

26
34



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

Facultad de Contaduría y Administración

INFORMES RESULTANTES DEL DESARROLLO
DE LA AUDITORIA INDEPENDIENTE

Seminario de Investigación Contable

Para obtener el Título de
LICENCIADO EN CONTADURIA
p r e s e n t a

FRANCISCO DIAZ LAGUNAS

Director del Seminario: Martha Aguirre Jiménez

México, D. F.

1987



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

INFORMES RESULTANTES DEL DESARROLLO DE LA AUDITORIA INDEPENDIENTE.

	Página
Introducción.....	1
<u>1. ANTECEDENTES SOBRE LA IMPORTANCIA DE INFORMAR.....</u>	3
1.1 Importancia de informar.....	3
2.2 Antecedentes y evolución del informe resultante del trabajo del auditor.....	5
1.3 Importancia de los informes para el Contador Público y la Empresa.....	16
<u>2. TIPO DE INFORMES RESULTANTES DE UNA AUDITORIA INDEPENDIENTE</u>	18
2.1 Dictamen o Informe corto.....	18
2.2 Informe Largo.....	21
2.3 Carta de recomendaciones.....	24
2.4 Informes Especiales.....	26
<u>3. CARACTERISTICAS DE LOS DIFERENTES INFORMES.....</u>	30
3.1 Dictamen o informe corto.....	30
a) Clasificación.....	30
b) Normas que rigen su elaboración.....	35
c) Responsabilidad del auditor.....	40
d) Formas de presentación.....	43
e) Comentarios al texto del Dictamen.....	46

3.2 Informe largo.....	48
a) Diferencia entre informe corto e informe largo.....	48
b) Responsabilidad del auditor.....	50
c) Contenido.....	53
3.3 Carta de Sugerencias.....	55
a) Metodos para la evaluación del control interno.....	55
b) Contenido.....	57
c) Normas que rigen su elaboración.....	58
<u>4. FUENTES PARA LA ELABORACION DE UN INFORME DE AUDITORIA.....</u>	<u>60</u>
4.1 Los papeles de trabajo como fuente para su elaboración.....	60
4.2 Normas para la formulación de las cédulas de auditoría.....	63
4.3 Preparación del informe.....	66
<u>5. SUGERENCIAS PARA OPTIMIZAR LOS INFORMES.....</u>	<u>70</u>
5.1 Una mirada hacia el futuro.....	70
5.2 Algunos ejemplos sobre los diferentes informes.....	77
a) Dictamen.....	80
b) Estados Financieros.....	81
c) Información adicional.....	91
d) Carta de recomendaciones de 1985.....	101
e) Carta de recomendaciones de 1986.....	112
CONCLUSIONES.....	123
BIBLIOGRAFIA.....	126

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

A través de la continua transformación de la Contaduría Pública los profesionales que la ejercen han tenido que ampliar el alcance de sus conocimientos y de su capacidad; a medida que el tiempo transcurre, deberá estar preparado para enfrentarse a una responsabilidad cada vez mayor, inherente a esa profesión.

La realización del presente trabajo, pretende destacar la importancia y determinar la efectividad que tienen los informes del auditor en la optimización de las operaciones de la entidad.

En la parte inicial se trata el aspecto histórico-que el dictamen o informe ha tenido a través de los años,- haciendo una descripción de los diferentes dictámenes que se han utilizado, se hace referencia a la evolución que ha tenido en México haciendo hincapié de la importancia que tiene para el empresario la dictaminación de los Estados Financieros, y el interés que el Contador Público pone en el mismo.

Posteriormente se define cada uno de los informes-resultantes de una auditoría y los objetivos que pretenden sus características, y normas profesionales de auditoría y ética que rigen su elaboración, así como también la responsabilidad que se tienen frente a terceros y sus diversas formas de presentación.

Se hace mención de la importancia que tienen los papeles de trabajo como fuente para la elaboración de un buen informe; así como el contenido de cada uno de ellos -

tambien incluye algunos aspectos que se deben de tomar en cuenta durante la preparaci3n de 3stos.

Por 3ltimo se presentan algunos comentarios sobre el futuro del dictamen, asi como tambien ejemplos de casos practicos de los diferentes informes del cual es objeto el presente trabajo; en los que se encuentran:

El dictamen como resultado del examen de los Estados Financieros realizado por Contador P3blico Independiente, la carta de recomendaciones en la que resalta la importancia del control interno para salvoguardar los intereses de la empresa, tambien se incluyen observaciones realizadas por el Contador P3blico Independiente para mejorar los controles, protegiendose a su vez de responsabilidades que pudieran derivarse de irregularidades o acciones contrarias a los intereses de la empresa.

El contenido de este trabajo contempla los aspectos y elementos que se estiman necesarios para presentar la informaci3n eficaz y oportuna, de manera que pueda orientar a la administraci3n a tomar una decisi3n adecuada para la buena marcha de la entidad.

1.- ANTECEDENTES SOBRE LA IMPORTANCIA DE INFORMAR

1.1.- LA IMPORTANCIA DE INFORMAR

Todo ser humano tiene la facultad de decisión, y esta depende, en gran parte de la información con que cuenta, por lo que debe de conocer la manera de organizar y analizar el material de que dispone para poder tomar una decisión adecuada en cualquier aspecto.

El conjunto de elementos físico humanos y de organización interrelacionados sirven para producir información. Para la obtención de dicha información existen diversos procedimientos, entre los más importantes se encuentran: la investigación documental, la encuesta y la observación.

La información es esencial en todo ser humano de cualquier clase social, ya que es la herramienta principal para poder realizar las diversas actividades con éxito además, de que debe ser clara, oportuna y completa. Ya que si la información es pobre y errónea ésta reduciría la eficiencia de las operaciones que se van a realizar.

Dentro de la vida diaria existen diversos tipos de informes como pueden ser el desenvolvimiento de un hecho histórico, los avances científicos, un informe de producción etc.

Toda información constituye un método organizado para abastecer a toda persona de los datos necesarios para poder tomar una decisión en el momento adecuado y oportuno.

El informe es un producto terminado cuya finalidad es dar a conocer algún aspecto de importancia. Es por esto que se debe de presentar con la más alta calidad y lo más claro posible además de contener los comentarios necesarios. El informe puede ser conciso o muy largo sin que esto implique que contenga situaciones superfluas.

Dentro del área profesional que es objeto del presente estudio, se encontró que todos los casos en que el Contador Público independiente haya hecho una revisión de Estados Financieros ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del examen que practicó, además tiene la obligación moral y profesional de informar veraz e imparcialmente al público que leerá sus informes.

Cuando lleve a cabo un examen de Estados Financieros el Contador Público Independiente estará obligado a rendir su opinión contenida en un dictamen, sin importar las circunstancias, pues si lleva a cabo su trabajo de auditoría y existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción, los debe indicar claramente, así como el efecto que tales problemas tuvieron en su opinión, independientemente del destino final que su cliente pueda dar a su dictamen.

Para estar en condiciones de informar sobre algún aspecto en forma objetiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir los elementos de juicio suficientes para asesorar al cliente en forma eficaz, haciendo notar los posibles riesgos y resaltando los caminos viables para el logro de los objetivos.

Todo informe pretenda ser constructivo, debe de --
contener los aspectos más relevantes y a su vez ser objetivo, es decir, cualquier comentario que se realice debe estar respaldado por evidencia suficiente y competente; ser claro, las ideas que desea expresar deben ser sencillas --
permitiendo que el lector entienda lo que quiere comentar.

También todo informe debe ser conciso, contener --
los comentarios suficientes, necesarios y ser inductivo, --
es decir, que invite a tomar acciones correctivas.

El informe es la demostración objetiva del esfuerzo y capacidad del auditor, es uno de los productos que se entrega al cliente con base en el contrato de servicios --
profesionales previamente celebrado.

En todo informe el auditor tendrá que exponer el --
resultado de su evaluación de las operaciones, además deberá de formular sus conclusiones con absoluta independencia, criterio y responsabilidad profesional.

1.2.- ANTECEDENTES Y EVOLUCION DEL INFORME RESULTANTE DEL TRABAJO DEL AUDITOR.

La teneduría de libros y la contabilidad en forma rudimentaria comenzaron a practicarse tan pronto como se --
iniciaron las transacciones comerciales.

En la antigua Grecia había un grupo de censores --
que se encargaban de vigilar y comprobar las operaciones --
de los gastos públicos y que ejercían propiamente una labor de auditoría para el movimiento de bienes y la aplicación de los mismos para beneficio de la colectividad.

En Inglaterra las cuentas eran leídas en voz alta debido a que pocas personas sabían leer, de ahí el origen de la palabra auditor que proviene de la expresión inglesa Auditing que quiere decir oyente.

La contabilidad se empezó a desarrollar primero -- lentamente durante los siglos XVI, XVII y XVIII siguiendo el curso de la teoría económica y las prácticas comerciales.

En el siglo XVIII se establecieron algunas personas autodenominadas " Contadores Públicos " pero en realidad eran simplemente copistas y escribientes.

En el siglo XIX hizo su aparición el tenedor de libros experto y su función principal consistía en descubrir transacciones fraudulentas y localizar los errores de la -- contabilidad, éste puede ser llamado el primer tipo de auditoría.

A principios del siglo XX juntamente con la Revolución Industrial que dió por consecuencia el mayor tamaño de las empresas y la multiplicidad de transacciones, la -- teoría contable y la práctica se desarrollaron rápidamente hasta la fecha, en que encontramos al Contador Público -- titulado competente y versado en economía, finanzas, derecho mercantil y fiscal; actuando como asesor y consultante en contabilidad y finanzas.

Es necesario señalar la importancia de los Estados Financieros de una empresa, ya que estos sirven al administrador o al hombre de empresa como base para la toma de decisiones, al inversionista para decidir si la empresa que presenta esos estados, es atractiva para sus inversiones --

etc., pero si estos estados no presentan la situación financiera de la empresa llevará al administrador y al inversionista a una toma de decisiones equívocas, por ello en la actualidad siempre se llama una tercera persona, - que sirve de juez imparcial; esa persona es el Contador Público que actuando de manera independiente, lleva a cabo una auditoría financiera con cuya base emite un dictámen respecto a la validez de la información financiera -- que muestran los estados financieros.

Antes de iniciar una auditoría es necesario conocer una serie de situaciones, tales como: Los estados financieros o renglones que van a examinar, la operatividad de la empresa, control interno establecido, régimen fiscal y estructura jurídica, etc. todo esto permitirá saber las limitaciones que se tendrán al desarrollar el trabajo y por consiguiente, determinar sobre que bases se han de aplicar los procedimientos a seguir, fijándose al mismo tiempo el alcance, la extensión, y la oportunidad que se les van a dar a dichos procedimientos.

La ejecución de los procedimientos de auditoría quedará contenida en los papeles de trabajo, en los que se asentarán los datos e información obtenida por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas y la descripción de las mismas.

Estos servirán de base para respaldar la opinión del Contador Público.

Las actividades del Contador Público han ascendido de las auditorías de detalle, o sea la auditoría enfocada al descubrimiento del fraude, al estudio moderno de-

hoy de los Estados Financieros con un enfoque más administrativo y al dictamen que acompaña a esos estados.

La contabilidad representa el registro de las transacciones y la preparación de los Estados Financieros, mientras que la auditoría es fundamentalmente analítica y se lleva a cabo independientemente de la gerencia con objeto de juzgar la actuación de ésta y preparar un informe imparcial de la situación financiera y administrativa de la misma.

Los fines que persiguen las auditorías pueden expresarse como sigue:

- 1.- El informar independientemente y por lo tanto de manera imparcial sobre la situación financiera y de las operaciones, y sobre la calidad de la información financiera.
- 2.- Que el auditor independiente actúe como asesor para mejorar el funcionamiento de la empresa.
- 3.- Detectar irregularidades.

La necesidad del dictamen se empezó a sentir en Inglaterra debido a la Revolución Industrial, trayendo como consecuencias el gran desenvolvimiento de las empresas especialmente en el ramo industrial.

A principios del siglo XIX, el desarrollo que comenzó a tener Estados Unidos en sus aspectos sociales, político y económico, así como el industrial, hizo que la contaduría encontrara un campo muy grande para su adelanto; no es de extrañarse que el mayor avance que se ha tenido sea en dicho país.

El primer dictamen fue redactado por el Instituto Americano

no de Contadores Públicos en los Estados Unidos durante el año de 1888, que a la letra decía: " Examinado por Contador Público y encontrado correcto. " Como se podrá observar lo expresado en dicho dictamen da únicamente una idea vaga del trabajo que había realizado el Contador Público.

De acuerdo con el desenvolvimiento y avances que tenía la contaduría en el transcurso de los años, en los Estados Unidos se realizaban las reformas necesarias para mejorar el texto del dictamen.

En el año de 1910 fue modificado el dictamen de la siguiente manera: "He examinado las cuentas con los libros y con los comprobantes de la compañía X, y verificamos el efectivo, por medio de esta certifico que en mi opinión dicho balance general exhibe la verdadera posición de la Compañía X, a tal fecha y esta en conformidad con la ley".

En este aparece un concepto que es "Esta en conformidad con la ley", esto nos da a entender la influencia que estaba teniendo el aspecto fiscal.

Antes de 1917, el dictamen era el siguiente: "Hemos hecho la auditoría de los libros, de la sociedad X, al 31 de diciembre de 1915, certificamos que nuestra opinión es que el balance general que se acompaña, expone correctamente la situación financiera hasta esa fecha".

Ya en el año de 1917, los conceptos del dictamen se ampliaron de la siguiente manera: "He practicado una auditoría, de las cuentas por el período del primero de enero al 31 de diciembre de 1917, certifico que el balance general que antecede, y el estado de pérdidas y ganancias, han sido formulados de acuerdo con el plan sugerido y acon

sejado por el Consejo de la Reserva Federal de los Estados Unidos de Norteamérica, y en mi opinión presentan la situación financiera de la compañía X, al 31 de diciembre de -- 1917, y el resultado de sus operaciones por el período".

Consecuentemente se advierte que se fijan períodos a los que se limita la revisión que el contador efectúa; además por primera vez, se menciona la revisión del estado de pérdidas y ganancias.

En el año de 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos edita un folleto que titula "Contabilidad Uniforme", en el cual se hace una serie de sugerencias, para que el dictamen que a la fecha existía como tipo fuera modificado, y es así como tenemos que en el año de 1918 esas modificaciones tomaron el nombre de métodos aprobados para la preparación del balance general, ya que en esta época notamos el interés creciente por los profesionales, en -- cuento a la dictaminación de estados financieros.

Hasta esa fecha ningún dictamen mencionaba que la revisión abarcaba a las subsidiarias de la empresa que se auditaba concretándose únicamente a la matriz.

Estados Unidos, a partir del año de 1920 vivió lo - que se ha llamado la década del progreso, pues en ésta una persona que fuera lo suficientemente emprendedora, con relativa facilidad podía hacerse rico en un lapso muy corto; en realidad este aparente progreso se debió a que los factores económicos de Estados Unidos no se encontraban regulados lo que dio por consecuencia una sobreproducción de - todo tipo de artículos, motivando el desplome de los pre-- cios, ya que era más lo producido que lo consumido.

En el año de 1929, la bolsa de valores de Nueva -- York sufre la depresión más grande de su historia hasta -- ese año, algunas de las personas culpadas de este desajuste económico fueron los Contadores Públicos ya que se les -- acusó de que los estados financieros que presentaban no -- eran entendidos por el público, pues estaban expresados en términos técnicos no fáciles de comprensión; en este momento se habla de modificar el dictamen, pero no es hasta el -- año de 1934 cuando apareció un folleto que se tituló "Auditoría de las cuentas de operaciones". El dictamen en ese -- año quedó de la siguiente manera: "Hemos examinado el balance general de la Compañía X, S.A., al 31 de diciembre -- de 1934 y los Estados de Perdidas y Ganancias y Superavit -- por el año terminado en esa fecha".

Al respecto examine, he hice las pruebas de los registros y documentos de la contabilidad de la compañía, -- así como otras evidencias de apoyo, y obtuve información -- y explicaciones de sus funcionarios y empleados, también -- hice una revisión de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados del año citado, pero no practique -- una auditoría detallada de las operaciones.

Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las -- circunstancias incluyendo todos los procedimientos que con -- sidero necesarios.

Este dictamen resultó de suma importancia para la -- evolución del mismo ya que sentó las bases del actual dictamen.

Como se podrá notar hace una descripción muy precisa de la labor que el Contador Público desempeña en su trabajo; tomando en cuenta la influencia que tuvo la depre- --
sión de 1929 pues quedó demostrado que los servicios del -
Contador Público eran prácticamente desconocidos y se empe- --
zaba a sentir la necesidad de que la actividad del Conta -
dor Público como auditor comenzaba a ser conocida.

En el año de 1938 la Bolsa de Valores de Nueva --
York dió una serie de recomendaciones para poder dictami -
nar en base a que en dicho año se descubrió que se defrau-
do a una empresa durante quince años a pesar de que los --
Estados Financieros estuvieron dictaminados por Contadores
Públicos durante todo ese tiempo. Las recomendaciones a que
se hace referencia son:

- a).- Es obligatoria la confirmación de saldos para clientes
y documentos por cobrar.
- b).- Es necesario mencionar las limitaciones que se encuen- --
tren durante el examen de estados financieros.
- c).- Se deberá observar la toma física de inventarios.

Ya en el año de 1944, el dictamen estaba integrado
de la siguiente manera: "He examinado el balance general -
de la Compañía X, S. A. al 31 de diciembre de 1940, y los-
estados de pérdidas y ganancias y superávit, por el año --
terminado en esa fecha".

Se reviso el sistema de control interno, y los pro- --
cedimientos de contabilidad de la compañía y sin llevar a-
cabo una auditoría detallada de sus operaciones examiné --
he hice pruebas de registros y métodos de contabilidad.

Dicho examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios.

En mi opinión el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y los de superávit adjuntos que le son relativos presentan razonablemente la posición de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 1940, y los resultados de sus operaciones por el año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior.

Por primera vez se hace mención de las normas de auditoría aunque hasta ese momento no se conocieran como tal en forma precisa.

En el año de 1942, El Instituto Americano de Contadores Públicos en un afán de hacer que el trabajo desempeñado en forma profesional fuera mejor y llenara más requisitos, menciona por primera vez que debería de aparecer, en el dictamen, salvedad o excepción cuando no se confirmen las cuentas por cobrar o no se hubiese presenciado la toma física de inventarios.

En el año de 1947, apareció un folleto en el cual numeraba las normas de auditoría estableciendo que serian de observancia general.

El dictamen tradicional que se conoce en la actualidad fue publicado por primera vez en el año de 1951 en la Ciudad de México.

En el año de 1956 a travez del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se comenzaron a publicar los boletines

tines sobre los procedimientos de auditoría.

En la Ciudad de México durante el año de 1974 el Instituto Mexicano de Contadores Públicos presentó a la -- profesión un nuevo dictamen en el que se destacan las si -- guientes características.

- a).- Se eliminan las referencias expresadas a los princi -- pios de contabilidad generalmente aceptados y a su a -- plicación consistente.
- b).- Se elimi an las referencias expresadas a las normas y procedimientos de auditoría.
- c).- Se elimina el calificativo de razonablemente.
- d).- se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Se recomienda la utilización del dictamen nuevo -- por las ventajas que presenta y a fin de que llegue a ser -- de uso general; sin embargo, de no utilizarse esta nueva -- forma deberá usarse el texto del dictamen tradicional.

El informe largo nace como consecuencia del creci -- miento de tamaño y complejidad de las empresas modernas, -- además de la necesidad que tiene el cliente de conocer una nueva forma más amplia y analítica las cifras que presenta el dictamen de los estados financieros; así como también -- que se le proporcionen comentarios sobre la información -- complementaria.

El cliente necesita de una información completa y -- precisa para poder tomar una decisión adecuada la cual se -- le proporciona el informe largo.

En la actualidad la mayoría de las firmas de Contadores Públicos incluye un informe largo como parte de una auditoría, donde presentan a la administración de la empresa un punto de vista objetivo acerca de los aspectos financieros.

Dentro del contenido del dictamen que se publicó en los Estados Unidos en el año de 1944, por primera vez se hace mención de la revisión del control interno.

En el año de 1949 El Instituto Americano de Contadores Públicos en un informe especial publicado en el mismo año, expresa que:

El control interno comprende el plan de organización y de todos los métodos y medidas de coordinación adaptadas para:

- a).- Proteger los activos.
- b).- Fomentar la eficiencia de las operaciones.
- c).- Verificar la exactitud y veracidad de los datos contables.
- d).- Alentar el apego a las políticas de la administración prescritas en una empresa.

Conforme las compañías se vuelven más grandes y complejas, el desarrollo de las operaciones descansan más ampliamente sobre los controles establecidos por la empresa; es por ello que deben estar bien definidos.

El empresario necesita de una persona ajena a la empresa que le exprese una opinión sobre el funcionamiento de los controles establecidos para el desarrollo de sus operaciones en la entidad económica; el Contador Público-Independiente estudia y evalúa el sistema de control interno de la empresa, como resultado de este trabajo; está

obligado a formular sugerencias constructivas para mejorar los sistemas examinados, dando nacimiento a la llamada -- "Carta de Recomendaciones" donde estipula sus sugerencias.

I.3 IMPORTANCIA DE LOS INFORMES PARA EL CONTADOR PÚBLICO - Y LA EMPRESA.

A través de los años se ha observado en el ejercicio de la Contaduría Pública independiente que el interés del empresario sobre los servicios de auditoría no ha sido el suficiente y esto entre otras cosas se debe a que desconoce en la mayoría de los casos la naturaleza y alcances - de dichos servicios profesionales.

En el año de 1959 cuando se creó en México dentro de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, se dejó sentir una necesidad por parte de las empresas de recurrir a la dictaminación para fines fiscales de sus estados financieros.

Es a partir de este momento, que los servicios del Contador Público como profesionista independiente se vieron incrementados en forma creciente, pero el sentido que el empresario dio a la necesidad de tener sus estados financieros auditados no fue el adecuado, pues en ocasiones estos servicios se contrataban sin realizar realmente su función.

Cabe hacer notar que en este aspecto gran parte de los contadores no se han preocupado por delinear el servicio que se presta en una auditoría e inclusive el de enfatizar en que consiste dicho servicio.

Desde el punto de vista del Contador Público que - actua dependiendo de una empresa, se considera como una -- persona necesaria para resolver los problemas de tipo con- table y fiscal.

La importancia que tiene un informe para el audi- tor es el dar a conocer al cliente que contrató sus servi- cios los resultados obtenidos durante su examen, comentar- las irregularidades localizadas y dar recomendaciones en - forma constructiva para mejorar el funcionamiento de las - operaciones de la empresa.

La importancia que tiene para la empresa es el de- conocer si se están desarrollando los sistemas estableci- dos, respecto a las deficiencias en su funcionamiento si se están tomando medidas correctivas y oportunas.

Es indudable que la expedición de un informe por - parte del Contador Público Independiente trae beneficios - tanto al cliente como a la entidad interesada.

Uno de los objetivos es el de crear inquietudes en tre los directivos de la empresa, a fin de que procuren so- lucionar los problemas que en ellos se tratan, si el Conta- dor Público Independiente logra que eso se consiga, deberá sentirse satisfecho, ya que habrá motivado el inicio de un proceso de transformación tendiente a mejorar el desempeño de la empresa.

El Contador Público Independiente realiza un servi- cio a su cliente al presentarle observaciones y sugerencias como resultado de su revisión, principalmente sobre sus as- pectos administrativos contables y de control.

2.- TIPOS DE INFORMES RESULTANTES DE UNA AUDITORIA INDEPENDIENTE.

Como resultado de haber realizado el examen a los estados financieros, el Contador Público Independiente necesita comunicar los hechos sobresalientes y esenciales de la culminación de su trabajo.

El servicio más importante y valioso que presta la profesión de la Contaduría Pública es la preparación de -- los diferentes informes que se generan como resultado del trabajo de auditor entre los que se encuentran por excelencia el dictamen o informe corto, estos deben ser elaborados con la más alta calidad y que se ajusten a las normas previamente establecidas.

2.1.- DICTAMEN O INFORME CORTO.

Dictamen o informe corto puede definirse como el -- documento formal suscrito por el profesional, conforme a -- normas específicas de la profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los es tados financieros de su cliente.

Dicho esto, se puede afirmar que el informe corto o dictamen es en sí la opinión concreta que emite un contador público independiente sobre la razonabilidad de una si tuación financiera y los resultados de una empresa que pre sentan los estados financieros de acuerdo con principios -- de contabilidad generalmente aceptados.

La dictaminación consiste en emitir un juicio so--

bre la situación o hecho a una fecha determinada, más no certifica esa situación, ya que certificar es dar una cosa por segura, esto es afirmar o atestiguarla por medio de un documento público.

El dictamen deberá contener la naturaleza, alcance y los resultados del examen practicado, en los siguientes términos:

- a).- Haber realizado el examen de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- b).- Haber utilizado todos los procedimientos de auditoría que consideró necesarios en las circunstancias.
- c).- Expresar su opinión acerca de la situación financiera de la empresa, así como de sus resultados, o sea, si son o no razonablemente correctos.
- d).- Si se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados y dichos principios fueron aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior.

El objetivo principal del dictamen o informe corto es patentizar los estados financieros que acompaña; por lo tanto, el Contador Público por medio del dictamen da a conocer el resultado del examen que realizó; y es la forma mediante el cual emite su opinión sobre la situación financiera de la empresa.

Las finalidades u objetivos del dictamen pueden ser entre otras, las siguientes:

- 1.- Como base para los directores o gerentes, futuros inversionistas, socios o accionistas y público en general, a fin de que tengan una base cierta sobre la si--

tucción financiera de una empresa.

- 2.- Para informar a las partes interesadas acerca de la administración del negocio, con el objeto de conocer la conveniencia o la necesidad de modificar su estructura.
- 3.- Como base para considerar el fruto que tendría los aumentos o disminuciones de capital, fusión o conversión del negocio, o de su venta.
- 4.- Como base para informar a las autoridades fiscales sobre la situación de los contribuyentes.

Lo anterior lleva a afirmar que la importancia del dictamen radica en la confianza que imprime a los estados financieros ante el público interesado.

Dentro de los pronunciamientos para emitir un dictamen y que se consideran más importantes de los que estipula el Instituto Mexicano de Contadores Públicos se encuentran:

- 1.- En todos los casos en que un Contador Público Independiente haya hecho una revisión de estados o información financiera, ineludiblemente deberá expresar una opinión en los términos del examen que practicó.
- 2.- Se considera que un Contador Público queda asociado a estados o información financiera cuando su nombre aparece alcalce o conjuntamente con dicha información, aun cuando no haya hecho examen alguno.
- 3.- El dictamen del Contador Público es en síntesis la información de los resultados de auditoría y es de suma importancia en el ámbito de los negocios porque sirve de base para fincar decisiones.

2.2.- INFORME LARGO.

El informe largo de auditoría es un medio fundamental para proveer al propietario de una empresa un análisis eficaz de las tendencias operacionales y posición financiera.

La utilidad de los informes largos destinados a la gerencia en ninguna forma se limita a las pequeñas empresas. Grandes empresas que cuentan con departamento de contabilidad altamente competentes que emiten reportes internos excelentes, desean reportes internos de sus contadores públicos.

Una serie de informes largos que cubren un periodo de varios años, constituyen muy valiosa historia financiera de la compañía que puede ser consultada en numerosas ocasiones.

El informe largo contiene mucho más información detallada que el corto, información que se proporciona usualmente por medio de cédulas detalladas que fundamentan a los estados financieros principales, que muestran comparaciones, análisis y comentarios explicativos.

Con base en lo anterior, diríamos que el informe largo "Es el documento en el que el auditor explica en forma extensa, acerca de los resultados a los que llegó, después de llevar a cabo sus investigaciones y haber aplicado las técnicas que considera necesarias de acuerdo a las circunstancias, a diferencia de estados financieros, de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas".⁽¹⁾

(1) Los Informes de Auditoría

Héctor Sánchez Camacho 1975.

Tambien se le denomina informe largo "A los análisis o comentarios que amplian la información básica que se encuentra contenida en un juego de estados financieros dictaminados por el auditor." (2)

En informes largos existen datos, cifras y circunstancias que se comentan, que no están sujetos al cumplimiento de todas las normas de auditoría y que por su naturaleza no son verificables en la auditoría para fines del dictamen de estados financieros, tales como unidades vendidas, cifras de producción, saldos mensuales de cuentas por cobrar y por pagar etc., por lo que si bien el auditor tiene la obligación ineludible de cumplir con toda su responsabilidad profesional, si puede y debe incluir en su informe, todos aquellos datos que a su juicio sean de interés a su cliente, aún cuando no hayan sido verificados como si se tratara de expresar un dictamen sobre los mismos.

La información complementaria que se presente junto con el dictamen sobre los estados financieros básicos. Debera sujetarse a examen en los mismos términos en que se examinaron dichos estados financieros y por lo mismo deberá estar cubierta por una opinión del auditor.

El informe largo tiene como objetivo principal el de proporcionar análisis, comparaciones y comentarios sobre los estados dictaminados y sobre estados o información adicional obtenida que se relacione con estos.

(2) Normas y Procedimientos de Auditoría.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1986.

El informe largo varía mucho más en forma, contenido y propósito que el dictamen de estados financieros o informe corto el cual persiguen un mismo fin y conserva su uniformidad en virtud de las reglas vigentes para su emisión.

El informe largo debe proporcionar información atractiva e interesante al cliente; el descubrir aspectos técnicos sobre la ejecución del trabajo de auditoría desarrollado le restaría interés; como producto terminado debe contener la mayor calidad profesional.

Además de lo ya mencionado tiene que incluir toda la información que el auditor considere le vaya a ser de utilidad al cliente; las explicaciones, datos y análisis razonados acerca de la información contenida en el dictamen de estados financieros y sobre información que se relacione con éstas; el lenguaje que se utilice en su redacción debe ser correcto y adecuado, fundamentalmente deben evitarse los comentarios acasados técnicos, difícilmente entendibles para los lectores del informe.

Para algunos clientes el uso principal del informe es para efectos de crédito; para proveer al banco u otra agencia de crédito de un panorama comprensivo de la situación financiera de la compañía y el resultado de sus operaciones. En este caso vemos que el principal objetivo desde el punto de vista del banco o agencia de crédito sería obtener un panorama general de la empresa para la toma de decisión.

Además de los objetivos señalados anteriormente, el objetivo o finalidad del informe largo también depende del

uso que le va a dar la persona que solicitó la revisión de los estados financieros; las mismas finalidades que persigue el dictamen o informe corto son las que persigue el informe largo, y además la de proporcionar a los acreedores de una empresa la información sobre si la administración -- se ha manejado atinadamente de acuerdo con la crítica constructiva que lleve a cabo el auditor, así como para conocer la solvencia de la empresa.

2.3.- CARTA DE RECOMENDACIONES

En los últimos años el Contador Público ha sentido la necesidad de familiarizarse más y más con las operaciones del negocio que revisa para obtener información que le permite evaluar con mayor seguridad la razonabilidad de las cifras de los estados financieros, y así poder ofrecer un mejor servicio a su cliente. Es por ello que el estudio y evaluación de los sistemas de control interno siguen siendo las bases primordiales para determinar el alcance y oportunidad que se le van a dar a los procedimientos de auditoría lo cual permite a su vez conocer ciertas deficiencias de la organización de su cliente; dichas deficiencias deben ser comentadas con los funcionarios de la empresa, proporcionando así un servicio adicional de gran efectividad.

Esta información no se incluye en el dictamen ya -- que su importancia e interés se enfoca a un grupo minoritario, originando que con los datos obtenidos, y en complemento del dictamen e informe largo, se elabore otro informe --

considerado como un subproducto de la auditoría, que tiene como finalidad destacar deficiencias, desperdicios, etc., y proponer alternativas de solución. A este documento se le conoce con el nombre de Carta de Recomendaciones o Sugerencias.

El objetivo principal de presentar la carta de recomendaciones o sugerencias es el de proporcionar un servicio adicional a las personas en que descansa la obligación de dirigir a la empresa; esta ayuda se brinda al poner en evidencia cualquier deficiencia en el control interno, revelada al hacer la evaluación del mismo y al aplicar los procedimientos de auditoría, dando a conocer al mismo tiempo las posibles soluciones a dichas deficiencias.

Para el logro del objetivo antes mencionado, el Contador Público Independiente recurre, generalmente, a fuentes que le permiten conocer las deficiencias existentes, usualmente estas fuentes son:

- a).- Situaciones anormales encontradas al estudiar y evaluar el control interno.
- b).- El criterio del auditor permitira profundizar y determinar el alcance de su trabajo y proponer sugerencias respecto a la forma de corregir las deficiencias observadas, evaluando la importancia relativa de ésta en relación con el riesgo que se corre al adoptar la medida o solución propuesta.
- c).- Si la auditoría anterior se realizo por el mismo auditor, se verificara que las sugerencias presentadas en la auditoría precedente; se hayan llevado a cabo, en caso contrario se investigaran las razones por --

las cuales no se han tomado en cuenta y, por lo tanto debe ra reportarlas y discutir las con la Gerencia.

2.4.- INFORMES ESPECIALES

Los informes especiales como su nombre lo indica - son el resultado de diversos tipos de trabajos especiales- como por ejemplo:

a).- Dictamen sobre Estados Financieros Proforma:

Se emite ordinariamente en relación con estados finan ciosos históricos que presentan la posición financie- ra a una fecha determinada y los resultados de opera- ción por el período que termina en la misma fecha.

Existen, sin embargo, situaciones que hacen indis- pensables conocer el efecto que pueden tener sobre las cifras de los estados financieros, transacciones im- portantes que ocurren después de la fecha de los mis- mos o que no se han consumado, pero que tienen gran- des probabilidades de efectuarse. Para conocer ese -- efecto se utilizan estados financieros que se denomi- nan proforma.

Los estados proforma que se preparan para mostrar el efecto de hechos posteriores ya ocurridos o cuya - posibilidad de ocurrir tengo un alto grado de certe - za, sólo podrán dictaminarse cuando estén basados en- estados históricos dictaminados.

Cuando existan salvedades, observaciones o aclara- ciones a los estados financieros base, deberán consig- narse también en el dictamen sobre los estados profor

ma.

El dictamen del Contador Público deberá indicar - que se refiere a estados financieros proforma y que se da efecto a las operaciones o hechos subsecuentes descritos como si hubieran ocurrido precisamente al cierre de las operaciones del último día del ejercicio dictaminado.

b).- Informes sobre los Estados Financieros Intermedios.

El examen que se va a realizar se refiere a los estados financieros que la empresa emite en cualquier momento durante su ejercicio a fechas (y por períodos) que - no coinciden con el cierre de este.

El auditor podrá emitir dicho informe siempre y -- cuando:

- Haya cumplido con las normas de auditoría y todos los procedimientos necesarios que se consideren en las circunstancias.
- Cumpla con los procedimientos mínimos de auditoría que son aplicables para este tipo de revisiones.
- Señale claramente en dicho informe que no expresa una opinión en virtud de que su revisión solo fue limita - da.

Para la realización de este informe se deben in -- cluir los siguientes elementos:

- La identificación de la información financiera interme dia.
- Una descripción general de los procedimientos utili - zados.
- La mención de que los estados financieros del ejercicio

anterior fueron dictaminados (y si fue por otro auditor mencionar este hecho).

--- La afirmación de que no se efectuó un examen de acuerdo con las normas de auditoría.

c).- Dictamen Fiscal.

El informe fiscal en México apareció apartir de la creación de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, dependiente de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

El artículo No. 52 del Código Fiscal Federal menciona que los hechos afirmados en los dictámenes que formulan Contadores Públicos, sobre los estados financieros y su relación con las declaraciones fiscales se presumiran ciertas salvo prueba en contrario.

Los requisitos para emitir dicho informe son:

--- Que el Contador Público que dictamine, este registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público. Se inscribira para estos efectos a las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Contador Público registrado en la Secretaría de Educación Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.

--- Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podra cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas al cumplimiento de esta fracción.

Las autoridades fiscales podran ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los su jetos pasivos o responsables solidarios y expedir las liqui daciones de impuestos omitidos que correspondan.

d).- Tambien pueden considerarse como informes especiales - aquellos que se elaboran con motivo de los siguientes trabajos especificos:

- Revisión del sistema de contabilidad en general.
- Estudio para determinar costos.
- Estudios del probable efecto fiscal para cambios en la empresa.
- Informes que contienen evaluación, opinión o estimación del auditor acerca de un problema especifico, etc.

En este tipo de informes puede ser necesario verifi car ampliamente las operaciones o puede ser suficiente lle var a cabo pruebas selectivas de ciertas partes de la conta bilidad; estas auditorías implican por lo general la revi sión y comprobación particular de alguna cuenta, procedimien to o actividad de una empresa.

La practica de una auditoría especial da por resultado un in forme que por sus características no puede ajustarse al tr adicional.

3.- CARACTERISTICAS DE LOS DIFERENTES INFORMES

Siempre que el Contador Público realice una revisión de estados financieros tiene la obligación profesional de informar veraz e imparcialmente al público por medio de un informe o dictamen, pues si llevó a cabo un trabajo de auditoría y existieron problemas que no fueron solucionados a su satisfacción, los deberá indicar claramente, así como el efecto que tuvieron en su opinión independientemente del empleo que les otorga el cliente.

Los diferentes tipos de informes abordados en el presente trabajo, los cuales se derivan del trabajo profesional de un auditor independiente o externo, revisten diversas peculiaridades.

A continuación se indican sus principales características y reglas que regulan su formulación, para lo cual se citan en el mismo orden adoptado en el capítulo precedente.

3.1.- DICTAMEN O INFORME CORTO

a).- Clasificación.

— Opinión Limpia.

Se expresa una opinión limpia cuando se cumplen todas las normas de auditoría, aunque no se haya aplicado ningún procedimiento declarado como mínimo, pero siempre que los alternativos empleados sean satisfactorios—este hecho se aclara en el primer párrafo del dictamen; también existe opinión limpia cuando no hay desviacio -

nes importantes en la aplicación de los principios de - contabilidad generalmente aceptados, y cuando no exist-- ten contingencias que puedan devirtuar un área de signi ficación en los estados financieros.

--- Opinión con Salvedades.

Las salvedades son las excepciones parciales a alguna - de las afirmaciones genericas del dictamen, ya sea con- relación al alcance de la revisión o la opinión del au- ditor.

En todos los casos de salvedad se tendra presente - la importancia relativa y riesgo probable respecto de - los estados financieros tomados en conjunto.

Las salvedades en el dictamen del Contador Público- pueden formularse de la siguiente manera:

1.- En cuanto a las limitaciones impuestas al Contador- Público en el alcance de su trabajo.

Esta salvedad esta relacionada con el primer parra- fo del dictamen y se vincula intimamente con el al- cance de la auditoría, para el caso en que no sea - posible aplicar algunos de los procedimientos obli- gatorios.

Algunas veces el auditor recurre a procedimientos - supletorios para aprovechar plenamente la existen - cia de todos sus activos, en cuyo caso tendra que - declarar expressamente en su dictamen que la salvedad no pasa de ser un simple agregado que no afecta sin- gularmente la limpieza de la opinión; en cambio si- el auditor no dispone de los procedimientos alternag

tivos adecuados para aprovechar plenamente la veracidad del renglon de inventarios la salvedad si debe desplazarse hasta la opinión.

- 2.- Las salvedades en el dictamen pueden referirse, también a la aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados cuando la empresa auditada se aparta de los mismos, al registrar erróneamente una transacción.

Este tipo de salvedades se pueden señalar en un párrafo aparte, entre el párrafo del alcance y el de la opinión tratando de que sea breve y explicando la razón de la salvedad.

- 3.- Otras de las salvedades se refiere a la falta de aplicación uniforme o consistente de los principios de contabilidad en comparación con el ejercicio anterior.

Probablemente este es el motivo de salvedad más común, porque las prácticas y políticas de la empresa son dinámicas por naturaleza de manera que de un período a otro puede parecer conveniente a sus directores registrar la depreciación a una tasa diferente, o modificar su sistema de costos.

El auditor debe juzgar estas circunstancias con la mayor amplitud de criterio, pues los resultados de tales inconsistencias pueden ser beneficios para la presentación de la posición financiera de la empresa, en cuyo caso solo hará el señalamiento que crea indispensable en su dictamen; o bien puede constar una distorsión de la imagen de los estados financieros.

tambien se describira el cambio y efecto neto cuantificado en parrafos separados.

Las salvedades por incertidumbre se dan cuando -- existen éstas, sobre el efecto que puedan tener en la información financiera y los resultados de operación de la compañía, situaciones pendientes de resolución; se usara la expresión " sujeta a " describiendo las incertidumbres que existan.

Estas requieren de un profundo y cuidadoso estudio así como la aplicación del mejor juicio del auditor.

--- Opinión adversa o negativa.

A medida que el auditor se familiariza con la práctica del dictamen, adquiere un cierto sentido de proporción que le permite distinguir entre una salvedad de opinión y una negación de ella. No hay nada escrito que obligue al auditor a seguir una regla inflexible -- por medio de la cual pueda calificar la salvedad.

Como resultado de una auditoría practicada, el auditor puede formarse la opinión de los estados financieros que ha examinado y no presentan la posición financiera de una empresa, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, en tal caso no se justifica una opinión con salvedades, ya que el auditor independiente tiene información suficiente para formarse la idea de que los estados financieros no esta elaborados razonablemente.

Cuando se presenta este caso excepcional, el audi-

tor esta obligado a indicar claramente el porque de su opinión adversa, generalmente en un parrafo intermedio dentro de su informe, en el que describe las circunstancias.

No se deben expresar opiniones parciales sobre algunas partidas individuales de los estados financieros en vista de que harian contradictoria y confusa la afirmación basica del Contador Público.

--- Abstención de opinión.

El auditor niega su opinión, o simplemente no la rinde cuando se enfrenta a restricciones importantes a la aplicación de procedimientos de auditoría, cualquiera que sea la razón de estas restricciones, o porque los procedimientos de auditoría no han dado resultados satisfactorios, o porque carece de elementos de juicio suficientes para formarse una opinión sobre si los estados financieros presenta o no la posición financiera o los resultados de operación de una determinada negociación.

Su negativa a opinar, sin embargo, esta sujeta a la condición de explicar claramente la causa, motivo o razon que lo lleva a ese extremo.

En caso de que existan limitaciones al alcance ya sea por el propio cliente o por las circunstancias que sean importantes y que el Contador Público no puede formarse una opinión sobre los estados financieros debiera expresar que se abstiene de opinar.

b).- Normes que rigen la elaboración del dictamen.

El Contador Público es el único profesionista con capacidad para preparar informes de auditoría y dar una opinión en el sentido de que los estados financieros muestran la situación financiera y los resultados de operación.

La opinión que da el auditor independiente sobre dichos estados financieros es digna de crédito para las personas interesadas y para el público en general.

Las personas interesadas se pueden clasificar en las que son ajenas a la empresa y las que tiene relación directa con la misma.

Del primer grupo podemos mencionar a los acreedores, inversionistas, gobierno, etc.; del segundo grupo, al consejero de administración, los accionistas, los propietarios y los funcionarios de la empresa, etc.

Dicha opinión constituye una gran responsabilidad para el Contador Público. Al respecto, el Boletín No.3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, en la parte relativa señala: "El hecho de que fue un trabajo de auditoría tendiente a la expresión de una opinión profesional y el hecho de que, al estar satisfecho el auditor que aplicó todos los procedimientos que él mismo consideró necesarios, asume la responsabilidad profesional íntegra del resultado de su trabajo".

En el Código de Ética Profesional en el punto 2.11 se establece: "El contador público será considerado culpable de un acto que desacredite a la profesión, entre - -

otros casos, al expresar su opinión respecto a los estados financieros que haya examinado o presentar cualquiera -- otra información profesional:

- a).- Omite un hecho importante que conozca y sea necesario manifestarlo para que los estados financieros o sus informes, no desorienten o induzca a -- conclusiones ficticias o erróneas.
- b).- No informa claramente sobre cualquier dato falso- importante que sea de su conocimiento.
- c).- Incurre en negligencia grave en la ejecución de -- su trabajo profesional o al rendir el informe co- rrespondiente.
- d).- No obtiene suficiente información para justificar la opinión que sustente.
- e).- No informa cualquier desviación grave de los prin- cipios contables generalmente aceptados o cual- -- quier omisión importante en las circunstancias -- del caso concreto.
- f).- Aconseje falsar los estados financieros o cual- -- quier otra información.

En conclusión, las opiniones, informes y documen- tos que presente el Contador Público deberán contener la -- expresión de su juicio fundado, sin ocultar o desvirtuar -- los hechos de manera que puedan inducir a error.

Por lo tanto, el Contador Público debe tener mucho cuidado al emitir su opinión no debiendo dejar de observar ni el menor detalle que podría ser el inicio de una falla- grave.

Dado lo estricto de esos lineamientos se comprende

que el Contador Público debe estar perfectamente preparado para salir adelante en sus revisiones del presente trabajo.

Las normas de auditoría que rigen al Contador Público y a la dictaminación de estados financieros, son requisitos de calidad relativas a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza de la profesión y de su característica específica.

Las fuentes de las normas de auditoría son las siguientes:

- 1.- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- 2.- La auditoría tiene características y finalidades propias que le son naturales.

Clasificación de las normas de auditoría según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

- 1.- Normas Personales.
- 2.- Normas relativas a la ejecución del trabajo.
- 3.- Normas relativas a la información y dictamen.

1.- Las normas personales son: cualidades que el auditor debe tener para poder realizar el trabajo, estas cualidades las debe mantener durante toda su vida de actividad profesional: dentro de éstas normas están comprendidas las siguientes:

- a).- Entrenamiento técnico y capacidad profesional es decir, que tenga entrenamiento y capacidad profesional suficiente para que el servicio que se dé sea de la mejor calidad posible.
- b).- Cuidado y diligencia profesional significa que -

al ejecutar su trabajo lo realice tomando en --
cuenta todos los factores que son necesarios pa-
ra que éste resulte bueno.

- c).- Independencia Mental. Es muy importante esta nor-
ma, pues si no se tiene una independencia absolu-
ta, las decisiones que se tomen en cuanto a su -
trabajo no serán de la confianza de terceras per-
sonas.

Las normas de ejecución del trabajo son:

- a).- Planeación y Supervisión. Para poder llevar a ca-
bo un trabajo en la mejor forma posible es neces-
ario que antes de comenzerlo se tenga una vi --
sión en cuanto al tiempo y cantidad de trabajo.
Otro elemento importante es la supervisión ya -
que debe ser la adecuada para llegar a concluir-
el trabajo satisfactoriamente.
- b).- Estudio y Evaluación del Control Interno. Para -
poder percatarnos hasta que grado vamos a encon-
trar problemas en la realización de nuestra audi-
toría, es muy conveniente efectuar un amplio es-
tudio de todos los procedimientos que se siguen-
en la empresa para el control y registro de las-
operaciones y el cuidado de sus activos, una vez
llevado a cabo este estudio nos podremos dar --
cuenta hasta que punto el control interno es bug
no o no, y determinar si las posibles fallas que

se puedan tener sean o no de trascendencia.

- c).- Obtención de Evidencia suficiente y competente.-
Conforme se han aplicado los procedimientos de -
auditoría y según los resultados que hemos ido -
obteniendo nos daremos cuenta si la evidencia ob-
tenida es la adecuada y competente.

Las normas de Dictamen e información son:

- a).- Aclaración de la relación con los estados finan-
cieros y la responsabilidad asumida respecto a -
ellos.

El contador público independiente debe aclarar -
perfectamente el tipo de examen al alcance y la-
responsabilidad que asume al dictaminar los esta-
dos financieros de la Empresa.

- b).- Aplicación de los principios de Contabilidad ge-
neralmente aceptados.

Cuando el contador público independiente mani --
fiesta su opinión sobre los estados financieros,
se cerciora que éstos estén de acuerdo con los -
principios de contabilidad generalmente acepta--
dos.

- c).- Consistencia en la aplicación de los principios-
de contabilidad.

El auditor debe cerciorarse si los principios de
contabilidad que se aplicaron durante el ejerci-
cio son consistentes con el ejercicio inmediato-
anterior.

- d).- Suficiencia de las declaraciones informativas.

Los estados financieros de una empresa son declaraciones informativas respecto a los elementos de su posición financiera y los resultados de sus operaciones ante terceras personas por consiguiente el auditor debe considerar suficientes las declaraciones informativas sobre la empresa.

c).- Responsabilidad del auditor.

El Contador Público al firmar un dictamen esta adquiriendo una responsabilidad con respecto a él.

Son dos responsabilidades que adquiere al firmar un dictamen:

La Responsabilidad Legal y la Responsabilidad Profesional. Estas responsabilidades están íntimamente ligadas ya que si incurre en una lo mas probable es que incurra en la otra, por ejemplo: si al dictaminar incurre en dolo adquiere una responsabilidad legal y también una responsabilidad profesional.

Ante la Dirección de auditoría fiscal, la ley establece que si como resultado de las pruebas selectivas practicadas se demuestra que en los estados financieros y en las declaraciones dictaminadas por el Contador Público, -- existen irregularidades que se traduzcan en la evasión de impuestos, la dirección de auditoría fiscal federal procederá a:

- 1.- Cancelar el registro del Contador Público solo para efectos de fines fiscales.
- 2.- Turnar el expediente en que consten las actua-

ciones realizadas a la procuraduría fiscal de la federación para que resuelvan, si procede - denunciar los hechos al ministerio público a - efecto de que ejercite la acción penal correspondiente y para que en su caso se constituya - como coadyuvante.

3.- Notificar al colegio de Contadores Públicos -- respectivo las anteriores recomendaciones.

La responsabilidad penal del contador público está reglamentada por el artículo 40. constitucional que reglamenta el ejercicio de las profesiones. Este precepto señala que ninguna persona podrá impedirsele que se dedique a la profesión, industria, comercio o trabajo que le acomode siendo lícitos, el ejercicio de esta libertad podrá vedarse por determinación judicial cuando se ataquen los derechos de terceros o por resolución gubernativa dictada en los términos que marca la ley cuando se ofendan los derechos de la sociedad.

Como se ha mencionado que solo en caso de delito - en el ejercicio de su profesión por parte del contador público se le podrá vedar el ejercicio de su profesión, y so lo sera culpable penalmente cuando haya cometido algún delito ya sea intencional o por imprudencia punible.

El Código penal en su artículo 2615 en su capítulo referente a la prestación de servicios profesionales dice:

El que presta servicios profesionales sólo es responsable ante las personas a quienes sirve por caso de negligencia impericia o dolo sin perjuicio de las penas que merezca en caso de delito.

El Código Civil hace responsable al profesional ante quienes sirve, solo en caso de negligencia, impericia y dolo, el código penal obliga a la reparación del daño, pero no especifica a quien pagará el daño.

Con respecto a la responsabilidad civil el artículo 71 de la ley reglamentaria de los artículos 4o. y 5o. - constitucionales dicen:

Los profesionales seran civilmente responsables de las contradicciones que cometen en el desempeño de los trabajos profesionales sus auxiliares y empleados que estan - bajo su inmediata dependencia y dirección siempre que no - hubiera dado las instrucciones adecuadas o estas hubieran sido causa del daño.

La responsabilidad profesional del contador público es aquella que tiene con su cliente como profesionista.

Las opiniones, informes y documentos que presenta el contador público deberá contener la expresión de su juicio fundado sin ocultar o desvirtuar los hechos de manera que puedan inducir al error.

El contador público al tener una relación contractual con el cliente está obligado según él a realizar su - examen de los estados financieros de acuerdo con normas y procedimientos de auditoría.

La responsabilidad del contador público hacia su - cliente se limita a darle una opinión profesional acerca - de los estados financieros auditados; en caso de que el -- contador público realice su trabajo con dolo, delito intencional o imprudencia punible ya su responsabilidad sera de carácter fiscal, penal o civil.

d).- Formas de presentación.

Existen dos formas de presentación del dictamen establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos con el fin de que exista uniformidad entre los auditores al emitir sus opiniones y evitar confusiones en el público lector.

Para la presentación del dictamen debemos tener en cuenta las diferentes clasificaciones mencionadas anteriormente.

El dictamen limpio, con salvedades, opinión adversa o abstención de opinión; la forma tradicional del dictamen es el siguiente:

He examinado el balance general de la compañía "K" S.A. de C.V. y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos por el año -- que término en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas y los procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros adjuntos -- presentan la situación financiera de la compañía "K" S.A. de C.V. y los resultados 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.

Dentro de este tipo de dictamen existen afirmaciones que son de carácter eminentemente técnico y que tienen un significado exclusivamente para los Contadores Públicos

o personas que conocen de la materia.

En los años en que ha estado vigente el texto del dictamen tradicional ha servido como labor educativa, al mismo tiempo en el texto se señala la obligación del auditor de cumplir con las afirmaciones respecto al alcance del trabajo y las de verificar la aplicación de principios de contabilidad en forma consistente.

Dentro de este dictamen no se menciona la responsabilidad primaria de la administración de la compañía en la preparación de los estados financieros.

De acuerdo a las anteriores consideraciones, en el año de 1974, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, presentó un nuevo dictamen:

En mi opinión, con base en el examen que practique, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía "K" S.A. al 31 de diciembre de 1985 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

De este tipo de dictamen se destacan las siguientes características:

- 1.- Se elimina la referencia a las normas de auditoría y los procedimientos, también a los principios de contabilidad y su aplicación consistente.
- 2.- Se agrega la referencia a la responsabilidad primaria de la administración de la compañía de preparar los estados financieros para el examen de el auditor.

No existe ninguna objeción para utilizar esta nueva forma de dictamen sobre estados financieros si así lo considera más adecuado el auditor, porque existe la convicción de que las normas de auditoría siempre serán cumplidas no obstante que no haga referencia a ellas en el dictamen.

En forma similar el auditor tendrá que comprobar que la administración de la compañía aplicó consistentemente los principios de contabilidad en la preparación de estados financieros, a pesar de no mencionarlo expresamente en el dictamen.

La consistencia en principios de contabilidad tienen por objeto cubrir el aspecto informativo de la comparabilidad de las cifras en los estados financieros que acompañan al dictamen del auditor.

La simplificación y la nueva presentación del dictamen se debe principalmente a que existen ciertas normas dentro del código de ética que establecen obligaciones semejantes a las normas de auditoría por lo que se consideran que no es indispensable hacer referencia dentro del cuerpo del dictamen.

Es importante aclarar que cuando existan violaciones a las normas de auditoría, principios de contabilidad y a sus reglas particulares de valuación y de presentación o su aplicación consistente el auditor deberá expresar las salvedades, su opinión negativa o se abstendrá a opinar según proceda.

La presentación del dictamen debe de ser de acuerdo a las dos formas establecidas anteriormente explicadas.

Adjunto al dictamen se incluyen los estados financieros sujetos a revisión sobre los cuales se está otorgando la opinión expresa en el dictamen.

e).- Comentarios al texto del dictamen.

El contador público al expresar su opinión (dictamen) introduce en ella dos partes fundamentales que son:

- 1.- El párrafo del alcance a la revisión.
- 2.- El párrafo de la opinión.

La primera parte del dictamen es generalmente el llamado "Párrafo del alcance". En este el contador público hace tres afirmaciones esenciales, en primer lugar afirma que ha examinado los estados financieros a los que se refiere el balance y el estado de resultados de "Z" negociación por el período terminado en "X" fecha.

El contador público no expresará una opinión acerca de los estados financieros, ni presentará cualquier otra información profesional sin haber practicado un examen adecuado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. No firmará dichos estados, ni informes sin incluir un dictamen redactado de tal manera, que exprese claramente su opinión. Cuando las salvedades a falta de datos y comprobación lo haga engañoso o confuso hará constar en su informe o al pie del estado que presente, que no puede emitir opinión y también los motivos que se lo impiden.

La segunda afirmación es a la que se refiere a que el examen ha sido practicado de acuerdo con las normas de-

auditoría generalmente aceptadas.

Cuando el auditor hace constar en el dictamen que su examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría, declara que ha procedido como un profesional, por lo tanto excepto por errores de juicio en que puede haber incurrido involuntariamente, presentan en forma razonablemente correcta la situación financiera y los resultados obtenidos por la entidad económica examinada.

Finalmente expresa que su trabajo fue realizado -- aplicando los procedimientos de auditoría incluyendo las -- pruebas a los registros y en los libros contables que juzgó necesarios en las circunstancias.

Los procedimientos de auditoría son un conjunto de técnicas especiales empleadas para realizar la revisión de los estados financieros.

Tales procedimientos resultan muy numerosos y variados en la práctica, su naturaleza y extensión depende de la eficiencia en el control interno.

El contador público solo hace mención de algunos -- de los procedimientos aplicados y no de la totalidad de -- ellos:

"Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyendo en consecuencia, los procedimientos de auditoría que estime necesarios en las circunstancias".

En el parrefo de la opinión las primeras palabras "en mi opinión" reflejen precisamente la idea de que se -- trata de una opinión profesional o dictamen.

Enseguida se menciona "El balance general y el es-

tado de resultados que se acompañen presentan razonablemente la situación financiera de la compañía "Z" S.A. al 31 - de diciembre de 19XX y el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, esta opinión se ha formulado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, los que han sido empleados sobre bases consistentes a las del ejercicio anterior.

Incluye tres afirmaciones:

- 1.- Que los estados financieros reflejan razonablemente la situación financiera de la empresa a una fecha determinada.
- 2.- Que el examen se realizó de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3.- Que los principios de contabilidad generalmente aceptados fueron aplicados sobre bases consistentes a las del año anterior.

3.2.- Informe largo.

a).- Diferencia entre informe corto (dictamen) e informe largo.

El informe largo y el dictamen de estados financieros constituyen dos partes de un mismo trabajo.

El dictamen de estados financieros está basado en el cumplimiento de todas las normas de auditoría generalmente aceptadas y en la aplicación de las pruebas y procedimientos de acuerdo con las circunstancias. Por lo que se refiere a los comentarios del informe largo pueden incluir datos y cifras que no necesariamente han sido verificadas-

por el auditor como para expresar una opinión sin salvedades sobre dichos datos o cifras.

Es necesario realizar una separación del dictamen y la información complementaria que constituye normalmente el informe largo.

Dicha separación es indispensable, ya que el auditor, no puede asumir la misma responsabilidad por lo que comente en su informe largo, que lo asumido en el dictamen de estados financieros.

Cuando el dictamen del auditor contiene salvedades debe tenerse especial cuidado en referenciar a la salvedad con el informe largo, donde las cifras, datos o circunstancias se relacionen.

La información que contiene el informe largo es mucho más extensa que la contenida en el dictamen o informe corto.

Los informes largos son los documentos en el que el auditor explica los resultados a los que llegó en forma extensa, después de efectuar investigaciones y haber aplicado las técnicas que considero necesarias de acuerdo a las circunstancias, a diferencia del dictamen o informe corto que expresa únicamente la opinión del auditor sobre los estados financieros y de acuerdo con normas de auditoría generalmente -- aceptadas.

El informe largo difiere del dictamen en cuanto a contenido y propósito, además de que en los informes largos deben destacar información, atractiva, con la mayor calidad profesional para que la persona que los consuite obtenga bases firmes y pueda tomar una decisión adecuada.

b).- Responsabilidad del auditor.

La responsabilidad del auditor respecto a la información complementaria y a los estados financieros básicos en un informe largo es, claramente, la misma que cuando se trata de un informe corto o dictamen.

Para numerosos clientes se emiten tanto informes largos como informes cortos, y el lenguaje de la opinión del auditor así como el contenido de los estados financieros, son idénticos en ambas emisiones.

Surge sin embargo, una duda en cuanto a la responsabilidad del auditor respecto a las cédulas adicionales y a los estados financieros que usualmente se incluyen en el informe largo.

La información complementaria de un informe largo se sujeta ordinariamente a la misma clase de procedimientos de auditoría que se aplican a los estados financieros básicos.

Más adelante se comenta la responsabilidad que se tiene sobre los estados financieros adjuntos ya que estos se incluyen dentro del informe largo para la mejor comprensión del contenido del informe corto o dictamen.

La responsabilidad del auditor esta representada - por una opinión profesional de acuerdo con los principios-contables y como resultado de una revisión llevada a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente acceptadas. El auditor no asegura, ni garantiza, tampoco responde de la buena representación de la gerencia, pero si asume - la responsabilidad de sus propias opiniones.

Para obtener un mejor entendimiento de la responsabilidad civil que el auditor contrae tanto con los clientes como con terceras personas, resultara útil extraer las resoluciones de los tribunales para tenerlas como precedente para futuras situaciones.

Con respecto a los clientes, existen contratos de relaciones, de los cuales son las bases para el contador - en cuanto a sus derechos y obligaciones.

Dicho contrato puede constar de un escrito muy explicito; sin embargo, esos escritos suelen ser muy generales cubriendo cuando mucho el periodo de duración y el arreglo en cuanto a honorarios, en el concepto de que una - auditoría se llevara de acuerdo con las normas de auditoría generalmente acceptadas, cualquier desacuerdo en esas - normas debe ser especificado, es por eso que cuando el auditor se ve envuelto en litigaciones con respecto a su trabajo, la parte contraria siempre se refiere a lo que se ha comprometido a realizar.

Las cortes se inclinaron por castigar o reprender- al contador cuando no ha tenido la precaución de ser explicito en su contrato por escrito.

La responsabilidad del auditor se limita a una la-

bor de opinión por la cual es contratado ya que él mismo -- no asegura o garantiza a su cliente contra las pérdidas -- por deshonestidad de sus empleados, ni tampoco que la auditoría descubra todas las irregularidades.

Debe reconocerse, que una auditoría normal su objetivo primario, no es descubrir desfalcos, o fraudes sino -- emitir una opinión profesional con respecto a la posición-financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.

Los programas de auditoría no están destinados a -- descubrir irregularidades, sino a revisar las cuentas para emitir una opinión. Si un auditor tuviera que descubrir alguna irregularidad, tendría que extender sus trabajos a -- punto donde el costo sería prohibitivo.

El auditor tiene el deber de llevar a cabo su trabajo con habilidad, cuidado y precaución.

Un auditor no es un detective tampoco debe iniciar un trabajo con la idea de que existen irregularidades. Se justifica creer que los que sirven en una empresa y en los que han depositado su confianza, son honrados y por lo tanto habrá que confiar en sus representaciones, siempre tomando las debidas precauciones para que cualquier caso que despierte la sospecha del auditor, lo haga introducirse a fondo, pero en ausencia de tal suspicacia solo estará comprometido a ejercer un cuidado razonable.

Los contadores no se preparan para descubrir planes de fraude ingeniosamente preparados, cuando no hay nada que despierte interés y cuando esos fraudes son llevados a cabo por empleados de confianza de la empresa y los-

directores no los descubren durante años.

Los papeles de trabajo son como medio de prueba pa ra cualquier demanda en contra del contador público.

En cualquier caso de demanda contra un contador ba sado en la negligencia de su trabajo, es de suponerse que los papeles de trabajo serán presentados como evidencia en relación a la auditoría practicada, la evidencia puede ser presentada por los demandantes para afirmar su demanda por fraude o negligencia. Por otro lado puede ser el contador quien presenta sus papeles de trabajo para establecer la veracidad de su auditoría y de la opinión expresada en sus declaraciones.

Los papeles de trabajo constituirán un antecedente del trabajo de auditoría llevado a cabo desde el punto de vista cualitativo y cuantitativo, es decir constituirán -- una prueba de los antecedentes examinados, investigaciones y confirmaciones que se hicieron, etc., a la vez confirmaran un antecedente de la cantidad de pruebas y muestras -- que se efectuaron, el cual al juzgar por el auditor, fueron adecuadas en tales circunstancias.

Cuando es puesta en duda la veracidad de la creencia del contador sobre su opinión, los papeles de trabajo podran ofrecer una evidencia persuasiva del pensar del con tador en el desenvolvimiento y formulación de su opinión.

c).- Contenido del informe largo.

Este informe incluye generalmente:

a).- Una aseveración respecto al alcance del examen y -

una expresión de la opinión del auditor ésta es idéntica al informe corto (dictamen).

- b).- Los principales estados financieros (balance, estado de resultados y estado de variación en las cuentas de capital), y sobre lo que el auditor está expresando su opinión. Si las notas a los estados financieros son numerosas y largas estas notas con frecuencia se incluyen en una página por separado.
- c).- Información complementaria que consiste en la historia de la empresa comentarios acerca de las operaciones y situación financiera, estados y cédulas comparativas, estado de origen y aplicación de recursos, razones o índices y otros informes analíticos.

El contenido del informe largo se encuentra dividido de acuerdo a las necesidades que tenga el cliente.

Una persona especializada y ajena a los intereses de una empresa debe comentar las operaciones que esta tuvo en el período que comprendió la revisión, ya que resulta de suma importancia para el empresario como para terceras personas.

También es conveniente que el auditor realice observaciones generales.

La información complementaria puede ser financiera o no financiera y por lo tanto, se debe de tener cuidado en la información que se le presente para poderla juzgar.

Debido a sus características es conveniente, preparar un índice de las secciones más importantes de la información.

mación presentada, que pueden ser:

- a).- Detalle del contenido de cada cuenta o grupo de operaciones.
- b).- Descripción de las investigaciones especiales y -- sus resultados.
- c).- Comentarios sobre la situación que guardan ciertas partidas de los saldos de algunas de las cuentas.
- d).- Descripción sobre las situaciones específicas que se consideran importantes para el lector.

Es necesario comentar que el informe largo es una ampliación a los estados financieros dictaminados y sus notas.

No obstante en esta información complementaria el auditor debe aplicar las normas de auditoría para su examen.

Es importante destacar que el informe largo no debe contener la información básica ya que ésta forma parte de los estados financieros y sus notas.

3.3.- Carta de sugerencias.

- a).- Métodos para la evaluación del control interno.

La carta de recomendaciones incluye todas las fallas encontradas en el control interno después de haber hecho su evaluación.

Los métodos establecidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos para llevar a cabo esa evaluación son los siguientes:

- 1.- Descriptivo: Se relacionan en los papeles de trabajo las características del control interno clasificadas por actividades, departamentos, y otros que intervienen en el sistema.
- 2.- Cuestionarios: Se plantean las cuestiones que se consideran aspectos básicos del control interno. Son listas de preguntas clasificadas por áreas de operación y/o rubros del balance que se contestan en las oficinas del negocio; se trata de obtener información respecto a las medidas de control interno en vigor.
- 3.- Grafico: Consiste en presentar la organización del cliente y los procedimientos que tienen en vigor en sus diferentes actividades o departamentos; o bien, en preparar graficas combinadas de organización y procedimientos.

El control interno se define como un plan general de organización que incluye todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adopta en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su información financiera, promover eficiencia operacional y provar la adherencia a las políticas establecidas por la administración de la entidad.

Es muy importante la evaluación del control interno de una entidad económica ya que el auditor determinara sus deficiencias encontradas durante el desarrollo de su trabajo y calificarlas en cuanto a la gravedad y posibles repercusiones, además de acuerdo a la confiabilidad que le otorgue el control interno sobre esa base establecerá el alcance de su trabajo.

Si las fallas de control interno son graves y el auditor no logra suplir esa limitación de una manera práctica, deberá abstenerse de opinar sobre los estados financieros.

Todas las fallas son comentadas con el departamento afectado y después con la gerencia de la empresa para ser corregida de una manera adecuada y lo más pronto posible, para un mejor funcionamiento de la empresa.

Todas las observaciones y recomendaciones que son hechas por el auditor a la empresa, esta última será la que tome la decisión si la acepta y lo lleva a cabo de acuerdo a las necesidades de la empresa; en cambio el auditor cumple con su deber de informar las deficiencias encontradas ya que estas podrían traer consecuencias irreparables para la empresa.

b).- Contenido de la carta de Recomendaciones.

El contenido de la carta de recomendaciones es ilimitado tanto en naturaleza como en variedad de asuntos a tratar los cuales se caracterizan por el enfoque de negocios que debe darse.

Es decir se abordan los problemas con el mismo punto de vista de un buen empresario al observar las áreas de su compañía.

Preferentemente el informe debe contener recomendaciones y soluciones pero también debe incluir sugerencias sobre problemas o deficiencias encontradas en ciertas áreas y sobre las cuales se desconoce aun su solución, ya sea por que no está dentro del campo de conocimientos tec-

nicos del auditor o por que requiere de estudios posteriores que pueda hacer la propia compañía o un tercero.

Todas las sugerencias constructivas normalmente son producto del trabajo en una auditoría de estados financieros y aunque no se presenten soluciones de inmediato, constituyen llamados de atención a la gerencia y además se presta al cliente un servicio adicional.

Debe tenerse cuidado en la redacción del informe y ser lo bastante diplomático para que la gerencia no tenga la impresión que se le está ordenando como debe manejar su negocio.

c).- Normas que rigen su elaboración.

Dentro del punto 2.11 del Código de Etica Profesional se menciona que el Contador Público sera culpable de cualquier acto que descredite a la profesión al emitir una opinión sobre los estados financieros, así como al presentar cualquier otra información profesional como resultado de la auditoría.

Dentro de este último párrafo se incluye "La Carta de Observaciones y Sugerencias", por lo que se considera que tal responsabilidad y cuidado profesional también abarca a este documento y a cualesquier otro de los informes que se tratan en este trabajo.

Es recomendable que todos y cada uno de los asuntos a tratar en la carta sean cuidadosamente revisados y sean lo suficientemente importantes a fin de que aporten beneficios a la empresa auditada.

Asimismo, cabe mencionar que dicha responsabilidad se limita a la revisión que corresponde al campo de acción del Contador Público como profesionalista, o sea la de los aspectos contables y financieros, por lo que es conveniente que no invada zonas o áreas ajenas a su especialidad.

No obstante, en algunas circunstancias que lo ameriten, bien puede hacer algunas observaciones y sugerencias de situaciones que haya apreciado en el transcurso de la auditoría y que sean ajenas a su profesión, dado que pueden ser de utilidad a la empresa y que los interesados lejos de molestarse por ello estarán satisfechos con los servicios que les ofrece su auditor.

El Contador Público cumple con su cliente al darle a conocer las anomalías encontradas durante el transcurso de su revisión, así como sugiriéndole las posibles soluciones, por lo que es responsabilidad única y exclusiva del cliente el tomarlas en consideración, ya que en última instancia él es el que decide y en tal caso, el Contador Público queda exento de esa responsabilidad.

4.- FUENTES PARA LA ELABORACION DE UN INFORME DE AUDITORIA.

4.1.- Los papeles de trabajo como fuente para su elaboración.

Los papeles de trabajo son de vital importancia para la profesión de Contador Público.

La necesidad de que el auditor adquiera habilidad y juicio en el uso de estos instrumentos básicos es para obtener los mejores resultados de una manera más rápida; los papeles de trabajo constituyen una cadena que une los registros del cliente con el informe del auditor.

El trabajo de una auditoría se concentra al rededor de la preparación de una serie de papeles de trabajo, en tal forma y contenido, que se puede derivar de los mismos un informe acerca de la situación financiera y las operaciones del cliente.

Dentro de las normas de auditoría se señala que el auditor deberá obtener la evidencia suficiente y competente mediante la inspección, observación, investigación y todas las técnicas de auditoría que sean aplicables para obtener una base razonable para la expresión de una opinión con respecto a los estados financieros sujeto a examen; para obtener dicha evidencia el auditor prepara los papeles de trabajo que revelan el alcance de su examen y la responsabilidad profesional tenida en el curso de la investigación.

Los papeles de trabajo se pueden definir como los documentos preparados y/o obtenidos por el auditor durante el examen de estados financieros para fundamentar su opinión.

Finalidades de los papeles de trabajo:

Los papeles de trabajo de auditoría constituyen una recopilación de toda la evidencia obtenida por el auditor y son innumerables los propositos y finalidades que se logran; como pueden ser:

- Base para fundamentar el contenido de los informes, -- tanto en el aspecto de debilidades, consecuencia y recomendaciones, como en el de los aspectos corregidos de auditorias anteriores y de las operaciones manejadas correctamente.
- Comprobar y explicar en detalle las conclusiones y opiniones resumidas en el informe.
- Proporcionar información para la preparación de declaraciones de impuestos y documentos de registro para la comisión de valores y bolsa y otros agentes gubernamentales.
- Coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.
- Proveer un registro historico permanente de la información examinada y los procedimientos de auditoría aplicados.
- Actuar como guía en exámenes subsecuentes, para minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.
- Evidencia de la solidez y calidad profesional del trabajo desarrollado.

Los papeles de trabajo son cédulas o documentos en donde se muestra:

- a) La información obtenida por el auditor.
- b) Las pruebas realizadas.
- c) Sus resultados.

Todo lo mencionado anteriormente es aplicable en caso de papeles de trabajo preparados para auditorías anuales recurrentes, y la mayor parte de ellas adaptables tanto a auditorías no recurrentes como a investigaciones específicas.

La preparación de papeles de trabajo adecuados requiere de una cuidadosa planeación antes y durante el transcurso de la auditoría.

A medida que se va desarrollando cada fase del proceso de verificación, el auditor deberá revisar el material por cubrir tratando de ver el tipo de papel de trabajo que presente la evidencia en forma más efectiva.

Los papeles que no han sido planeados, preparados apresuradamente y sin una visión clara del trabajo que se va a desarrollar, raras veces cumplen su objetivo, y por lo tanto es necesaria la repetición del trabajo de investigación con el objeto de remediar las deficiencias encontradas en los mismos, con lo que se emplea doble tiempo y que repercute en el presupuesto de la auditoría planeado con anticipación.

Uno de los aspectos que distinguen a la auditoría de cualquier otra forma de supervisión, es la elaboración y conservación de los papeles de trabajo. El grado de calidad con que se planeen, preparen, revisen y conserven distinguen el nivel de profesionalismo con que se ejecuta esta función.

4.2.- Normas para la formulación de las cédulas de auditoría.

- 1.- Los papeles de trabajo son propiedad del auditor y no deben mostrarse a personas ajenas a la empresa excepto con la autorización expresa de ella.
- 2.- Los papeles de auditoría son confidenciales y durante el desarrollo del examen de los Estados Financieros debera evitarse que sean consultados por cualquier persona ajena al auditor.
- 3.- Las cédulas de auditoría deben contener una característica esencial de autosuficiencia, es decir; que cualquier persona que los consulte pueda entender su contenido sin necesidad de aclaraciones verbales del auditor que las formulo.
- 4.- Cada cédula de auditoría debe planearse física y mentalmente antes de su formulación.
- 5.- Cada papel de trabajo debe tener una estrecha relación por lo menos con un objetivo de auditoría.
- 6.- Las cédulas de auditoría no deben ser transcripciones de los registros contables del cliente, en este sentido, la firma de contadores debe esforzarse por preparar papeles bajo el principio de las excepciones que se interprete de la siguiente manera:

Planear en la cédula de auditoría la información estrictamente necesaria para cumplir con la norma de la obtención de evidencia suficiente y competente en la cual se apoye el dictamen.

Las cédulas de auditoría que por necesidad contienen transcripciones de registros contables debera procurar

se que los prepare el personal del cliente; y en este caso para cumplir con la norma de independencia del auditor deberé verificar la autenticidad de los datos en forma selectiva.

En vista de que los papeles de trabajo incluyen toda la información obtenida por el auditor, existen innumerables variedades y tipos de los mismos. Sin embargo -- existen ciertas categorías generales dentro de las cuales se podría agrupar la mayor parte de los papeles de trabajo éstas son:

- 1.- Programas de auditoría, cuestionarios y hojas de pendientes.
- 2.- Hojas de trabajo o balances.
- 3.- Asiento de ajuste.
- 4.- Cédulas, análisis y otros papeles de trabajo.
- 5.- Cédulas sumarias
- 6.- Extractos de actas y otros papeles narrativos y de memoranda.
- 7.- Certificados y declaraciones del cliente.

El borrador del informe de auditoría incluyendo -- estados financieros, se considera como parte de los papeles de trabajo de auditoría.

Toda cédula de auditoría debe de incluir los elementos siguientes:

Analisis: que comprende el contenido de la cedula propiamente dicho y que puede ser la descripción de un -- contrato, una grafica de flujo una relación de cuentas por cobrar a clientes.

Comprobación.- se hace constar mediante las llamadas-marcas de auditoría en este elemento esta representación del trabajo efectuado por el auditor para verificar el contenido de la cédula de auditoría.

Cuando un papel de trabajo no incluya el elemento de comprobación no podrá considerarse una cédula de auditoría.

Las marcas de auditoría, son anotaciones realizadas generalmente con lápiz rojo en el cuerpo de los papeles de trabajo.

Las marcas de auditoría permiten una comunicación instantánea y breve del trabajo efectuado por el auditor respecto del contenido de una cédula.

Las marcas son señales que se anotan junto a la información obtenida por el auditor, para evidenciar las investigaciones realizadas. Sus principales ventajas son:

--- Facilitar el trabajo y aprovechar el espacio al anotar en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas.

--- Facilita su supervisión al poder comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

No obstante que cada auditor puede crear sus propias marcas, es conveniente que su diseño sea simple.

También existen los sistemas de índices el cual su objetivo es archivar adecuadamente los papeles de trabajo por secciones homogéneas de acuerdo a su contenido.

Los índices son las claves que permiten localizar el lugar exacto de una cédula en los papeles de trabajo y que se anotan con lápiz rojo en su parte superior derecha.

La utilización de los índices tienen las siguientes ventajas:

- Simplifican la revisión al presentar en forma ordenada los papeles de trabajo.
- Evitan duplicidad de trabajo, ya que al asignar un lugar específico para cada cédula, se elimina el riesgo de que se elabore nuevamente.
- Facilitan la elaboración del informe al localizar en cédulas específicas las debilidades detectadas en la revisión.

4.3.- Preparación del Informe.

Un informe de auditoría debe ser claro, conciso y fácil de seguir. Deben evitarse los párrafos largos y complicados así como las frases elegantes o sofisticadas.

Algunos términos técnicos necesariamente deben ser empleados, pero debe hacerse un esfuerzo para utilizar lenguaje comercial en lugar de términos estrictamente técnico-contables.

Los errores gramaticales, las faltas de ortografía y las expresiones populares son inexcusables en documentos de este tipo.

La mecanografía de informes de auditoría, especialmente el orden adecuado en los estados financieros y cédulas, requiere un grado considerable de habilidad y experiencia.

Para evitar los errores en informes de auditoría, son necesarias rigurosas normas de verificación.

Después que el informe ha sido mecanografiado, ca

da cálculo y suma deberán ser verificados: Importes, fechas y nombres tomados de informes anteriores deberán ser comparados con esos informes la precisión de los estados financieros, cédulas anexas y cifras del cuerpo del informe, deberá determinarse por comparación con los papeles de trabajo.

Sobre una copia en carbon del informe puede utilizarse un sello para consignar las iniciales de las personas que llevaron a cabo esas diferentes fases de verificación.

La experiencia muestra que, cualquier flexibilidad en la aplicación de las normas relativas al proceso de verificación inevitablemente dará lugar a errores en los informes que se emiten a los clientes.

El respeto de los clientes por la habilidad profesional de un auditor se pierde rápidamente si; los informes y estados financieros contienen errores.

En grandes firmas de Contadores Públicos, con frecuencia organizan secciones de revisiones separadas para cerciorarse de que:

- 1).- Los informes de auditoría coinciden en todos los detalles con los papeles de trabajo.
- 2).- Las políticas contables reflejadas en los informes están de acuerdo con las normas de la firma.
- 3).- Los estados destinados a ser revisados por la comisión de valores u otras agencias gubernamentales cumplen los requerimientos de tales instituciones.

Aun cuando no es factible, en una pequeña firma de Contadores Públicos, contar con una sección de revisio-

nes independiente, es posible y deseable en una asociación de dos o más Contadores Públicos, que cada socio lleve a cabo una completa y crítica revisión de los informes preparados por el otro.

Esta practica asegura una revisión fresca y objetiva que, con frecuencia, revelara irregularidades no evidentes para la persona que directamente intervino en la actividad de la auditoría y preparación del informe.

La revisión del informe largo con el cliente, con anterioridad a su emisión, es deseable por varias razones. Antes de que un informe llegue a manos de terceros, la administración debere tener la oportunidad de estudiar si alguna información confidencial de operaciones esta siendo revelada.

Esta revisión provee, asimismo, seguridad adicional contra posibles errores, en vista de que el cliente -- con frecuencia esta familiarizado en la materia, de tal manera, que está posición de objetar cualquier presentación errónea.

La preparación de la carta de recomendaciones en teoría debe realizarse en todas las auditorías ya que es una forma de presentarle las irregularidades encontradas y las posibles soluciones, además, de prestar un mejor servicio.

El personal que interviene en la auditoría es el responsable de la preparación de la carta y quedara a juicio de él como encargado de la auditoría la autorización final y la expedición de dicha carta.

Debe empezarse la planeación de la carta tan pronto como sea posible, de preferencia al empezarse la auditoría, notas y apuntes deben tomarse en el transcurso de la auditoría sobre aquellos asuntos importantes, los cuales - posteriormente se redactaran de una manera formal.

Es probable que se le preste mayor atención a las cartas de recomendaciones si estas son redactadas con las características de un informe.

Sin embargo para algunos clientes, principalmente pequeños es más recomendable usar el estilo de una carta, - en última instancia debe preocupar más el contenido y no - el estilo, ya que con redacción adecuada explica donde se puede mejorar el sistema o las fallas que se detectaron.

5.- SUGERENCIAS PARA OPTIMIZAR LOS INFORMES.

5.1.- Una mirada hacia el futuro.

A continuación se presentan algunas sugerencias - para modificar el contenido del dictamen, ya que para algunas personas puede ser un poco confuso el significado de - diversas palabras, y las pueden interpretar de diferente - forma a la que el auditor quiere dar a entender.

Dentro del dictamen tradicional el término "adjunto" en el párrafo de la opinión del dictamen establecido - por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos es criticable ya que si la entidad actúa con dolo, consciente o in conscientemente, y anexa al dictamen del auditor (sin que éste se pueda percatar del uso y destino del mismo), la in formación complementaria u otros estados financieros no -- examinados por él, los usuarios podrían pensar que la opinión que emite comprende a la información o estados financieros incluidos en el cuaderno, por el solo hecho de estar adjuntos al dictamen, razón por la cual se considera - que no debe incluirse dicho término y mencionar los estados financieros objeto del examen, Asimismo, al afirmar -- que en su opinión los estados financieros examinados presentan la situación financiera de la entidad, de conformidad con principios de contabilidad, hace innecesaria la - utilización del calificativo razonablemente, el cual se - considera debe suprimirse, ya que sólo induce al usuario - a cuestionarse sobre si existió algo que imposibilitó al auditor a expresar que dichos estados presentan la situación financiera, o que trata de evadir la responsabilidad-

personal e que está obligado, al dar a entender que en su opinión la información financiera que se presenta está más o menos bien.

Indudablemente durante su período contable, la entidad obtiene una diversidad de resultados - entre otros - de carácter económico, administrativo, de productividad, - fiscal y social, que en forma directa o indirecta repercuten en su situación financiera a través de la utilidad o - pérdida generada por las operaciones efectuadas en dicho período, por lo que se considera que no es recomendable la utilización del término resultados como se contempla en el texto del dictamen, ya que el estado de resultados proporciona el que pasa a formar parte del estado de situación - financiera como la utilidad o pérdida del período contable siendo el término adecuado resultado de sus operaciones.

La formulación y presentación de los estados financieros básicos objeto del examen del auditor, debe efectuarse conforme a los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos que - son los conceptos fundamentales para delimitar e identificar a la entidad, cuantificar las operaciones y presentar información financiera cuantitativa, y son de carácter - obligatorio, por lo que se considera que el calificativo - generalmente aceptados debe eliminarse del texto del dictamen, puesto que le resta importancia y confiabilidad a la opinión que expresa el licenciado en contaduría, ya que el usuario podría pensar que su aplicación no es de observancia general y lo llevaría a cuestionarse sobre si la entidad y el auditor aceptan y cumplen con lo que establecen -

dichos principios, uno de los cuales es precisamente el de consistencia, por lo que se considera redundante e inadecuada la afirmación de que se aplicaron sobre bases consistentes con las del año anterior.

Es por ello que dicha referencia debe modificarse a quedar como lo señala el principio 3.02 de ética profesional, que establece la responsabilidad de preparar y presentar los informes financieros de acuerdo con los principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

La utilización de texto nuevo del dictamen es opcional, y se expresa como sigue:

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

En este modelo, en la frase con base en el examen que practiqué se concreta y elimina el párrafo del alcance del texto tradicional; sin embargo, se considera que resulta conveniente establecer en forma clara y precisa las bases en las cuales el auditor está fundamentado su opinión, aunque el usuario no los conoce o no pueda medir su alcance, ya que su mención otorga confiabilidad a la opinión -- que emite importancia a la práctica profesional de la contaduría.

El calificativo razonablemente es eliminado, lo que se considera adecuado, puesto que es un término ambi--

güo e innecesario que sólo induce al usuario a dudar.

Se elimina la referencia a los principios de contabilidad, porque se considera que la mención de este tecnicismo podría dejar al lector en la situación de no comprender con exactitud su significado; sin embargo, debe considerarse que dicha mención hace más confiable la opinión, ya que de la lectura de este dictamen podrían surgir las serias dudas al usuario, al preguntarse acerca de cuáles fueron las bases para la formulación de los estados financieros: ¿principios económicos?, ¿financieros? o acaso las disposiciones de la ley del impuesto sobre la renta? Se aclara la relación del auditor con la información que presenta al incluir la afirmación de que los estados financieros examinados fueron formulados por la administración de la entidad, ya que él solo responde por la opinión que emite.

Respecto a la redacción de este dictamen, se considera que - en primera instancia - deben expresarse las bases mediante las cuales el auditor obtiene los elementos de juicio necesario para posteriormente emitir su opinión; además, como en el caso del texto tradicional y por las mismas razones, es criticable la utilización de los términos acompañan y resultados.

Considerando la responsabilidad que adquiere el profesional de la contaduría para con la sociedad, hacia quien contrasta sus servicios, ante la profesión y para consigo mismo, y lo antes expuesto, se propone el siguiente modelo de dictamen positivo:

"Con base en los principios de ética y auditoría establecidos por la práctica profesional de la contaduría examiné el estado de situación financiera de A.B.C. S.A., el 31 de diciembre de 1999 y los estados de resultados de flujo de efectivo y de cambios en el patrimonio de los accionistas, que le son relativos, por el año que terminó en esa fecha, y que fueron preparados por su administración.

En mi opinión, los estados financieros examinados presentan la situación financiera de A.B.C. S.A., al 31 de diciembre de 1999, el resultado de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C."

Debido a que la actuación profesional del licenciado en contaduría para dictaminar estados financieros, está regulada por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de los pronunciamientos de carácter obligatorio que emite, la primera afirmación que se considera debe hacerse es la de haber dado cumplimiento a los principios fundamentales establecidos para la realización del examen (Ética y Auditoría), puesto que esta mención dará confiabilidad e importancia a la opinión que se emite, aun que los usuarios no lo conozcan o no estén en posibilidad de medir su alcance, pero tendrán conocimiento de que la profesión se ha preocupado por la calidad profesional de los trabajos, estableciendo requisitos mínimos que deben cubrirse para la obtención de elementos que permitan la formación de un juicio objetivo.

Con la afirmación de que se han examinado los estados de situación financiera, resultados flujo de efectivo y cambios en el patrimonio de los accionistas, a una fecha y por un año, el auditor está aceptando la responsabilidad personal a que está obligado, de haber efectuado un trabajo de calidad al cumplir con lo que establece la profesión, y, por consiguientes, se cercioró amplia y objetivamente del contenido y presentación de dichos estados, a fin de formarse una opinión de si presentan o no la situación financiera; asimismo, se delimita su responsabilidad al mencionar que los estados financieros fueron preparados por la administración de la entidad.

En el párrafo de la opinión no se mencionan los estados financieros objeto del examen, pues ya los fueron en el alcance, y resultaría reiterativo, restándole calidad y presentación al informe que se presenta, porque debe cuidarse hasta el menor detalle para redactar un documento tan importante como lo es el dictamen, puesto que de ello depende la imagen que los usuarios obtengan de la profesión, y la correcta comprensión de la información proporcionada, razón por la que se incluye la referencia a los estados financieros examinados. Sin embargo, la opinión debe comprender a los cuatro estados, porque cada uno presenta aspectos importantes que en conjunto sirven de base para juzgar la situación financiera de la entidad.

El pronunciamiento M-02 establece que los aspectos que presenta el estado de cambios en la situación financiera quedan incluidos en la expresión situación financiera y que no es necesaria la referencia a dichos cam---

bios en el párrafo de la opinión, pero que si se juzga conveniente el licenciado en contaduría puede efectuar su inclusión, lo cual es recomendable para establecer claramente su importancia por la información que en él se presenta.

Como ya se expuso, los principios de contabilidad son de carácter obligatorio, y con objeto de dar confianza a los usuarios del dictamen, se incluye que éstos fueron promulgados por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Aun cuando los avances científicos y tecnológicos han sido significativos en los últimos años, la comunicación, como factor importante para el desarrollo del individuo en la sociedad y de ésta misma, sigue siendo un grave problema (no tanto por los medios, sino por las expresiones utilizadas), puesto que a diario el lenguaje contiene más términos técnicos y tiende a deformarse por la influencia de factores, frases como:

qué quiso decirse con ...? que debe entenderse por ...?; lo que ocasiona que el oyente o lector se forme un concepto erróneo de lo que se está tratando, o no comprende el mensaje o información, tal como lo concibe quien lo está emitiendo.

Es por ello que la profesión debe preocuparse por comunicar en forma acertada su información a través de expresiones adecuadas, ya que en muchas ocasiones éstas no sólo tienen implicaciones de forma, sino también de fondo, lo que podría traer como consecuencia que se tomasen decisiones erróneas (por estar basadas en interpretaciones incorrectas), afectando por consiguiente la imagen de la org

fesión, la confianza que los usuarios depositan en el trabajo desarrollado por el licenciado en contaduría, y además, restándole calidad a la actividad de este profesional puesto que de nada sirve proporcionar información obsoleta o deformada, y que, por el contrario, su utilización puede originar graves consecuencias tanto internas como externas para la entidad, y en buena medida para los demás usuarios de la misma.

Por tanto, debe crearse conciencia entre los miembros de la profesión, a efecto de evaluar y establecer los términos adecuados para expresarse de manera clara y objetiva.

5.2.- Ejemplos sobre los diferentes informes.

Para dar cumplimiento al objetivo inicialmente propuesto en la elaboración del presente trabajo, a continuación incluyen casos prácticos tomados de la propia experiencia profesional sobre los diferentes informes que emite un auditor como resultado de su trabajo.

De acuerdo a lo previsto por el Código de Ética profesional la información que se presenta es de carácter confidencial y en consecuencia fueron sustituidos los nombres tanto la firma de Contadores Públicos que llevo a cabo la revisión como de la empresa que fue examinada.

Los ejemplos que se acompañan tienen el propósito de dar un idea más clara del tipo de informes objeto de estudio, y aportar elementos de reflexión dado que es muy probable que existan en la práctica situaciones similares a las que se muestran.

1.- Tipo de Informe: Dictamen

Compañía : Grupo Chilapa, S.A.,

Ejercicio fiscal: lo. de enero de 1986 al 31 de diciembre de 1986.

Estados Financieros: Balance general.

Estado de resultados.

Estado de variaciones en la inversión de los accionistas.

Estados de cambios en la situación financiera.

Notas a los estados financieros.

Información Adicional: Informe y opinión sobre la situación fiscal.

Anexos a los estados financieros.

2.- Tipo de Informe : Carta de Recomendaciones.

Compañía : Grafice Universal S. A. de C.V.

Ejercicio Fiscal : lo. de enero al 31 de diciembre de 1985.

Contenido: Observaciones y recomendaciones sobre los siguientes puntos:

- a). Organización de la compañía y de sus actividades.
- b). Ventas, Cuentas por cobrar e ingresos.
- c). Nomina y personal.
- d). Compras, pagos, egresos.

3.- Tipo de Informe : Carta de Recomendaciones

Compañía : Gráfica Universal S.A. de C.V.

Ejercicio Fiscal : lo. de enero al 31 de diciembre de-
1986.

Contenido: Observaciones y recomendaciones de:

- a).- Organización contable y administrativa.
- b).- Ventas, cuentas por cobrar, ingresos.
- c).- Compras, cuentas por pagar, egresos.
- d).- Nomina y personal.
- e).- Costos e inventarios.
- f).- Recomendaciones anteriores.

11 de marzo de 1987.

A los Accionistas
GRUPO CHILAPA, S. A. de C. V.
México, D.F.

Hemos examinado el balance general de GRUPO CHILAPA, S. A. de C. V. - al 31 de diciembre de 1986 y 1985, y los estados de resultados, de variaciones en la inversión de los accionistas y de cambios en la situación financiera que la son relativos por los años que terminaron en esas fechas. Nuestro 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 consideramos necesarios en las circunstancias.

Como se menciona en Nota B, la Compañía ha incorporado en los estados financieros básicos los efectos de la inflación en propiedad y equipo con base en un avalúo practicado al 30 de noviembre de 1985 y actualizado al 31 de diciembre de 1986 y 1985, mediante la aplicación del -- factor de incremento en el Índice Nacional de Precios al Consumidor, -- publicado por el Banco de México. Sin embargo los principios de contabilidad requieren que dicha actualización se efectúe con base en -- avalúos independientes cuando el efecto acumulado de la inflación desde el último avalúo practicado exceda del 4) %.

En nuestra opinión, excepto por los efectos en los estados financieros de 1986 de haber actualizado el avalúo como se menciona en el párrafo anterior los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente la situación financiera de GRUPO CHILAPA, S. A. de C. V. al 31 de diciembre de 1986 y 1985, y los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados uniformemente.

C. P. FRANCISCO DIAZ L.
R. en D.S.F. No.

GRUPO CHILAPA, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL

<u>A C T I V O</u>	<u>31 de diciembre de</u>		<u>PASIVO E INVERSION</u>
	<u>1986</u>	<u>1985</u>	
ACTIVO CIRCULANTE:			PASIVO CIRCULANTE:
Efectivo	\$ 11,262	\$ 226,756	Cuentas por pagar y gasto
Cuentas por cobrar:			acumulados impuestos por
Compañía controladora y afiliada			excepto el impuesto sobre
(Nota C)	165,739	740,235	renta
Impuesto sobre la renta por recuperar			Impuesto sobre la renta
y otros	2'147,089		Adeudo a compañías afilia
Otras	31,278	244,187	(Nota C)
	<u>2'344,106</u>	<u>984,422</u>	TOTAL DEL PASIVO CIR
Gastos anticipados	356,720	56,358	PRIMAS DE ANTIGUEDAD
			INVERSION DE LOS ACCIONIST
TOTAL DEL ACTIVO CIRCULANTE	2'712,088	1'267,536	Capital social - acciones
			nominativas, con valor
PROPIEDAD Y EQUIPO - NETO (Nota B)	34'551,376	17'369,999	\$ 1,000.00 cada una
			Fijo -1,250, acciones
			y "B"
			Variable -7,846 acci
			Superávit por revaluaci
			(Déficit) Utilidades n
	<u>\$ 37'263,464</u>	<u>\$ 18'637,535</u>	

Véanse notas a los estados financieros.

Representante

GRUPO CHILAPA, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERALPASIVO E INVERSION DE LOS ACCIONISTAS

31 de diciembre de			31 de diciembre de	
86	<u>1985</u>		<u>1986</u>	<u>1985</u>
		PASIVO CIRCULANTE:		
2	\$ 226,756	Cuentas por pagar y gastos acumulados impuestos por pagar, excepto el impuesto sobre la renta	\$ 298,345	\$ 1'775,973
9	740,235	Impuesto sobre la renta	133,731	664,453
9		Adeudo a compañías afiliadas (Nota C)	<u>7'339,167</u>	<u>2'142,447</u>
9	<u>244,187</u>	TOTAL DEL PASIVO CIRCULANTE	7'771,243	4'582,873
5	<u>984,422</u>	PRIMAS DE ANTIGUEDAD	5,782	
0	<u>56,358</u>	INVERSION DE LOS ACCIONISTAS (Nota D):		
3	1'267,536	Capital social - acciones comunes nominativas, con valor nominal de \$ 1,000.00 cada una		
6	17'369,999	Fijo -1,250, acciones series "A" y "B"	1'250,000	1'250,000
		Variable -7,846 acciones "C"	<u>7'846,000</u>	<u>7'846,000</u>
		Superávit por revaluación (Nota B)	9'096,000	9'096,000
		(Déficit) Utilidades retenidas	21'106,477	3'790,589
			<u>(716,038)</u>	<u>1'178,073</u>
			29'486,439	14'054,662
4	<u>\$ 18'637,535</u>		<u>\$ 37'263,464</u>	<u>\$ 18'637,535</u>

véanse notas a los estados financieros.

Representante Legal

GRUPO CHILAPA, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS

	Año que terminó el <u>31 de diciembre de</u>	
	<u>1986</u>	<u>1985</u>
INGRESOS POR SERVICIOS Y ARRENDAMIENTOS (Nota C)	\$ 9,070,347	\$ 8,054,974
COSTOS Y GASTOS (Nota C):		
Costo de servicios	5,193,801	2,392,552
Gastos generales y de administración	6,362,579	1,676,732
	<u>11,556,380</u>	<u>4,069,284</u>
(PERDIDA) UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	(2,486,033)	1,985,690
IMPUESTO SOBRE LA RENTA Reembolso en 1986 (Gasto en 1985) (Nota E)	<u>591,922</u>	<u>(1,030,403)</u>
(PERDIDA) UTILIDAD NETA	<u>(\$1,894,111)</u>	<u>\$ 955,287</u>

Véanse notas a los estados financieros.

Representante legal

GRUPO CHILAPA, S.A. DE C.V.

ESTADO DE VARIACIONES EN LA INVERSION DE LOS ACCIONISTAS (NOTA D)

	<u>Capital social</u>		Superávit por revaluación	Utilidades retenidas (Deficit)
	<u>Número de acciones</u>	<u>Importe</u>		
SALDOS AL 1o. DE ENERO 1985	1,250	\$1,250,000		\$ 741,258
Superávit por revaluación (Nota B)			11,626,589	
Capitalización superavit por revaluación (Nota D)	7,846	7,846,000	(7,846,000)	
Dividendos pagados - \$57.00 por acción				(518,472)
Utilidad neta				<u>955,287</u>
SALDOS AL 31 de DICIEMBRE DE 1985	9,096	9,096,000	3,780,589	1,178,073
Superávit por revaluación			17,325,883	
Pérdida neta				<u>(1,844,111)</u>
SALDOS AL 31 DE DICIEMBRE DE 1986	<u>9,096</u>	<u>\$9,096,000</u>	<u>21,106,477</u>	<u>(\$ 716,038)</u>

Véase notas a los estados financieros.

Representante legal

GRUPO CHILAPA, S.A. DE C.V.

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA

	AÑO que terminó el	
	31 de diciembre de	
	1986	1985
USO DE CAPITAL DE TRABAJO:		
(A) de la operación:		
(pérdida) utilidad neta	(\$1,394,111)	\$ 955,287
Cargos a resultados que no requirieron uso de capital de --		
trabajo:		
Depreciación y amortización	1,330,486	574,247
Provisión para prima de anti-		
güedad	5,782	
Fondos (aplicados a) provenientes		
de la operación	(557,843)	1,529,534
Adquisiciones de equipo	(1,185,975)	(62,036)
Dividendos decretados	(1,185,975)	(518,472)
		(580,508)
 (DISMINUCION) AUMENTO EN EL CAPI-		
TAL DE TRABAJO	(\$1,743,818)	\$ 949,026
 CAMBIOS EN LOS COMPONENTES DEL --		
CAPITAL DE TRABAJO:		
Efectivo	(\$ 215,494)	(\$ 95,098)
Cuentas por cobrar	1,359,684	(219,965)
Gastos anticipados	300,362	16,021
Cuentas por pagar y gastos acumu-		
lados	1,477,628	4,054,968
Impuestos por pagar, excepto el -		
impuesto sobre la renta	(133,731)	
Impuesto sobre la renta	664,453	(664,453)
Adeudo a compañías afiliadas	(5,196,720)	(2,142,447)
 (DISMINUCION) AUMENTO EN EL CAPITAL		
DE TRABAJO	(\$1,743,818)	\$ 949,026

Véanse notas a los estados financieros.

Representante legal

GRUPO CHILAPA, S.A. DE C.V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986 Y 1985

A. OPERACIONES Y RESUMEN DE LAS PRINCIPALES POLITICAS CONTABLES:

La Compañía se dedica principalmente a la compra-venta de bienes muebles e inmuebles y a la celebración de toda clase de contratos relacionados, además de prestar servicios de lavandería a diversos restaurantes, principalmente a sus afiliadas.

- (1) La propiedad y equipo se encuentra registrada a su valor de reposición, excepto las instalaciones que se registran a su costo de adquisición. Véase Nota B. La depreciación y amortización se calculan con el método de línea recta, en función de la vida útil estimada de los activos, como sigue:

	<u>Años</u>
Edificio y construcciones	10
Mobiliario y equipo	8
Vehículos	5
Instalaciones	20

- (2) Beneficios al personal por separación:

- a) Las indemnizaciones se cargan a resultados cuando se determina la exigibilidad del pasivo.
- b) Las primas de antigüedad se reconocen como costo durante los años de servicio del personal. El costo se determina con base en el sueldo y antigüedad actuales y la probabilidad de llegar a tener la obligación de pagar la prima.

- (3) El impuesto sobre la renta y la participación del personal en las utilidades, diferidos, resultan de ciertos gastos no deducibles temporalmente, que se deducen fiscalmente en años distintos de aquéllos en que se reconocen contablemente.

GRUPO CHILAPA, S. A. DE C. V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

AÑOS QUE TERMINAN EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986 Y 1985

(Continúa)

La propiedad y equipo se integran como sigue:

	31 de diciembre de					
	1986		1985		1985	
	Costo de adquisición	Revaluación	Costo de reposición	Costo de adquisición	Revaluación	Costo de reposición
Terrenos	\$4,628,911	\$18,798,576	\$21,427,587	\$ 4,628,911	\$ 7,156,775	\$11,785,686
Edificios y construcciones						
Mobiliario y equipo	361,322	9,706,937	10,068,159	361,322	4,703,754	5,064,976
Equipo de transporte	2,200,811	2,030,071	4,230,882	1,257,248	611,399	1,868,547
Costos de instalación	406,349	257,442	663,491	163,636		163,636
	<u>166,951</u>		<u>166,951</u>	<u>166,951</u>		<u>166,951</u>
	<u>7,763,344</u>	<u>22,793,126</u>	<u>30,557,070</u>	<u>6,577,968</u>	<u>12,471,828</u>	<u>19,949,790</u>
Depreciación acumulada y amortización	612,745	3,322,242	4,335,694	377,222	1,492,535	1,679,797
	<u>\$7,151,199</u>	<u>\$27,400,177</u>	<u>\$34,551,376</u>	<u>\$ 6,200,706</u>	<u>\$11,169,293</u>	<u>\$17,369,999</u>

GRUPO CHILAPA, S. A. DE C. V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1985 Y 1986

(Continúa)

D. INVERSIÓN DE LOS ACCIONISTAS:

- (1) Con fecha 26 de febrero de 1985 se celebró una Asamblea General Extraordinaria de accionistas en la cual se acordó cambiar el tipo de Sociedad Anónima (S. A.) a Sociedad Anónima de Capital Variable (S. A. de C. V.).
- (2) De conformidad con un acuerdo de la Asamblea Ordinaria de Accionistas celebrada el 2 de junio de 1985, la Compañía aumentó su capital social de \$1,250,000 a \$9,096,000, emitiendo 7,846 acciones comunes serie "C" en su parte variable, las cuales se distribuyeron a los accionistas en proporción a su participación en el capital social. Este aumento fue exhibido mediante la capitalización del superávit por revaluación por \$7,846,000.
- (3) De conformidad con un acuerdo de la Asamblea Extraordinaria de Accionistas celebrada el 19 de julio de 1985 la Compañía decretó un dividendo de \$515,472.
- (4) El superávit por revaluación por \$28,952,477 (del cual -- \$7,846,000 han sido capitalizados) estarán sujetos al impuesto sobre la renta-dividendos, hasta del 55%, cuando se distribuya a los accionistas. El superávit representa el monto de capital adicional que la empresa debe mantener para reponer sus activos fijos.

El superávit por revaluación causaría impuestos sobre la renta y participación de utilidades (hasta por el 50%) si se vean los activos correspondientes, realizándose la utilidad respectiva para efectos fiscales.

E. IMPUESTO SOBRE LA RENTA:

La provisión para impuesto sobre la renta de los años que terminan el 31 de diciembre se integran como sigue:

GRUPO CHILDEE, S. A. DE C. V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986 Y 1985

(Continúa)

	<u>Impuesto sobre la renta</u>	
	<u>1986</u>	<u>1985</u>
A pagar por el año	\$	(\$1,030,403)
Impuesto recuperable por la amortización de la pérdida fiscal de 1986 contra la utilidad fiscal de 1985	<u>591,922</u>	<u> </u>
	<u>3591,922</u>	<u>(\$1,030,403)</u>

Al 31 de diciembre de 1985 el impuesto sobre la renta, no guarda proporción normal (42%), con relación a la utilidad antes de impuesto, - debido a que existen ciertos gastos que fueron no deducibles permanentemente para efectos fiscales a, principalmente la depreciación de la revaluación que importó \$457,286. En 1986 la empresa obtuvo pérdida fiscal que fue amortizada contra la utilidad fiscal del ejercicio inmediato anterior recuperando impuesto sobre la renta por \$591,922.

P. EFECTOS DE LA INFLACION EN LA INFORMACION FINANCIERA:

Atendiendo a las indicaciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se proporcionan a continuación los cifras resultantes de la actualización de la información financiera, para reflejar en ella los efectos de la inflación. Estas cifras se consideran más apropiadas en épocas de precios cambiantes.

En los estados financieros básicos no está incorporada la actualización de la propiedad y equipo y sus efectos en la depreciación y la inversión de los accionistas. Para la actualización del capital contable se utilizó el Índice Nacional de Precios al Consumidor publicado por el Banco de México. No se consideró necesario la actualización del costo de ventas debido a que éste se encuentra registrado a precios de última compra.

Los efectos de la actualización de la información financiera se resumen a continuación:

GRUPO CHILAPA S. A. DE C. V.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986 Y 1985

(Continúa)

Estado de resultados:

(Pérdida) neta según estado de resultados
de operación básico (\$1,894,111)

Más:

Ajuste por actualización (739,703)

(Pérdida) del año en pesos de poder
adquisitivo del 31 de diciembre
de 1986 (\$2,632,814)

Efectos en partidas monetarias del balance general:

La utilidad durante el año por la disminución en
el poder adquisitivo de los pasivos monetarios
netos ascendió a: \$ 546,097

Efectos en partidas no monetarias del balance general:

		<u>Cifras según estados financieros básicos</u>	<u>Cifras Actualizadas</u>
Propiedad y equipo - neto de depreciación	(1)	<u>\$34,551,376</u>	<u>\$34,551,376</u>
Inversión de los accionistas:			
Capital social	(2)	\$ 9,096,000	\$ 9,096,000
Reserva para manteni- miento de capital	(3)		<u>9,450,000</u> <u>18,546,000</u>
Superávit por revaluación		21,106,477	
Utilidades retenidas	(3)	1,178,073	2,562,920
Utilidad por la dismi- nución en el poder ad- quisitivo de los pasi- vos monetarios netos	(4)		1,633,026
Utilidad por retención de pasivos no monetarios	(5)		9,377,307
Pérdida del año		<u>(1,894,111)</u>	<u>(2,632,814)</u>
		<u>\$29,486,439</u>	<u>\$29,486,439</u>

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS

AÑOS QUE TERMINARON EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986 Y 1985

(Continúa)

- (1) La actualización del equity se hizo mediante un avalúo de perito independiente con fecha 30 de noviembre de 1985. Dicho avalúo - fue actualizado al 31 de diciembre de 1986 aplicándole el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- (2) Incluye superávit por revaluación capitalizado por \$7,846,000 el cual debiera aumentar la utilidad por retención de activos no monetarios. Esta disminución no se hace para presentar el capital social conforme lo acordado por la Asamblea de Accionistas.
- (3) La reserva para mantenimiento de capital y las utilidades retenidas reexpresadas se calculan aplicando al capital social y a las utilidades retenidas al factor de crecimiento del Índice Nacional de Precios al Consumidor, desde la fecha en que los accionistas hicieron las aportaciones de capital. El objeto de la reexpresión de estos rubros es mostrar la inversión de los accionistas en pesos de poder adquisitivo semejante al que tenía en las fechas en que los accionistas efectuaron sus aportaciones.
- (4) La utilidad por la disminución en el poder adquisitivo de los activos monetarios se debió a que los precios monetarios promedio fueron superiores al promedio de los activos monetarios, ambos pierden poder adquisitivo en períodos de inflación.
- (5) La utilidad por retención de activos no monetarios es el resultado de la suma de los ajustes efectuados para reexpresar las partidas anteriormente mencionadas.

Estas notas forman parte integrante de los estados financieros.

Representante legal

INFORMACION ADICIONAL

III. INFORME Y OPINION SOBRE LA SITUACION FISCAL DE

GRUPO CHILAPA, S. A. DE C. V.

AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

11 de marzo de 1987

Dirección General de fiscalización
Secretaría de Hacienda y Crédito Público
México, D. F.

- A) Declaro bajo protesta de decir verdad que emití mi dictamen apegado a lo dispuesto en el Artículo 35 del Código Fiscal de la Federación y su Reglamento, en relación con la revisión que practiqué conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas, con el objeto de expresar una opinión sobre la presentación razonable de los estados financieros de Grupo Chilapa S. A. de C. V. por el año que terminó el 31 de diciembre de 1986. Emití dicha opinión en mi dictamen del 11 de marzo de 1987.
- B) Como parte de mi examen, revisé la información adicional preparada por la Compañía, que se presenta en los anexos IV-a a IV-g. Revisé esta información mediante pruebas selectivas, utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias, dentro de los alcances necesarios para poder expresar mi opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto, de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dentro de mis procedimientos:
1. Revisé el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la Compañía como contribuyente y como retenedor, las cuales están descritas en el anexo IV-e, y no observé omisión alguna. Mi revisión no comprendió el examen de la clasificación arancelaria ni los valores declarados en materia de importaciones y exportaciones.
 2. Verifiqué el tratamiento apropiado de las partidas determinadas en mis pruebas de auditoría como acumulables, no deducibles, gravables o exentas para la determinación de las bases gravables, de acuerdo con las disposiciones fiscales aplicables.
 3. Verifiqué el cálculo correcto y el pago oportuno de los impuestos aplicables a las mencionadas bases.

III. INFORME Y OPINION SOBRE LA SITUACION FISCAL DE
GRUPO CHILAPA, S.A. DE C.V.
AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

(Continúa)

4. Me cercioré en forma razonable, de que los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente fueron recibidos y prestados respectivamente pero no determiné si los precios pagados por ellos son razonables de acuerdo con las condiciones del mercado.

5. Revisé en función a la mecánica de aplicación utilizada en ejercicios anteriores, las partidas que integran: a) La conciliación entre el resultado financiero y el fiscal para efecto del impuesto sobre la renta y otros impuestos federales, - b) La conciliación entre los ingresos determinados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y otros impuestos federales.

En mi opinión, que está circunscrita a mi examen de los estados financieros y a las áreas de competencia del Contador Público, Grupo Chilapa, S. A. de C. V. cumplió debidamente con las disposiciones fiscales federales vigentes por el año que terminó el 31 de diciembre de 1986. Asimismo en mi opinión, la información adicional presentada en los anexos IV-a e IV-g está presentada razonablemente en todos los aspectos importantes con relación a los estados financieros en conjunto. - Dicha información adicional se incluye para fines de análisis por parte de la Dirección General de Fiscalización y no constituye una parte de los estados financieros, que sea necesaria para una presentación razonable de la situación financiera, de los cambios en ella, de los resultados de operación, o de las variaciones en la inversión de los accionistas.

C.P. FRANCISCO DIAZ L.
E. en D.G.F. No.

GRUPO CHILAPA, S. A. DE C. V.

a) ESTADO COMPARATIVO DE RESULTADOS

(En miles de pesos)

	Año que terminó el	
	<u>31 de diciembre de</u>	
	<u>1986</u>	<u>1985</u>
INGRESOS POR ARRENDAMIENTO Y SERVICIOS	\$ 9,070	\$ 6,054
COSTOS Y GASTOS:		
Costo de servicios	5,194	2,392
Gastos de administración y generales	<u>6,362</u>	<u>1,677</u>
	<u>11,556</u>	<u>4,069</u>
(PERDIDA) UTILIDAD ANTES DE IMPUESTO SOBRE LA RENTA	(2,486)	1,985
IMPUESTO SOBRE LA RENTA	<u>592</u>	(<u>1,010</u>)
(PERDIDA) UTILIDAD NETA	<u>(\$ 1,894)</u>	<u>\$ 955</u>

GRUPO CHILAPA S.A. DE C.V.

b) ESTADO COMPARATIVO DEL COSTO DE VENTAS

(En miles de pesos)

	<u>Año que terminó el</u> <u>31 de diciembre de</u>	
	<u>1986</u>	<u>1985</u>
Sueldos y salarios	\$1,638	\$1,982
Materiales y combustibles	<u>3,556</u>	<u>410</u>
	<u>\$5,194</u>	<u>\$2,392</u>

GRUPO CHILAPA, S. A. DE C. V.

C) ANALISIS COMPARATIVO DE GASTOS GENERALES POR SUBCUENTAS

(En miles de pesos)

	Año que terminó el	
	<u>31 de diciembre de</u>	
	<u>1986</u>	<u>1985</u>
Gastos de contratación	\$ 294	\$ 4
Prestación de servicios ejecutivos	773	334
Previsión social	93	5
No deducibles	117	10
Diversos	433	37
Alquiler de equipo	18	86
Impuestos y derechos	280	21
Primas de seguro	34	4
Honorarios e iguales	160	160
Cuotas y suscripciones	9	7
Teléfonos	14	11
Gastos legales	21	34
Utiles de aseo	517	49
Reparación y conservación	661	232
Intereses pagados sobre préstamo	187	71
Depreciaciones y amortizaciones	1,330	612
Préstación de servicios administrativos	822	
Comisión por venta de cartera	533	
Prima de antigüedad	6	
	<u>\$5,362</u>	<u>\$1,677</u>

GRUPO CHIAFA, S.A. DE C.V.

d) ANALISIS DE ALGUNAS CUENTAS COMPLEMENTARIAS DE ACTIVO
Y ESTIMACIONES DE PASIVO Y DE OTRAS PARTIDAS QUE
INTERVIENEN EN LA DETERMINACION DEL RESULTADO FISCAL Y
EL FINANCIERO EN AÑOS DISTINTOS
AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

		Saldos al 1o. de enero de		Saldos al 31 de diciembre
	Tasa	<u>1985</u>	<u>Aumentos</u>	<u>de 1986</u>
DEPRECIACION ACUMULADA				
PISCAL:				
Método: Línea recta				
Base: saldos finales				
Edificio y construcciones	5%	\$ 77,501	(1) \$ 18,060	\$ 95,561
Mobiliario y equipo	10%	153,588	(1) \$ 119,517	313,105
Equipo de transporte	20%	<u>65,394</u>	(1) <u>81,210</u>	<u>146,604</u>
		<u>\$ 316,483</u>	<u>\$ 218,787</u>	<u>\$ 555,270</u>
DEPRECIACION ACUMULADA				
CONTABLE:				
Edificio y construcciones		\$1,141,846	(2) \$1,515,842	\$2,657,688
Mobiliario y equipo		431,779	(2) 628,393	1,060,172
Equipo de transporte		<u>65,394</u>	(2) <u>164,967</u>	<u>230,361</u>
		<u>\$1,639,019</u>	<u>\$2,309,202</u>	<u>\$3,948,221</u>
AMORTIZACION ACUMULADA				
PISCAL:				
Gastos de instalación	5%	<u>\$ 40,778</u>	(1) \$ <u>16,645</u>	\$ <u>57,423</u>
PROVISION PARA PRIMAS DE ANTIGÜEDAD		<u>\$ _____</u>	(2) \$ <u>5,732</u>	\$ <u>5,732</u>

(1) Incremento de acuerdo con la Ley del Impuesto sobre la Renta.

(2) Incremento considerado como no deducible;

Cargado a gastos	11,313,791
Cargado al superávit por revaluación	<u>995,411</u>
	<u>\$2,309,202</u>

GRUPO CHILAPA, S. A. DE C. V.

e) RELACION DE OBLIGACIONES FISCALES FEDERALES

AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

<u>Impuesto</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Impuesto pagado</u>	<u>Tarifa o tasa aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
LA EMPRESA ES CAUSANTE DE LOS SIGUIENTES IMPUESTOS:				
Impuesto sobre la renta:				
Impuesto al ingreso de las sociedades mercantiles				

Se efectuaron tres anticipos como sigue:

<u>Fecha</u>	<u>Co. Caja</u>	<u>Importe</u>
17-06-86	45001	\$ 334,692
15-09-86	BCC. MEX. SOVEX	717,174
15-12-86	BCC. MEX. SOVEX	<u>397,456</u>
		1,449,322

En declaración anual presentada el 23 de marzo de 1987 se determinó una pérdida fiscal de

(\$1,421,711)

Impuesto del 1% sobre remuneraciones pagadas:

Dentro de los 7 días siguientes al mes en que se causó \$16,378

1%

\$1,637,800

GRUPO CHILAPA S. A. DE C. V.

e) RELACION DE OBLIGACIONES FISCALES FEDERALES

AÑO QUE TERMINA EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

(Continúa)

<u>Impuesto</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Impuesto pagado</u>	<u>Tarifa o tasa aplicable</u>	<u>Base gravable</u>
Impuesto al valor agregado	Actividades gravadas	3907,035	10%	<u>39,070,347</u>
	Impuesto acreditado	<u>923,713</u> 16,678		
	Impuesto pagado: Dentro de los 10 días siguientes al mes en que se causó	<u>74,538</u>		
	En declaración anual presentada el 22 de marzo de 1987 se determinó un impuesto a favor			
	Impuesto al valor agregado por acreditar	<u>91,376</u>		

LA EMPRESA ES RECONOCIDA DE LOS SIGUIENTES IMPUESTOS:

Impuesto sobre el
renta:
Impuesto sobre
productos del
trabajo

Dentro de los 7 días siguientes al mes en que se causó \$ 53,102 Art.80 (1) \$1,637,800

(1) Analisis de las remuneraciones

Anexo B
Sueldos y salarios \$1,637,800

GRUPO CHILIPA S. A. DE C. V.

e) RELACION DE OBLIGACIONES FISCALES FEDERALES

AÑO QUE TERMINO EL 31 DE DICIEMBRE DE 1986

(Continúa)

Declaro bajo protesta de decir verdad, que esta relación incluye todas los impuestos federales a que está sujeta esta Empresa excepto los de - importación, así como todas las obligaciones solidarias que tiene como retenedora de impuestos federales.

Durante el ejercicio la Empresa no obtuvo estímulos, autorizaciones, - subsidios o exenciones otorgadas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

Representante legal

25 de octubre de 1985.

GRAFICA UNIVERSAL S.A. de C.V.
Chabacano No. 612
Col. Granjas México
México, D. F.

At'n. Sr. HIPOLITO DIAZ O.

Estimados señores:

Como parte de nuestra revisión de los estados financieros Gráfica Universal S.A. de C.V. por el año que terminará el 31 de diciembre de 1985, revisamos y evaluamos los procedimientos de contabilidad y el sistema de control interno de la Compañía.

Nuestro examen se efectuó principalmente con el objeto de expresar una opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto y, en consecuencia, no pretendió revelar necesariamente todas las debilidades que pudieran existir en el sistema. Durante nuestra revisión observamos algunas deficiencias en el sistema de control interno, mismas que detallamos en un anexo a la presente, conjuntamente con ciertas recomendaciones las cuales si se adoptan, creemos que pudieran ayudarles a mejorar la eficiencia y confiabilidad de su sistema.

Nuestras observaciones fueron comentadas con el personal apropiado en su oportunidad y pudiers ser que en algunos casos, las medidas correctivas necesarias ya hayan sido puestas en práctica.

DIAZ, LAGUNAS. Y CIA. S.C.

C.P. FRANCISCO DIAZ L.

ORGANIZACION DE LA COMPANIA Y DE SUS ACTIVIDADES

a) Mejoras a la Organización de la Empresa.

Pensemos que la gerencia debe realizar un decidido y consistente esfuerzo para estudiar la situación de la Empresa en cuanto a su organización contable y administrativa, y dar todo su apoyo a la implementación de las medidas necesarias para corregir y depurar los sistemas.

Consideremos que la gerencia debe implantar las siguientes medidas para garantizar un mejor control en las operaciones:

1. Efectuar un estudio de las actividades que debe desarrollar cada empleado o departamento, elaborando su descripción en forma integral.

La inclusión de esta descripción en un manual administrativo, permitirá que los empleados conozcan sus propias funciones y las del resto de los empleados, y la forma en que se relacionan entre sí.

Con esto se facilitará la coordinación e integración de las funciones; asimismo, se facilitará la sustitución de puestos, sea por causas permanentes o temporales, y el entrenamiento del personal.

2. Fijar responsabilidades y definir líneas de autoridad, a fin de que todos los empleados conozcan sus funciones con exactitud, de quién dependen y a quién reportan.
3. Se deberán tomar las medidas necesarias para que los sistemas trabajen en forma satisfactoria.

Es importante que estas medidas sean específicas a las necesidades actuales de la Empresa, y que queden por escrito en forma de un manual administrativo. Un manual administrativo ofrece, entre otras, las siguientes ventajas:

Determinar las fechas en que los distintos reportes, información o documentación deben ser producidos por cada departamento o empleado, y el grado en que deben ser revisados, examinados y comprobados cuando se reciben de otros departamentos.

VENTAS, CUENTAS POR COBRAR E INGRESOS

a) Recuperación de Cuentas por Cobrar

Notamos cierto atraso en el cobro de las cuentas por cobrar ya que prácticamente ningún cliente cumple con los plazos de pago que son acordados. Esta situación requiere de un análisis de antigüedad de saldos de la cartera cuando menos en forma mensual que permita detectar oportunamente todo atraso anormal en la cobranza, que al final pudiera ocasionar a la Compañía el reconocimiento de cuentas incobrables.

b) Responsabilidad en la Cobranza

Observamos que la función de cobranza es realizada también por personal diferente al designado por la Compañía, ya que en algunos casos nos percatamos de que el Sr. César Enriquez entregaba documentos para su cobro a la persona encargada de entregar los trabajos a clientes.

A fin de evitar al máximo la posible pérdida de documentos por cobiar propiedad de la Compañía, es conveniente que la función de cobranza sea responsabilidad total de una sola persona.

c) Conciliación entre Cuentas por Cobrar según contabilidad contra los registros de cobranzas.

Con el objeto de asegurar convenientemente sus cuentas por cobrar se sugiere efectuar un arqueo de la cartera en poder de cobranza al 31 de diciembre de 1985 y conciliar estas cifras contra los registros contables.

d) Reportes de Cobranza

Los reportes que actualmente elabora Cobranzas no contienen la información necesaria para controlar esta actividad, ya que sólo se prepara para reportar lo efectivamente cobrado en el día. Con objeto de proporcionar una información completa a la gerencia general y tener un mayor control sobre estas funciones, es necesario -- que en el reporte se detallen todas las facturas que se llevan a cobro, consignar las efectivamente cobradas y, en su caso, anotar las razones por las que no logró el cobro.

Este reporte deberá estar prefoliado y debe elaborarse en original y copia llevándose el cobrador el original y la copia quedar en poder de la gerencia general para su conocimiento y control.

e) Autorización de Notas de Crédito

Observamos también que algunas notas de crédito carecen

de la firma de autorización. Esta falta de control -- puede originar que se registren notas de crédito no autorizadas.

Por lo anterior, sugerimos que todas las notas de crédito que expide la Compañía, contengan la firma de revisión y autorización de funcionario responsable.

f) Expedición de Notas de Crédito

La Compañía expide notas de crédito para cancelar facturas en las que se ha cometido algún error aritmético, -- aún cuando las mismas estén en su poder. Esto origina que tanto las ventas como las rebajas sobre ventas, estén mostrando importes más altos a los reales.

Con objeto de mostrar en los estados financieros cifras más razonables, se recomienda que en los casos en que -- se incurra en errores el expedir una factura y ésta aún no se entregue al cliente, se proceda a su cancelación -- directa evitando con ello su registro y cancelación posterior con nota de crédito.

NOMINAS Y PERSONAL

a) Revisión y Autorización de Horas Extras

Las horas extras no tienen evidencia de haber sido autorizadas por funcionario responsable. Esta situación, -- puede provocar que se paguen horas extras en forma indebida.

Por lo anterior, se sugiere que todos los pagos de horas extras muestren evidencia de haber sido revisados por el personal competente.

b) Pago de Horas Extras

Las horas extras que la Compañía paga a su personal las cubre al "doble", sin importar el número de horas trabajadas.

El artículo 63 de la Ley Federal del Trabajo, señala -- que cuando las horas extras excedan de nueve horas a la semana, el excedente deberá pagarse con doscientos por ciento más del salario que corresponda a la hora de la jornada normal.

Es conveniente que para el pago de horas extras, la Compañía se apeque a lo establecido en la Ley Federal del Trabajo.

c) Nóminas no Autorizadas

En la revisión que efectuamos a las nóminas, detectamos que no tienen evidencia de haber sido revisadas y autorizadas por funcionario competente.

Con el objeto de delimitar responsabilidades, es conveniente que exista evidencia de su revisión y aprobación por parte de funcionario responsable.

d) Impuesto Retenido por la Prestación de Servicios Personales Subordinados.

La compañía retiene mensualmente el impuesto al ingreso por salario en base a ciertas tablas pre-calculadas, -- por lo que al hacer el cálculo aplicando la tarifa del Artículo 60 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, determinamos algunas pequeñas diferencias.

Por lo anterior, es recomendable que en el mes de diciembre de 1985, la Compañía determine en los casos que --

corresponda, conforme al Artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta, el impuesto anual por empleado y haga los ajustes necesarios.

e) Porcentaje Utilizado para Integrar el Salario Diario de los Empleados para efectos del Seguro Social.

La Empresa aplica el factor del 1.0452 para integrar el salario diario de su personal sin considerar la antigüedad real de cada empleado, puesto que a partir del segundo año de antigüedad, dicho factor debe ser incrementado al tope de su derechos legales.

Con objeto de corregir la situación anterior que va en perjuicio del trabajador y que pueda ocasionar problemas económicos a la Compañía ante el Seguro Social, les recomendamos que en sus siguientes avisos de cambio de salarios, éstos queden debidamente integrados conforme a la antigüedad de cada trabajador.

f) Salarios Mínimos Integrados

Observamos que para efectos del pago de cuotas al Seguro Social la Compañía integra los salarios mínimos con el factor 1.0452. Debido a que el propio Seguro Social con motivo de los cambios semestrales de Salarios mínimos, no los integra, se sugiere que en lo sucesivo, los avisos que presente la Compañía por trabajadores que perciban salario mínimo, éste no se integre con el factor de 1.0452 que han venido aplicando.

g) Liquidaciones al personal

Las liquidaciones que hace la Compañía a sus empleados-

no se sujetan a lo que indica la Ley Federal del Trabajo en sus artículos 50 y 162, los cuales señalan que, - en caso de despido, la Compañía está obligada a pagar - tres meses de salario más 20 días de salario por cada u no de los años de servicios prestados, más la prima de antigüedad consistente en doce días por cada año trabajado. Esta prima de antigüedad se pagará a los trabajadores que sean separados de su empleo, independientemente de la justificación o injustificación del despido. A fin de prevenir y, en su caso, evitar problemas laborales, es recomendable que la Compañía se sujete a lo - que señalan los artículos arriba mencionados.

h) Participación de los Trabajadores en las Utilidades.

Para el pago de la participación de los trabajadores en las utilidades, la Compañía no está cumpliendo con la - formalidad de integrar una comisión como lo señala el - Artículo 125 de la Ley Federal del Trabajo.

Recomendamos que en los reportes de utilidades futuros, la Compañía cumpla con la formalidad estipulada en el - mencionado Artículo 125 de la Ley Federal del Trabajo.

i) Reparto de Utilidades 1984.

Por el reparto de las utilidades a los trabajadores que hizo la Compañía por el ejercicio 1984, no retuvo impuestos sobre productos del trabajo por considerar que los importes eran pequeños.

Así también, observamos un importe de \$62,843.00 de participación que resultó al presentar la declaración anual complementaria y que hasta la fecha no se ha distribuido.

Recomendamos distribuyan la parte de participación que se tiene pendiente de pago, así también se acumulen a los ingresos del año estos conceptos, con objeto de gravarlos con el impuesto sobre la renta correspondiente.

j) Préstamos a Empleados

La Empresa carece de una política para otorgar préstamos a su personal. Por los préstamos que otorga, no cobra ningún interés. Con el objeto de que los intereses que no le son cobrados al trabajador no causen impuesto sobre la renta como lo estipula el Art. 78-A de esta Ley, es conveniente que la Compañía cumpla con lo que se indica en la Regla 30, publicada en el Diario Oficial el 28 de febrero de 1984 y que indica, básicamente, "que los préstamos sean otorgados por el patrón a todos sus trabajadores en forma general y sobre las mismas bases". Además, que la suma anual de sus sueldos y salarios, más las prestaciones de previsión social y los ingresos por intereses, según el Art. 78-A, no exceda de una cantidad equivalente a siete veces el salario mínimo general de la zona del contribuyente elevado al año.

k) Autorización de Aumentos de Sueldo.

Por los aumentos de sueldo al personal, no existe constancia por escrito de la gerencia general. Esto puede ocasionar que se apliquen incorrectamente estos aumentos.

Sugerimos que, sin excepción, se autoricen por medio de memorándum todos los aumentos generales de sueldo, archivando el original de ~~el~~ memorándum en el expediente-

del empleado y proporcionar copia de éste tanto al departamento de personal como al empleado.

1) Lugar Seguro para Guardar la Nómina.

Observamos que cuando la Compañía recibe la nómina que les entrega el Servicio Panamericano de Protección, ésta no se guarda en un lugar seguro.

Es conveniente que la Compañía cuente con una caja fuerte, tanto para guardar la nómina como otros valores con que se cuente.

COMPRAS, PAGOS, EGRESOS

a) Compras

Existen compras que no están amparadas con una nota de entrada al almacén.

Esta situación puede originar que la Compañía efectúe pagos de mercancía que nunca ha recibido.

Con objeto de reducir estos riesgos, se recomienda que todas las compras que se efectúen, estén amparadas con la nota de entrada al almacén respectiva.

b) Kardex de Almacén

La Compañía carece de un kardex de almacén para el manejo de sus inventarios. Esta situación, además de ser una grave deficiencia en el control interno de sus inventarios, es un incumplimiento a las disposiciones fiscales aplicables, que indican que aquellas empresas que en su último ejercicio anual hubiere declarado ingresos superiores a los cien millones de pesos, están obliga-

dos a adoptar el sistema de control de inventarios denominado "inventarios perpetuos".

A fin de controlar adecuadamente sus inventarios físicos, tanto por entradas como por salidas, así como por cumplir con las disposiciones fiscales comentadas, sugerimos se implemente adecuadamente el sistema de control de inventarios denominado "inventarios perpetuos".

c) Pedidos de Compra

Encontramos que algunos pedidos de compra no tienen evidencia de haber sido autorizados por personal competente. Esta situación puede originar que la Compañía adquiera mercancía no necesaria.

A fin de evitar estos riesgos, sugerimos que todos los pedidos sean previamente autorizados por personal responsable.

d) Funciones del Almacenista

Durante nuestra revisión, observamos que el encargado del almacén realiza diversas funciones incompatibles con su puesto. Entre estas funciones encontramos que elabora las cotizaciones de compra, solicita la mercancía a proveedores, recibe la mercancía solicitada, elabora y autoriza las salidas del almacén, elabora los reportes diarios de entradas y salidas de almacén, etc. Concentrar tantas funciones en una sola persona, puede originar un mal manejo de los inventarios. Por esta razón, es conveniente que se agregen adecuadamente en más de una persona las funciones anteriores, así mejoraría notablemente el control interno de sus inventarios.

México, D.F., a 25 de octubre 1986.

GRAFICA UNIVERSAL S.A. DE C.V.
Chabacano No. 612
Col. Granjas México
México, D.F.

Atención: Sr. Hipolito Diaz O.

Estimados señores:

Como parte de nuestro examen de los estados financieros de GRAFICA UNIVERSAL S.A. DE C.V., por el año que terminará el 31 de diciembre de 1986, estudiamos y evaluamos el sistema de control interno de la Compañía para cumplir con los requisitos de normas de auditoría generalmente aceptadas. Estos requieren un estudio y evaluación del control interno con el propósito de determinar la naturaleza, la oportunidad y el alcance de los procedimientos de auditoría necesarios para expresar una opinión sobre los estados financieros de la Compañía. Nuestro estudio y evaluación fueron, por lo tanto, más limitados de lo que sería necesario para expresar una opinión sobre el sistema de control interno tomado en conjunto, y no revelarían necesariamente todas las debilidades importantes en el sistema. En consecuencia, no expresamos una opinión sobre el mismo.

Nuestro estudio y evaluación, hechos para el propósito limitado descrito anteriormente, no revelaron condición alguna que consideráramos una debilidad importante. Sin embargo, observamos algunas áreas en las que creemos puede mejorarse el control interno o la eficiencia de operación, mediante la adopción de las recomendaciones que se mencionan en las siguientes páginas.

Este informe es únicamente para el uso de la gerencia y no debe usarse para otro propósito.

Atentamente.

DIAZ, LAGUNAS. Y Cía.

C.P. Francisco Diaz L.

A) ORGANIZACION CONTABLE Y ADMINISTRATIVA.

Aviso de cambio de sistema de registro y actualización de los libros de contabilidad.

El sistema de registro que llevó la compañía hasta el mes de marzo de 1985 fue manual y a partir del mes de abril, electrónico, sin embargo a la fecha de nuestra revisión, no se ha dado el aviso correspondiente por el cambio de sistema a las autoridades fiscales; además el registro en los libros oficiales se encontraba a las siguientes fechas:

Libro Diario:	A marzo de 1985 incompleto
Libro Mayor:	A octubre de 1984
Libro de Inventarios y Balances:	A diciembre de 1983 incompleto.
Libro de Actas:	No nos fue mostrado
Libro de Registros de Utilidades:	En blanco
Libro de Registro de Moneda Extranjera:	En blanco
Libro de Registro de Accionistas:	A octubre de 1983 incompleto.
Libro de Registro Acciones Adquiridas:	En blanco
Libro de Aumentos y Disminuciones de Capital.	No se tiene

En consecuencia los registros contables no cumplen con la función de proporcionar información oportuna así co-

mo incumplimiento con las disposiciones fiscales.

Es necesario que la Compañía dé el aviso correspondiente a las autoridades fiscales a la mayor brevedad posible.

Los registros deben actualizarse. De esta forma se pueden evitar posibles sanciones en caso de revisión por parte de las autoridades hacendarias.

Depuración de cuentas

Las cifras de los estados financieros del año que terminó el 31 de diciembre de 1984, fueron analizadas y depuradas a fin de poder opinar sobre su razonabilidad. Sin embargo, aún quedan algunas cuentas en Bancos, cuentas por cobrar y cuentas por pagar, que requieren sean analizadas cuidadosamente, es necesario que se continúe con el proceso de depuración contable con el objeto de:

- a) Contar con cifras analizadas.
 - b) Tener bases firmes para el registro de las operaciones del ejercicio
 - c) Contar con estados financieros más veraces.
- b) VENTAS, CUENTAS POR COBRAR, INGRESOS

Errores en facturación

En algunas ocasiones se facturan los trabajos en base al presupuesto y antes de que hayan sido terminados y entregados. Además, existen casos en que la facturación - la hacen hasta un mes después de entregado el trabajo; podría traer como consecuencia pagos incorrectos de Impuesto al Valor Agregado, Impuesto sobre la Renta y Participación del Personal en las Utilidades, por lo que se recomienda - elaborar todas las facturas inmediatamente después de reci

bir las notas de entrega firmadas por el cliente y en base a las mismas.

Incumplimiento de los controles establecidos

La Compañía cuenta con controles establecidos para la elaboración de todos los trabajos, sin embargo encontramos algunos casos en los que no fueron elaborados los presupuestos ni las órdenes de trabajo, Además no tienen actualizado su libro en el que controlan por número consecutivo las órdenes de trabajo, anotando: fecha de entrega, número de factura, importe a cobrar y fecha de cobro, lo que puede acarrear: Probables errores en facturación, Retraso en su cobranza, trabajos no facturados, elaboración de trabajos no ordenados.

Sugerimos que a fin de evitar probables errores, se apeguen a los controles establecidos y actualicen a la brevedad posible el libro en el que controlan las órdenes de trabajo.

Investigación de clientes

No se ha implantado la política de investigar a los clientes antes de otorgárseles el crédito correspondiente.

Políticas de ventas y cobranzas

No se tienen establecidas políticas de plazos de crédito a los clientes, lo que traería como consecuencia cuentas de difícil recuperación, problemas de cobrabilidad reduce la liquidez de la Empresa y, consecuentemente la obliga a obtener financiamientos.

Recomendamos investigar la solvencia económica - de los clientes, una vez hecho esto, la Gerencia establecerá las condiciones y límite de crédito para cada cliente en particular.

Anotar por escrito los límites y plazos de crédito para cada cliente en particular, cuidando que no se basen dichos límites si no es con autorización de la Gerencia.

C) COMPRAS, CUENTAS POR PAGAR, EGRESOS

Acceso a la entrada al almacén de otros materiales

Durante nuestra revisión observamos que no hay - restricción al personal para su acceso al almacén de -- otros materiales, lo que acarrearía posibles pérdidas a - la Compañía por sustracción de inventarios e imposibili-- dad para responsabilizar al encargado del almacén.

Se recomienda establecer un control que permita- la entrada al almacén de otros materiales, únicamente a - personal autorizado, así como responsabilizar a una o dos personas de la custodia, recepción y entrega de los inven- tarios a su cargo.

D) NOMINAS Y PERSONAL

Lugar específico para el área de nóminas y personal y restricción para el acceso.

La Compañía no cuenta con un lugar fijo para el área de nóminas y personal, por lo que encontramos las siguientes deficiencias:

En el lugar en que se encuentra actualmente, no existe - restricción para entrada de personal no autorizado.

Solicitamos el expediente del señor José Luis López y no nos lo proporcionaron, debido a que se encuentra extraviado.

Para el pago de nómina, entran varias personas al mismo tiempo.

Se recomienda establecer un lugar apropiado para el área de nóminas y personal, al que únicamente tengan - acceso la persona ó personas autorizadas y que se responsabilice a las mismas de la custodia, recibo y archivo de la documentación que se maneje.

Para el pago de la nómina que éste se haga en - forma ordenada y persona por persona.

Nómina confidencial

Por los pagos de sueldos a funcionarios, la Compañía no elabora nómina y los recibos de sueldos los anejan a la póliza cheque.

Sugerimos implantar la política de elaborar una nómina confidencial y archivar los recibos de sueldos en el área de nóminas y personal.

Impuestos retenidos no enterados

A la fecha de esta revisión la compañía no ha enterado Impuesto sobre Productos del Trabajo e Impuesto sobre la Renta retenido en diversos pagos del ejercicio anterior.

Es necesario en lo sucesivo se enteren los impuestos retenidos con la oportunidad que señalan las autoridades fiscales y en el presente caso, se efectúen los pagos omitidos a la mayor brevedad posible.

E) COSTOS - INVENTARIOS

Adopción de un instructivo para la toma de inventarios físicos

No se elabora un instructivo para la toma física del inventario. Lo que trae como consecuencia errores en la planeación y ejecución del mismo.

Con objeto de que en lo futuro se realicen los inventarios en forma más organizada, debe elaborarse un instructivo que contenga:

- 1.- Descripción de cómo deben practicarse los conteos.
- 2.- Determinación de la autoridad y responsabilidad del personal que participa.
- 3.- Fecha y honorario de los conteos.
- 4.- Instrucciones para el acomodo de la mercancía.
- 5.- Procedimientos para controlar los movimientos de mer---

cancias antes, durante y después del inventario físico.

6.- Procedimientos para establecer el corte de operaciones.

7.- Procedimientos para valuación, verificación y comparación con libros.

F) RECOMENDACIONES ANTERIORES:

Algunas recomendaciones contenidas en nuestra carta del 25 de octubre de 1985, aún no han sido puestas en práctica.

Nuevamente insistimos en la implantación de las mismas, ya que los consideramos importantes para fortalecer el control interno y promover la eficiencia en las operaciones. A continuación presentamos un resumen de tales recomendaciones; para mayores detalles, consultar la carta citada.

Preparación de un manual administrativo y de operación

No se cuenta con manual administrativo y de operación, lo queda, una organización deficiente debido a que no existen líneas de autoridad bien definidas.

Sería conveniente que la Compañía elabore un manual administrativo y de operación, que describa:

- a) Las políticas y los procedimientos relativos al registro de las operaciones.
- b) Las líneas de autoridad y las responsabilidades de cada puesto.
- c) Los sistemas administrativos y operacionales.
- d) Determina las fechas en que los distintos reportes, información o documentación deben ser producidos por cada departamento o empleado, y el grado en que deben ser revisados, examinados y comprobados cuando se reciben de otros departamentos.
- e) Se deberán tomar las medidas necesarias para que los sistemas trabajen en forma satisfactoria.

Compras, cuentas por pagar, egresos Kardex de almacén

La Compañía carece de un kardex de almacén para el manejo de sus inventarios, por lo que no cumple con disposiciones fiscales, ya que no lleva el sistema de inventarios perpetuos; además registra su costo por diferencia de inventarios.

A fin de controlar adecuadamente sus inventarios físicos, tanto por entradas como por salidas, así como por cumplir con las disposiciones fiscales comentadas, la Compañía debe implantar el sistema de control de inventarios denominado "inventarios perpetuos". Con este sistema podrá registrar su costo de venta en base a las ventas del mes y no por diferencia de inventarios.

Funciones del almacenista

Durante nuestra revisión, observamos que el encargado del almacén realiza diversas funciones incompatibles con su puesto. Entre estas funciones encontramos que elabora las cotizaciones de compra, solicita la mercancía a proveedores, recibe la mercancía solicitada, elabora y autoriza las salidas del almacén, elabora los reportes diarios de entradas y salidas de almacén, captura esta información en la computadora, etc.

Esta concentración de funciones en una sola persona puede prestarse a manejos indebidos de los materiales propiedad de la Compañía.

Es conveniente segregarse adecuadamente las funciones anteriores, con lo cual se mejorará el control de sus inventarios, o bien, ejercer una supervisión más estrecha

por personal ajeno al almacén, de las actividades que desarrolla el almacenista.

Ventas, cuentas por cobrar e ingresos.

Reportes de cobranza

Los reportes que actualmente elabora cobranzas - no contienen la información necesaria para controlar esta actividad.

Con objeto de proporcionar una información completa a la Gerencia General y tener un mayor control sobre estas funciones, es necesario que en el reporte se detallen todas las facturas que se llevan a cobro, consignar las efectivamente cobradas y, en su caso, anotar las razones por las que no se logró el cobro.

Nóminas y personal

Nóminas no autorizadas

En la revisión que efectuamos a las nóminas, detectamos que no tienen evidencia de haber sido revisadas y autorizadas por funcionario competente.

Con el objeto de delimitar responsabilidades, es conveniente que exista evidencia de su revisión y aprobación, por parte de funcionario responsable.

Lugar seguro para guardar la nómina

Observamos que cuando la Compañía recibe la nómina que les entrega el Servicio Panamericano de Protección, ésta no se guarda en un lugar seguro.

Es conveniente que la Compañía cuente con una caja fuerte, tanto para guardar la nómina como otros valo-

res con que se cuente para evitar posibles extravíos de sobres y malos manejos de la misma por personal no autorizado.

Autorización de aumentos de sueldos

Por los aumentos de sueldo al personal, no existe constancia por escritos de la Gerencia General.

Sugerimos que, sin excepción, se autoricen por medio de un memorándum todos los aumentos generales de sueldo, archivando el original del memorándum en el expediente del empleado y proporcionar copia de éste tanto al departamento de personal como al empleado para no efectuar pagos indebidos.

C O N C L U S I O N

El Contador Público como profesional Independiente, es contratado principalmente para que exprese una opinión -- sobre la razonabilidad de la posición financiera de la empresa.

Para poder expresar una opinión, el Contador Público Independiente debe desarrollar su trabajo de acuerdo -- con los lineamientos y normas que ha fijado la profesión para proporcionar a los usuarios una mayor seguridad de los -- resultados obtenidos.

El objetivo de todo Contador Público Independiente es el de proporcionar servicios de la más alta calidad y de la forma más eficiente posible.

Dentro de los informes que puede producir un Contador Público Independiente, se encuentran principalmente el dictamen o informe corto, el informe largo, los informes especiales y la carta de recomendaciones. Dichos informes tienen un testimonio frente a terceras personas por la veracidad de sus fundamentos, además son provechosos e indispensables dado -- el ritmo y las necesidades de los negocios.

Los informes deben ser lo más claros posible; deben contener recomendaciones constructivas que, promuevan la -- eficiencia de las operaciones y que presenten hechos y circunstancias que de algún modo afecten positivamente al desarrollo de la empresa.

El auditor en el curso de su labor profesional, acumula una serie de información sobre la entidad, material -- suficiente que le permite formular sugerencias y mejorar el

control interno.

La carta de recomendaciones representa un servicio adicional que da a conocer las deficiencias observadas en el curso de la auditoría y proporciona además las respectivas recomendaciones tendientes a mejorar el control interno y los procedimientos contables para salvaguardar con mayor efectividad los activos de la compañía.

Algunos informes son de suma importancia para la gerencia de la empresa ya que puede corregir aspectos importantes dentro de la organización, si no se toman en cuenta las recomendaciones realizadas por el Contador Público Independiente pueden traer consecuencias irreparables.

El auditor tiene el deber de cumplir con la obligación de informar las deficiencias encontradas dentro de su revisión, y es responsabilidad del cliente tomarlas en consideración para mejorar el control de sus operaciones. Por lo general la mayoría de las empresas no les toman la debida importancia y, en consecuencia, con el transcurso del tiempo se pueden acarrear problemas; en tal caso el auditor al expresar las deficiencias encontradas queda exento de toda responsabilidad.

Los informes que presenta el auditor respecto al examen de los estados financieros del negocio serán cabalmente provechosos si el auditor presenta sus conclusiones en forma comprensiva y detallada.

Los servicios del Contador Público Independiente deben ir en aumento pues en lo que a calidad se refiere una de las obligaciones que como profesionista se tiene es la de otorgar al cliente una mejor calidad de servicio. Además

si se toma t^ome en cuenta el avance que ha tenido y sigue -
teniendo la humanidad en todos los aspectos, es de pensarse
que la técnica contable también evoluciona, en consecuencia
con el desenvolvimiento que se está viviendo, por lo que es
una obligación y responsabilidad profesional el ser consien-
tes de ello, pues de lo contrario el producto profesional -
del Contador Público Independiente no satisfecerá los requ^e-
rimientos de la sociedad a la que debe servir con alto sen-
tido de responsabilidad.

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

L I B R O S

AUDITORIA Intraducción a la práctica de la Contaduría

Kohler L. Eric

Ed. Diana México 1979

AUDITORIA

Ruiz de Velasco Luis

Ed. Banca y Comercio México 1973

EL INFORME DE AUDITORIA

Braseaux J. Herman

Ed. Ecasa México 1977

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

México 1985

PRINCIPIOS DE AUDITORIA

Walter B. Meigs

Ed. Diana México 1981

EN ENFOQUE APLICADO A LA AUDITORIA

Heffes Cattán Gabriel

Ed. Diana México 1982

REVISTAS - BOLETINES - TESIS

EL INFORME DE AUDITORIA

Ríos Terrazas Raúl

México 1961

CONTADURIA PUBLICA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

BOLETINES DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos

EJEMPLOS DE PUNTOS PARA CARTAS DE SUGERENCIAS

Mancera Hnos. y Cía. S.C.

México 1985

EL INFORME DEL AUDITOR Tesis

Campos Vargas Alejandra

México 1978

BOLETINES DE LA COMISION DE PRINCIPIOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.