo anteriores es una forma de desarrollar un pobre trabajo de auditoría.

Hay quienes opinan que los papeles de trabajo deben escribirse a tinta; en mi opinión es mejor hacerlo a lápiz.

Los que aducen que al hacerlo con tinta opinan que se preservan más los datos en ellos anotados, pues piensan que el lápiz con el tiempo llega a borrarse, sin embargo, la experiencia ha demostrado que este argumento tiene poca fuerza y, en cambio, el hacerlos con lápiz permite, mayor agilidad y rapidez en su preparación; cabe hacer mención que algunos papeles de trabajo, sí es necesario presentarlos con tinta por propia seguridad, casos concretos tenemos los arqueos sorpresivos que se hacen al fondo fijo de caja, el arqueo de las acciones de teléfonos, el arqueo de las acciones que integran el capital social etc. Es decir todo aquello que pueda comprometer al auditor en el manejo de valores. Por otra parte los colores convencionales que se utilizan para dejar evidencia en la revisión y en relaciones de las cédulas, son el rojo y el azul.

Algunos papeles de trabajo son elaborados por el propio auditor; otros son preparados por la compañía; en la cual deberá dejarse estipulado en la cédula que lo elaboró la compañía; a continuación se detalla qué papeles de trabajo puede proporcionarnos ésta (explicarle claramente como se desea cada una de las cédulas; señalar fecha para visitar la compañía y seleccionar cuáles necesitamos).

- a) Prepara estados de cuentas colectivas (análisis de las partidas que integran los saldos).
- b) Estudio de cuentas de cobro dudoso.
- c) Estudio de inventarios de lento movimiento.
- d) Análisis de altas y bajas de activo fijo del año.
- e) Investigación y aclaración de saldos contrarios.
- f) Vaciado de declaraciones de impuestos y amarre de bases.
- g) Cédula de cortes de documentación con implicación contable.
- h) Cédula de cobertura de seguros.
- i) Cédula de análisis de préstamos e intereses.
- j) Cédula del movimiento del capital contable.

Los papeles de trabajo que elabora el contador público en el transcurso de su auditoría tienen el carácter de confidenciales; por lo tanto debe tenerse en consideración lo siguiente:

1. Sólo debe mostrarse con la autorización del cliente, en vista de que normalmente, contienen una serie de datos e informaciones que también tienen el carácter de confidencial para el cliente.
2. Se debe tener cuidado que queden archivadas adecuadamente dentro de las oficinas del cliente, de tal suerte, que ni el mismo personal de la compañía pueda consultarlas, es responsabilidad del auditor la custodia adecuada de los papeles de trabajo para prevenir acceso a los mismos de personas no autorizadas; esto es de extrema importancia, debido a la gran confidencialidad de la información que contienen. Estos procedimientos se refieren a colocar a dichos papeles en archiveros o estantes, a la hora de la comida y al terminar las labores del día.
3. Son de la exclusiva propiedad del auditor.
4. Pueden estar sujetas a supervisión o revisión por parte de la D.G.F., la Comisión Nacional de Valores, personal del cliente, otros auditores, etc. y, por lo tanto, la

reputación de la firma se puede ver dañada por lo adecuado o inadecuado de las cédulas de auditoría.

Se puede concluir diciendo que la importancia de los papeles de trabajo radica en que por medio de ellos, el auditor demuestra que realizó su actividad con base a las técnicas y procedimientos de auditoría y de acuerdo a las normas de auditoría generalmente aceptadas, comprobando también sus conclusiones y su dictamen.

II. 2

ESTRUCTURACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Definición de los papeles de trabajo:

"Los datos e informaciones obtenidos por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en muchos casos, la descripción de las mismas pruebas, se registran en un conjunto de cédulas y documentos que reciben la designación genérica de papeles de trabajo".

Los papeles de trabajo por su contenido se pueden estructurar de la siguiente forma:

- Hojas de trabajo
- Cédulas sumarias o de resumen
- Cédulas analíticas o de comprobación

Las hojas de trabajo sirven de resumen y guía o índice de los demás papeles de trabajo que se refieren a cada cuenta, siguiendo el orden del balance general y del estado de resultados.

Las hojas de trabajo contendrán las cifras del ejercicio anterior (con las últimas cifras después de los ajustes); así como las cifras del ejercicio que se va a auditar tanto de la auditoría previa como de la auditoría final; con el fin de hacer comparaciones.

También se anotarán en estas hojas de trabajo los ajustes y reclasificaciones que resulten de la revisión, para obtener en ellas las cifras finales a que se refiera el dictamen, ver anexo 1.

Las cédulas sumarias ó de resumen son las que contiene el primer análisis de los datos relativos a uno o varios renglones de las hojas de trabajo y sirven como liga entre éstas y las cédulas de análisis o de comprobación. Las cédulas sumarias normalmente no incluyen comprobaciones; pero conviene que en ellas aparezcan las conclusiones a que llegue el auditor como resultado de su revisión y comprobación de la o las cuentas a que se refiere, ver anexo II.

Las cédulas analíticas o de comprobación también llamadas subcédulas, son las que contienen el análisis o la comprobación de los datos de las cédulas sumarias, detallando renglones o datos específicos que aparecen en éstas. En estas subcédulas se encuentra la descripción de los procedimientos de auditoría aplicados, ver anexo III.

El expediente continuo de auditoría (E.C.A.); será tratado por separado.

Los papeles de trabajo deben reunir ciertos requisitos - que los harán más funcionales, facilitándose su manejo e identificación.

Se ha encontrado cierta conveniencia en usar papel rayado con columnas en toda la hoja (7 y 14 columnas, tamaño oficio) por encontrarse versátil en su uso, especialmente para trabajos de análisis, pues pueden usarse todas las columnas para números o algunas de ellas para redacción, concepto, etc., y otras para cantidades.

Es pertinente aclarar, sin embargo, que el tipo de papel que use el auditor, es más bien cuestión de costumbre o comodidad, sugiriéndose únicamente la conveniencia de que los papeles o cédulas sean uniformes en cuanto a forma y tamaño.

Las cédulas constan de dos partes principales: encabezado y contenido.

El encabezado tiene por objeto la identificación y descripción de la cédula y consta principalmente de: Nombre de la empresa, fecha del balance a que se refiere la auditoría, descripción del trabajo que contiene (por medio del nombre del grupo a que pertenece la cuenta y la cuenta misma analizada en ella), índice, quién y cuándo realizó el trabajo, y quién y cuándo lo revisó.

El contenido contendrá en sí el análisis de la cuenta, la descripción del trabajo y las conclusiones y, por lo tanto, será muy variable; sin embargo, conviene decir que antes de empezar a hacer una cédula, debe planearse su diseño de acuerdo con el trabajo a efectuar, procurando que quede lo más clara, limpia, concisa y legible que sea posible.

Como ya se mencionó anteriormente nunca deberán ser una copia de los libros o registros de la empresa, sino el análisis y la comprobación de la cuenta, así como la descripción del trabajo que el propio auditor realice y la conclusión a la que llegue que siempre debe constar en la cédula por más sencilla que sea.

3. PP.13 Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.P. Octava reimpression.

Las cédulas deben indicar, siempre que proceda, la fuente de información de donde obtuvieron los datos que en ella constan.

La indicación del trabajo desarrollado se hace a menudo valiéndose de marcas, el significado de las cuales debe indicarse al pie de la cédula en que se usen o en una expresa para tal. Si el auditor uniforma el uso de sus signos o marcas, siempre con el mismo significado, encontrará que facilitará la revisión de sus papeles de trabajo.

Esta cuestión, como la de forma y tamaño de las hojas de trabajo (cédulas), se reduce también a un problema de conveniencia y comodidad para quien elabora éstas.

Todas las cédulas de auditoría deben formularse bajo el principio de las excepciones, presentando de preferencia ó unicamente en las mismas:

- Los problemas
- Los errores
- Las omisiones
- En general, aquello que destaca del conjunto de la revisión a realizar.

Esta regla puede ser aplicable en la mayoría de los casos dentro del curso de la auditoría, sin embargo, en otros es indispensable que las cédulas de auditoría contengan y se refieran a análisis, cuadros comparativos, etc.

En la formulación de las cédulas de auditoría, es indispensable observar la norma de auditoría de: "Cuidado y diligencia profesionales", en el sentido de que los errores por negligencia son inexcusables. El auditor debe tener especial cuidado en evitar todo tipo de errores, a base de verificaciones dobles o por cualquier otro medio, para estar seguro de que los cálculos, cálculos y las cifras de sus cédulas de auditoría, están correctos.

Cuando se escriba se debe tener cuidado en que la construcción gramatical y la ortografía estén correctas. Las cédulas de auditoría pueden estar sujetas a revisión por parte de terceros ajenos a la auditoría, un descuido en este sentido, puede constituir una sombra para juzgar sobre la competencia, suficiencia o claridad de todo el trabajo y del personal que intervino en su formulación.

Es necesario escribir claramente: una escritura legible es - agradable para la revisión y el estudio de los papeles de tra- bajo por parte de cualquier lector.

También evitar comentarios tendenciosos o descuidados dentro de las cédulas de auditoría. Críticas o comentarios de natura leza irónica o satírica hacia alguna persona o ejecutivo de - la empresa, en relación a fallas o errores de cualquier tipo en los libros de contabilidad, a políticas contables y admi- nistrativas, hacia algún procedimiento o hacia algo real o - imaginario referente estrictamente a algún miembro de la em- presa, no debe figurar por ningún motivo, dentro de las cédu- las de auditoría.

No es conveniente por ningún motivo, dejar preguntas no con- testadas dentro de las cédulas de auditoría. La técnica para hacer anotaciones en los papeles de trabajo, debe enfocarse a evitar que al final de la auditoría queden preguntas sin - respuesta, por lo tanto; las cédulas de auditoría deben conte- ner tanto el problema como su solución; cuando los papeles de trabajo tengan anotaciones sobre errores o excepciones con - respecto al tratamiento que recibió una partida en particular, es necesario que la corrección o decisión final, queden anota- das también dentro de los mismos, cada una de las cédulas de auditoría deben contener las conclusiones que se lograron en la revisión de una cuenta o renglón de los estados financie- ros. Esto se refiere básicamente a las cédulas sumarias, las que deben contener las conclusiones de la revisión de una sec- ción de la auditoría o de un renglón de los estados financie- ros o, las notas y salvedades a que haya lugar.

Una cédula de auditoría debe contener toda la información - esencial, pero no más de la necesaria, sin embargo en caso de duda es preferible pecar de detalle, que de insuficiencia. - Además, deben contener todas las anotaciones pertinentes que eviten la omisión de información importante que se puede nece- citar posteriormente. Por otra parte, el auditor siempre debe preocuparse por cualquier circunstancia que pueda indicar la falta de revisión de la cédula y, debe mostrar decisión para dar sus sugerencias, en relación al diseño y contenido de las cédulas de auditoría.

Las cédulas de auditoría deben estar diseñadas en tal forma, que cualquier otro auditor entienda fácilmente las razones bá- sicas de las mismas y los procedimientos de auditoría aplica- dos. No es conveniente formular "sábanas"; para esto es nece-

sario definir la cantidad de columnas a utilizar y, en caso -  
de que excedan de 20, será necesario colocar lo que se iba a  
poner en las columnas, en los renglones de cada cédula.

Cada hoja de una cédula debe ser totalizada y (en su caso) -  
cuadrada y, por lo tanto, debe balancear en forma independien  
te. En la última hoja de la cédula, se deben colocar las su-  
mas totales de cada hoja para obtener un gran total.

El archivo o acomodo de cada cédula de auditoría dentro de -  
cada sección, debe formularse siguiendo un orden lógico; por  
ejemplo:

<u>SECCION</u>	<u>LUGAR DE CADA CEDULA</u>	<u>CEDULA DE AUDITORIA</u>
	<u>A</u>	Caja y Bancos
ACTIVO	<u>B</u>	Clientes y Documen- tos por Cobrar
	<u>C</u>	Inventarios

RIA LA MODERNA, S.A.

AUD. 31.XII.81

HOJA DE TRABAJO (ACTIVO)

PREP. 3.VIII.82  
REV. 4.IX.82

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14
1	1101	FONDO FIJO DE CAJA	15 000.00	15 000.00	15 000.00	1			15 000.00	-	-		15 000.00
2	1102	BANCOS	819 398.00	1 096 368.00	1 219 853.00	2	100 000.00	-	1 017 253.00	-	-		1 017 253.00
3						3							
4		EFFECTIVO EN CAJA Y BANCOS	861 398.00	1 111 368.00	1 234 853.00	4	100 000.00	-	1 334 853.00	-	-		1 334 853.00
5						5							
6	1103	CLIENTES	1 665 371.00	2 241 717.00	2 379 120.00	6	-	-	2 379 120.00	-	-		2 379 120.00
7	1104	BURJADIAS	64 036.00	88 532.00	91 480.00	7	-	-	91 480.00	-	-		91 480.00
8	1105	DEUDORES DIVERSOS	56 501.00	72 615.00	80 716.00	8	-	-	80 716.00	-	-		80 716.00
9	1106	ESTIMACION PARA CUENTAS DUDOSAS	( 207 930.00 )	( 31 913.00 )	( 35 347.00 )	9	-	-	( 35 347.00 )	-	-		( 35 347.00 )
10						10							
11		CUENTAS POR COBRAR	1 765 185.00	2 264 381.00	2 515 979.00	11	-	-	2 515 979.00	-	-		2 515 979.00
12						12							
13	1107	INVENTARIAS	5 996 986.00	5 138 982.00	5 709 980.00	13	-	-	5 709 980.00	-	-		5 709 980.00
14						14							
15		SUMA EN CIRCULANTE	6 626 369.00	8 138 982.00	9 460 912.00	15	-	-	9 460 912.00	-	-		9 460 912.00
16						16							
17		ACTIVO FIJO				17							
18	1203	TERRENO	100 000.00	100 000.00	100 000.00	18	-	-	100 000.00	-	-		100 000.00
19	1204	EDIFICIO	2 224 000.00	2 224 000.00	2 224 000.00	19	-	-	2 224 000.00	-	-		2 224 000.00
20	1205	EQUIPO	617 720.00	617 720.00	617 720.00	20	-	-	617 720.00	-	-		617 720.00
21	1206	HUEBALES Y ENSERES	84 137.00	84 137.00	84 137.00	21	-	-	84 137.00	-	-		84 137.00
22	1207	AUTOMOVILES Y CAMIONES	212 600.00	212 600.00	212 600.00	22	-	-	212 600.00	-	-		212 600.00
23	1400	DEPRECIACION ACUMULADA	( 192 113.00 )	( 230 515.00 )	( 256 117.00 )	23	-	-	( 256 117.00 )	-	-		( 256 117.00 )
24						24							
25		DIFERIDO:	2 982 330.00	3 007 913.00	2 982 330.00	25	-	-	2 982 330.00	-	-		2 982 330.00
26						26							
27	1301	SEGUROS PAGADOS POR ANTICIPADO	17 360.00	23 320.00	24 800.00	27	-	-	24 800.00	-	-		24 800.00
28	1302	GASTOS DE ORGANIZACION	-	54 600.00	54 000.00	28	-	-	54 000.00	-	-		54 000.00
29	1303	INVENT. DE MATERIAL Y REPARAN.	14 179.00	18 230.00	20 235.00	29	-	-	20 235.00	-	-		20 235.00
30						30							
31	5	OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS	31 539.00	89 150.00	99 033.00	31	-	-	99 033.00	-	-		99 033.00
32	6	DE AJUSTES ANTERIOR	-	-	-	32	-	-	-	-	-		-
33	7	DE BALANZO DE COMPROBACION	9 460 912.00	11 611 233.00	12 542 177.00	33	100 000.00	-	12 642 177.00	-	-		12 642 177.00

A

CIA. LA MODERNA, S.A.

AUD. 31. XII. 81

PREP.

3. VIII. 82

REV.

4. IX. 82

SUMARIA  
BANCOS

1	2	3	4			5	6	7		8	9		10		11		12
			S A	D O S	A L:			DEBE	HABER		DEBE	HABER					
NÚMERO DE CUENTA	CONCEPTO	31. XII. 81	30. VII. 82	31. XII. 82	R	NÚMERO	DEBE	HABER	SALDOS AJUSTADOS	RECLASIFICACIONES	DEBE	HABER	SALDOS FINALES				
101	FONDO FIJO DE CAJA	10.000,00	10.000,00	10.000,00	1		-	-	10.000,00	-	-	-	10.000,00				
102	FONDO FIJO DE AHORRO	5.000,00	5.000,00	5.000,00	2		-	-	5.000,00	-	-	-	5.000,00				
103 BANCOS:					3												
01	BANCO NACIONAL DE M.	849.398,00	1.096.368,00	1.219.853,00	4		100.000,00	-	1.319.853,00	-	-	-	1.319.853,00				
TOTAL EN CAJA Y BANCOS		164.398,00	1.111.368,00	1.234.853,00	5		100.000,00	-	1.334.853,00	-	-	-	1.334.853,00				
		4	4	4	6		4		4				4				

(1) De materia interna.  
 A De materia de comprobación.  
 y Operaciones administrativas correctas.

(ANEXO III) - 31 -

A-1

CIA. LA MODERNA, S.A.

AÑO. 31. XII. 81

ANALITICA

BANAMEX, S.A.

PREP.	/	3. VIII. 82
REV.	/	4. IX. 82

DENOMINACION	CANTIDAD	PARCIAL	TOTAL
BILLETES:			
100.00	12	1200.00	
50.00	5	250.00	
20.00	10	200.00	
10.00	20	200.00	
5.00	5	25.00	1875.00

MONEDA FRACCIONARIA:

20	1	20	
10	1	10	
02	1	02	32

COMPROBANTES:

RECIBO POR EL PAGO DE LUZ	1,588.90	X
NOTAS DE GASOLINA	1,835.78	X
TAC. REVISION POR EL PAGO DE PAPEL	700.00	X
VALE PROVISIONAL	1,000.00	X
	5,124.68	

- O.K. con REQUISITOS FISCALES
  - O.K. con SELLO DE PAGADO
  - O.K. con FIRMA DE AUTORIZACION
  - O.K. OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS
- 10,000.00  
4
- SALVA GUARDA

LA CANTIDAD DE \$ 10,000.00 (DIEZ MIL PESOS. 00/100 M.N.) ARRIBA DETALLADAS SON PROPIEDAD DE LA CIA. LA MODERNA, S.A. Y FUERON APROBADOS POR UN REPRESENTANTE DEL DESPACHO DE AUDITORES EXTERNOS, Y ENTREGADOS A MI ENTERA SATISFACCION.

AUDITOR

MEXICO, D.F. 3 DE VIII DE 1982

CASERO

**II. 3      SECUENCIA DE LOS INDICES EN LOS PAPELES DE TRABAJO**

Para facilitar el ordenamiento y archivo de los papeles de trabajo y su rápida localización, así como para cruzar cédulas que contengan datos y cifras que aparecen en ambos, lo cual sirve para preparar la prueba realizada o bien encontrar una anomalía, se acostumbra ponerles una clave a todos y a cada uno de ellos en un lugar visible (generalmente en el ángulo superior derecho) que se escribe por regla general con un lápiz de color (lo más usual es el rojo), esta clave recibe el nombre de "Índice" y mediante él, se puede saber de qué se trata y el lugar que le corresponde en su respectivo legajo.

No importa que signos se escojan como índices, pero los signos que se escojan como índices deben proveer un ordenamiento lógico y ser lo suficientemente elásticos. Los índices que se utilizan en los papeles de trabajo depende del tipo de auditor (despacho).

Para ejemplificar citaremos ciertos procedimientos en cuanto a índices se refiere, siendo éstos:

- Alfabéticos
- Numéricos
- Alfa-numéricos (combinado)

Cualquiera de los procedimientos citados, que sea adoptado, invariablemente los papeles de trabajo se deberán colocar en orden que les imponen los índices escogidos.

A continuación se presenta un caso práctico, de como se deben utilizar los índices; en este caso se utilizará el procedimiento combinado (alfa-numérico).

Para las cuentas de activo se utilizarán las primeras letras del abecedario, para las cuentas de pasivo y capital también se utilizarán las primeras letras del abecedario pero dobles, y para las cuentas de resultados se utilizarán los números - del 10 al 100.

**PRESENTACION DE LOS INDICES PARA UTILIZAR EN UNA  
AUDITORIA FINANCIERA  
(INDICES ALFA-NUMERICOS)**

A C T I V O

CAJA Y BANCOS	<u>  C  </u>
CUENTAS POR COBRAR	<u>  E  </u>
INVENTARIOS	<u>  C  </u>
INVERSIONES EN VALORES	<u>  N  </u>
ACTIVO FIJO	<u>  U  </u>
DEPRECIACION	<u>  V  </u>
OTROS ACTIVOS	<u>  /  </u>
HOJA DE TRABAJO DE ACTIVO	<u>  T  </u> <u>  A  </u>
BALANCE GENERAL DE ACTIVO	<u>  E  </u> <u>  A  </u>

P A S I V O

CUENTAS POR PAGAR (C.P.)	<u>AA</u>
CUENTAS POR PAGAR (L.P.)	<u>AB</u>
IMPUESTOS POR PAGAR	<u>CC</u>
PASIVOS CONTINGENTES REGISTRADOS	<u>DD</u>
PASIVOS CONTINGENTES NO REGISTRADOS	<u>EE</u>
CIAS. SUBSIDIARIAS	<u>HH</u>
CAPITAL CONTABLE	<u>SS/TT</u>
HOJA DE TRABAJO DE PASIVO Y CAPITAL	<u>TTT PYC</u>
BALANCE GENERAL DE PASIVO Y CAPITAL	<u>TTT PYC</u>

RESULTADOS

INGRESOS (VENTAS)	10
COSTO DE VENTAS	20
GASTOS DE OPERACION	20
Otros ingresos y gastos	40
GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS	20
NOMINAS	120
HOJA DE TRABAJO DE PERDIDAS Y GANANCIAS	115
BALANCE GENERAL DE PERDIDAS Y GANANCIAS	115

AJUSTES

AJUSTES	11
---------	----

RECLASIFICACIONES

RECLASIFICACIONES	10
-------------------	----

EVENTOS SUBSECUENTES

EVENTOS SUBSECUENTES	15
----------------------	----

COMPANIA LA MODERNA, S. A.

Balance General al 31 de octubre de 1982

MONEDA NACIONAL

A C T I V O

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos		1'111,368.00
Cuentas por Cobrar:		2'264,381.00
Clientes	\$2'141,217.00	
Empleados	82,332.00	
Deudores Diversos	<u>72,645.00</u>	
	\$2'296,194.00	
Estim. ctas. dudosas	31,813.00	

Inventarios		<u>5'138,982.00</u>
Suma el Activo Circulante		\$8'514,731.00

Fijo:

Terreno	100,000.00	
Edificio	2'224,000.00	
Equipo	617,720.00	
Muebles y Enseres	84,137.00	
Automóviles y Camiones	<u>212,600.00</u>	
	3'238,457.00	
Deprec. Acumulada	<u>230,515.00</u>	3'007,942.00

Cargos Diferidos:

Seguros pagados p. ant.	22,320.00	
Gastos de Organizac.	48,600.00	
Invent. de Mat. de Prop.	<u>18,230.00</u>	
	89,150.00	

\$11'611,823.00  
\*\*\*\*\*

P A S I V O

Circulante:

Documentos por pagar	360,000.00
Cuentas por pagar	1'145,511.00
Intereses acumulados por pagar	1,530.00
Impuesto al Valor Agregado	77,220.00
Impuesto al Ingreso Global Emp.	452,116.00
Particip. de los trabajadores en las utilidades	<u>204,963.00</u>

Capital Contable:

Capital Social		4'350,000.00
4750 acciones al Portador de \$1,000.00 cada una	4'750,000.00	
Menos-Capital no exhibido	<u>400,000.00</u>	
Utilidad por el año de 1982 según estado adjunto		5'020,483.00

\$11'611,823.00  
\*\*\*\*\*

COMPANIA LA MODENA, S.A.

Bal.ance General al 31 de Diciembre de 1982.

Moneda Nacional

A C T I V O

P A S I V O

Circulante:

Efectivo en Caja y Bancos	\$ 1'234,853.00
Cuentas Por Cobrar	2'515,979.00
Clientes	\$ 2'379,130.00
Empleados	91,480.00
Deudores Diversos	80,716.00
	<u>2'551,326.00</u>
Estim. Ctas. Dud.	<u>35,347.00</u>

Circulante:

Doctos Por Pagar	\$ 400,000.00
Ctas. Por Pagar	1'272,790.00
Intereses Acumul. por Pagar	1,700.00
Impto. al Valor Agregado	85,800.00
Impto. al Ingreso Global de las Empresas.	502,352.00
Participación de los trabajadores en las Utilidades	<u>351,241.00</u>

\$ 2'613,883.00

Inventarios

Suma Activo Circulante \$ 9'460,812.00

Fijo:

Terreno	\$ 100,000.00
Edificio	2'224,000.00
Equipo	617,720.00
Muebles y Enseres	84,137.00
Automóviles y Camiones	212,600.00
	<u>3'238,457.00</u>

Depreciación Acumul. 256,127.00

2'982,330.00

Cargos Diferidos:

Seguros Pagados por Ant.	24,800.00
Gastos de Organización	54,000.00
Inventarios de Material de Propaganda	<u>20,255.00</u>

99,055.00

12'542,197.00

=====

Capital Contable

Capital Social	\$ 4'350,000.00
4,750 acciones al portador de \$ 1,000.00 cada una	4'750,000.00
Menos Capital N/Exhibido	<u>400,000.00</u>
Utilidad por el año de 1982	
Según estado adjunto	5'578,314.00

12'542,197.00

=====

COMPANIA LA MODERNA, S.A.

ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS

AL 31 DE OCTUBRE DE 1982.

MONEDA NACIONAL

Ventas		\$ 25'985,963.00
Menos-Rebajas, Devoluciones y Descuentos		<u>849,305.00</u>
Ventas Netas		\$ 25'136,658.00
Costo de Ventas		<u>16'882,532.00</u>
Utilidad Bruta		\$ 8,254,126.00
Gastos de Operación		<u>3'325,793.00</u>
		\$ 4'928,333.00
Otros Productos:		
Ingresos por Rentas	\$ 62,370.00	
Intereses sobre Inversiones	11,780.00	
Ingresos por Primas sobre - acciones	<u>18,000.00</u>	<u>92,150.00</u>
Utilidad del Año		\$ 5'020,483.00

=====

COMPANIA LA MODERNA, S.A.

ESTADO DE PERDIDAS Y GANANCIAS

AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982.

MONEDA NACIONAL

Ventas		\$ 28'873,292.00
Menos- Rebajas, Devoluciones y Descuentos		<u>943,672.00</u>
Ventas Netas		\$ 27'929,620.00
Costo de Ventas		<u>18'758,369.00</u>
Utilidad Bruta		\$ 9'171,251.00
Gastos de Operación		<u>3'875,437.00</u>
		\$ 5'295,814.00
Otros Productos:		
Ingresos por Rentas	\$ 69,300.00	
Intereses sobre inversiones	13,200.00	
Ingresos por primas sobre - acciones	<u>200,000.00</u>	<u>282,500.00</u>
Utilidad del Año		\$ 5'578,314.00 =====

**A CONTINUACION SE PRESENTAN LAS HOJAS DE TRABAJO DE ACTIVO,  
PASIVO Y CAPITAL, RESULTADOS Y EVENTOS SUBSECUENTES**

HT  
A

CIA. LA MODERNA, S.A.  
AUD. 31.XII.81  
HOJA DE TRABAJO (ACTIVO)

20.X.81  
30.XI.81

NUMERO DE CUENTA	CONCEPTO	SALDOS AL:		
		31.XII.80	30.X.81	31.XII.81
1101	FONDO FIJO DE CASH	15 000 00	15 000 00	15 000 00
1102	BANCOS	849 398 00	1 076 328 00	1 219 853 00
	EFFECTIVO EN CASH Y BANCOS	864 398 00	1 111 328 00	1 234 853 00
1103	CIENTES	1 665 391 00	2 141 217 00	2 379 130 00
1104	EN PAPELADOS	64 036 00	82 332 00	91 470 00
1105	DEUDORES DIVERSOS	56 501 00	72 645 00	80 716 00
1106	ESTIMACION PARA CUENTAS DUDOSAS	( 20 743 00 )	( 31 813 00 )	( 35 347 00 )
	CUENTAS POR COBRAR	1 705 185 00	2 264 381 00	2 515 979 00
1108	INVENTARIOS	3 976 976 00	5 138 982 00	5 709 980 00
	SUMA EN CIRCULANTE	6 676 569 00	8 138 982 00	9 460 812 00
	ACTIVO FIJO			
1203	TERRENO	100 000 00	100 000 00	100 000 00
1204	EDIFICIO	2 224 000 00	2 224 000 00	2 224 000 00
1205	EQUIPO	432 404 00	617 720 00	617 720 00
1206	MUEBLES Y ENSERES	88 876 00	84 137 00	84 137 00
1207	AUTOMOVILES Y CAMIONES	118 820 00	212 600 00	212 600 00
1400	DEPRECIACION ACUMULADA	( 192 115 00 )	( 230 515 00 )	( 256 127 00 )
		2 772 005 00	3 007 942 00	2 982 330 00
	DIFERIDO:			
1301	SEGUROS PAGADOS POR ANTICIPADO	17 360 00	22 320 00	24 800 00
1302	COSTOS DE ORGANIZACION	-	18 600 00	54 000 00
1303	INVENT. DE MATERIAL Y PROMOCION	14 179 00	18 230 00	20 255 00
		31 539 00	39 150 00	99 055 00
	OPERACIONES ANTITRUCO INESPECTAS			
	TOTAL DEL ACTIVO	9 436 113 00	11 611 823 00	12 542 197 00

2. DEBE HABER

AJUSTES		SALDOS RECLASIFICACIONES		SALDOS	
DEBE	HABER	DEBE	HABER	DEBE	HABER
-	-	15 000 00	-	-	15 000 00
150 000 00	-	1 374 753 00	-	-	1 374 753 00
150 000 00	-	1 379 853 00	-	-	1 379 853 00
-	-	2 379 130 00	-	-	2 379 130 00
-	-	91 470 00	-	-	91 470 00
-	-	80 716 00	-	-	80 716 00
-	-	( 35 347 00 )	-	-	( 35 347 00 )
-	-	2 515 979 00	-	-	2 515 979 00
-	-	5 709 980 00	-	-	5 709 980 00
150 000 00	-	9 416 812 00	-	-	9 416 812 00
-	-	100 000 00	-	-	100 000 00
-	-	2 224 000 00	-	-	2 224 000 00
-	-	617 720 00	-	-	617 720 00
-	-	84 137 00	-	-	84 137 00
-	-	212 600 00	-	-	212 600 00
-	-	256 127 00	-	-	256 127 00
-	-	2 982 330 00	-	-	2 982 330 00
-	-	24 800 00	-	-	24 800 00
-	-	54 000 00	-	-	54 000 00
-	-	20 255 00	-	-	20 255 00
-	-	99 055 00	-	-	99 055 00
150 000 00	-	12 692 197 00	-	-	12 692 197 00

CELENO. ANTIFUOR A DE SALDO GENERAL

HT  
FYC

CIA. LA MODERNA, S.A.  
AÑO. 31. XII. 81  
HOJA DE TRABAJO (PASIVO)

P  
50 X 81  
30 XI 81

NUMERO DE CUENTA	CONCEPTO	SALDOS AL			AJUSTES	SALDOS RECLASIFICACIONES		SALDOS FINALES
		31-XII-80	31-X-81	31-XII-81		ASJUSTADOS	DEBE HABER	
2101	DOCUMENTOS POR PAGAR	210 000 00	360 000 00	400 000 00	-	-	400 000 00	400 000 00
2102	CUENTAS POR PAGAR	890 953 00	1 145 511 00	1 292 790 00	-	150 000 00	1 422 790 00	1 422 790 00
2103	INTERESES ACUM. POR PAGAR	-	1 530 00	1 700 00	-	-	1 700 00	1 700 00
	TOTAL CUENTAS POR PAGAR	1 170 953 00	1 507 041 00	1 674 490 00	AA	150 000 00	1 824 490 00	1 824 490 00
2105	IMPUESTO AL VALOR AGREGADO	60 080 00	77 220 00	85 800 00	-	-	85 800 00	85 800 00
2106	IMPUESTO AL I. G. E.	351 647 00	452 116 00	502 352 00	-	-	502 352 00	502 352 00
2107	P. T. U.	245 869 00	204 763 00	351 241 00	-	-	351 241 00	351 241 00
	TOTAL IMPDTOS POR PAGAR	657 576 00	734 099 00	939 393 00	CC	-	939 393 00	939 393 00
	TOTAL PASIVO	1 828 529 00	2 241 340 00	2 613 883 00	-	150 000 00	2 763 883 00	2 763 883 00
CAPITAL CONTABLE:								
3101	CAPITAL SOCIAL	1 350 000 00	1 350 000 00	1 350 000 00	7	-	1 350 000 00	1 350 000 00
3201	UTILIDAD DEL AÑO	3 251 581 00	5 020 483 00	5 578 314 00	-	-	5 578 314 00	5 578 314 00
	TOTAL CAPITAL		9 370 483 00	9 928 314 00	5/77	-	9 928 314 00	9 928 314 00
	TOTAL PASIVO Y CAPITAL	9 430 113 00	11 611 823 00	12 542 197 00	E FYC	150 000 00	12 692 197 00	12 692 197 00

DE AUDITORIA ANTERIOR  
A DE BALANCE GENERAL

HT  
P Y G

CIA. LA MODERNA, S.A.  
A.U.D. 31-XII-81  
HOJA DE TRABAJO (RESUMIDA)

30 X 81  
31 X 81

NUMERO DE CUENTA	CONCEPTO	SALDOS AL:			AJUSTES DEBE HABER	AJUSTES HABER	RECLASIFICACIONES DEBE HABER	RECLASIFICACIONES HABER	SALDOS FINALES
		31-XII-80	31-X-81	31-XII-81					
401	VENTAS	20 211 305 00	25 985 963 00	29 873 292 00	-	-	28 873 292 00	-	28 873 292 00
5102	ARRAJAS, DEVALY. DECRETOS VENTAS	140 571 00	849 305 00	943 672 00	-	-	943 672 00	-	943 672 00
	VENTAS NETAS	19 550 734 00	25 136 658 00	27 929 620 00	105	-	27 929 620 00	-	27 929 620 00
5101	COSTO DE VENTAS	13 130 859 00	16 882 532 00	18 758 369 00	20	-	18 758 369 00	-	18 758 369 00
	UTILIDAD BRUTA	6 419 875 00	8 254 126 00	9 171 251 00	-	-	9 171 251 00	-	9 171 251 00
52	GASTOS DE OPERACION	3 452 200 00	3 325 993 00	3 875 437 00	30	-	3 875 437 00	-	3 875 437 00
		2 967 475 00	4 928 333 00	5 295 814 00	-	-	5 295 814 00	-	5 295 814 00
5000	OTROS PRODUCTOS								
5203	INGRESOS POR RENTAS	141 958 00	62 370 00	69 300 00	-	-	69 300 00	-	69 300 00
5204	INTERESES SI INVERSIONES	-	11 780 00	13 200 00	-	-	13 200 00	-	13 200 00
5205	INGRESOS POR PRIMA S/ACCIONES	141 951 00	18 000 00	200 000 00	-	-	200 000 00	-	200 000 00
			92 150 00	282 500 00	40	-	282 500 00	-	282 500 00
3201	UTILIDAD DEL AÑO		5 020 483 00	5 578 314 00			5 578 314 00		5 578 314 00
			"	"			"		"

✓ DE AUDITORIA ANTERIOR

✓ DE BALANCE GENERAL

✓ OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS

CIA LA MODERNA

AUG. 31. XII. 82

EVENTOS SUBSECUENTES

PREP	✓	2.11.83
REV	✓	6.11.83

SE REVISARON LAS POLIZAS DE  
 DIARIO, INGRESOS Y EGRESOS DE  
 LOS MESES DE ENERO Y FEBRERO  
 DE 1983, NO ENCONTRANDO SI-  
 TURCIONES ANORMALES.  
 Asimismo se pudo concluir  
 diciendo que todos los Ho-  
 jieratos corresponden al  
 EJERCICIO DE 1983.

A CONTINUACION SE PRESENTA LA CEDULA SUMARIA DE CAJA Y  
BANCOS COMO DESGLOSE DE LA HOJA DE TRABAJO DEL ACTIVO



A CONTINUACION SE PRESENTAN LAS CEDULAS ANALITICAS  
DONDE SE HACE EL ANALISIS DEL FONDO FIJO DE CAJA Y  
EL ANALISIS DEL BANCO

CIA. LA MODERNA, S. A.

AUD. 31. XII. 81

FONDO FIJO DE CAJA  
ARQUEO

PREP  
REV.

30-X-81  
30-XI-81

DENOMINACION CANTIDAD PARCIAL TOTAL

BILLETES:

1				
2	100.00	12	4 200.00	
3	50.00	5	250.00	
4	20.00	10	200.00	
5	10.00	20	200.00	
6	5.00	5	25.00	4 875.00

MONEDA FRACCIONARIA:

7				
8				
9	20	1	20	
10	10	1	10	
11	2	1	2	32

COMPROBANTES:

12				
13				
14				
15	RECIBO POR EL PAGO DE LA LUZ		1 538.90	
16	NOTAS DE GASOLINA		1 257.88	
17	FACTURA REVISION POR EL PAGO DE LA PAPELERIA		700.00	
18	IVAGE PROVISIONAL		10 000.00	5 124.68
19	O.K. con REQUISITOS FISCALES			
20	O.K. con SELLO DE PAGADO			
21	O.K. con FIRMA DE AUTORIZACION	TOTAL		10 000.00

OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS  
SALVAGUARDA

LA CANTIDAD DE \$ 10,000.00 (DIEZ MIL PESOS, M. N. / 100) ARriba DETALLADAS SON PROPIEDAD DE LA CIA. LA MODERNA, S. A. Y FUERON ENTREGADOS POR UN REPRESENTANTE DEL DESPACHO DE NEGOCIADORES EXTERNOS, Y ENTREGADOS A MI ENTERA SATISFACCION.

MEXICO, D.F. A DE DE DE

AUDITOR

CAJERO

A-2

CIA. LA MODERNA, S.A.

AUD. 31. XII. 81

FONDO FIJO DE ALHALEN

ARQUEO

PREP  
REV.

30. X. 81

30. XI. 81

DENOMINACION	CANTIDAD	PARCIAL	TOTAL
--------------	----------	---------	-------

BILLETES:

100.00	3	300.00
50.00	4	200.00
20.00	10	200.00
10.00	5	50.00
5.00	20	100.00
1.00	20	20.00

870.00

CHEQUES:

1 CHEQUE DEL B.N.M. NUM. 25650-3

AL PORTADOR

2,565.00

1 CHEQUE DEL B.S. NUM. 22825-0

AL PORTADOR

1,435.00

4,000.00

COMPROBANTES:

1 VALE PROVISIONAL

130.00

O.K. CONFIRMA DE AUTORIZACION  
OPERACIONES ARITMETICAS CORRECTAS.

TOTAL

5,000.00  
4

SALVAGUARDAS:

LA CANTIDAD DE \$ 5,000.00 (CINCO MIL PESOS M.N./100) ARRIBA DETALLADOS SON PROPIEDAD DE LA CIA. LA MODERNA, S.A. Y FUERON ARQUEADOS POR UN REPRESENTANTE DEL DESPACHO DE AUDITORES EXTERNOS, Y ENTREGADOS A MI ENTERA SATISFACCION.

MEXICO, D.F. A DE DE

[Signature]  
AUDITOR

[Signature]  
ALHALENISTA

CIA. LA MODERNA, S.A.

México, D.F., a 28 de Noviembre 19 82

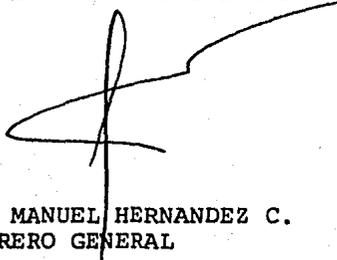
BANCO DEL MUNDO, S.A.  
México, D.F.

Muy señores nuestros:

Agradecemos a ustedes llenar los datos del formulario de confirmación de SalDOS Bancarios que se acompaña y remitirlo por correo en el sobre adjunto a nuestros - auditores externos.

En caso de ser insuficiente el espacio previsto en - este formulario, suplicamos a ustedes proporcionarnos la información en listas por separado.

A t e n t a m e n t e



C.P. MANUEL HERNANDEZ C.  
TESORERO GENERAL

Muy señores nuestros:

Por instrucciones de CIA. LA MODERNA S.A., a continuación informamos a usted acerca de las cantidades que en nuestros libros aparecen a su favor o a su cargo, por concepto de cheques, préstamos, descuentos, contingencias, etc., al 31 de Diciembre de 1982.

1.- Cuentas de depósito:

Número	Nombre y características	Saldo
830-3	CUENTA DE CHEQUES.	575,890.72

2.- Obligaciones directas por préstamos, créditos, etc., como sigue:

Número	Fecha	Vencimiento	Tipo de interés	Garantía	Cantidad
	N	A	D	A	

3.- Responsabilidades contingentes por descuento de documentos como sigue: (o según lista adjunta)

Número	Girado	Vencimiento	Importe		
	N	A	D	A	

4.- Operaciones diversas: Valores en custodia y/o garantía, créditos comerciales irrevocables, etc.

Descripción	Importe			
N	A	D	A	

Con excepción de las operaciones arriba mencionadas, el depositante no tenía a la fecha indicada alguna obligación directa o contingente a favor de esta institución.

Atentamente,

México, D. F. a 7 de Enero de 1983

Fecha

Firma

CIA. LA MODERNA, S.A.

CONCILIACION BANCARIA CON  
EL BANCO DEL MUNDO, S.A.  
AL 31 DE DICIEMBRE DE 1982

Saldo según el Banco al 31-XII-82	\$ 575,890.72
Más: Depósito del día 28-XII-82 no considerado por el Banco	914,729.58
	<hr/>
	1'490,620.30

Menos Cheques no cobrados:

Núm.

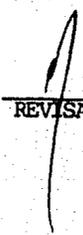
992	17-IX-82	La Luz, S.A.	\$ 937.82
308	4-X-82	J.J. López	248.50
742	6-XI-82	La Central, S.A.	2,511.11
748	8-XI-82	Prod. Acero, S.A.	147,020.49
209	25-XI-82	La Refaccionaria, S.A.	8,553.33
219	28-XI-82	La LLantera, S.A.	34,970.01
221	28-XI-82	Al portador	400.00
230	29-XI-82	J. Avila J.	12,567.22
241	30-XI-82	La Portatil, S.A.	<u>63,558.82</u>

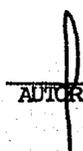
270,767.30

Saldo en libros al 31-XII-82

\$ 1'219,853.00

  
ELABORADA

  
REVISADA

  
AUTORIZADA

**II. 4 EL EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA (E.C.A.)**

Los papeles de trabajo pueden ser clasificados atendiendo a dos puntos de vista: por su uso y por su contenido.

1. Por su uso:

- a) Legajos de la Auditoría: Son los papeles de uso limitado por una sola auditoría; se preparan en el transcurso de la misma y su beneficio o utilidad sólo se referirá a las cuentas, a la fecha o por el período a que se refieran. Ejemplos: comprobación de cuentas por resultados, arqueos de caja, conciliaciones de cuentas bancarias, tomas de inventarios, etc.
- b) Expediente continuo de Auditoría (E.C.A.): Son, como su nombre lo indica, aquellos que se usarán continuamente siendo útiles para la comprobación de la cuentas no sólo en el período en que se preparan, sino también en ejercicios futuros; sus datos se refieren normalmente al presente, al pasado y al futuro. Ejemplos: historias de la empresa, organización contable, descripción de políticas financieras, de crédito, contables, etc., contratos con vigencia de más de un ejercicio, situación fiscal, etc. Este expediente debe considerarse como parte integrante del conjunto de papeles de trabajo de todas y cada una de las auditorías a las cuales se refieren los datos que contiene.

2. Por su contenido:

Como ya se había mencionado anteriormente son:

- a) Hojas de trabajo.
- b) Cédulas sumarias ó de resumen.
- c) Cédulas analíticas o de comprobación.

El objetivo del expediente continuo es proporcionar la empresa; ofrecer una fuente de referencia de partidas continuas y recurrentes; reducir el trabajo anual de preparación de nuevos papeles de trabajo para partidas que no cambian; y organizar datos especializados para auditorías futuras, para investigaciones de impuestos, para proyectos de cambios en la estructura de capital y para algunos otros fines. Los datos únicamente vayan a ser útiles en una sola auditoría, pero no en

las subsecuentes, es preferible incluirlos en los papeles de trabajo del año.

Cuando el expediente continuo de auditoría sea voluminoso es preferible dividirlo en varios legajos, con el fin de hacerlo más manejable, facilitar su consulta y evitar que se maltrate. Los catálogos de cuentas, manuales de operación y otros documentos voluminosos, son ejemplos de documentos que deben archivarse en legajos especiales.

Es sumamente importante el mantenimiento de archivos útiles en el Expediente Continuo de Auditoría, a cuyo fin es necesario que en cada una de las auditorías se mantengan "actualizados" y por otro lado, que no contengan datos inútiles, obsoletos o atrasados.

Los datos que en el transcurso del tiempo no sean necesarios por haber dejado de estar en vigor, por ser atrasados o antiguos deben retirarse del Expediente Continuo de Auditoría y traspasarse a un legajo especial.

En cada auditoría posterior, si los datos no han cambiado, - se anotará que continúan vigentes, la fecha en que se haga la anotación, y la firma de la persona que revise los datos.

II. 5      IMPORTANCIA DEL E.C.A.

La importancia del expediente continuo de auditoría estriba principalmente en que en éste se guarda el historial de la compañía que se esté auditando; en él se guardan desde el acta constitutiva hasta memorándums importantes que puedan afectar a la auditoría.

Debe ponerse mucho cuidado al registrar los papeles que se incluyan en el expediente continuo de auditoría en los índices respectivos, así como al referenciarlos a fin de facilitar su localización; siguiendo los lineamientos que se exponen a continuación:

#### I. Historia de la Compañía.

##### I. 1. Escritura constitutiva de fecha...

- I. 1.a. Modificación de estatutos de fecha...
- I. 1.b. Aumento de capital de fecha...

Debe procurarse obtener copias de las escrituras, poniéndose "Apostillas" para facilitar la lectura.

En algunos casos, además de usar las apostillas es conveniente subrayar frases o párrafos importantes.

##### I. 2. Actas de Asamblea:

- I. 2.a. Asamblea Ordinaria celebrada el...
- I. 2.b. Asamblea extraordinaria celebrada el...
- Etc.

Por lo que hace a las actas de asambleas ordinarias, invariablemente se tomarán los datos relativos a las aplicaciones de utilidades acordadas, incluyendo cifras y conceptos. Igualmente debe tomarse nota de los nombres de consejeros y comisarios electos.

##### I. 3. Actas de Consejo:

- I. 3.1. Año de...
- I. 3.2. Año de...

##### I. 4. Actas de Comités Especiales:

- I. 4.1. Año de...
- I. 4.2. Año de...

Respecto a las actas en general es conveniente conservar - únicamente los datos correspondientes a los últimos tres - años. Traspasándose los anteriores a la lista de papeles - en desuso. Antes de efectuar este traspaso deben revisarse las actas que vayan a retirarse, y si incluyen algún dato importante que sea útil conservar en el legajo activo, se tomarán las notas necesarias para incorporarlas a las secciones que correspondan.

## II. Organización Contable.

### II.1. Gráfica de división departamental (general y específica).

II.1.1. Lista de los Departamentos en que está dividida la compañía, con indicación de las funciones a su cargo.

II.2. Etc.

## III. Control Interno.

III. 1. Lista de los funcionarios y jefes principales.

III. 2. Etc.

**II.6 ESTRUCTURACION DEL E.C.A.**

A CONTINUACION SE PROPONE UN SISTEMA DE INDICES PARA LOS PAPELES DE TRABAJO QUE FORMAN EL EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA, ASI COMO LOS DOCUMENTOS QUE EN TERMINOS GENERALES DEBE CONTENER, HACIENDO LA OBSERVACION DE QUE EXISTEN DIVERSOS METODOS PARA HACER INDICES; EN LA PRACTICA ALGUNOS CONTADORES PUBLICOS (DESPACHOS) HAN ADOPTADO SUS SISTEMAS QUE MAYOR RESULTADO LES HA DADO.

INDICES ESTANDAR DEL  
EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA

- I. HISTORIA DE LA COMPANIA
- II. ORGANIZACION CONTABLE
- III. CONTROL INTERNO
- IV. CONTRATOS Y ESCRITURAS
- V. SITUACION FISCAL
- VI. HISTORIA FINANCIERA
- VII. VARIOS
- VIII. LISTA DE PAPELES EN DESUSO

IV. CONTRATOS Y ESCRITURAS

1. Públicos

- a) Propiedades
- b) Emisiones de obligaciones
- c) Otras

2. Privados

- a) Contratos varios  
(detállense)
- b) Contratos de trabajo

V. SITUACION FISCAL

- 1. Impuestos que paga la Compañía y exenciones de que goza.
- 2. Análisis de Reservas para Impuestos sobre la Renta y Remanentes por años.
- 3. Conciliaciones entre la utilidad contable y la fiscal por años.
- 4. Conciliaciones entre la utilidad declarada y la calificada por años.
- 5. Otros (especifique)

VI. HISTORIA FINANCIERA

- 1. Resumen por años del estado de resultados
- 2. Resumen por años del estado de utilidades o pérdidas acumuladas.
- 3. Resumen por años del balance.
- 4. Resumen del movimiento anual de reservas de capital
- 5. Resumen del movimiento anual de Activo Fijo

DESPACHO DE CONTADORES PUBLICOS  
INDICE PARA EL EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA

I. HISTORIA DE LA COMPANIA

1. Escritura constitutiva y sus modificaciones
2. Actas de Asambleas:
  - a) Ordinarias
  - b) Extraordinarias
  - c) Especiales
3. Actas de Consejos de Administración
4. Actas de Comité Ejecutivo
5. Otros (especifique)

II. ORGANIZACION CONTABLE

1. Esquema de la organización administrativa contable
2. Catálogo de cuentas
3. Instructivo para el manejo del Catálogo de Cuentas
4. Libros y registros
5. Formas y su uso
6. Otros (especifique)

III. CONTROL INTERNO

1. Personal de la Compañía, sus funciones y modelo de sus firmas e iniciales, indicando quiénes firman cheques, autorizaciones de compra, etc.
2. Cuestionarios de control interno
3. Memoranda de observaciones y/o sugerencias (copias).
4. Otros (especifique)

6. Otros (especifique)

VII. VARIOS

1. Memorándum de peculiaridades respecto a la auditoría.
2. Modelos de cartas que se envían cada año en la auditoría.

VIII. LISTA DE PAPELES EN DESUSO

Indíquese en dónde se archivaron.

### **CAPITULO TERCERO**

3. DICTAMEN DOCUMENTO DONDE EL CONTADOR  
PUBLICO REVELA SU OPINION

### **3.1 DEFINICION DEL DICTAMEN**

El contador público (auditor independiente) una vez que ha examinado los estados financieros de una empresa, es decir ha aplicado las normas y los procedimientos de auditoría generalmente aceptados en forma satisfactoria; estará en condiciones de emitir una opinión respecto a la posición financiera que guarda el ente económico auditado.

Esta opinión profesional está basada en las informaciones obtenidas a través de los papeles de trabajo que son la evidencia comprobatoria del examen que llevó a cabo en forma cuidadosa.

La opinión que emite el contador público (auditor independiente) es precisamente sobre los estados financieros que son:

- a) El Balance General
- b) El Estado de Resultados

De los cuales se expresa la siguiente definición -- (concepto)

- a) **BALANCE GENERAL**

"El Balance es el estado que muestra en unidades monetarias la situación financiera de una empresa o -

entidad económica a la fecha determinada. Tiene el propósito de mostrar la naturaleza de los recursos económicos de la empresa, así como los derechos de los acreedores y de la participación de los dueños"

13

El Balance General también recibe los siguientes -- nombres:

- a) Estado de la Posición Financiera
- b) Estado de la Conciliación Financiera
- c) Estado de Activo, Pasivo y Capital
- d) Estado de Contabilidad

b) ESTADO DE RESULTADOS

"Desde el punto de vista objetivo, el estado de ingresos y gastos muestra un resumen de los hechos -- significativos que originaron un aumento o disminución en el patrimonio de la entidad durante un período determinado para evaluar el futuro, con frecuencia se emplea el estado de ingresos y gastos, -- ya que los resultados obtenidos son una buena base como indicadores" 14

Por otra parte, los estados financieros "dictaminados", presentan un concepto diferente, a saber tenemos:

"El resultado del trabajo del auditor y la opinión que como consecuencia de el se ha formado, se presentan generalmente en un documento cuya parte principal, es la expresión de la opinión profesional del propio auditor. Este documento puede ser una expresión concreta y sintética, en cuyo caso el propio documento recibe el nombre de Dictamen". 15

Siguiendo con el mismo autor tenemos:

"El Dictamen del Contador Público puede definirse como el documento formal suscrito por el profesional conforme a las normas de la profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que frecuentemente es lo único, que el público ve del trabajo del Contador Público".

13. P.P. 13 Las Finanzas en la Empresa. Instituto Mexicano de Ejecutivos, A. C. México 1978 por Joaquín Moreno Fernández.

El Comité del Instituto Americano de Contadores Públicos dice al respecto:

"El Dictamen es la opinión del Contador Público en funciones de auditor; es un documento por medio del cual el Contador Público independiente, señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado; y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros". 17

La Comisión Nacional de Valores dice al respecto:

"El Dictamen es la certificación de un balance; es la expresión de la opinión profesional del Contador Público respecto a que el citado documento, presenta la situación financiera de la empresa, debiendo hacer constar la amplitud del trabajo desarrollado así como si el balance se formuló conforme a las mismas bases de ejercicios anteriores y, en su caso, los efectos del cambio". 18

14.P.P.48 Las Finanzas en las Empresas, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. 1978 por -- Joaquín Moreno Fernández.

En mi concepto, puedo decir que el Dictamen es el documento donde el Contador Público independiente revela su opinión con respecto a la posición financiera que presenta un ente económico; como producto de sus actividades efectuadas en el trayecto de un período contable; generalmente doce meses.

Por lo tanto siendo la información el objetivo fundamental de la contabilidad, el cual cumple a través de los estados financieros; y siendo estos elementos de decisión para quienes los utilizan, resulta imprescindible la exigencia de la claridad y la suficiencia en su contenido.

Asimismo cabe aclarar que el motivo del principio de contabilidad relativo a la revelación suficiente esta diseñado con el fin de obligar a elaborar estados financieros, que incorporan en el cuerpo mismo de dichos estados o en notas a los mismos, toda la información que se considere misma para que las personas interesadas en dichos estados financieros pueda tomar, con todos los elementos indispensables una decisión justa en relación con dichos estados.

15.P.P. 13 Normas y procedimientos de Auditoría del I.M.C. P. Octava reimpresión (1980)

16.P.P. 204 Normas y procedimientos de Auditoría del I.M.C. P. Octava reimpresión (1980)

17.P.P. 7 El dictamen en la Contaduría Pública por el C.P. y L.A.E. Benjamín R. Téllez T.

18.P.P.8. Idem al anterior.

### 3.2 TIPOS DE DICTAMEN

Los tipos de dictamen que se presentan a saber son los siguientes:

- a) Dictamen Limpio
- b) Dictamen con Salvedad
- c) Dictamen Negativo
- d) Dictamen con abstención de Opinión
- e) Dictamen Parcial

Los dictámenes arriba mencionados se presentan de acuerdo a las circunstancias de la revisión que se le haga al cliente.

- a) El Dictamen Limpio

Es una opinión favorable para el ente económico auditado, es un dictamen normal, donde el Contador Público (auditor) no tuvo ningún tipo de limitación en su trabajo, así mismo, no encontró conceptos o partidas de gran importancia que estuvieran en desacuerdo con los principios de -- contabilidad generalmente aceptados, no existió inconsistencia alguna de importancia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad al compararse con las utilizadas en el -- ejercicio anterior.

A continuación, se presenta la forma del dictamen limpio.

"He examinado el balance general de la Cía. X, S.A. al            y los estados de resultados y utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. X, S.A., al            y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior". 19

19.P.P.205 Normas y procedimientos de Auditoría del I.M.  
C.P. Octava reimpresión.

b) El Dictamen con Salvedad

En ocasiones el Contador Público (auditor) no está en condiciones de expresar una opinión limpia; ya sea por haber estado sujeta a alguna limitación el alcance de su examen; por haber existido algunas partidas que no estuvieran de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados; o por haber existido alguna inconsistencia en las bases de aplicación de los principios de contabilidad en relación con el ejercicio anterior. De aquí, que cualquier excepción de importancia a alguna de las declaraciones contempladas en el dictamen, deberán reflejarse como una salvedad al mismo dictamen.

Es importante decir que cualquier tipo de desviaciones en los principios de contabilidad generalmente aceptados, origina al Contador Público (auditor) una salvedad en el párrafo de la opinión.

A continuación se presenta un dictamen con salvedad en la valuación de los inventarios.

He examinado el balance general de la compañía X, S.A. y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, excepto que no presencié los inventarios tomados al principio del ejercicio, los cuales fueron revisados por los anteriores auditores de la compañía.

En mi opinión, con la excepción señalada en el párrafo anterior, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. X, S.A. y el resultado de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

c) Dictamen Negativo

El Contador Público (auditor) expresará una opinión negativa cuando, como consecuencia de su -- examen, encuentra en los estados financieros una posición financiera que no está de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y las excepciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedad, no sería adecuada.

Una opinión negativa debe incluir una explicación de todas las razones que lo originaron, listando todas las razones que la justifiquen y su efecto neto cuantificado.

La importancia de las partidas es lo que separa a un dictamen negativo de un dictamen con salvedades; por ejemplo, una insuficiencia en las reservas puede distorsionar las cifras de los estados financieros.

A continuación se presenta un dictamen negativo.

He examinado el balance general de la Cía. X, S.A., al            y los estados de resultados y de utilidades acumuladas que le son relativos por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo -- con las normas de auditoría generalmente aceptadas -- y, en consecuencia incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan preparados por la administración de la compañía, no presentan la situación financiera de            al 31 de            de 19            , ni los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, en vista - de lo que se menciona en el párrafo siguiente.

La compañía no ha registrado el efecto de operaciones de venta por un importe de \$                      y los inventarios incluyen el costo de dichas ventas.

d) Dictamen con Abstención de Opinión

Es cuando no se tienen los elementos necesarios de juicio para poder emitir una opinión. La -- abstención es necesaria cuando el examen ha sido limitado en forma importante, ya sea por el propio cliente o por las circunstancias.

"Cuando exista una abstención de opinión, no se deberá expresar una opinión parcial sobre algunas partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictoria y confusa la abstención". 20

A continuación se presenta un dictamen con abstención de opinión.

"He examinado... Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas; y en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias, excepto que, de acuerdo con sus instrucciones no solicité confirmación directa de los saldos por cobrar, ni presencié la toma de los inventarios fi-

sicos al principio y cierre del ejercicio.

Como consecuencia de las mencionadas limitaciones - al alcance de mi revisión y dado que los renglones respectivos afectan substancialmente la determinación de la posición financiera y resultados de operación, no expreso opinión alguna al respecto de -- los estados financieros adjuntos". 21

e) Dictamen Parcial

Es cuando el Contador Público (auditor) ha expresado una opinión negativa, o se ha abstenido de expresar una opinión sobre los estados financieros del ente económico. Puede ser correcto, además expresar una opinión favorable (es decir un Dictamen Parcial) sobre las partidas que no se encuentren afectadas en el dictamen.

A continuación se presenta un dictamen con opinión parcial:

"He examinado el Balance General de la Cía. X, S. - A.; al de diciembre de y los estados de pérdidas y ganancias y utilidades acumuladas por el año terminado en esa fecha. Mi examen fue practica do de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyó las pruebas

de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

Según se explica en la nota 2 a los estados financieros, se considera que la estimación para cuentas malas no cubre saldos incobrables por la cantidad de \$                    originados por ventas efectuadas en el ejercicio examinado.

En vista de la importancia del asunto mencionado en el párrafo que procede, en mi opinión los estados financieros arriba mencionados no presentan razonablemente la posición financiera de la Cía. X, S.A. al        de diciembre de        ni el resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Sin embargo, en mi opinión, los activos (con excepción de las cuentas por cobrar), el capital social y las utilidades acumuladas en años anteriores, se presentan razonablemente en el balance general y los renglones individuales de resultados (salvo la provisión para cuentas malas) se presentan en igual forma en el estado de pérdidas y ganancias, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre las bases consistentes en relación con el año anterior". 22

20 Compendio de Normas, Pronunciamientos Normativos, ---  
Procedimientos de Auditoría y otros emitidos por la -  
comisión (Pronunciamiento HO5)

21.P.P.209 Normas y Procedimientos de Auditoría por el  
I.M.C.P. octava reimpresión.

22.P.P.210 Normas y Procedimientos de Auditoría por el  
I.M.C.P. octava reimpresión.

### **3.3 ESTRUCTURA DEL DICTAMEN**

Al concluir su trabajo el Contador Público (Aduditor), presenta a su cliente un documento que contiene la opinión sobre la situación que presentan los estados financieros examinados que es el resultado de la revisión que realizó. Dicho documento se conoce con el nombre de dictamen.

Ahora bien; el dictamen normal también se le puede llamar Informe Corto, el cual contiene únicamente el dictamen, los estados financieros y las notas a los estados financieros; el otro tipo de dictamen también es conocido como informe largo; el cual aparte de contener el dictamen, se añaden comentarios en forma más detallada. Las cifras y los conceptos del balance y del estado de resultados, con más amplios por ser más detallados.

Ahora bien, las partes que integran el dictamen, o la forma en que está estructurado el dictamen es la siguiente:

- a) A quien se dirige
- b) Párrafo de alcance
- c) Párrafo de opinión
- d) Firma
- e) Fecha

a) La parte a quien se dirige:

Se refiere principalmente a que el encabezado del dictamen debe ponerse la persona que contrató el trabajo; por ejemplo:

- 1.- A los señores accionistas de....
- 2.- Al consejo de administración de....

b) La parte párrafo de alcance:

Se refiere a que "El Auditor da una breve explicación del alcance del trabajo realizado y del grado de responsabilidad que asume con respecto a ese trabajo. En el dictamen ordinario este párrafo está formado por tres afirmaciones bá - sicas:

- 1) La primera en el cual el auditor afirma haber examinado los estados financieros cuyas características se describen de modo preciso al principio del propio párrafo.
- 2) La afirmación de que el examen fue realizado de conformidad con normas de auditoría - generalmente aceptadas.
- 3) La afirmación de que el auditor utilizó en su examen todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias. 23

Cabe hacer notar que el párrafo de Alcance y el de opinión han tenido un largo proceso histórico desde los inicios de la auditoría; ya que el documento que se presentaba a los accionistas es completamente diferente al que se presenta hoy en día.

El motivo de la presentación del párrafo de Alcance es y ha sido porque en este se refleja los procedimientos, las normas relativos a las instituciones que han sido creadas para estos fines. Es decir, para tener elementos de prueba suficiente en las revisiones.

c) El párrafo de opinión

Se refiere a que "Expresa la afirmación de que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de operación de la empresa conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados, y de que dichos principios de contabilidad han sido aplicados de manera consistente en relación con el ejercicio anterior". 24

Asimismo es necesario hacer notar que el párrafo de opinión se refleja en dictamen porque en él se hace constatar que el contador público juzga lo mostrado en los estados financieros con base en el examen que practico y que se ha sujetado a las normas que la profesión ejerce.

d) La firma:

Es la firma del contador público titulado que --  
emite el dictamen.

e) La fecha:

Debe ser la del último día de trabajo en las ofi-  
cinas del cliente, con el propósito de cerciorar  
se que en el período de transacciones subsecuen-  
tes no ocurran eventos que modifiquen la situa--  
ción de los estados financieros que dictamina, -  
presentados al cierre del ejercicio.

23.P.P.14 Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.  
P.

24.P.P.14 Normas y Procedimientos de Auditoría del I.M.C.  
P.

#### 3.4 IMPORTANCIA DE LAS NOTAS EN EL DICTAMEN

En virtud de que toda la información contemplada - en los estados financieros dictaminados no es completa ni suficiente cuando solo indica los importes de las cuentas, es necesario proporcionar datos adicionales que completen esas cifras; los datos a que se deben hacer referencia son incluidos en los estados financieros por medio de notas. -- Por ser parte integrante de los mismos, reciben el nombre de notas a los estados financieros.

Hay que tener presente que las notas a los estados financieros a pesar de que son parte integrante de los mismos, no pueden corregir en ningún caso un estado deficiente. Por lo tanto los datos o situaciones omitidas o no registradas, no pueden ser --- reemplazados por medio de una nota.

Las notas a los estados financieros nacen por una necesidad de información que necesita el lector para darle una interpretación mas adecuada a los estados financieros; ya que estos por naturaleza son extractos del resultado de las operaciones financieras y económicas, llevadas a cabo en determinado tiempo por una entidad económica.

Por lo tanto; podemos decir que las notas a los -- estados financieros son unicamente una herramienta de la administración para incluir información esencial

cial y obtener como resultado la simplificación de la información financiera.

Las notas a los estados financieros, pueden reflejar varias situaciones que comprenden desde pasivo de contingencia, hasta explicaciones de acontecimientos pasados o detalles adicionales de las partidas del balance general o del estado de resultados. Puesto que las notas son parte integrante de los estados financieros; estas; o sea las notas -- son responsabilidad del cliente.

Cualquier comentario hecho por el contador público (auditor) que se refiera al alcance o limitación de su examen, a la uniformidad o a cualquier otra situación que se le presente, representa una parte de su dictamen y debe ser claramente reflejado dentro de este y no debe combinar con las notas del cliente. Las frases utilizadas en las notas de -- los estados financieros no deben referirse al auditor en primera persona, ni ser escritas desde su punto de vista.

De lo anteriormente dicho podemos decir que la administración del ente económico, tiene la responsabilidad directa de la exactitud y corrección razonable de la información contenida en las notas; ya que el hecho de que los estados financieros hayan sido examinados por un contador público y se cuen-

te con una opinión del mismo no releva a la administración de la entidad económica de dicha responsabilidad.

Por otra parte a modo de aclaración, se puede decir que las notas a los estados financieros en cuanto a sus comentarios deben tener una presentación de tal modo que el lector las entienda.

A continuación se da una pauta de su presentación:

- 1.- Deben ser completas, es decir; no deben presentar información parcial dejando dudas sobre aspectos; por ejemplo el porcentaje de depreciación de un activo, es necesario presentar el porcentaje de todos los activos, si no el lector incurriría en el error de pensar que todos los activos del ente económico se depreciaban al mismo porcentaje o bien que los demás no se depreciaban.
- 2.- En una sola nota no se deben tratar temas distintos ya que ello originaría confusiones.
- 3.- Todas las notas deben ser claras, es decir; se deben evitar tecnicismos contables usando un lenguaje común que sea entendible para todos sus lectores.

- 4.- Todas las notas deben ser breves y concisas; ya que el presentar muchos datos que no forman parte del mensaje, originaría malas interpretaciones y pérdidas de tiempo para el lector.

La forma de presentar las notas a los estados financieros queda a juicio de quien las formule, ya que no existen reglas de como deben presentarse.

Las formas en que se presentan, comunmente son las siguientes:

- a) Incluir las en los renglones de los estados financieros; es decir se anotan inmediatamente después de la partida. Deben ser concisas con el fin de no quitarle claridad a la partida. No es muy recomendable esta presentación, ya que no es todos los casos las notas deben ser concisas para incluirlos en los renglones de los estados financieros; así mismo el adoptar esta política de presentación, el tamaño de los estados financieros resultaría muy extenso y tedioso en su lectura.
- b) Anotarlas al calce de los estados financieros, siguiendo la mecánica a base de anotar un número (generalmente se relacionan con números), a la partida que se está afectando con esta nota y al calce de los estados financie -

ros se describen en forma progresiva.

- c) En hojas por separado de los estados financieros; se presentan por separado haciendo la mención al calce de que las notas adjuntas a los estados financieros son parte integrante de -- los mismos, y que deberán leerse conjuntamente con los estados financieros a que se refieren.

Esta forma de presentación es la mas adecuada y la más práctica, ya que no entorpecen la lectura de - los estados financieros en cuanto a sus cifras.

### 3.5 REVELACION DE LA OPINION INDEPENDIENTE

Los propósitos de la contabilidad financiera son - los de lograr un fin informativo, mismo que se deriva de la naturaleza y relación de la contabilidad con el medio económico que la rodea, o sea la producción e intercambio de bienes y servicios que llevan a cabo las distintas entidades económicas.

25

Para que la contabilidad financiera logre su propósito, necesita ser revisada por un tercero, que en este caso sería de un contador público independiente, dicha información sería revelada por medio de un dictamen de estados financieros; el dictamen del contador público es el texto de la opinión a la que llega, como resultado de la revisión que realizó a los estados financieros del ente económico.

Este examen lo efectuó de acuerdo a normas y procedimientos de auditoría, las cuales le permite emitir un juicio de la información que presentan dichos estados y si estos mismos han sido preparados de buena fé y sobre bases equitativas y presenten en forma razonable la situación financiera.

Como la opinión que emite el contador público (auditor) es el resultado del examen que realizó sobre los estados financieros, la profesión para la protección de la sociedad y de si misma, ha dictado una serie de requisitos que rigen este examen, dichos requisitos son las llamadas "Normas de auditoría generalmente aceptadas". El contador público (auditor) al hacer mención de su dictamen que realizó el examen de acuerdo con estas normas, está afirmando que procedió de acuerdo a las exigencias de la profesión, y por lo tanto esta declaración constituye su máxima responsabilidad.

Su opinión se verá revelada de la situación que -- guarde el ente económico, al momento de emitir dicha opinión en el dictamen, esta opinión será en -- primera instancia conocida por la gerencia administrativa que tomara las decisiones pertinentes y -- posteriormente será conocido por el público en general.

La revelación de la opinión causa un impacto ya -- sea positivo o negativo de acuerdo a los resultados obtenidos por el contador público (auditor) como base del examen que efectuó.

Por lo tanto, la revelación de la opinión será dada en su oportunidad para tomar decisiones para el futuro del ente económico.

25.P.P.1 Boletín A-5 de Principios de Contabilidad  
(revelación suficiente)

## CAPITULO CUARTO

**IV A QUIEN DEBE IR DIRIGIDO EL DICTAMEN**

#### 4.1 AL PUBLICO EN GENERAL

Hoy en día, el hombre de negocios exige cada vez - con mayor urgencia al contador público (auditor in dependiente), por sus servicios que presta; el --- cual uno de los mas importantes es el de la audito ría de estados financieros.

El dictamen del contador público (auditor) es de - gran utilidad en todos los medios; de los cuales - se tratarán los mas importantes en este capítulo.

#### AL PUBLICO EN GENERAL

En este renglón se pueden considerar a:

- a) Los Administradores
  - b) Los Accionistas
  - c) Los Trabajadores
- a) Los Administradores de negocios lo utilizarán para determinar cual ha sido el resultado del negocio; observando las cifras dadas a cono-- cer por el contador público. pudiendo ver así cuales áreas fueron las de mayor problema y - así poder hacer una mejor planeación para las operaciones futuras.

Estas situaciones son dadas a conocer por el contador público (auditor) a la administración en su oportunidad por medio de un escrito llamado carta de sugerencias, en la cual manifiesta cuales fueron las deficiencias encontradas en el desarrollo de la revisión efectuada, pero que no afectan a los estados financieros de manera alarmante; haciendo las recomendaciones necesarias según el criterio del contador público, para una posible solución; así como por ejemplo:

En el desarrollo de la revisión al fondo fijo de caja. Supongamos que la cajera maneja un fondo fijo de caja de \$ 200,000.00; de la cual se le pregunta si está afianzada y si su respuesta es no, la sugerencia sería que la cajera este afianzada.

Y así pues, en el desarrollo de toda auditoría, al observar alguna situación alarmante, el contador público anotará el problema y dará una sugerencia.

- b) A los accionistas, les interesa por ser ellos los principales inversionistas del negocio, y por ser ellos en un momento dado los mas afectados en las operaciones de la empresa, ya que de los resultados obtenidos en un ejercicio; - dependerá la pronta recuperación de su capital

invertido y así poder ver también cual ha sido la productividad de esa inversión para tener una mayor seguridad en la misma.

A los accionistas lo que les interesa saber -- dentro de todas las operaciones del negocio -- que se realizaron en un ejercicio, son el resultado del estado de ingresos y gastos; es decir la utilidad o pérdida obtenida, así mismo; obtenido el resultado tomarán las medidas necesarias para subsanar errores.

- c) A los trabajadores les interesa saber cual fue el monto de las utilidades que obtuvo el negocio, ya que estas servirán de base para el cálculo de la participación de las utilidades; y vendrán a formar un punto muy importante para conservar las buenas relaciones entre trabajadores y empresarios.

#### 4.2 A LAS INSTITUCIONES DE CREDITO

La empresa vista desde un punto de vista financiero, depende de las instituciones de crédito (banca) para poder poseer una amplia gama de servicios, lo cual representa la fuente de crédito dominante, -- que se negocia a corto plazo. Tanto para la pequeña, mediana y grande empresa los prestamos bancarios presentan una de las fuentes mas importantes de crédito a corto, mediano y largo plazo.

Por consiguiente, un préstamo bancario será concedido no sin antes haber analizado los estados financieros dictaminados de la empresa que lo solicita; de lo cual en base al análisis financiero que se le hagan a estos, será en un momento dado el -- monto del préstamo.

Cabe hacer mención que estas instituciones de crédito le darán mayor importancia a aquellos renglones que consideren importantes para sus intereses; así tenemos que en el momento del análisis financiero las primeras pruebas que harán las instituciones de crédito es conocer su liquidez y su solvencia básicamente.

La prueba de liquidez la aplicarán porque en un -- momento dado se refiere al monto y composición del pasivo circulante, (cuanto pasivo tienen pendiente

de pago); así como su relación con el activo circulante (es la fuente de recursos con que se presume cuenta la empresa para hacer frente a las obligaciones contraídas).

La prueba de la liquidez se aplicará porque se refiere a la capacidad de pago en un ente económico, para cubrir tanto sus obligaciones a largo plazo a su vencimiento como sus costos e intereses.

Dentro de la prueba de liquidez se determina por medio de razones simples; y pueden aplicarse las siguientes, aclarando que no son todas las que pueden utilizarse.

a) Razón Circulante:

Esta, se determina de la siguiente forma:

ACTIVO CIRCULANTE

PASIVO CIRCULANTE A CORTO PLAZO

Esta es una de las razones básicas para evaluar la situación financiera a corto plazo. El resultado obtenido al aplicar esta razón significa cuantos pesos se tienen de capital de trabajo por cada peso de pasivo a corto plazo, que se adeuda; lo cual significa el margen de seguridad que tiene el

acreedor (institución de crédito) a corto plazo.

b) Razón de Acido o Pago Inmediato:

Esta se determina de la siguiente forma:

ACTIVO CIRCULANTE - INVENTARIOS

PASIVO CIRCULANTE A CORTO PLAZO

Esta es una de las razones más rígidas, puesto --  
que es una medida que señala el grado en que los  
recursos disponibles pueden hacer frente a las --  
obligaciones contraídas a corto plazo.

c) Razón del Límite del Crédito a Corto Plazo:

Se determina de la siguiente forma:

CAPITAL DE TRABAJO

MARGEN DE SEGURIDAD MINIMO, DESEADO O STANDAR

El objeto de esta razón es determinar si el capi-  
tal de trabajo existente está cubriendo cierto --  
margen de seguridad preestablecido. El margen de  
seguridad se obtiene dividiendo el capital de tra-  
bajo entre el pasivo circulante a corto plazo ---

(ver la razón A). Este margen de seguridad debe ser determinado por el ente económico en base a estudios financieros con el objeto de aprovechar al máximo sus recursos o en ocasiones es establecido en base a exigencias de los acreedores. El importante obtenido con esta razón significa el máximo a que puede llegar el pasivo a corto plazo para -- cumplir con este margen de seguridad.

d) Razón de Cuentas por Cobrar a Ventas:

Se determina de la siguiente manera:

CUENTAS POR COBRAR (NETO)

VENTA DIARIA A CREDITO

Con esta razón, se va a conocer el número de días-venta que significa el saldo de las cuentas por cobrar, y de esta forma determinar si en lo general se está cumpliendo con la política de crédito del ente económico; y así la institución de crédito se dará cuenta si pronto puede ser cubierta la deuda que tiene el deudor con esta.

e) Razón de Inventario de Artículos terminados a Costo de Ventas:

Se determina de la siguiente manera:

INVENTARIO FINAL DE ARTICULOS TERMINADOS

COSTO DE VENTAS DIARIO

El objeto de esta razón, es conocer el número de días de venta que presenta el inventario de artículos terminados; para que con esta forma se conozca si el ente económico tiene inventarios suficientes para satisfacer sus estimados de venta.

f) Razón de Ventas Netas a Capital de Trabajo:

VENTAS NETAS

CAPITAL DE TRABAJO

El objeto de esta razón, es determinar cuantos pesos de venta se obtuvieron por cada peso de capital de trabajo; es importante, tener en cuenta que no necesariamente una alta rotación de capital de trabajo significa una situación favorable. Normalmente un aumento en las ventas origina un aumento en el capital de trabajo y el efecto producido en la rotación del capital de trabajo debe analizar-

se detenidamente; con el objeto de determinar si - no se produjo un exceso de capital de trabajo o si este es insuficiente. También pudo haber sucedido que previamente exista un exceso o una insuficiencia y el aumento en ventas niveló estas deficiencias o bien las hizo mas desproporcionadas. También las pruebas de solvencia se determinan por medio de razones simples; y son las siguientes; aclarando también que no son todas las que pueden aplicarse.

a) Pasivo Total a Capital Contable:

Se determina de la siguiente forma:

PASIVO TOTAL

CAPITAL CONTABLE

Esta razón significa que si el capital contable es lo suficientemente mayor (fuerte) para hacer frente a las deudas con los acreedores; esto significa que esta razón mide la participación de los intereses ajenos en el negocio con relación a los intereses de los propietarios.

b) Pasivo Circulante a Capital Contable:

Se determina de la siguiente manera:

PASIVO CIRCULANTE

CAPITAL CONTABLE

Esta razón se puede considerar división de la anterior; pero por ser una deuda más corta, presenta mas peligros inmediatos para la liberación de operación de la empresa.

c) Pasivos a Largo Plazo a Capital de Trabajo:

Se determina de la siguiente manera.

PASIVOS A LARGO PLAZO

CAPITAL DE TRABAJO

Esta razón se puede aplicar cuando se han tomado pasivos a largo plazo, para inyectarle recursos - al capital de trabajo, el resultado no debe exceder del 100% ya que si esto sucediera, se determinaría que los créditos a largo plazo se han desviado a la inversión de activos, pago de dividendos o disminuciones de capital social, por lo tanto un porcentaje bajo significa el posible ---

acceso a financiamientos a largo plazo.

Como puede verse se están considerando unicamente algunas de las tantas razones de liquidez y solvencia que las instituciones de crédito pueden aplicar a los estados financieros dictaminados de sus clientes para conceder un préstamo ya sea a corto, mediano o largo plazo.

Es entendible, también que este tipo de razones -- no son unicas en su género, para hacer los análisis financieros necesarios para financiamiento de préstamos; cabe hacer mención que se tiene otros análisis como son:

- a) Análisis de Productividad
- b) Análisis de Pruebas de Mercado
- c) Análisis de Estados Financieros con Aumentos y Disminuciones
- d) Análisis de Estados Financieros Convertidos a Números Indices o Tendencias
- e) Análisis de Estados Financieros a Porcientos Integrados
- f) Punto de Equilibrio

"Todo análisis debe concluir con uno o varios hechos, con un conocimiento de la razón, del por -- que de ellos, de la influencia sobre la inversión y sus rendimientos, e incluso su trascendencia en el seno de la administración y en la acción co -- rrectiva.

Para llegar a buenas conclusiones, es necesario - estudiar los hechos con el fin de conocer su origen, separando los causados por aumento o disminuciones de volumen de los correspondientes a aumentos o disminuciones por precio. Las variaciones por precio pueden tener su origen en la inflación o deflación, o bien en el cambio de la paridad de la moneda. Aquí quedan comprendidos los aumentos o disminuciones provocados por cambios en los pre cios unitarios o venta y en los costos unitarios tando de producción como de los gastos". 26

26.P.P.207 Las Finanzas en la Empresa; Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas A.C. 1978 Joa - quín Moreno Fernández.

#### 4.3 A LOS PROVEEDORES

Para que un ente económico presente una estructura financiera sana, es necesario que presente las siguientes situaciones:

- a) El capital de trabajo inicial del ente económico debe ser aportado por los accionistas.
- b) Al ocurrir alguna expansión o algún desarrollo del ente económico, el capital de trabajo adicional, debe ser aportado por los accionistas, o bien financiado por préstamos a largo plazo.
- c) Las inversiones permanentes adicionales que -- sean requeridas por expansión o desarrollo del ente económico, deben también ser aportadas por los accionistas por medio de la inversión de -- sus utilidades o bien por medio de financiamientos externos a largo plazo.

Como se podrá observar en ninguna de las situaciones antes expuestas afectan al capital de trabajo, sino que al contrario lo apoyan en casos de requerimiento de efectivo temporal y lo incrementan en el capital de expansión o desarrollo. Ahora bien, las fuentes de financiamiento más usuales en el mundo de los negocios son los que provienen de los proveedores; la banca (punto ya tratado), emisión de acciones y obligaciones, etc.

Por lo que respecta a los proveedores (cuando sean estos necesarios para el desarrollo del ente económico financieramente hablado), estos requerirán de los estados financieros dictaminados para poder financiar su mercancía; ver la capacidad de venta, la capacidad de producción y la capacidad de pago a -- quien le va a financiar la mercancía.

El o los análisis financieros que le vaya a hacer el contador público a los estados financieros; serán en un momento dado muy similares a los que se analizaron en el punto anterior.

Como se verá "esta fuente es la mas común y la que mas frecuentemente se utiliza. Se genera mediante la adquisición o compra de bienes y servicios que la empresa utiliza en su operación a corto y largo plazo. La magnitud de este financiamiento generalmente crece o disminuye en la medida en que crece o disminuye la oferta debida a excesos de producción o mercados competitivos". 27

27.P.P.27 Las Finanzas en la Empresa, Instituto Mexicano de Ejecutivos de Finanzas, A.C. 1978 Joaquín - Moreno Fernández.

#### 4.4 A LAS AUTORIDADES FISCALES

La importancia que reviste la información de los estados financieros dictaminados por un contador público, es que delega esta; confiabilidad a la profesión, ya que al delegar dicha seguridad esta confiando que el causante está cumpliendo con el pago de sus obligaciones fiscales; que son una fuente de ingresos para el estado.

Cabe hacer mención, que el tipo de dictamen que se presenta a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público; difiere con relación al dictamen normal de estados financieros en lo siguiente:

- a) El dictamen para efectos fiscales requiere precauciones especiales y una mayor atención dada su finalidad en las áreas que tienen una repercusión fiscal.
- b) La oportunidad de los procedimientos de auditoría varía en ocasiones, como por ejemplo, - sería el de efectuar la revisión relativa a la fecha en que se deban presentar las declaraciones de impuestos, tanto anuales como los pagos provisionales y los impuestos retenidos.
- c) Ser un dictamen largo normal en el cual se deben de desglosar las cuentas que tengan repercusión fiscal por medio de anexos.

d) Asimismo, estos anexos deberán presentar dos años comparativos; siendo el último el auditado.

Ahora bien, la forma presentación del dictamen no varía mucho, la variante que se presenta, es que se debe declarar bajo protesta decir la verdad que refleja en este.

A continuación se describe la forma de presentar el dictamen fiscal:

A los señores accionistas de  
Compañía X, S.A.

"En mi opinión, con base en el examen que practiqué y que incluyo en el cumplimiento de las disposiciones fiscales federales vigentes, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía y que comprenden -- las modificaciones propuestas por el suscrito, -- presentan la situación financiera de al de de 19 y los resultados de sus operaciones por el ejercicio fiscal que terminó en esa fecha.

Declaro como protesta de decir verdad que emito este dictamen a lo dispuesto en el artículo 85 -- del Código Fiscal de la Federación, que no me encuentro dentro de impedimento profesional alguno

y que como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyo el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de importación y exportación, no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante auditado". 28

México, D.F., a            de            de            19

Nombre y firma del Contador Público

No. de registro en la D.G.A.F.F.

Se puede decir que la calidad profesional del examen fiscal y la confiabilidad de este (como se comentó al inicio de este punto), descansa en el debido cumplimiento por parte del cumplimiento del contador público, en las normas de auditoría, vigilando la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados; por la razón anterior las autoridades fiscales confían en el informe y le han reconocido importancia dada la calidad profesional del examen.

Toda esta confía que se le tiene al contador público, descansa el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación; que en su proceso de presentación a través del tiempo (desde la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal el 21 de - Abril de 1959); ha tenido al contador público co

no un soporte para que las compañías dictaminen para efectos fiscales.

Ahora bien, la responsabilidad del contador público que dictamina; es tan grande legal y éticamente hablando que se ve reflejado en el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación y el Código de Etica Profesional.

28.P.P.213 El Dictamen en la Contaduría Pública por el -  
C.P. y L.A.E. Benjamín R. Téllez T.

### CONCLUSIONES

Como resultado del trabajo realizado en los diferentes capítulos, se tienen las siguientes conclusiones:

- 1.- La auditoría de estados financieros consiste básicamente en la revisión de las operaciones efectuadas por la empresa en forma selectiva tomando en cuenta la importancia relativa y el riesgo probable de algunos renglones de los estados financieros para esbozar una opinión tomados en su conjunto.
- 2.- Las normas de auditoría generalmente aceptadas son los lineamientos creados por la profesión, que deben ser observadas por el contador público a través de toda su actuación profesional para no poner en duda su dignidad personal ni la de la profesión en general. Tomando en cuenta también que el carácter profesional del auditor tiene un sentido de responsabilidad social, que van de por medio los intereses de terceras personas que confían plenamente en el buen resultado de su trabajo.
- 3.- Los papeles de trabajo del auditor sirven para comprobar y explicar el trabajo realizado en la auditoría, sirven para respaldar la opinión del auditor contenida en su dictamen ya que representan la única prueba de validez no sólo para su dictamen sino para cualquier otro informe de auditoría.

- 4.- Estos deben ser propiedad exclusiva del auditor y es te no tendrá inconveniente en mostrarlos a otras per sonas siempre y cuando tenga la autorización de su - cliente.
  
- 5.- El dictamen de estados financieros muestra en forma resumida el alcance y contenido del trabajo realizado acerca de la posición financiera de una empresa, y -- contiene la opinión del contador público, opinión de buena fé respecto a lo razonable de la presentación de los estados financieros de una empresa.
  
- 6.- Por sus antecedentes históricos, por su evolución, - etc., el dictamen es el documento mas digno de todo crédito con que cuenta el contador público acerca de su actuación profesional porque expresa su opinión sobre el resultado de los estados financieros y que tiene gran trascendencia en el campo económico para todos aquellos futuros inversionistas que necesitan la opinión autorizada y confiable de este profesional que sabe evaluar los resultados de lo que se ha hecho durante un ejercicio y lo que se proyecta para el futuro.

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

- 1.- NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA DEL I.M.C.P.
- 2.- BOLETINES DE PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD DEL I.M.C.P.
- 3.- CODIGO DE ETICA PROFESIONAL DEL I.M.C.P.
- 4.- FOLLETO ESPECIAL EMITIDO POR I.M.C.P. SOBRE UNA CONFERENCIA DEL C.P. LUIS NIETO MARTINEZ.
- 5.- LAS FINANZAS EN LAS EMPRESAS POR: C.P. BENJAMIN R. TELLEZ T.
- 7.- ELEMENTOS DE AUDITORIA POR C.P. VICTOR M. MENDIVIL ESCALANTE.
- 8.- AUDITORIA UN ANALISIS CONCEPTUAL POR W. THOMAS PORTAR, JR. Y JOHN C. BURTOR.