

870108

49

2ej

# UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN

## "LA OPINION DEL LICENCIADO EN CONTADURIA Y LOS PAPELES DE TRABAJO"

Seminario de Investigación

que para obtener el título de:

Licenciado en Contaduría

presentan:

MONICA MARIA RAMIREZ CABEZA

JULIETA MARGARITA FRUTOS RANGEL

MARIA LUISA RAMONET BARCENAS



Universidad Nacional  
Autónoma de México



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

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

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

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

## CONTENIDO

	<u>Página</u>
INTRODUCCION.	1
<u>CAPITULO I</u> GENERALIDADES - Antecedentes de la auditoría. ¿Qué es una auditoría?	3
<u>CAPITULO II</u> NORMAS DE AUDITORIA - Clasificación Normas personales. Normas relativas a la ejecución del trabajo Normas relativas a la información y dictamen	13
<u>CAPITULO III</u> LOS PAPELES DE TRABAJO.- Consideraciones generales. Importancia y objetivos de los papeles de trabajo. Planeación de los papeles de trabajo. Simplificación de los papeles de trabajo. Organización y clasificación. Conclusiones. Revisión de los papeles de trabajo. El memorando como parte integral de los papeles. El expediente continuo de auditoría.	20
<u>CAPITULO IV</u> EL DICTAMEN.- Generalidades. La importancia del párrafo del alcance El párrafo de la opinión. El dictamen para fines fiscales	47
CONCLUSIONES.	73
APENDICE	
BIBLIOGRAFIA	

## INTRODUCCION

El desarrollo que ha alcanzado la Contaduría Pública en la presente época ha sido asombroso; en todos los órdenes se observa la necesidad de su intervención y diariamente salen a luz nuevas ideas, nuevos métodos y nuevas teorías que hacen ver a los ligados con la profesión y a los ajenos a ella, lo importante e imprescindible que es en el mundo actual.

Paralela al creciente desarrollo de la Contaduría Pública, una de sus ramas, la Auditoría, ha sufrido grandes transformaciones y ha ido adquiriendo una gran preponderancia en el mundo de los negocios modernos, habiendo llegado en la actualidad a ser indispensable en la buena marcha de los mismos

Los servicios que presta el auditor en la actualidad también han pasado por una serie de etapas evolutivas, cuyo resultado consistió en hacer desaparecer el criterio que prevalecía entre los hombres de negocios, que pretendían atribuirle una especie de infalibilidad para descubrir, por medio de la auditoría, toda clase de errores y de fraudes.

Durante nuestra práctica en las actividades de la profesión, llevada a cabo en el tiempo en que hemos sido estudiantes de la carrera de licenciado en contaduría, nos hemos dado cuenta de la importancia que en Auditoría tienen los papeles de trabajo, pues en ellos se encuentra la base principal para que el Licenciado en Contaduría exprese una opinión en relación con

su trabajo desarrollado

Podemos asegurar al H. Jurado que en el desarrollo de este trabajo hemos puesto todo nuestro empeño, aprovechando al máximo los conocimientos que nos fueron impartidos en las aulas, así como la práctica adquirida hasta la fecha. En consecuencia, en el mismo se encontrará el resultado de nuestras observaciones personales.

Será para nosotros motivo de orgullo, que el presente trabajo reúna los requisitos necesarios para lo cual fué escrito: que pueda ser de alguna utilidad a compañeros y amigos, y, aunque sea en una mínima parte, a la profesión misma.

## CAPITULO I

### GENERALIDADES

#### **Antecedentes de la Auditoría.**

La auditoría antes y ahora.- En el pasado se denominaba como auditor a "el que escucha", debido a que en esa época era necesario que los registros contables del gobierno, para poder ser aprobados, en una audiencia pública se leyeran los resultados de su revisión.

Desde la Edad Media hasta la Revolución Industrial, las auditorías se llevaban a cabo con el fin de determinar si las personas que ocupaban puestos públicos o en el comercio, actuaban e informaban de manera honesta. Con posterioridad a la Revolución Industrial y debido a que las industrias incrementaron sus operaciones, se inició la contratación de gerentes a sueldo, por lo que los propietarios de éstas cada vez se valieron más de los auditores, para protegerse contra el peligro del fraude, el que podía ser en su opinión llevado a cabo por cualquiera de sus empleados; este criterio ha hecho pensar que el trabajo del auditor, hasta mediados del siglo XIX era con el único fin de descubrir y prevenir los fraudes.

Conviene hacer mención que la función del auditor tiene antecedentes indefinidos, en cuanto a la época en que se inició; sin embargo y a manera de referencia, se incluye el epitafio de una lápida existente en la Iglesia de Santa María de Chesham, Buckinghamshire, Inglaterra, que dice:

*"Aquí documenta parte de Richard Rowle, quien fielmente sirvió como auditor en la tierra a varios señores, pero también se preparó para rendir su propia cuenta al Señor del Cielo; murió el 18 de diciembre de 1623, a la edad de 77 años"*

En 1862, la profesión del auditor, tal y como actualmente se le conoce, fue reconocida por la Ley Británica de Sociedades Mercantiles y así en 1888, se publicó en la revista "The Accountant" de Londres, el siguiente dictamen:

**"Tengo delante de mí el balance de la Cia. ABC, limitado al año terminado en diciembre 31 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto".**

Dicho dictamen, al señalar "auditado y encontrado correcto", inicia la evolución de lo que con el tiempo llegaría a ser la opinión sobre la razonabilidad de las cifras presentadas en un estado financiero.

Fue también en Inglaterra, en el año de 1900, donde al modificarse la ley antes mencionada, se agregó que debería de existir un auditor que opinara sobre las cuentas de las empresas, y como resultado de su función debería de emitir el siguiente dictamen:

**"Hemos examinado las cuentas arriba mencionadas con los libros y comprobantes de la Cia. ABC y encontramos que son correctos. Aprobamos y certificamos que el balance general preinserto presenta correctamente la posición de la Compañía".**

En un principio, el trabajo de auditoría se concentraba básicamente en la opinión respecto de las cifras mostradas por el balance general, ya que el estado de resultados era considerado por las empresas como un documento confidencial, al cuál no deberían tener acceso extraños. Los banqueros, que eran los que más información requerían, se conformaban con la opinión sobre el balance general y eran partidarios de una valuación conservadora de los activos, ya que ante todo deseaban tener una seguridad acerca de la capacidad de pago de las empresas solicitantes. Esto, se puede comprobar con el dictamen señalado anteriormente.

Al establecerse en EUA varias inversiones inglesas, contadores autorizados en Inglaterra y Gales, llegaron para auditar los resultados y la situación financiera de dichas inversiones; esto dió lugar a que en EUA se iniciara también el desarrollo de esta actividad profesional y así, a principios de siglo se utilizaba el siguiente dictamen:

**"Hemos examinado los libros y cuentas de la Cía. ABC por el año terminado el 31 de diciembre de 1903 y certificamos que, en nuestra opinión, el balance que antecede muestra correctamente su posición al terminar ese año y que las cuentas de Pérdidas y Ganancias están correctas".**

En la primera mitad del siglo XX, el trabajo de auditoría inició su separación en busca del objetivo que hasta entonces había tenido, buscar fraudes, y comenzó la orientación que trata de determinar si los estados financieros



presentan una imagen correcta de su situación financiera y de los resultados de sus operaciones; el cambio se debió básicamente a la necesidad creada por todas aquellos inversionistas que deseaban conocer el resultado y la posición financiera de las empresas en las cuáles ellos participaban.

En 1917, el Instituto Americano de Contadores Públicos (IACP) formuló un folleto relativo a lo que era la auditoría del balance, el cuál tenía como título "Métodos Aprobados para la Preparación de Balances Generales"; éste fué el primer intento que se tuvo para unificar la forma del dictamen, dado que con anterioridad cada firma de contadores públicos emitía el suyo en particular. El dictamen que surgió se encontraba redactado en los siguientes términos:

**"He practicado una auditoría de las cuentas de la Cía. ABC por el periodo al 31 de diciembre de 1917 y certifico que el balance general y los estados de pérdidas y ganancias que se incluyen han sido formulados de acuerdo con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Cía. ABC al 31 de diciembre de 1917 y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado".**

Como se podrá ver, por primera vez se incluye la opinión sobre la situación financiera, pero este sólo fué el paso inicial de un largo camino que se ha tenido que recorrer hasta llegar al nivel actual.

En 1929, la economía mundial sufrió un fuerte golpe, el cuál dejó que

grandes empresas sufrieran enormes pérdidas en unos pocos días; como resultado de esta crisis, se levantó un clamor entre todos los inversionistas, que no sabiendo a quién culpar, responsabilizó a los contadores que habían opinado acerca de las empresas en las cuales ellos habían invertido, ésto originó que un comité de la bolsa de valores de Nueva York celebrara reuniones con miembros del IACP, en las cuáles se hizo patente el que la naturaleza intrínseca del balance general y del estado de resultados no era aún comprendida por el público usuario de los estados financieros, por lo que se imponía la necesidad de divulgar el verdadero significado de los estados financieros y sus limitaciones.

Esto se concretó en 1934 y con tal motivo se desarrolló el concepto de un solo tipo de auditoría, el cuál se dió a conocer en un folleto que se tituló "Auditoría de las Cuentas de Sociedades", y como era de esperarse, también el dictamen sufrió una modificación, ya que se recomendó el uso del siguiente:

**Hemos examinado el Balance General de la Cia. ABC al 31 de diciembre de 1934 y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit por el año que terminó en esa fecha. Al respecto examinamos o hicimos pruebas de los registros y documentos de contabilidad de la compañía y se obtuvo información y explicaciones de sus funcionarios y empleados; también se hizo una revisión general de los métodos de contabilidad y de las cuentas de resultados en el año citado, pero no se practicó una auditoría detallada de las operaciones. En mi opinión, basado en**

dicho examen, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente, de acuerdo con principios de contabilidad aceptados que la compañía ha observado de manera uniforme durante el período que revisamos, su posición al 31 de diciembre de 1934 y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha".

Posteriormente, en 1938, se descubrió un fraude en las cuentas de la empresa McKesson and Robbins, el cual está íntimamente ligado con la historia de nuestra profesión y sobre todo con la función del auditor, en virtud de que como resultado de este fraude y de las investigaciones posteriores, prácticamente se enjuició a la profesión en conjunto, derivándose finalmente de ello una serie de medidas que modificaron de fondo los procedimientos de auditoría utilizados en esa época, dado que, por ejemplo, las pruebas de inventarios se redujeron de acuerdo con la práctica normal a la verificación numérica de los registros de contabilidad, no obstante que ya en esa época existía el criterio de que el auditor debe tener contacto físico visual con los inventarios, bien sea por pruebas selectivas o por su presencia en los recuentos físicos, o bien por una combinación de ambos procedimientos.

La historia de la auditoría se encuentra íntimamente ligada con las modificaciones al dictamen, dado que éste es reflejo fiel de los avances que la misma ha tenido, y así por ejemplo, en el caso McKesson la Comisión Nacional de Valores de EUA declaró que el dictamen de auditoría en vigor,

mismo que quedó transcrito anteriormente, era defectuoso, dado que en él no se declaraba si el examen se había practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, aplicables en las circunstancias, y si algunos procedimientos habían sido omitidos, aún cuando fueran considerados necesarios.

A partir de 1941 se puso en práctica el formulario de un nuevo dictamen en el cuál se destacaban los siguientes aspectos:

1.- Apareció por vez primera el concepto de *Normas de auditoría generalmente aceptadas*. La frase anterior se complementa con la de *aplicables en las circunstancias*, lo que indica la falta de precisión del concepto y su confusión con el de *procedimientos de auditoría*.

2.- También apareció por primera vez la mención de la *revisión del control interno* y de los procedimientos de contabilidad para indicar la extensión de la auditoría.

3.- Cambia la mención de la aplicación de los *principios de contabilidad generalmente aceptados*, aumentando que fue consistente con los del ejercicio anterior.

4.- Se hace la declaración que se emplearon todos los procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios, además de indicar también que previamente se hicieron las pruebas de los registros y documentos de contabilidad por medio de los métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios.

Posteriormente, en 1951 se puso en vigor un modelo de dictamen, mismo que se comenta con mayor amplitud en el capítulo de EL DICTAMEN, solamente conviene hacer mención aquí, que en el dictamen de 1941 se encontraba una falla en su contenido, ya que no consideraba que las

normas de auditoría son invariables y siempre aplicables en todo trabajo que se realice, al contrario de los procedimientos de auditoría, que sí pueden variar y aplicarse de acuerdo con las circunstancias; esta falla quedó subsanada con el dictamen de 1951. La mención anterior se encontraba redactada en los siguientes términos:

**"Dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios"**

En nuestro país, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha seguido los lineamientos enmarcados por el IAC, en todo lo aplicable a la auditoría, y así como en un momento dado los auditores ingleses llegaron a EUA para las revisiones de las inversiones de sus conciudadanos en dicho país, así en México, los contadores públicos ingleses y norteamericanos llegaron para establecer escuelas, ya sea abriendo despachos o asociándose con contadores públicos mexicanos, lo que trajo como consecuencia que el desarrollo de la auditoría en México vaya al parejo de los avances en EUA.

#### **¿Qué es una auditoría?**

El examen que llevan a cabo los auditores independientes proporciona la base para el informe de auditoría. *Los contadores independientes nunca expresan una opinión sobre lo exacto de los estados financieros sin primero llevar a cabo una auditoría.*

La auditoría consiste en una investigación minuciosa de los registros contables y otras pruebas que apoyan esos estados financieros. El auditor por medio del estudio y la evaluación del sistema de control interno de la empresa, y por la inspección de documentos, la observación de los activos, las investigaciones que se hacen dentro y fuera de la compañía, y por otros procedimientos de auditoría obtiene las pruebas necesarias para determinar si los estados financieros muestran un cuadro justo y razonablemente completo de la situación financiera de la empresa y de sus actividades durante el período que se audita.

Las pruebas reunidas por los auditores durante su examen constituyen los papeles de trabajo, los cuales mostrarán que los activos que se detallan en el balance general existen realmente; que la empresa tiene derecho legal sobre dichos activos; y que los valores asignados a estos activos se han determinado de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados. Se reunirán pruebas para demostrar que el mismo estado contiene todo el pasivo a cargo de la empresa, ya que de no ser así, dicho documento puede ser engañoso, en virtud de que cierto pasivo importante se ha omitido deliberadamente o en forma accidental. De manera similar, el auditor obtendrá pruebas acerca del estado de resultados, buscará que se le demuestre que las ventas de que se informa fueron reales, que las mercancías se embarcaron realmente a los clientes, de que los costos y los gastos registrados corresponden al período sujeto a revisión, y de que se han reconocido todos los gastos.

Este es el trabajo del auditor en términos generales, más adelante

hablaremos de él en forma más particular.

## CAPITULO II

### NORMAS DE AUDITORIA

El trabajo de auditoria tiene una finalidad y un objetivo que no dependen ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad del cliente, sino de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoria. Esta característica obliga a que este trabajo se realice dentro de determinadas normas de calidad.

Conviene mencionar que, como se ha señalado con anterioridad, el objetivo del examen de los estados financieros por parte de un auditor independiente, es la expresión de una opinión sobre la razonabilidad de las cifras que presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones y los cambios en la misma situación financiera de una empresa determinada, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El dictamen del auditor será el medio por el cual el auditor expresará su opinión, o si las circunstancias lo exigen, él podrá abstenerse de opinar o dar la opinión con las salvedades requeridas, pero siempre hará notar que su examen fue hecho de acuerdo con normas de auditoria generalmente aceptadas.

Al cumplirse con las normas de auditoria, el auditor deberá de aplicar su criterio para determinar qué procedimientos de auditoria será necesario que el mismo aplique, para que obtenga la base razonable sobre la cuál su opinión quede fundamentada, y aquí conviene señalar que el juicio que dé



lugar a ésta sea el que corresponda a un profesional capaz.

El auditor en el desarrollo de su trabajo deberá siempre de tener en mente, el que tiene una responsabilidad con su profesión, que será la de cumplir con las normas que la misma ha aceptado, las cuales debido a la importancia de su cumplimiento, han dado origen a que el Código de Ética Profesional sea apoyo para hacerlas obligatorias.

Como antecedente es conveniente señalar que las normas de auditoría provienen del enjuiciamiento que se hizo a la profesión a raíz del caso McKesson, comentado en el capítulo anterior, y en un principio fueron identificadas como "los procedimientos de auditoría aplicados por personas competentes". La existencia de las normas de auditoría y la naturaleza que de ellas se reconoce nos lleva a establecer los siguientes dos hechos:

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

En el Boletín A del Instituto Mexicano de Contadores Públicos (IMCP), se describe a las normas de auditoría como: *"los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo"*.

#### **Clasificación.**

La clasificación de las normas de auditoría es la siguiente:

- 1o. Normas personales.

2o. Normas relativas a la ejecución del trabajo.

3o. Normas relativas a la información y dictamen.

Es importante que las normas de auditoría deberán demostrar su aplicación total, ya sea de manera directa o indirecta, pero siempre se encontrará que la mejor forma para ubicarlas serán los propios papeles de trabajo, sobresaliendo de todas ellas, aquéllas que se refieren a la ejecución del trabajo y a la información.

### **Normas personales.**

1a. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.- El trabajo de auditoría de estados financieros, como se ha venido señalando tiene la finalidad de rendir una opinión profesional acerca de la razonabilidad de la situación financiera de una empresa por medio de sus estados financieros; dicha opinión debe ser otorgada por la persona que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tenga entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditor.

2a. Cuidado y diligencia profesional.- El auditor está obligado a ejercer un cuidado y diligencia razonable en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe. Aquí es conveniente recalcar que el auditor deberá aplicar en su trabajo la máxima atención, el cuidado y la diligencia que el mismo en su carácter profesional requiere.

3a. Independencia mental.- El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.

Como se puede ver, después de analizar los conceptos que abarca esta norma, que son de naturaleza personal y se encuentran muy relacionados con las cualidades del auditor y con la calidad de su trabajo, en lo cual es donde, para los fines que persigue este trabajo, hay que recalcar que *los papeles de trabajo se encontrarán íntimamente vinculados con el entrenamiento técnico y con el cuidado y diligencia profesional que el auditor deberá de tener al prepararlos.*

#### **Normas relativas a la ejecución del trabajo.**

1a. Planeación y supervisión.- El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente, y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada, y se debe dejar evidencia de ello en los papeles de trabajo.

2a. Estudio y evaluación del control interno.- Como base para determinar la extensión que se va a dar a los procedimientos de auditoría que considere aplicables, el auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente en la empresa. Es importante e indispensable dejar evidencia de dicho trabajo, ya que esto ayudará a la supervisión del trabajo de los ayudantes y establecerá bases para la planeación de auditorías posteriores.

Es conveniente señalar que el propósito básico del control interno es promover la operación eficiente de la empresa, y en él se deben de hacer constar todas las medidas que le permitan a ésta:

1o. Proteger los activos en contra del desperdicio, el fraude y el uso

ineficiente.

2o. Promover la exactitud y confiabilidad en los registros contables.

3o. Alentar y medir el cumplimiento de las políticas de la organización, y

4o. Medir la eficiencia de las operaciones.

Lo anterior quiere decir que:

*El Control Interno está formado por todas las medidas que se toman para proporcionar a la administración la seguridad de que todo está funcionando como debe.*

Para realizar el examen y evaluación del control interno existen tres métodos principales: el descriptivo, por cuestionarios y el gráfico.

El *método descriptivo* consiste en formular memorandos en los que se hace notar las características que tienen los sistemas que la empresa ha establecido, basándose para ello en entrevistas con los funcionarios involucrados en las operaciones y sistemas evaluados; esto lo lleva a cabo utilizando el seguimiento y cumplimiento de los manuales de operación establecidos por la empresa. (Véase apéndice).

Por lo que se refiere al *método de cuestionarios*, éstos son formularios que se pueden considerar estándar, mismos que se pueden contestar con un simple sí o un no, en base a las respuestas que los funcionarios entrevistados den a las consultas llevadas a cabo por el auditor en su afán de evaluación.

Por último el método gráfico es similar al descriptivo, sólo que incluye

además un flujograma en el cual se muestra el control evaluado en cualquiera de las áreas seleccionadas por el auditor.

3a. Obtención de evidencia suficiente y competente.- Esta norma se ha establecido a fin de obligar al auditor para que, mediante la aplicación de los procedimientos de auditoría, obtenga evidencia comprobatoria suficiente y competente en la calidad que se requiera, para ofrecer una base objetiva para emitir su opinión relativa a los estados financieros que audita.

Es lógico comprender, que esta evidencia se debe manifestar y conservar para cualquier aclaración futura, y la mejor forma es elaborando papeles de trabajo claros y completos. Es aquí donde se hace más evidente el vínculo que existe entre éstos y el dictamen que el contador proporciona al final de su trabajo.

Analizando lo anterior a la luz de lo que es la evidencia, se debe entender que tanto la planeación y supervisión del trabajo, como la revisión y evaluación del control interno, debe ser suficiente y competente.

#### **Normas relativas a la información y dictamen.**

1a. Bases de opinión sobre los estados financieros.- El objetivo de esta norma es evitar una mala interpretación del grado de responsabilidad que el contador público (en funciones de auditor) está asumiendo, siempre que su nombre esté relacionado con los estados financieros. Al pensar en esta responsabilidad, el auditor nunca debe olvidar que la justificación para

expresar su opinión, ya sea con salvedades o sin ellas, estará fundamentada en el grado en que el alcance de su examen se haya ajustado a todas las normas de auditoría generalmente aceptadas.

2a. Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.- El auditor debe declarar si en su opinión, los estados financieros presentan de modo razonable la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa en la fecha y por el período a que se refieren, y si dichos estados financieros fueron formulados de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

3a. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.- El auditor debe expresar en su informe o dictamen, que los principios de contabilidad han sido observados consistentemente en el período actual en relación con el anterior. El objetivo de esta norma garantiza la comparabilidad de los estados financieros entre distintos períodos, siempre y cuando no haya sido afectada en grado importante por cambios en los principios de contabilidad, y en caso de ser así, el auditor deberá de informar sobre dichos cambios.

4a. Suficiencia de las declaraciones informativas.- A menos que el auditor haga una declaración expresa en contrario, se considerará que él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.

## **CAPITULO III**

### **LOS PAPELES DE TRABAJO**

#### **Consideraciones generales.**

#### **Propósitos en la constancia del trabajo desarrollado.**

El auditor es responsable de dejar una constancia escrita de su trabajo, y las razones que tiene para ello son:

1o. Proporcionar los medios para la organización, control, administración y revisión de su trabajo.

2o. Dejar evidencia de la ejecución de su trabajo, la que debe de incluir las respectivas conclusiones.

3o. Demostrar que las cifras y la información contenida en los estados financieros, están de acuerdo con los libros y registros contables de su cliente.

4o. Establecer el fundamento para su dictamen.

5o. Proporcionar las conclusiones logradas sobre problemas de contabilidad y/o de auditoría que determinó durante su trabajo.

La constancia escrita tiene como principales elementos a los papeles de trabajo que el auditor prepara en el curso de su revisión, y estos papeles de trabajo básicamente se encuentran representados por los legajos de la auditoría corriente, el expediente continuo de auditoría (ECA) y los archivos de correspondencia.

#### **Qué son los papeles de trabajo?**

*"Los papeles de trabajo están constituidos por los varios documentos y memorandos que se reúnen y/o se elaboran por el auditor durante su auditoría. Representan evidencias adicionales en respaldo de los estados financieros, sirven para facilitar el*

*examen y constituyen un registro del trabajo hecho por el auditor”.*

Según el IMCP, los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidas en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en caso necesario, la descripción de las mismas pruebas.

#### Denominación.

La actual denominación "papeles de trabajo", tiene su origen literario en el nombre que se les ha dado en inglés o sea "*working papers*". Esta traducción, satisface las necesidades exigidas por la profesión, pues aunque existen otras denominaciones tales como "apuntes de auditoría", "hojas de trabajo", etc., las cuáles en nuestra opinión no delimitan en forma satisfactoria el concepto que designan.

#### Contenido de los papeles de trabajo.

Existe una gran cantidad de escritos referentes a la importancia que tienen unos buenos papeles de trabajo. Estos son difíciles de describir, pero si son fáciles de reconocer, es importante no olvidar que el trabajo de auditoría lo que persigue es lograr elementos en calidad y no en cantidad.

Los papeles de trabajo contienen la constancia del trabajo de auditoría llevada a cabo, así como las conclusiones a que se llegó; conjuntamente con el ECA, los papeles deben ser en si la constancia clara del trabajo desarrollado, sin que para ello se requieran explicaciones verbales.



adicionales.

Dentro de este mismo capítulo, en el punto de organización y clasificación se muestra el contenido básico en unos buenos papeles de trabajo, al hablar acerca de cómo deben ordenarse éstos.

En los papeles de trabajo no se debe de incluir cédulas de detalle, documentación y copias de los registros de la empresa, que no tienen otro propósito que el de hacer más voluminosos los legajos; respecto de esto, es recomendable que en lugar de elaborar anexos excesivamente detallados, frecuentemente pueden usarse memorandos para describir el alcance utilizado, el trabajo ejecutado y los resultados obtenidos.

Lo anterior, lógicamente deberá variar de acuerdo a las circunstancias y generalmente deberá de incluir o indicar lo siguiente:

- a) Suficiente información para demostrar que los estados financieros u otra información sobre la cual está dictaminando el auditor, estuvieron de acuerdo con los registros del cliente.
- b) Que el trabajo ha sido planeado, mediante el uso de programas de trabajo y que el trabajo de todos los ayudantes ha sido supervisado y revisado.
- c) Que el sistema de control interno del cliente ha sido revisado y evaluado.
- d) Que los procedimientos de auditoría seguidos y las pruebas realizadas permitieron obtener evidencia suficiente y competente.
- e) Cómo fueron resueltas y tratadas las excepciones.
- f) Comentarios adecuados preparados por el auditor indicando sus

conclusiones respecto a aspectos importantes del trabajo.

### **Importancia y objetivos de los papeles de trabajo.**

Los papeles de trabajo se preparan por el auditor para facilitar el desarrollo de los procedimientos de auditoría de una manera sistemática, así como para tener un registro del trabajo realizado y acumular la información que necesitará para emitir su opinión y redactar su informe.

Los papeles de trabajo son el registro de las labores realizadas, por lo tanto, deben ser lo más completo posible y suficientemente claros en todos sus aspectos.

Es indispensable que los papeles de trabajo se preparen cuidadosamente y preservarse celosamente, y cuando ya no sean necesarios para los propósitos actuales, deben ser archivados.

No está de más señalar su importancia, ya que indican las situaciones que el auditor encontró, los métodos que aplicó para su examen, la información que obtuvo, no sólo del análisis de los libros y registros del cliente, sino también de las confirmaciones y correcciones logradas a través de otras fuentes, y por último, las conclusiones a las que llegó.

Cualquier aseveración de hechos que se haga en el informe debe estar adecuadamente apoyada en los papeles de trabajo, ya que éstos son la base fundamental para la evaluación del trabajo del auditor.

Durante años subsecuentes a su preparación, los papeles de trabajo ayudan al auditor en la solución de asuntos fiscales. Sirven también como guía para auditorías subsecuentes que se hagan al mismo cliente y finalmente, si los registros son robados, se extravían o se quemán, los papeles de trabajo podrán servir en la reconstrucción de los mismos.

### **Planeación de los papeles de trabajo.**

Es común que una buena parte de los exámenes de cierta importancia se hagan a intervalos durante el año. Con frecuencia se solicita la confirmación de las cuentas por cobrar y también se examinan los inventarios en fechas distintas a las del balance general.

Esto se puede hacer aún en aquellos casos en que no se lleve a cabo una auditoría preliminar.

Es conveniente además, que antes de empezar una auditoría se pongan los encabezados de los papeles de trabajo, sobre todo de las cédulas sumarias en las que además se deberán de anotar los títulos de las cuentas y los saldos finales de la auditoría anterior, ésto sólo en el caso de una auditoría recurrente.

En aquellos casos en que exista trabajo de conjunto por ejecutar, se deberá hacer un diseño adecuado de las cédulas para que cada uno de los ayudantes o el encargado puedan trabajar en forma independiente, sin interferirse entre sí en su trabajo. Es recomendable que de ser posible, este trabajo se haga en las primeras etapas de la revisión.

El desarrollo del trabajo depende a menudo de las conveniencias del cliente, de la disponibilidad de los registros o de las probables ausencias de los ejecutivos. Se debe consultar con el ejecutivo de contabilidad para que proporcione la información necesaria en la primera oportunidad, sobre todo los registros que sólo pueden examinarse en periodos limitados. Es difícil al hacer la planeación, el estimar aquellos trabajos cuya conclusión se deberá de llevar a cabo en la etapa final de la revisión sobre todo porque se desconoce si los registros que el auditor deberá de utilizar estarán disponibles en ese momento, sin embargo, la planeación deberá de ser hecha en forma tentativa, teniendo en mente que pudiera suceder lo anterior, o bien, que por el contrario, todo estará listo para llevar a cabo el examen; es lógico considerar que si el auditor conoce ya a la empresa podrá estimar el grado de riesgo que tendrá para que ocurra lo primero.

Resulta ventajoso anticiparse a ejecutar trabajos de rutina, para determinar si se necesitan algunos procedimientos adicionales. Entre estas labores se encuentran las pruebas de sumas y pases, así como la revisión de las cuentas de costos por un periodo corto.

Una vez efectuados estos trabajos, el encargado se halla en mejor posición para calcular debidamente el tiempo, porque entonces ya posee cierto conocimiento respecto a las condiciones de los registros del cliente y la capacidad de sus ayudantes.

### **Simplificación de los papeles de trabajo.**

Uno de los aspectos más importantes que deberá de tener en cuenta el

auditor al llevar a cabo la planeación de sus papeles de trabajo, es la simplificación que de los mismos podrá hacer, ya que esto redundará en beneficio de él y de su cliente auditado. En lo que se refiere a él, los beneficios podrán ser los siguientes:

- 1.- Posibilidad de que le sean encomendadas las siguientes revisiones.
- 2.- Disponibilidad de mayor tiempo para ampliar su trabajo, o bien, atender a otros clientes.
- 3.- Los papeles de trabajo serán más accesibles, tanto para su revisión como para su archivo.

En lo que se refiere a los beneficios que dará al cliente están:

- 1.- La satisfacción por la calidad del trabajo que será estrictamente profesional.
- 2.- La fijación de unos honorarios justos y razonables.

Para poder simplificar las cédulas es muy importante su planeación; si es primera auditoría, la planeación presentará más problemas, ya que existen bases de simplificación, y debido a que cuando se hace por segunda vez el trabajo, los papeles del año anterior servirán de base para la preparación de los nuevos, aunque no serán iguales ya que durante el año se pueden haber presentado problemas o se pueden haber efectuado diferentes cambios, pero serán de todas formas una excelente base del trabajo.

#### Consideraciones para poder llevar a cabo la simplificación

- 1.- Los programas de auditoría deben aprovecharse al máximo, ya que esto es un fundamento para la revisión de las cuentas, sin esto se puede

omitir algún punto de la revisión, mismo que pudiera ser de consideración.

2.- Hacer uso de tiras de máquina sumadora, resulta más práctico y rápido, ya que no se tiene que anotar cada una de las cantidades sino simplemente anexas la tira.

3.- Hacer uso de memorandos o notas explicativas del trabajo desarrollado; con esto se evita la preparación de una cédula detallada, simplificando el trabajo del auditor.

4.- Debe procurarse no repetir nunca una cédula, ya que representa pérdida de tiempo. Esto es consecuencia de falta de planeación.

5.- Procurar que el cliente prepare el mayor número posible de cédulas para uso del auditor; esto ahorra tiempo ya que si son de utilidad para el auditor, dado que concreta su trabajo a estudiarlas y efectuar su verificación, evitando con esto la pérdida de tiempo que implicaría su preparación.

6.- Preparación de una cédula general de marcas de auditoría; con esto se evita hasta donde sea posible la explicación del significado de las marcas en cada cédula, pero se recomienda hacerlo sólo por secciones.

7.- La importancia de la comparación de las balanzas de comprobación del año anterior con el presente; servirá como guía y orientación de irregularidades o cambios, igualmente para normar su criterio a seguir en los procedimientos de auditoría aplicables.

8.- Hacer uso de comparaciones periódicas a base de porcentajes; para apreciar incrementos o decrementos de importancia.

9.- Las cédulas del auditor deben aprovecharse al máximo; sólo la información necesaria deberá de incluirse, esto con el fin de reducir el volumen de los papeles de trabajo.

Como modelo de cédulas de trabajo simplificadas se incluyen algunas dentro del apéndice que se acompaña en este trabajo.

### **Organización y Clasificación.**

Los papeles de trabajo de una auditoría deben de ser organizados para su mejor consulta y además como una medida de orden.

Se considera deseable el que exista un grado razonable de uniformidad en el orden y organización de los papeles de trabajo corrientes en "legajos", esto facilitara que en el presente o en el futuro haya un acceso rápido a la información que se requiera, para ello será necesario establecer un sistema convencional que sea conocido no sólo por el auditor, sino por todos los miembros de la firma a la que él pertenece.

Como se muestra en el apéndice, el sistema que se puede seguir para la organización de los papeles de trabajo es el siguiente:

1.- Balanzas de trabajo.- Normalmente se preparan éstas agrupando activos, pasivos y capital, y cuentas de resultados, conteniendo en ellas los títulos por conceptos que aparecerán en los estados financieros dictaminados.

2.- Cédulas sumarias.- Por lo general debe de existir una sumaria para cada concepto o partida principal de los estados financieros; en ellas se relacionan las cuentas individuales del mayor general, que se agrupan, y componen una partida de los estados financieros. Sin embargo, pueden adoptar diversas formas en cuanto a su organización particular, así por ejemplo, la sumaria que contiene las cuentas de propiedades analizan las partidas individuales de los activos, sus incrementos y sus cancelaciones durante el período de revisión, (véase apéndice), así como sus depreciaciones acumuladas, mientras que una sumaria de cuentas por cobrar comprenderá únicamente los saldos inicial y final de las cuentas del mayor general, por lo tanto, estas cifras se podrán obtener directamente de él o de una balanza de comprobación que también se obtenga del mismo.

3.- Cédulas de detalle.- Normalmente hay uno o varios anexos para cada cuenta de mayor que es objeto del trabajo de auditoría. Estos anexos conocidos como cédulas de detalle, contienen la evidencia de los análisis y pruebas llevadas a cabo para formar una opinión sobre el saldo de la cuenta. El saldo final que se muestre en la cédula de detalle debe coincidir con el saldo de la cuenta individual que aparece en la sumaria.

En caso necesario se podrán preparar subcédulas que registren las pruebas de los datos que respalden las operaciones o bien, en ellas se

podrán desarrollar otros trabajos que el auditor considere necesario.

A continuación señalamos una secuencia lógica para el arreglo de los papeles:

1.- Hojas de puntos pendientes.- Es muy común que existan varios legajos, por lo tanto cada uno contendrá únicamente los puntos que se refieran al trabajo desarrollado en tal o cual legajo.

2.- Memorando sobre asuntos importantes.- Estos deberán tomarse en cuenta al efectuar futuras revisiones.

3.- Programa de auditoría.- Contiene la planeación del trabajo a desarrollar.

4.- Estados financieros.- Balance general y estado de pérdidas y ganancias, o en su caso, balanza de trabajo final a la fecha de la auditoría. Estos estados deberán de ser preparados por la empresa y firmados por el contador de la misma.

5.- Carta de representación o de manifiesto que la empresa dará al auditor.

6.- Balanzas de trabajo del auditor.- Constituyen el punto de partida de cualquier revisión.

7.- Cédulas conteniendo los ajustes y las reclasificaciones que el auditor y la empresa (tratándose únicamente de ajustes), hayan corrido con motivo de la revisión efectuada.

8.- Cédulas con trabajo referente al activo

9.- Cédulas con trabajo referente al pasivo.

10.- Cédulas conteniendo revisión de operaciones subsecuentes y localización de pasivos no registrados.

11.- Cartas de abogados con referencia a los pasivos reales o contingentes.

12.- Carta del secretario de consejo de administración que deberá contener detalle de todas las actas por el periodo revisado.

13.- Extractos de las actas mencionadas en el punto anterior.

14.- Cédulas con trabajo de resultados.

15.- Cédulas referentes a las pruebas por periodos (nóminas y comprobantes en serie).

16.- Hojas de puntos pendientes que hayan sido completadas.



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

Primeramente los indices deberán señalarse en las balanzas de trabajo del auditor, colocando una columna para ello al lado de cada cifra, que por otro lado se encuentra contenida en las cédulas sumarias. De ahí que las balanzas de trabajo podrán mostrar siempre el índice de cada sumaria, con lo cual ayudará a cualquiera que use los legajos de papeles de trabajo, en la localización de cédulas que amparen la autenticidad de una cifra determinada. Cada firma de contadores públicos tiene generalmente un plan uniforme de inicialización, el cual es usado en todos los papeles de trabajo que elaboran sus miembros.

La ventaja de una plan uniforme, es que cualquier persona conectada con la firma puede localizar con gran facilidad cualquier cédula que necesite, aún cuando esta persona no haya tomado parte en la realización de la auditoría.

El código de índices que se utilicen es totalmente arbitrario, en todo caso deben ser simples y flexibles para evitar dificultad de su lectura y acomodo; el más práctico a nuestro modo de ver, es el mostrado en el libro "*Auditing Principles*" de Howard F. Stettler, el que a continuación mostramos.

Balanzas de Trabajo

Indice

Activo	B/G-1
Pasivo y capital contable	B/G-2
Pérdidas y ganancias	P/G

Conceptos

Caja y bancos	A
Cuentas por cobrar y reserva para cuentas de cobro dudoso	B
Inventarios	C
Gastos anticipados	L
Inversiones	N
Activos intangibles	P
Planta, equipo y reservas para de- preciación acumulada	U/V
Documentos por pagar	AA
Cuentas por pagar	BB
Pasivos acumulados	CC
Reserva para el impuesto sobre la renta	FF
Créditos diferidos	GG
Pasivos contingentes	KK
Pasivos a largo plazo	NN
Capital social	SS
Utilidades acumuladas	TT
Extractos de actas	XX
Ventas y deducciones a las ventas	10
Costo de ventas	20
Gastos de venta	30
Gastos generales y de administra- ción	40

Otros ingresos	50
Otros gastos	60
Prueba de nóminas	100
Prueba de comprobantes en serie	110

Este sistema resulta bastante práctico y además sumamente flexible, sobre todo resulta de fácil memorización para todos aquellos que opten por un sistema similar. Es conveniente hacer notar que para no perder lo práctico del sistema, no se utilicen índices (para cédulas de detalle) de gran extensión, tales como B-1-2-1, CC-2-3-1, etc., pues esto confundiría al archivarlos dentro de los legajos y también su consulta. Para evitar esto, se recomienda usar índices compuestos como los siguientes y que equivalen a los anteriores: B-1 o CC-2; este tipo de índices al ser más reducidos, faci-

2-1 3-1

ta su acomodo y da una idea más clara del mismo.

Existen casos en que el trabajo desarrollado en una cédula no es suficiente para analizar un saldo o una cifra, por lo que es necesario utilizar otra cédula o cédulas, según el caso, en el cuál, el índice asignado a la cédula en la que se inició el trabajo no deberá ser cambiado, sino únicamente agregarse abajo del índice: (2/2), y por consecuencia la primera dirá (1/2).

Marcas.- Con el fin de ahorrar tiempo y espacio, es deseable el usar diversas marcas, en todas aquellas cédulas donde una comprobación se tenga que repetir con respecto a determinada información ya contenida en dicha cédula. Por ejemplo, una lista con facturas por adiciones de activos

fijos, podrá ser cotejada contra los originales de las mismas, comprobando si éstas están a nombre de la empresa, si reúnen los requisitos fiscales mínimos que hagan posible la deducción de la depreciación sufrida por los mismos, etc. En lugar de anotar estas descripciones después de las cifras, se debe colocar la marca escogida, la cuál al pie de la cédula estará explicada claramente, con lo que también se comprobará que el trabajo de auditoría ha sido llevado a cabo.

Es recomendable usar solamente marcas en color rojo, ya que ésto facilitará su localización así como la revisión de los papeles. Las marcas deben ser simples: una paloma, una cruz dentro de un círculo, etc. Para evitar el hacer una cédula confusa, no conviene utilizar más de cinco marcas distintas dentro de la misma, por lo que, en los casos en que fuera necesario, y con el fin de facilitar su revisión, se deberán utilizar números circulados, los que haciendo las veces de marcas serán localizados fácilmente.

Existen casos en los cuales las mismas marcas se utilizan en una serie de cédulas, por lo que podrán ser explicadas en la primera cédula, o en una cédula con marcas estándares, evitando así el ser explicadas nuevamente.

Hojas de puntos pendientes.- La función de éstas es señalar trabajo pendiente de hacer o deficiencias a comentar en memorando, por lo que se recomienda que para el mejor control del trabajo de auditoría, se mantengan hojas separadas para los diversos puntos que se van acumulando en el curso del mismo.

En un legajo de papeles se podran encontrar los siguientes tipos de hojas de puntos:

1.- Hojas conteniendo puntos de "trabajo por hacer".- Estos puntos serán sacados por el encargado del trabajo, con el fin de hacer algunas observaciones respecto a los procedimientos de auditoria que consideran incompletos y además sobre asuntos generales. Estos puntos deberán ser completados por los auditores encargados del trabajo durante el curso del mismo.

2.- Hojas con puntos para el jefe de grupo encargado de la auditoria.- Estos serán sobre asuntos de contabilidad, auditoria o presentación de los estados.

3.- Hojas con puntos de las deficiencias en el control interno y que se tomarán en cuenta para un memorando de sugerencias que señalen la forma de mejorar el sistema de contabilidad y el control interno del cliente.

4.- Hojas con puntos referentes a las faltas que en materia fiscal está cometiendo la empresa.- Estos deberan ser tomados en cuenta para enviar un memorando que señale las faltas cometidas, las sanciones que podrán aplicarse y la forma en que se deben corregir.

Los mencionados puntos pendientes deberán quedar completamente aclarados antes de terminar el trabajo. La decisión sobre cada uno se deberá indicar al lado derecho del punto respectivo. No es suficiente que para considerar aclarado un punto se anote "hecho", "se tomó nota", etc., ya que ésto no será una evidencia satisfactoria, la aclaración deberá ser referenciada con índices cruzados de las cédulas en las cuales estará descrito claramente el trabajo que se realizó para limpiar ese punto.

Cédulas con ajustes y reclasificaciones - Los asientos de ajuste son frecuentemente propuestos como resultado de una revisión, y se pueden

dividir en dos grupos generales:

- 1.- Ajustes.
- 2.- Reclasificaciones.

Los ajustes serán aquellos asientos necesarios para corregir las cifras de libros e incluyen asientos que afectan los resultados del ejercicio o las utilidades acumuladas.

Las reclasificaciones son asientos que no afectan cifras en libros, pero de las cuales se deja detalle en papeles de trabajo, ya que son necesarios para la correcta presentación de los estados financieros, generalmente son reagrupaciones y transferencias de saldos entre cuentas.

Para un mejor control dentro de los papeles de trabajo de estos asientos, es recomendable el que los ajustes se numeren del 1 al 99, y el índice de la cédula que los contenga sea AJS, mientras que las reclasificaciones deben numerarse del 100 en adelante y con RCS como índice. La razón para optar por una numeración así, es que dentro de las sumarias que contengan un ajuste, éste se pueda distinguir fácilmente por la numeración.

Ya que los estados financieros preparados por la compañía son representaciones de ésta y de su directiva, éstos no deberán diferir de aquellos en los que el contador público está dando su opinión, por lo que los asientos de ajuste contenidos en papeles de trabajo se deben discutir con el personal autorizado de la compañía, y una vez aprobados deberán ser corridos en libros y el auditor en sus cédulas de detalle, sumarias y balanzas de trabajo. Todo esto con el objeto de que los papeles de trabajo

del auditor concuerden con los estados financieros de la empresa.

Las reclasificaciones se deben discutir en la misma forma que los ajustes, y una vez aprobadas deberán correrse en los papeles de trabajo, no siendo necesario su registro en los libros de la compañía.

### **Conclusiones.**

Las conclusiones en los papeles de trabajo representan *las opiniones de los miembros del personal de auditoría, acerca de las cuentas examinadas, en base al trabajo realizado*. El dictamen del auditor, a su vez, se basa en el examen efectuado y en las conclusiones a que se llegó en las diversas fases de la auditoría.

Los papeles de trabajo deben contener conclusiones apropiadas, que se basen en el trabajo realizado por el auditor, y dichas conclusiones deben estar respaldadas por la evidencia contenida en los papeles.

Si en alguna parte del trabajo no puede llegarse a conclusiones satisfactorias, será necesario:

- Extender el trabajo de la auditoría, o
- Si las cuestiones de que se trata fueren de importancia, el auditor puede encontrarse ante un problema que afecte su dictamen.

Regularmente, las conclusiones contenidas en los papeles de trabajo, son aquellas relacionadas con la revisión del efectivo en caja y bancos, cuentas

por cobrar, inventarios, propiedades, plante y equipo, provisiones de pasivo y sobre las pruebas de los procedimientos de ventas, costo de ventas, nóminas y comprobantes en serie. Aunque siendo estas las más comunes, se puede dar una conclusión para cada cuenta analizada.

Las conclusiones se deben formular de acuerdo con los objetivos y circunstancias de cada caso. Los principales requisitos en la redacción de las conclusiones son:

- 1o. Que las mismas expresen clara y definitivamente la opinión de la persona que realizó el trabajo y no ser pluralizada.
- 2o. Que dichas conclusiones respondan a los objetivos del trabajo.

Como dijimos anteriormente, la conclusión debe ser la opinión de la persona misma que realice el trabajo y no de los demás miembros del personal que hayan participado en la revisión.

También debe observarse que al redactar la conclusión no debe de tratarse de evadir la responsabilidad que ésta implica, al utilizar términos dudosos tales como, "parece", "podría llegarse a la conclusión" o "aparentemente", etc. Si el auditor considera que es necesaria una salvedad a un procedimiento y/o al resultado del trabajo realizado, deberá expresarlo claramente.

Es necesario que las conclusiones respondan a los objetivos del trabajo, pues de lo contrario, existirá siempre la duda de si el auditor al realizar el trabajo comprendió cuál era el propósito del mismo.



Existe una inclinación general a decir en las conclusiones que todo está presentado "razonablemente". Por ejemplo: "las cuentas por cobrar están presentadas razonablemente", "los inventarios se encuentran razonablemente presentados", etc. En la mayoría de los casos esta redacción resulta vaga e indefinida para permitir una conclusión satisfactoria. Aunque en el dictamen del auditor se hace uso de la frase "...los estados financieros presentan razonablemente...", las conclusiones sobre diversas etapas de la auditoría deben ser más específicas y estar de acuerdo con los objetivos perseguidos.

En los papeles de trabajo debe indicarse claramente quién formuló la conclusión, la cuál no deberá ser modificada o alterada por otras personas. Si se requiere de algún comentario adicional, debe anotarse por separado y firmarse debidamente.

Con lo expuesto, fácilmente se puede ver que las conclusiones son lo más importante de los papeles de trabajo, ya que en base a ellas el contador público emite su opinión sobre la situación financiera de la empresa.

### **Revisión de los papeles de trabajo**

Cada vez que el contador público emite su dictamen, hace manifestaciones expresas en cuanto al alcance de la auditoría y el cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas y expresa una opinión con respecto a la situación financiera, los resultados de las operaciones, etc. El asume la responsabilidad de la suficiencia del examen realizado, de la veracidad de las manifestaciones que contiene el dictamen con respecto al

alcance y las normas de auditoría, y de la opinión con respecto a la situación financiera, etc. Sin embargo, cuando se suscribe con el nombre del despacho del cual es parte integrante y se entrega el dictamen, cada socio de éste participa de dicha responsabilidad. El hecho de que la acción individual al suscribir en nombre del despacho hace que todos los demás socios participen de su responsabilidad individual, aumenta grandemente la significación de dicha responsabilidad de ese socio hacia los demás miembros del despacho.

En su dictamen el contador público hace una manifestación directa en cuanto a las normas y el alcance de la auditoría: "*Mi examen fué practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, por consiguiente, incluyó aquellas pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias*". El cuestionario de revisión de auditoría es esencialmente una manifestación más detallada, requerida por el contador público como evidencia del fundamento de lo que se manifiesta en su dictamen. Este cuestionario normalmente contiene una lista amplia de los aspectos más importantes de una auditoría. Una respuesta bien documentada y satisfactoria a las preguntas correspondientes del cuestionario, es un requisito previo para la emisión de un dictamen. Esto, desde luego, no limita la responsabilidad del contador público con respecto a lo adecuado del alcance del examen, particularmente en campos que pueden no estar cubiertos en el cuestionario pero que resulten importantes para dicho examen en particular.

La firma del contador público en el cuestionario significa que él ha considerado cuidadosamente las respuestas a las preguntas, y que es su opinión, inteligente y meditada, de que dichas respuestas son correctas.

El contador público debe revisar todos los papeles de trabajo preparados por el personal, y el alcance de la revisión variará de acuerdo con los problemas y las complejidades del trabajo, la situación de la contabilidad y los riesgos relativos existentes. Influirá en esto también la experiencia y competencia general del contador público y de su personal de auditoría. Debe hacer una revisión que sea suficiente para satisfacerse de que, en todos los aspectos importantes, su trabajo se ajusta a normas de auditoría generalmente aceptadas y que sus conclusiones y opiniones en el dictamen se encuentran debidamente respaldadas en los papeles de trabajo. La revisión de los papeles de trabajo por el contador público es necesaria también en relación con la responsabilidad que él tiene por el adiestramiento de su personal de auditoría. Las pruebas para la revisión deben ser sustanciales y significativas.

El cuestionario puede prepararse bien por el contador público o el encargado del trabajo. Ordinariamente, el contador público debe prepararlo.

#### **El memorando como parte integral de los papeles.**

Durante el trabajo de auditoría existen un sinnúmero de situaciones que afectan el trabajo y que por lo tanto deben de quedar señaladas en los

papeles de trabajo, formando parte del legajo corriente de la auditoría.

Su forma y contenido difiere en cada trabajo, sin embargo, se intenta en ellos dejar constancia de los campos de auditoría en los cuales fueron un factor decisivo, la índole del trabajo ejecutado en éstos, así como la naturaleza del trabajo desarrollado y la base de las conclusiones a que haya llegado el auditor en esos campos. Esto se podrá lograr, en parte, referenciando entre sí todos los memorandos que encuentren en los legajos corrientes.

Los memorandos del trabajo facilitan pruebas de las consultas que requieran otros auditores sobre asuntos problemáticos similares, siempre y cuando se conserve la confidencialidad de los asuntos en ellos tratados.

Al completar el auditor la fase de planeación de una auditoría, deberá de preparar un "memorando de planeación", el cual tiene por objeto delinear el alcance general del trabajo, haciendo énfasis también en cualquier problema de auditoría, contabilidad o bien en la preparación de los estados financieros.

Este memorando deberá de cubrir entre otras cosas los siguientes asuntos:

1o. Generalidades acerca del negocio por auditar, cambios significativos y su administración desde la última revisión; se debe considerar dentro de estos cambios los de productos, adquisiciones y factores económicos que afecten a la empresa.

También se debe de insistir en aquellos problemas, por pequeños

que sean, que lleven finalmente a efectuar asuntos contables.

2o. El alcance general de la auditoría que incluya la identificación de plantas o lugares de visitar y la extensión del trabajo a desarrollar en cada una.

3o. El estado general del control interno.

4o. Identificación de las áreas cruciales en el trabajo y una descripción de los procedimientos de auditoría que se deberán aplicar en tales áreas.

Es política recomendable a seguir por el auditor, el que emita conjuntamente con su dictamen un memorando de recomendaciones para el mejoramiento de los procedimientos contables y de aquellas otras funciones relacionadas con éstos, de acuerdo con las observaciones hechas por el propio auditor en el curso de su trabajo. Dichas recomendaciones se deberán de encontrar íntimamente vinculadas con actividades tales como compras, control de producción e inventarios, información sobre ventas, sistemas contables, etc., sin olvidar los aspectos habituales de control interno, planeación fiscal y otros relacionados con cuestiones financieras.

El memorando referido en el párrafo anterior, se deberá de obtener de todos aquellos puntos que durante el trabajo del auditor fueron surgiendo y de los cuales deberá de existir detalle para soportarlo. Una copia del mismo deberá de conservarse en el ECA, tal y como se indicará posteriormente; el original es un servicio que no sólo representa un factor adicional a la auditoría, sino que es en si una constancia de que el cliente ha sido advertido sobre asuntos importantes que el auditor estima que merecen atención de la gerencia, por lo tanto, deben de ser entregados a personal con cargos administrativos lo suficientemente altos como para

asegurarse de que recibirán la atención adecuada.

En papeles de trabajo deberá de existir constancia escrita de todas las irregularidades y pagos no respaldados o justificados con documentación adecuada, los cuales también deberán de ser comunicados por escrito al cliente y en el caso de una sociedad, el memorando se deberá de dirigir al Consejo de Administración, como representante legal de los accionistas. Los asuntos que normalmente se deben de comunicar en esta forma incluyen: -

- 1o. Pagos por los cuales no existe ninguna explicación, salvo la palabra de los funcionarios o empleados del cliente.
- 2o. Egresos por los que se sospecha que tienen un carácter ilegal.
- 3o. Ocultación de hechos utilizando cuentas indebidas.

De todo lo anterior, deberá de existir en papeles de trabajo un amplio detalle que soporte este memorando.

#### **El expediente continuo de auditoría.**

Como quedó señalado anteriormente, existe un conjunto de documentación que debidamente archivada forma lo que se conoce con el nombre de "*Expediente Continuo de Auditoría*" (ECA), el cual debe de ser considerado como parte integral de los papeles de trabajo.

El ECA contribuye mediante la acumulación de material que el auditor considera de interés continuo a que su trabajo sea eficaz.

El contenido de todo ECA deberá de ser planeado en las primeras auditorías a un cliente en particular de acuerdo a las circunstancias que lo rodeen, ya

que cada uno de ellos es de naturaleza diferente.

Una guía de la documentación que debe de contener el ECA, es la siguiente:

- 1o. Conceptos generales acerca del cliente.
  - a) Breve descripción de la naturaleza del negocio y de sus objetivos.
  - b) Antecedentes históricos.
  - c) Principales accionistas.
- 2o. Estructura y organización de la empresa.
  - a) Principales funcionarios, incluyendo los miembros del Consejo de Administración.
  - b) Relación de compañías filiales.
  - c) Ubicación de las plantas y departamentos administrativos.
  - d) Nombres de todos los funcionarios cuyo contacto es necesario para ejecutar el trabajo de auditoría.
  - e) Nombres y direcciones de todos los asesores y consultores externos con los cuales exista contacto y relación directa.
- 3o. Documentación relativa a la constitución de la sociedad, así como copias o extractos de las actas de las asambleas de accionistas y/o del Consejo de Administración, que tengan una utilidad constante.
- 4o. Información contable y de control interno.
  - a) Catálogo de cuentas.
  - b) Manual de contabilidad (en caso de que se tenga), o extracto de los principales procedimientos y normas contables que se tengan establecidos.
  - c) Diagramas de flujo de las principales operaciones.
  - d) Muestras de formularios y registros.
  - e) Copias de los memorandos con recomendaciones (preparados por el auditor).
- 5o. Análisis continuos de año con año.
  - a) Reserva para cuentas incobrables; experiencia sobre pérdidas; situación fiscal de esta reserva.
  - b) Información sobre valuación de inventarios.
  - c) Partidas de activo fijo totalmente depreciadas y equipo inactivo.

- d) Cumplimiento de pago por pasivos contingentes.
  - e) Capital; importe y número de acciones; datos sobre aumentos de capital.
  - f) Superávit.
- 6o. Información relativa a contratos o convenios que afecten hechos económicos del cliente.
- 7o. Planes a largo plazo en el trabajo de auditoría.
- a) Modelo de los programas de auditoría aplicables a la empresa.
  - b) Plantas visitadas y por visitar; circularización de cuentas colectivas; y programas de observación de inventarios físicos.

Para hacer más eficaces los análisis que deberán de quedar archivados en la sección 5o. del ECA, éstos se deben de diseñar como parte integral de los papeles de trabajo de cada auditoría y posteriormente ser pasados y archivados en dicho expediente.

En lo que se refiere a los contratos o convenios, sección 6o., éstos debido a que se deben de leer y verificar como un procedimiento de auditoría y ya que la información contenida en ellos tiene un interés continuo, deben de ser archivados y formar parte del ECA, ya que con esto se evita la repetición en la verificación de los mismos documentos en auditorías futuras; elimina también la posibilidad de que otros grupos de trabajo en dichas auditorías no se encuentren debidamente informados de los convenios y contratos, que de manera importante afecten a los estados financieros dictaminados, y por último suministra un fundamento que prueba la uniformidad del dictamen.

Tal y como se señaló al principio de este tema, el ECA es parte integrante y una constancia escrita del trabajo de auditoría, ya que forma parte de los



papeles de trabajo y es por ello que todo lo que en él se conserve a la terminación de cualquier trabajo relacionado con el cliente, debe ser considerado como parte de la auditoría y estar al día.

Es muy importante que toda la documentación relativa al aspecto contable y de control interno sea corriente y esté en uso, por lo que, cuando se arrastre de la auditoría anterior, será necesario que se revisen y actualicen con anticipación a la planeación de la auditoría.

A medida que se vuelve obsoleta la información contenida en el ECA, se debe de extraer, pero mantenerse en los archivos del auditor todo el tiempo que se retengan los legajos de trabajo. Lo anterior se puede obtener eliminando el material obsoleto del ECA y conservando éste en el legajo corriente de la última auditoría en que se utilizó. En el ECA deberá de quedar detalle de dónde queda archivada toda la documentación que de él se extraiga.

## CAPITULO IV

### EL DICTAMEN

#### **Generalidades.**

A continuación se tratará de presentar una imagen de lo que es el dictamen del auditor, no sólo para la profesión, sino también para todos aquellos que, interesados en conocer la situación financiera de una empresa, se valen para ello de la opinión de un contador público independiente que, haciendo las veces de auditor podrá dar su juicio respecto de las cifras por él analizadas y las cuales se encuentran mostradas en los estados financieros de la empresa auditada.

La Comisión de Procedimientos de Auditoría del IMCP señala que:

*"El dictamen es el resultado del trabajo del auditor, y la opinión que como consecuencia de él se ha formado, mismo que se presenta generalmente en un documento cuya parte principal es la expresión de la opinión profesional concreta y sintética".*

Esta es una definición válida, sobre todo para nuestro medio, pero no quiere decir que sea la única, existen muchas más, las cuales, consideramos, sería inútil repetir, ya que en general todas coinciden básicamente en lo siguiente:

Que el dictamen expresa la opinión que un contador público se ha formado

de la situación financiera de una empresa, como resultado del examen de sus estados financieros.

Conviene señalar que en el pasado se denominaba como certificado de auditoría a la opinión del contador público, sin embargo, es conveniente recordar que de acuerdo con el Diccionario de la Real Academia Española se define al dictamen como la opinión y juicio que se forma o emite sobre una cosa, lo que va más de acuerdo con las conclusiones a que se puede llegar durante el trabajo de auditoría, las cuales son fundamentalmente cuestiones de juicio personal del auditor. Se debe entender que certificar tiene otra connotación, que es la de asegurar, afirmar o dar por cierta alguna cosa, lo cual es imposible que pueda ser resultado del trabajo de auditoría, debido a los múltiples factores que intervienen en la formulación de los estados financieros, aún cuando la revisión sea llevada a cabo de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, ya que la opinión no será en ningún caso una afirmación o aseveración de la exactitud de los hechos examinados, de ahí que se considere que *el contador público opina, no asegura; dictamina, no certifica.*

Se puede concluir en base a todo lo anterior, que el auditor actualmente juzga lo mostrado en los estados financieros, en base a un examen que él ha practicado apegándose a normas y procedimientos de auditoría establecidos y aceptados por la profesión, lo que le permite finalmente emitir un dictamen que contiene su opinión acerca de que dichos estados reflejan en forma razonable la situación financiera de una empresa a una fecha determinada y los resultados de sus operaciones por un periodo determina-

do, sin dejar de señalar también que los estados financieros fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados consistentemente con los del periodo anterior.

El dictamen deja al contador público una considerable responsabilidad con sus clientes, con su profesión, y con todos aquellos interesados en su opinión y también consigo mismo, por lo tanto, antes de emitir dicha opinión debe de haber aplicado previamente todos los procedimientos y técnicas que le permitan asegurarse de la razonable corrección de los estados financieros, con objeto de mantener la confianza en él depositada.

A fin de poder sostener su opinión y de cubrir la responsabilidad antes señalada, el auditor debe de preparar papeles de trabajo que garanticen a ambas. Estos papeles deben de ser de la mejor calidad posible; aquí conviene recordar que dentro de las normas de auditoría relativas a la ejecución del trabajo, se señala que el auditor debe de obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en la calidad que se requiera a fin de poder suministrar una base objetiva para su opinión.

Para la profesión de la Contaduría Pública, el dictamen es de vital importancia, porque con él termina la actuación profesional en el examen de los estados financieros.

#### **La importancia del párrafo del alcance.**

Tal y como quedó señalado con anterioridad, el dictamen del auditor es la forma escrita de su opinión acerca de la razonabilidad de los estados finan-

cieros que ha examinado; su presentación se puede hacer en dos formas, una apegándose a la forma tradicional que desde 1951 se ha venido utilizando y que proviene del dictamen publicado por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores en dicho año y que recomendó a sus miembros, conociéndosele como "informe corto", (Short Form of Report), el cual contiene la siguiente redacción.

**AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
DE LA CIA. ABC.**

He examinado el balance general de la Cia. ABC, el 31 de diciembre de 1984, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera por el año que terminó en esa fecha. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que considere necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Cia. ABC el 31 de diciembre de 1984, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los que fueron aplicados sobre bases consistentes en relación con el período anterior.

Guadalajara, Jal. 31 de enero de 1985.

C. P. Francisco Martínez Gómez.  
Cedula Profesional 254782

La otra forma es aceptando el "Nuevo Dictamen" emitido por el IMCP, el cuál en octubre de 1975 fué aprobado también; este dictamen presenta una forma demasiado extractada, tal y como se podrá ver en el ejemplo que se muestra a continuación:

**AL CONSEJO DE ADMINISTRACION  
DE LA CIA. ABC.**

**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 Cia. ABC al 31 de diciembre de 1984 y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.**

**Guadalajara, Jal. 31 de enero de 1985.**

**C. P. Francisco Martínez Gómez  
Cédula Profesional 254792**

Como se podrá observar por el examen que se haga a dichos formatos, la diferencia que existe entre uno y otro, aún cuando ambos pretenden lo mismo, "dar una opinión", ha sido motivo de discusión por parte de la profesión, ya que algunos contadores consideran que el primero es demasiado extenso en sus conceptos y otros, que por el contrario, el segundo es demasiado reducido en su fundamento.

No es objeto de este trabajo señalar cuál es el mejor de ambos dictámenes,

ya que desde el punto de vista de que es optativo de acuerdo con el IMCP, únicamente se hará referencia a los fundamentos que en los mismos se dan al expresar la opinión.

En el dictamen en vigor desde 1951 se podrá observar que está compuesto de dos párrafos, denominando al primero "*del alcance*" y al segundo "*de la opinión*". Se podría pensar que el segundo es el principal debido a que en él, como su nombre lo indica, contiene la opinión del auditor, sin embargo, no hay que olvidar que toda opinión requiere de un fundamento, y éste en una forma muy general se hace constar en el primer párrafo, es decir, se señala en qué consistió el trabajo desarrollado.

En auditoría se usa el término alcance para definir cuál será el trabajo mínimo que el auditor requiere para satisfacerse de la razonabilidad de una cifra en particular y lógicamente, para satisfacerse de todas, deberá de fijar un alcance también, el cuál, como ya quedó señalado, una vez llevado a cabo a su entera satisfacción, podrá estar en posibilidad de dar su opinión, misma que se encuentra en el segundo párrafo del dictamen.

El párrafo del alcance, dentro de sus aspectos fundamentales, señala en primer lugar que el examen hecho a los estados financieros fue de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuáles quedaron comentadas con anterioridad, por lo tanto, ya se debe de tener conocimiento de cuáles son y de que serán de gran importancia en el desarrollo del trabajo de auditoría, debiéndose de aplicar en todos los casos en forma total; con esto se quiere decir que no puede dejarse de cumplir

ninguna de ellas.

También se señala en este párrafo, que en consecuencia, con la aplicación de las normas de auditoría, se llevaron a cabo las pruebas de la documentación y de los registros de la contabilidad, así como todos aquellos procedimientos de auditoría que se consideraron necesarios en las circunstancias.

La importancia de este párrafo radica mucho en que se hace constar que el trabajo se hizo tomando como base la prueba hecha de los registros contables, y aunque no se señale, existe el entendimiento de que la aplicación de los procedimientos utilizados durante su examen se asienta en sus papeles de trabajo, lo que da un respaldo a la opinión del auditor.

Es necesario que los alcances sean de tal importancia, que abarquen un número considerable de las operaciones llevadas a cabo por la empresa, para tener una idea apropiada de las mismas, no obstante que ésta sea muy general.

Los procedimientos de auditoría están íntimamente ligados con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuáles exigen que la evidencia sea "suficiente y competente", entendiéndose por suficiente no sólo la cantidad, sino también, la variedad de información y en lo referente a lo competente de la evidencia, se entenderá ésta por su calidad y por la confianza que de ella se tenga. Como es lógico de entender, toda la evidencia deberá de estar contenida en los papeles de trabajo del auditor, para cualquier aclaración



futura que pudiera ser requerida, ya sea para fines financieros o fiscales, como se verá más adelante.

El párrafo del alcance se afectará en su redacción en aquellos casos en que el auditor tenga necesidad de dar su dictamen con salvedades de procedimiento, ya sea sin negar la opinión y sin salvedad de opinión.

Todas las salvedades deberán de ser siempre debidamente soportadas en los papeles de trabajo, utilizando para ello cédulas de trabajo con observaciones al respecto, o bien, con memorandos que suplan el trabajo limitado o dejado de hacer.

Se acompaña un modelo de dictamen con salvedad de procedimiento y sin salvedad de opinión, en el cual se podrá observar claramente la modificación al párrafo del alcance (véase apéndice).

#### **El párrafo de la opinión.**

Este párrafo, como su nombre lo indica, se refiere a la parte en la que el dictamen incluye la opinión que el auditor da respecto de la situación financiera que se muestra a través de los estados financieros de la empresa auditada.

La opinión, como ya se señale con anterioridad, es el juicio que el auditor se forma después de llevar a cabo su trabajo y lo expresa más o menos en los siguientes términos:

*"En mi opinión, los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la Cía. ABC, al 31 de diciembre de 1984, los resultados de sus operaciones y los cambios en su situación financiera por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados, los que fueron aplicados consistentemente".*

Como se podrá observar, al expresar la opinión ésta se complementa con el señalamiento de que los estados financieros "...presentan razonablemente la situación financiera..."; al emplearse esta expresión de "razonablemente", el auditor quiere indicar que su revisión no fue total, no es infalible, pero que considera que es suficiente para poder dar su opinión sobre los estados financieros examinados en conjunto.

La expresión de "presentan razonablemente" es una traducción que se ha hecho del dictamen que en inglés fue aprobado por el Instituto Americano de Contadores Públicos que señala la frase "present fairly", a la cual, aparentemente no se le ha dado el mismo significado en inglés y en español, ya que en su idioma original esta expresión significa mucho más que razonablemente, motivo por el cual lo más conveniente hubiera sido combinar la expresión en español algo parecido a lo siguiente: *"...presentan en forma razonable y adecuada la situación financiera...."*

Este mismo párrafo, tal y como se podrá haber notado, se refiere a la situación financiera que se refleja en los documentos que para nuestra profesión son trascendentales, como el balance general, el estado de resul-

tados, etc. los cuales muestran objetivamente los recursos con que cuenta la empresa, de ahí la importancia de que la información que se muestra en dichos estados sea razonablemente correcta, en sus cifras y en su clasificación para que se muestre así su verdadero panorama financiero.

Ambos párrafos, tanto el del alcance como el de la opinión, se encuentran íntimamente vinculados, ya que mientras en uno se establecen las bases seguidas para el trabajo, en el otro se da la conclusión a que se llegó después de dicho trabajo, pero ambas cosas deberán forzosamente encontrarse apoyadas por papeles de trabajo.

En el nuevo dictamen, al que ya nos hemos referido con anterioridad, la parte más trascendental es la opinión, ya que con ella se inicia el párrafo único, en el cual se hace mención también en forma muy explícita al hecho de que los estados financieros fueron preparados por la empresa y por lo tanto, se debe de entender que son responsabilidad de ella, y como consecuencia, el auditor únicamente será responsable por la opinión que sobre los mismos da.

El párrafo de la opinión en el dictamen tradicional señala también como aspecto relevante el hecho de que los estados financieros examinados han sido formulados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados. Este aspecto quizá para algunos lectores pudiera pasar inadvertido, por el desconocimiento que de los mismos se tiene, pero para los miembros de la profesión debe de ser todo lo contrario. Ahora bien,

¿cuáles son ellos?; no es motivo de este trabajo enunciarlos, sin embargo, si debemos entender que son postulados que informan los criterios que se deben de seguir para la contabilización y formulación de los estados financieros y que incluyen además reglas que permiten la solución completa de problemas comunes o generales y que señalan cuáles deben de ser los procedimientos para la aplicación de las reglas utilizadas en la presentación de los estados financieros.

Es lógico de entender que si el auditor asegura que los estados financieros han sido formulados siguiendo los principios de contabilidad generalmente aceptados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior, es porque él ha tenido el cuidado de revisar conjuntamente con su trabajo el que esto se haya cumplido y nuevamente debemos de entender que en sus papeles deberá de quedar huella de esto, ya que estos principios, además de ser de aplicación general en toda la contabilidad, se podrán analizar y ver su cumplimiento en pruebas específicas, como la valuación de inventarios, las aplicaciones a resultados por depreciación, la clasificación de las ventas, costos y gastos, etc.

En caso de que existieran salvedades a los principios, a la consistencia, o bien, a la opinión, incluyendo la negación o abstención de opinión, estas salvedades deberán de quedar indicadas en ese párrafo, para ello, se acompaña un modelo de salvedad de principios sin negar la opinión y uno con opinión adversa. (véase apéndice).

### **El dictamen para fines fiscales.**

A partir del 29 de abril de 1959, fecha en que por decreto del Lic. Adolfo López Mateos se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, las empresas tuvieron oportunidad de utilizar el dictamen, que sobre sus estados financieros era proporcionado por sus auditores, para fines fiscales, haciendo algunas modificaciones e incluyendo además la información que de acuerdo con dicho decreto y por los boletines de la serie 10, mismos que reglamentaban este dictamen, eran necesarios.

En la actualidad se ha modificado la reglamentación para todo lo referente al dictamen para fines fiscales y sus fundamentos en vigor se encuentran enmarcados en el artículo 52 del Código Fiscal y en los artículos 45 al 58 del Reglamento de dicho Código. Conviene señalar también que la denominación actual de la autoridad que, dependiendo de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público se encarga de vigilar el cumplimiento de estas disposiciones y de revisar los dictámenes de contadores públicos, es la Dirección General de Fiscalización (DGF).

El dictamen para fines fiscales tiene para la profesión una gran importancia, siempre y cuando el contador en funciones de auditor y la empresa que lo utiliza tienen un grado de seguridad alto de no recibir una auditoría directa por parte de la DGF, siempre y cuando se apege a los ordenamientos señalados anteriormente, de los cuales aquellos que se encuentran muy vinculados con los papeles de trabajo son los siguientes:

Art. 45.

Este artículo establece las bases para que se pueda otorgar al contador público el registro necesario que establece la DGF, el cuál es indispensable para que pueda dictaminar para fines fiscales.

**REGISTRO DEL CONTADOR PÚBLICO.**

"El contador público que desee obtener el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código, deberá presentar solicitud ante las autoridades fiscales competentes, acompañando copia certificada de los siguientes documentos:

- I. El que acredite su nacionalidad mexicana.
- II. Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.
- III. Constancia emitida por colegio de contadores públicos que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de la solicitud.

Asimismo, deberá expresar bajo protesta de decir verdad que no está sujeto a proceso o condenado, por delitos de carácter fiscal o por delitos intencionales que ameriten pena corporal".

Art. 46.

Es necesario que la empresa que desee apearse a la facultad de dictaminación comentada anteriormente, que presente una solicitud en los términos de este artículo, cuyos términos generales son los siguientes:

**AVISO DE DICTAMINACION DE ESTADOS FINANCIEROS.**

"Los contribuyentes que deseen dictaminar sus estados financieros de conformidad con lo dispuesto por el artículo 52 del Código, deberán presentar aviso a las autoridades fiscales competentes dentro de los cuatro o tres meses siguientes a la fecha de terminación de su ejercicio fiscal,

según se trate de personas físicas o morales, respectivamente, observando los siguientes regíes:

I. El aviso deberá ser suscrito tanto por el contribuyente como por el contador público que vaya a dictaminar.

II. El dictamen se referirá invariablemente a los estados financieros del último ejercicio fiscal".

Art. 49.

Existe un plazo para la presentación ante las autoridades del dictamen y de los anexos que se requieren. Este se encuentra debidamente establecido sobre las siguientes bases:

**PLAZO PARA LA PRESENTACION DEL DICTAMEN Y ANEXOS.**

"El contribuyente que hubiere dado el aviso a que se refiere el artículo 46 de este Reglamento estará obligado a presentar ante la autoridad fiscal competente, el dictamen relativo a sus estados financieros y los demás documentos a que se refiere el artículo siguiente, dentro de los cinco meses siguientes a la terminación del ejercicio fiscal de que se trate. Este plazo se ampliará por el tiempo en que se prorrogue la presentación de la declaración del impuesto sobre la renta del ejercicio.

El dictamen y los documentos citados que se presenten fuera de los plazos que prevee este Reglamento, no surtirán efecto alguno, salvo que la autoridad fiscal competente considere que existen razones para admitir tales documentos, caso en el cual deberá comunicar tal hecho al contribuyente con copia al contador público, dentro de los tres meses siguientes a la fecha de su presentación".

Art. 50 y 51.

Este artículo se puede considerar como medular, pues es el que detalla todos y cada uno de los estados y anexos que se deberán acompañar al dictamen. Conviene señalar que para formularlos será necesario que el auditor prepare sus papeles de trabajo en tal forma que se facilite su elaboración, no obstante que la obligación para la elaboración de los mismos recae directamente en la empresa, pero es bien sabido que normalmente es el auditor el que los formula, y únicamente los entrega para su firma a la empresa.

A continuación se presentan los artículos 50 y 51 en los que se detallan tanto los estados y anexos, como los requisitos que deben de cumplir:

**INTEGRACION DE ESTADOS FINANCIEROS Y ANEXOS.**

**\*El contribuyente que hubiera dado el aviso para dictaminar los estados financieros, deberá presentar el original y copia de los siguientes documentos:**

**I. Dictamen relativo a los estados financieros.**

**II. Los siguientes estados financieros básicos examinados por el contador público respecto de los cuales emite su dictamen:**

- a) Estado de posición financiera;
- b) Estado de resultados;
- c) Estado de modificaciones del capital contable; y
- d) Estado de cambios en la situación financiera.

También se acompañarán las notas a estos estados.

**III. Informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, emitido por el contador público.**

**IV. Los siguientes anexos a los estados financieros:**

- a) Estado comparativo de resultados;
- b) Estado comparativo de los costos de producción y de ventas;
- c) Análisis comparativo por subcuentas de los gastos de



- fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos;
- d) Análisis del movimiento en el ejercicio de las reservas complementarias de activo y reservas de pasivo.
  - e) Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, manifestadas bajo protesta de decir verdad. En el caso de contribuyentes personas físicas con actividad empresarial, deberán mencionarse tanto las contribuciones derivadas de dicha actividad como las provenientes de ingresos distintos a la mención expresa de que no hubo, de tal manera que se muestre la contribución definitiva por impuesto sobre la renta;
  - f) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta;
  - g) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por ejercicio;
  - h) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores;
  - i) Relación de declaraciones complementarias presentadas por el contribuyente en el ejercicio que se dictamina, que modifiquen las de ejercicios anteriores, indicando la contribución de que se trate, la base que se modifica y el renglón que afecta; manifestada bajo protesta de decir verdad por el contribuyente;
  - j) Relación de estímulos fiscales indicando concepto, determinación, aplicación en su caso, monto y cumplimiento de requisitos para su otorgamiento y disfrute;
  - k) Fotocopias legibles de las declaraciones complementarias por los diferencias de impuestos dictaminadas en el ejercicio, que hayan sido presentadas;
  - l) Fotocopias legibles de las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales durante el ejercicio;
  - m) Relación de acciones enajenadas por residentes en el extranjero, respecto de las cuales el contribuyente sea responsable solidario como retenedor; y
  - n) Aviso firmado por el contador público señalando los registros especiales que lleve el contribuyente, en

su caso.

**U. Forma oficial de información estadística\*.**

**REQUISITOS DE LA DOCUMENTACION.**

\*Los documentos a que se refieren las fracciones I, II y IV del artículo anterior, deberán de reunir los siguientes requisitos:

I. El texto del dictamen relativo a los estados financieros, deberá copiarse a alguno de los que haya adoptado el Colegio de Contadores Públicos al que esté afiliado el contador público que lo emita, debiendo señalar éste el número que le corresponda en el registro a que se refiere la fracción I del artículo 52 del Código.

II. Los estados financieros básicos, incluyendo sus notas, examinados por el contador público registrado, respecto de los cuales emita su dictamen, deberán ir suscritos por el contribuyente y presentarse en forma comparativa con el ejercicio inmediato anterior.

III. Los anexos a que se refiere la fracción IV del artículo anterior, deberán sujetarse a lo siguiente:

- a) Los estados comparativos de resultados y de costo de producción y ventas abarcarán los dos últimos ejercicios, incluyendo el que se dictamina, excepto cuando trate de primer dictamen, abarcará los cuatro últimos ejercicios, en su caso. Los análisis comparativos por subcuentas de los gastos de fabricación, de administración, de venta, financieros y otros gastos, se referirán a los dos últimos ejercicios. Estos documentos podrán expresarse en miles de pesos.
- b) El análisis del movimiento del ejercicio de los reservas complementarias de activo y reservas de pasivo. También deberá incluir la mención de los porcentajes y criterios adoptados para efectuar la deducción por inversiones. En caso de discrepancia con los métodos contables también se incluirá la información conforme a estas bases.
- c) La relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor, deberá ir suscrita

por el mismo y contener:

1.- La descripción de bases, tasas, tarifas o cuotas y entero de contribuciones detallando las diferencias determinadas en su caso, en cuanto a cada uno de estos conceptos.

2.- El cúlce de la misma se declarará bajo protesta de decir verdad que la relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeto, que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las incluídas; que en el ejercicio surtieron efectos solamente las autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones que se describen, o bien, la mención expresa de que no hubo.

3.- En cuanto al pago del impuesto sobre la renta, deberá mencionarse cualquier compensación o acreditamiento efectuado.

4.- Respecto del impuesto al valor agregado, se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio o las tasas aplicables. Asimismo, mostrará la determinación de las reglas de prorrates en las cosas de actos o actividades por los que no se debe pagar el impuesto.

5.- En relación al impuesto especial sobre producción y servicios, también se deberá incluir la determinación del impuesto causado, así como del acreditable del ejercicio o las tasas aplicables. Cuando el contribuyente sea fabricante de los bienes a que se refiere la Ley que establece dicho impuesto, en el informe se mencionarán expresamente los registros contables especificando el volumen y el valor de las materias primas adquiridas y, en su caso, la graduación alcohólica, así como los volúmenes producidos y las mermas.

6.- En cuanto a otras contribuciones federales que se causen por ejercicio, así como respecto de las aportaciones de seguridad social, se establecerá, en su caso, la conciliación con cifras aplicables de otros anexos que sirvan de base para su determinación;

d) La conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, en casos a-

aplicables, incluirá la información siguiente:

- 1.- Determinación por ejercicio de la pérdida fiscal ajustada pendiente de disminuir de la utilidad fiscal ajustada, así como la aplicación al que se dictamine.
- 2.- Determinación de la deducción a que se refiere el artículo 51 de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- 3.- Determinación similar a la de los subincisos anteriores de deducciones que precedan en el ejercicio que se dictamina, provenientes de ejercicios anteriores; y

e) La conciliación entre los ingresos determinados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y de otras contribuciones federales.

En la conciliación en el caso del impuesto especial sobre producción y servicios, correspondiente a enajenación, importación o exportación de bienes, cuando se deba trasladar expresamente y por separado dicho impuesto, así como en el impuesto al valor agregado correspondiente a la enajenación de bienes, prestación de servicios independientes y otorgamiento del uso o goce temporal de bienes, los montos a conciliar consistirán en el valor de los actos o actividades realizados en los que se deba pagar y trasladar el impuesto en los términos de la Ley correspondiente debiéndose aplicar también los conceptos de actos o actividades por los que no está obligado al pago o traslado del impuesto, según sea el caso, que originen diferencia entre los ingresos gravados por el impuesto sobre la renta y el valor de los actos o actividades gravados con el impuesto especial sobre producción y servicios o el impuesto al valor agregado, o ambos, según se trate.

Los anexos señalados en esta fracción deberán presentarse numerados en forma progresiva, en el mismo orden en que son mencionados en el artículo anterior".

Como se podrá ver después de analizar detenidamente las disposiciones anteriores, éstas no podrán ser cumplidas debidamente si el auditor no

planea adecuadamente su trabajo y los papeles en que se hará constar este, tal y como se señaló anteriormente.

Art. 52.

En el capítulo II al hablar de las normas de auditoría, se dijo que éstas deberán de ser cumplidas en todos los trabajos que el auditor lleve a cabo y la SHCP ha dispuesto la manera en que serán cumplidas para los dictámenes con fines fiscales; el artículo siguiente habla por sí solo, sobre todo si se toma en cuenta los conceptos principales de lo que son las normas de auditoría generalmente aceptadas, desde el punto de vista señalado en el mencionado capítulo.

**FORMA DE CUMPLIR CON LAS NORMAS DE AUDITORIA.**

Para los efectos de la fracción II del artículo 52 del Código, las normas de auditoría se considerarán cumplidas en la forma siguiente:

I. Las relativas a la capacidad, independencia e imparcialidad profesionales del contador público, cuando su registro se encuentre vigente y no tenga impedimento.

II. Las relativas al trabajo profesional, cuando:

- a) La planeación del trabajo y la supervisión de sus auxiliares le permitan allegarse los elementos de juicio suficientes para fundar su dictamen;
- b) El estudio y evaluación del sistema de control interno del contribuyente le permita determinar el alcance y naturaleza de los procedimientos de auditoría que habrán de emplearse; y
- c) Los elementos probatorios e información presentada en los estados financieros del contribuyente y en las notas relativas, son suficientes y adecuados para su razonable interpretación.

En caso de excepciones a lo anterior, el contador público debe mencionar claramente en qué consisten y su efecto

cuantificado sobre los estados financieros, emitiendo en consecuencia un dictamen con salvedades o un dictamen negativo, según sea el caso. Cuando se carezca de elementos probatorios, el contador público emitirá una abstención razonada de opinión sobre los estados financieros en su conjunto\*.

Art. 54.

Como se señala en la fracción III del art. 50 del Reglamento del Código Fiscal, es necesario que el contador público prepare un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente, el cual debe de cumplir ciertos requisitos, mismos que se encuentran debidamente detallados en este artículo.

**INFORME SOBRE LA SITUACION FISCAL.**

"El informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente a que se refiere la fracción III del artículo 52 del Código, se integrará en la forma siguiente:

I. Se declarará bajo protesta de decir verdad que se emite el informe con apego a lo dispuesto en el artículo 52 del Código y demás aplicables de este Reglamento, y en relación con la revisión practicada conforme a las normas de auditoría, a los estados financieros del contribuyente correspondientes al período que señale.

II. Se manifestará que dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, se examinó la situación fiscal del contribuyente por el período que cubren los estados financieros dictaminados. En caso de haber observado cualquier omisión respecto al cumplimiento de sus obligaciones como contribuyente o retenedor, ésta se mencionará en forma expreso; de lo contrario se señalará que no se observó omisión alguna. Se entenderá que esta manifestación no comprende el examen de la naturaleza,

valores y demás características de las mencionadas en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Asimismo se declarará que se cercioró en forma razonable si los bienes y servicios adquiridos por el contribuyente se encontraban debidamente registrados en contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente, debiendo señalarse expresamente las omisiones; el examen se hará en forma selectiva utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias.

III. Se hará mención expresa de que se verificó el cálculo y entero de los impuestos, aportaciones de seguridad social y derechos que se causen por ejercicio, incluidos en la "relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor", detallando cualquier diferencia determinada o pago omitido, independientemente de su importancia relativa. Se entenderá para fines de esta manifestación que en el caso de los cálculos individuales de retenciones del impuesto sobre la renta en relación con los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado, se comprobaron en forma selectiva dentro de los alcances determinados para su examen, conforme a las normas de auditoría.

IV. Se manifestará haber revisado, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizada en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:

- a) Conciliación entre el resultado contable y fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, y otros impuestos.
- b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causen por ejercicio; y
- c) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

V. Se manifestará haber revisado las declaraciones complementarias a que se refiere el inciso i) de la fracción

IV del artículo 50 de este Reglamento, comprobando su apego a las disposiciones fiscales, señalando, en su caso, las excepciones que hubiera en cuanto a sus cálculos y bases.

VI. Se declarará haber revisado los saldos de las cuentas que se indican en los anexos o los estados financieros a que se refieren los incisos a), b), c) y d) de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, conciliando en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originados por reclasificaciones para su presentación. Asimismo se mencionará en forma expresa que se revisó la información relativa a los estímulos fiscales, citados en el inciso j), de la fracción IV del artículo 50 de este Reglamento, haciéndose constar cualquier excepción que se hubiera encontrado tanto en bases y cálculos, como en observancia de requisitos para su disfrute.

El contador público que realice el informe deberá señalar su número de registro y firmarlo\*.

Como se podrá observar al analizar este artículo, es necesario que el auditor lleve a cabo su trabajo íntimamente vinculado con el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la empresa, al respecto dentro de los apéndices de este trabajo se encontrarán cédulas de trabajo que pueden servir de modelo, así como el propio informe.

#### Art. 55.

La SHCP podrá solicitar del contador público que dictamina, la comprobación y la base de su trabajo, éste como es lógico de suponer, se deberá de encontrar apoyado en sus papeles de trabajo y en su expediente continuo de auditoría.



**SOLICITUD DE INFORMACION POR LAS AUTORIDADES.**

"Cuando las autoridades fiscales revisen el dictamen y demás documentos a que se refieren los artículos 52 del Código y 50 de este Reglamento, podrán requerir:

I. Al contador público que haya formulado el dictamen, lo siguiente:

- a) Cualquier información que conforme al Código y este Reglamento debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para efectos fiscales.
- b) La exhibición de los papeles de trabajo elaborados con motivo de la auditoría practicada, los cuales, en todo caso, se entiende que son propiedad del contador público.
- c) La información que se considere pertinente para cerciorarse del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente.
- d) La exhibición de los sistemas y registros contables y documentación original, en aquellos casos en que así se considere necesario.

Para estos efectos, si la información que proporcione el contador público conforme a lo que establecen los incisos a), b) y c) es suficiente, no se requerirá de la información a que se refiere esta fracción, se solicitará al contador público por escrito con copia al contribuyente.

II. Al contribuyente, la información y documentación a que se refieren los incisos c) y d) de la fracción anterior, cuando no haya sido proporcionada por el contador público; dicho requerimiento se hará por escrito, con copia al contador público.

III. A terceros relacionados con los contribuyentes o responsables solidarios, la información y documentación que consideren necesaria para verificar si son ciertos los datos consignados en el dictamen y demás documentos.

Lo dispuesto en este artículo es sin perjuicio de lo establecido en el penúltimo párrafo del artículo 52 del Código".

Aún pareciendo redundante, se hace hincapié en que para poder cumplir con esta disposición no hay otra forma que el llevar a cabo una revisión completa desde cualquier punto de vista, ya que de no ser así, la DGF podrá objetar el dictamen y podrá sancionar o suspender según el caso, al contador público.

#### Arl. 57.

Como se menciona al final del párrafo anterior, el auditor podrá ser sancionado por parte de las autoridades hacendarias y los fundamentos que se tendrán para ello, quedan enunciados en este artículo, así como el alcance de dichas sanciones.

#### **SUSPENSIÓN O CANCELACIÓN DEL REGISTRO DEL C. P.**

**\*La Secretaría suspenderá o cancelará el registro otorgado al contador público de acuerdo al último párrafo del artículo 52 del Código, conforme a lo siguiente:**

**1. La suspensión procederá cuando:**

**a) El contador público acumule tres amonestaciones.**

**En este caso la suspensión podrá ser hasta por un año.**

**Se amonestará al contador público cuando:**

**1.- Se presenten incompletos los documentos e informes a que se refieren los artículos 49, 50 y 51 de este Reglamento.**

**2.- No cumpla con los requerimientos que le formulen las autoridades fiscales competentes, en los términos de la fracción I del artículo 54 de este Reglamento.**

**b) No formule el dictamen, debiendo hacerlo. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por dos años.**

**c) Formule el dictamen en controversión a lo dispuesto en los artículos 52 del Código y demás relativos de este Reglamento. En este caso, la suspensión podrá ser hasta por tres años.**

**d) Se encuentre sujeto a proceso por la comisión de deli-**

**tos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal.**

**II. La cancelación procederá cuando:**

- a) Hubiere reincidencia en la violación a las disposiciones que rigen la formulación del dictamen y demás documentos para efectos fiscales. Se entiende que hay reincidencia cuando el contador público acumule tres suspensiones.**
- b) Hubiera participado en la comisión de delitos de carácter fiscal o delitos intencionales que ameriten pena corporal, respecto de los cuales se haya dictado sentencia definitiva que lo declare culpable.**

**El cómputo de lo dispuesto en las fracciones I, inciso a), y II, inciso b), se hará por cada actuación del contador público independientemente del contribuyente a que se refieran.**

## CONCLUSIONES

1.- Debido a la gran importancia que tienen los papeles de trabajo de auditoría, el licenciado en contaduría deberá tener mucho cuidado en prepararlos y/o supervisarlos, ya que ellos son la base para dar su opinión respecto a la situación financiera reflejada en los estados financieros de una empresa a determinada fecha.

2.- La naturaleza confidencial que tienen los papeles de trabajo de auditoría, hace que éstos no deban dejarse fuera del alcance, ni del control del auditor o de sus representantes, ya que de suceder esto, la responsabilidad profesional del mismo será puesta en tela de juicio al no poder basar su opinión en los mencionados papeles.

3.- Es indispensable planear adecuadamente el trabajo a desarrollar por el auditor, por lo que éste deberá preparar un programa completo de trabajo en el que se señalen: los procedimientos de control interno establecidos por la empresa auditada, los objetivos de auditoría perseguidos y el trabajo que se deberá desarrollar.

4.- El auditor deberá buscar una simplificación en su trabajo con base en el control interno, la cuál se reflejará en los papeles de trabajo, lo que arrojará beneficios tanto para el auditor como para la empresa auditada.

5.- Todas y cada una de las cédulas que forman los legajos de papeles

de trabajo, deberán de ser claras, completas, ordenadas y con su respectivo índice cruzado.

6.- Actualmente, los papeles de trabajo han sido base para que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público juzgue el dictamen sobre estados financieros emitido por el Licenciado en Contaduría.

## APENDICE

Dictamen con salvedad de procedimiento, pero sin salvedad de opinión.	I
Dictamen con salvedad de principios, pero sin negar la opinión.	II
Dictamen con opinión adversa.	III
Memorando sobre el control interno de las cuentas por cobrar.	IV
Programa de revisión de papeles de trabajo sobre inventarios.	V
Programa de revisión de papeles de trabajo sobre propiedades, planta y equipo.	VI
Programa de revisión de papeles de trabajo sobre ingresos y gastos.	VII
Hoja de trabajo - Activo.	VIII
Hoja de trabajo - Resultados.	IX
Cédula sumaria de caja y bancos.	X
Cédula sumaria de inventarios.	XI
Cédula sumaria de activo fijo y reservas.	XII
Cédula sumaria de ingresos.	XIII
Cédula analítica (simplificada) de gastos de fabricación.	XIV
Subcédula analítica de pasivos acumulados (impuestos por pagar).	XV
Subcédula analítica - Prueba global del 1% sobre remuneraciones al trabajo personal.	XVI

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PROCEDIMIENTO, PERO SIN  
SALVEDAD DE OPINION.

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE  
LA COMPAÑIA ABC:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 1984, y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, con excepción de que no fue posible confirmar las cuentas por cobrar de agencias gubernamentales, por lo que recurrí a otros procedimientos supletorios de la confirmación directa que dieron resultados satisfactorios.

En mi opinión, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 1984, el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Guadalajara, Jalisco. 31 de enero de 1985.

C.P. Francisco Martínez Gómez  
Cédula Profesional 254782

DICTAMEN CON SALVEDAD DE PRINCIPIOS, PERO SIN NEGAR  
LA OPINION.

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE  
LA COMPAÑIA ABC:

He examinado el Balance General de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 1984 y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El inventario está valuado conforme a costos promedios que exceden al precio de mercado en la cantidad de \$95,000, por lo cual la utilidad del ejercicio está también excedida en la misma cantidad, antes de considerar el efecto del impuesto sobre la Renta.

En mi opinión, con la excepción expuesta en el párrafo que antecede, el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 1984, el resultado de sus operaciones y las Variaciones de su Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Guadalupe, Jalisco, 31 de enero de 1985.

C.P. Francisco Martínez Gómez  
Cédula Profesional 254782



DICTAMEN CON OPINION ADVERSA.

AL CONSEJO DE ADMINISTRACION DE  
LA COMPAÑIA ABC:

He examinado el Balance General de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 1984 y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En mi opinión, los Estados Financieros considerados en su conjunto no reflejan la situación financiera de la Compañía ABC al 31 de diciembre de 1984, ni el resultado de sus operaciones por el año terminado en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, en vista de lo señalado en los párrafos siguientes:

Según se explica en la nota 2 de los Estados Financieros, se considera que la estimación para cuentas malas no cubre saldos incobrables por la cantidad de \$920,000, originados en ventas efectuadas en el ejercicio examinado.

Según se explica en la nota 3 de los Estados Financieros, no se ha hecho provisión para los posibles daños que pudieran reclamarse a la compañía en relación con un juicio pendiente; el importe de dicho pasivo, en caso de serlo no es determinable a la fecha.

**ESTA TESIS NO DEBE  
SALIR DE LA BIBLIOTECA**

III.

La empresa tiene un pasivo de 167,000 dólares registrado al tipo de cambio de \$165 y por lo tanto ha dejado de registrar un pasivo adicional y la pérdida correspondiente, que se estima en la cantidad de \$8'319,940, tomando en consideración el tipo de cambio en vigor. Como consecuencia, las utilidades acumuladas de años anteriores están excedidas en la misma cantidad, antes de tomar en consideración el efecto del Impuesto sobre la Renta.

Guadalajara, Jalisco, 31 de enero de 1985.

C.P. Francisco Martínez Gómez  
Cédula Profesional 254782

PROCEDIMIENTOS DE LA COMPANIA :

La empresa tiene básicamente desarrollado su operación a una actividad notoriamente industrial, en local fabrica los siguientes artículos:

- a) Artículo "x"
- b) Artículo "y"

Además tiene ingresos por la "maquila" que en algunas casas presta a ciertos fabricantes de los mismos productos.

Un 70% de su producción es contada por una sola empresa "Cia. Z SA" lo cual liquida mensualmente las entregas que durante el mes se hacen. El 30% restante lo vende a pequeños clientes al contado.

EMBARQUE Y FACTURACIÓN :

Como se señaló en el punto anterior, la empresa básicamente tiene un solo cliente, al cual diariamente le formula una remisión prenumerada por las entregas hechas y de la suma de todas ellas se prepara la factura de las ventas de ese mes.

Las facturas son la base para el registro contable de la operación de cargo a clientes.

Registro De Cuentas Por Cobrar :

Debido al reducido número de clientes la empresa nunca ha tenido problemas de cobrabilidad, por lo que tomando en consideración todo lo señalado anteriormente, se puede decir que los controles establecidos en el sistema son eficaces para lograr el cobro de las cuentas.

ORGANISMO DE CREDITO :

La empresa no tiene una política de crédito, en virtud de que sus ventas son prácticamente de contado y de que estas se realizan con clientes que durante mucho tiempo lo han sido.

CIA. ABC

Au. 31/xiii/84

Cuentas por Cobrar  
Memoranda sobre el Control Interno

AF

También hay que considerar que debido al número tan reducido de ventas, el control de las facturas para su salvaguarda no tiene ningún problema.

DEVOLUCIONES Y BONIFICACIONES :  
No hay.

(1) ¿Contienen los papeles de trabajo una exposición adecuada del plan general adoptado por la Compañía para controlar la toma del inventario físico?

(2) ¿Indican los papeles de trabajo que se efectuaron pruebas adecuadas de las cuentas de operaciones de:

a) Materias primas y otras partidas compradas recibidas?

b) Grado de terminación del producto en proceso?

c) Ventas de artículos terminados y mercancías?

(3) ¿Efectuamos pruebas adecuadas de la corrección aritmética de la copilación del inventario?

(4) ¿Se concillaron las cantidades obtenidas mediante nuestras pruebas de conteo (recuento) con las cantidades de los mismos artículos según el inventario físico final?

(5) Si se mantienen inventarios constantes o permanentes y si las distintas secciones de la existencia se verifican por medio de inventarios físicos formados periódicamente:

a) ¿Indican los papeles de trabajo que efectuamos pruebas adecuadas de conteo (recuento) de las cantidades en existencia?

b) ¿Indican los papeles de trabajo que todas las diferencias encontradas en las pruebas periódicas de conteo (recuento) efectuadas por la compañía, se ajustaron debidamente en las libranas?

CMA, INC

Programa de Revisión de Papeles de Trabajo  
Inventarios

PA 31-11-64

JF

(6) ¿Efectuamos una prueba adecuada de valoración de:

a) Materias primas y otros artículos comprados?

b) Productos en proceso, teniendo en cuenta la determinación de:

1) Proporción adecuada de gastos indirectos?

2) Los porcentajes de terminación?

c) Productos terminados y mercancías, incluyendo proporción adecuada de gastos indirectos?

(7) ¿Se siguió en la valoración de las inventarías el principio de costo o mercado, el que fuese más bajo?

(8) ¿Se dio adecuada consideración, en la valoración de las inventarías, al deterioramiento y a las cantidades excesivas?

(9) ¿Visitamos las fábricas y almacenes (deposítos y bodegas) en que todas las inventarías de importación estaban depositadas?

(10) ¿Fue nuestro trabajo en dichos lugares suficiente alcance como para permitirnos una apreciación global general sobre la exactitud de las cantidades en el inventario?

(11) ¿Contienen los papeles de trabajo una descripción breve de la naturaleza y cantidad del trabajo efectuado en relación con nuestras pruebas de las inventarías?

(12) ¿Indica este memorando si los procedimientos de inventario seguidos por el cliente al final de ejercicio corriente fueron substancialmente iguales a los que siguieron al final de ejercicio anterior?

CIA ABC

Programa de Revisión de Papeles de Trabajo  
Inventarios

Au. 3. 111-84

JF

(13) ¿Se practicaron los inventarios físicos en fecha distinta a la del balance general e indican los papeles de trabajo que se efectuó una revisión adecuada de las transacciones registradas en los cuentas de inventario durante el período comprendido entre la fecha del inventario físico y la fecha del balance general?

(14) ¿Se dio consideración adecuada a posibles efectos adversos importantes de las compras de compra y de venta tanto en la relativa a cantidades como a precios?

(15) ¿Se asumieron las diferencias antes de ajuste, entre los inventarios físicos y los cifras que mostraban las cuentas del mayor y se observó que existen explicaciones adecuadas de las diferencias más importantes?

(16) ¿Revisó las inventarios en consignación al eron de significación:

a) Propiedad del cliente:

- mediante pruebas de confirmación con los custodios?
- mediante observación física (si eron de suficiente importancia?)

b) Bajo custodia del cliente: mediante pruebas de conteo y prueba de confirmación con los proveedores?

(17) Con respecto a las conclusiones:

- a) ¿Contiene estas conclusiones conclusiones específicas a las que se llegó como resultado de una muestra adecuada de estas cuentas?
- b) ¿Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones consignadas?

CAARC

Programa de Revisión de Papeles de Trabajo  
Inventarios

Rev. 31.11.85

W. J. J.  
CF

18) ¿Qué deficiencias principales en los procedimientos de auditoría, no señaladas al contestar las preguntas anteriores fueron notadas?

19) ¿Qué trabajo excesivo o innecesario fue observado?



(1) ¿hicimos un recorrido por la planta para familiarizarlos con asuntos tales como adiciones, o cambios retiras, e instalaciones inactivas?

(2) ¿Se celebró una entrevista con un funcionario apropiado para:

a) Discutir las aspiraciones de adiciones a las propiedades durante el año?

b) Indagar sobre la política de la compañía referente a construcciones y retiras?

(3) ¿Oímos las pasas o devotas para satisficermos de que todas las retiras de propiedades que ocurrieron durante el año, se reflejaron debidamente en los libros?

(4) ¿Efectuamos una investigación, incluyendo la revisión de los procedimientos de control interno en uso, para satisfacernos de que la política seguida por la compañía con respecto a las adiciones capitalizables y retiras, es de acuerdo con principios sólidos de contabilidad?

(5) Con respecto a la distinción entre adiciones y desmejoramientos capitalizables:

a) ¿Es que la compañía una política razonable y uniforme?

b) ¿Se describe adecuadamente en el C.A.F. dicho política?

c) ¿Hay hechos que demuestran razonables para determinar que dicha política es está de acuerdo correctamente?

(6) ¿Indican los estados de trabajo que la política seguida por el cliente, con respecto a la capitalización de desmejoramientos relacionados con mejoramientos, pequeños, es apropiada de acuerdo con las circunstancias?

CA ABC

Programa de Revisión de Papeles de Trabajo  
Propiedades, Planta y Equipo

At. 31. XII. 84

CF

(7) ¿Determinamos el importe de los compromisos, las adiciones o propiedades?

(8) ¿Contienen los papeles de trabajo una descripción de los procedimientos seguidos en la auditoría de las adiciones a propiedades?

(9) Con respecto a los conclusiones:

a) ¿Contiene esta sección conclusiones concisas, a las que se llegó como resultado de nuestra auditoría de estos cuentas, incluyendo conclusiones en cuanto a la propiedad de:

1- La base de presentación de las cuentas de propiedades?

2- Los cargos capitalizados (incluyendo la existencia física)?

3- Los importes de los retiros registrados?

4- La suficiencia de las provisiones corrientes para depreciación?

5- La suficiencia de la reserva acumulada para depreciación?

6- Uniformidad en la aplicación de principios de contabilidad?

7- Exposición adecuada de los hitos, o gravámenes, etc?

b) ¿Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones concisas?

(10) ¿Qué deficiencias principales en los procedimientos de auditoría, no señalados al contestar las preguntas anteriores, fueron notados?

(11) ¿Qué trabajo excesivo o innecesario fue observado?

4) ¿Contienen los papeles de trabajo un memorando que pone de manifiesto los resultados de una revisión efectuada para determinar los causas de las principales variaciones entre las operaciones del presente año y las del año anterior?

5) En relación con esta revisión y estudio nos:

a) Un estudio de las estadísticas de operación del cliente, con el objeto de encontrar una explicación de las variaciones?

b) Una revisión de los datos de las ventas y costo de ventas por productos?

c) Una investigación de las causas de la variación en el porcentaje de utilidad bruta?

d) Un análisis por pruebas selectivas, de las cuentas que muestran variaciones importantes y a las que no se encontró una explicación inmediata y razonable?

e) Una revisión de un estado de ventas, por meses, como guía para apreciar las tendencias de las operaciones?

f) Una revisión de las ventas de últimos meses del año para descubrir circunstancias o anomalías en las ventas que se merezcan para ese período?

g) Entrevistas con los funcionarios operativos de operaciones, a fin de obtener las razones que justifican las variaciones importantes en operación?

3) Con respecto a reparaciones y mantenimiento:

a) Hicimos una revisión de las cantidades más traducidas como reparaciones y mantenimiento a fin de determinar:

1- Si las circunstancias que se manifiestan como correspondientes al año parecen razonables?

2- Si se distinguió en forma adecuada, entre partidas capitales y partidas de gastos?

b) Si la compañía usa un sistema de órdenes de trabajo

DIA ABC

Au. 31. 211-89

Programa de Revisión de Papeles de Trabajo  
Ingresos y Gastos

APR 1989  
AF

Para acumular quince meses de control interno, hicimos pruebas de los gastos de mantenimiento durante revisión de los principales Orzamentos de trabajo de esta clase?

(2) Hicimos pruebas de los gastos generales de los gastos de viaje, gastos de alimentación, y gastos generales misceláneos?

(3) Hicimos pruebas selectivas de los ingresos para determinar si los procedimientos contables y de control interno en uso eran adecuados?

(4) Hicimos una prueba de comprobarlos en serie para comprobar la operación del control interno y los procedimientos de distribución en las cuentas y procedimientos de pago?

(5) Hicimos pruebas selectivas de los procedimientos para recibir verlos o inventos, afin de determinar si se utilizaron métodos adecuados de contabilidad y control interno?

(6) Si la naturaleza de las comisiones calculadas es tal que pueden producirse cantidades importantes de errores, hicimos algunas pruebas del control interno existente sobre las ventas de esos comendados?

(7) Con respecto a los costos de planes de pensiones y retiro:

(a) Hicimos una revisión suficiente de los comendados?

(b) Se cargó una cantidad adecuada contra los ingresos del año?

(c) Si fueron de constitución o se cargó en los estados financieros los costos de los servicios anteriores no previstos?

CIA ABC

Programa de Revisión de Papeles de Trabajo  
Ingresos y Gastos

Au. 31.XII.84

CF

(10) ¿Se dio un tratamiento adecuado a todos los reducciones o adiciones importantes de impuestos que se derivan de transacciones no reflejadas en el estado de ganancias y pérdidas del año de la auditoría?

(11) Con respecto a las conclusiones :

a) ¿Contiene esta sección conclusiones concisas a las que se llegó como resultado de nuestra auditoría de estas cuentas?

b) ¿Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones consignadas?

¿Qué defectos principales en las practicum de auditoría, no señalados al contestar las preguntas anteriores, fueron notados?

(13) ¿Qué trabajo excesivo o innecesario fue observado?

CIA ABC

Programa de Revisión de Papeles de Trabajo  
Ingresos y Gastos

Au 31.XII.84

DF

Cto. ABC

Activo

Hoja de Trabajo

Preparado AF

Revisado ML

	Indice	Saldo			Ajustes		Saldo Ajustado 31- XII-84	Reclasificaciones		Saldo Final. 31- XII-84	
		Final 31- XII-83	31- III-84	31- XII-84	D	+		D	+		
<b>CIRCULANTE:</b>											
Caja y Bancos	A	\$ (405,101.7)	\$ 94,899.	\$ (405,101.7)			(405,101.7)	105,000		108,000	m
Clientes	B	131'167,137	518'163,868	131'258,137			131'258,137			131'258,137	n
Deudores Diversos		374'645.1	1'808,180	20'654,074			20'654,074	73,000		20'579,074	n
Funcionarios y Empleados		—	110,000	30,000			30,000	30,000		—	n
Documentos por cobrar		84,000	—	—			—	—		—	n
		131'618,700	120'322,048	151'922,211			151'922,211	513,101	105,000	151'877,211	m
Inventarios	C	20'593,474	315'442,617	49'540,962			49'540,962			49'540,962	n
		151'837,103	495'857,564	201'118,072			201'118,072	513,101	105,000	201'536,173	n
<b>FIJO:</b>											
Propiedades, plantas y equipo	U	14'664,081	17'676,217	17'676,217			17'676,217			17'676,217	n
México - depreciación acumulada	V	3'647,151	17'257,668	3'521,668		233,592	3'288,063			3'289,063	n
		11'017,931	15'746,549	14'154,612		(233,592)	14'388,154			14'388,154	n
<b>DEFERIDO:</b>											
Costos de instalación (neto)	W	36,180	36,149	19,216			19,216			19,216	n
Inventarios anticiguados		3'232,126	30,000	30,000			30,000			30,000	n
Costos anticiguados		537,677	3'564,882	2'865,351			2'865,351			2'865,351	n
IVA oculto		4'166,610	11'444,186	4'042,635			4'042,635			4'042,635	n
		8'473,135	15'075,223	6'957,182			6'957,182			6'957,182	n
		191'332,168	316,679,340	222,229,866		(233,592)	222,463,268	513,101	108,000	222,877,169	n
		m	n	m			n	n	n	n	
n = Sumas Verificadas											

1  
**CA ABC**  
**Resultados**  
**HOJA DE TRABAJO**

Preparado por:  
 Revisado por:

	Indice	Sal dos			Ajustes D #	Sal dos Ajustados 31-XII-84	Reclasificaciones		Sal dos Finales 31-XII-84
		Final 31-XII-83	Preliminar 31-XII-84	1/2 Libras 31-XII-84			D	H	
Ventas Netas	10	57,799,277	55,727,726	55,490,873		55,490,873		55,490,873	
Costos de Ventas	20	25,721,180	25,623,824	23,755,641		23,755,641	103,524,179	23,755,641	
Utilidad Neta		52,552,257	32,165,932	31,735,232		31,735,232	52,552,257	31,735,232	
Costos de Operación									
C. Ventas	30	17,722,213	15,459,794	22,021,173	223,542	22,021,173	192,807	22,021,173	
C. Administrativa	40	4,465,442	2,225,210	3,420,719		3,420,719	423,810	3,420,719	
Financieras	45	20,837,829	10,493,079	13,573,827		13,573,827		13,573,827	
Utilidad Operación		44,791,761	28,263,046	39,520,281	223,542	39,520,281	92,335	39,520,281	
Carga Ingresos (Costos)		(24,741)	1,701,816	2,701,816		2,701,816		2,701,816	
Utilidad antes ISE y PIV		9,025,857	5,599,252	17,710,544	223,542	17,710,544	92,335	17,710,544	
Provisión para:									
Impuesto a la renta		4,255,511	-	-		-	7,737,674	7,737,674	
Participación Utilidades		810,531	-	-		-	1,423,681	1,423,681	
Utilidad Neta		5,059,815	5,599,252	17,710,544		17,710,544	9,211,755	17,710,544	
		w	v	w		w	v	w	

w = Sumas verificadas

De: Sal dos de Hoja 2

① = La CIA. no ocasiona cambio estimar estas provisiones por lo que para fines de presentación de estados Financieros se corre la reclassificación

CIA ABC<sup>1</sup>  
 CASH Y BANCOS  
 Sumario

A

	Au. 31-XII-84			Preparado J.F.	Revisado V.M.		
	Final 31-XII-83	Preliminar 31-XI-84	99 Libros 31-XII-84	Saldos		Saldos ajustados	Reclasificaciones D H
Fondo fijo	3,000	3,000	3,000	0	3,000	102,000	105,000
Bancos	N.I. (462,101)	91,677	(462,101)	+	(463,101)	91,677	-
	218	(465,101)	94,677	-	(460,101)	93,354	103,354

(A) = Debido al monto sin recibo no se procedió a efectuar ajuste alguno

CONCLUSIÓN:-

En mi opinión y con base al trabajo desarrollado considero que el contenido de este libro en CASH Y BANCOS está representado por fondos de efectivo en poder de la empresa y/o en instituciones financieras, los cuales son auténticos y concuerdan con la información clasificada.

V.M.  
 D. /

D<sub>84</sub> = Auxiliares de Mayor

N = Sumas verificadas



CJA ABC  
Inventarios  
Sumaria

XI

C

	Índice	Salidos			Ajustes		Salidas Ajustadas		Reclasificaciones		Salidas Finales
		Final 31-XII-83	Preliminar 31-VIII-84	sig. libros 31-XII-84	O	+	31-XII-84	O	+	31-XII-84	
Materia Prima	C-1	15' 242,342	33' 069,485	31' 000,810			31' 000,810			31' 000,810	
Producción en Proceso	C-2	2' 352,000	2' 352,000	6' 458,941			6' 458,941			6' 458,941	
Producción Terminada	C-3	2' 999,022	2' 999,022	11' 081,741			11' 081,741			11' 081,741	
	<u>B/G</u>	<u>20' 593,364</u>	<u>38' 420,507</u>	<u>47' 541,492</u>			<u>47' 541,492</u>			<u>47' 541,492</u>	
		v	v	v			v			v	

CONCLUSIÓN.

En mi opinión y con base en el trabajo desarrollado considero que:

- Los cantidades aquí registradas representan a productos y materias propiedad de la empresa y los mismos se encuentran en existencia y bajo custodia.
- Los materiales y productos se han registrado y valuado al costo o mercado, el menor, esto de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- Se encuentran debidamente clasificados en el Balance General y no han sido cobrados en garantía.
- No existen saldos importantes de materiales o productos en mal estado o obsoletos.

*Alcoba*

v= Sumas Verificadas

De: Auxiliares de Mayor

Cia ABC  
ACTIVO FIJO Y RESERVAS  
Sumaria

U/V

		Saldo Final 31. XII. 83		Movimientos Años Bajos		Preliminar 31. XII. 84	Movimientos Años Bajos		Saldo 31. XII. 84		Ajustes y Reclasificaciones 0 +		Saldo Final 31. XII. 84
<b>Activos</b>													
Máquinas y eq. industrial Revaluación		4' 687,310 (A) 7' 083,812	2' 428,501	1' 832,492	6' 293,325 7' 083,812	6' 293,325 7' 083,812							6' 293,325 7' 083,812
Mobiliario y eq. de oficina Revaluación		231,104 960,161	23,912		235,016 960,161	235,016 960,161							235,016 960,161
Equipo de Transporte Revaluación		1' 515,221 (B) 287,964	1' 389,208		2' 795,939 287,964	2' 795,939 287,964							2' 795,939 287,964
		B/G - 14' 666,082	3' 841,627	832,492	17' 676,217	17' 676,217							17' 676,217
<b>Depreciación Normalizada</b>													
Maquinario y eq. industrial Revaluación		1' 706,716		(U) 832,492	1' 036,234	629,333		1' 705,567					1' 705,567
Mobiliario y eq. de oficina Revaluación		53,063			53,063	17,035	V-1	70,098					70,098
Equipo de Transporte Revaluación		800,371			820,371	945,281		1' 745,940	233,542				1' 512,398
		B/G - 12' 762,460		832,492	1' 929,648	1' 591,939		3' 521,665	233,542				3' 288,063
		11' 903,922			13' 746,550			11' 571,600					11' 568,151
<p>Nota: (A) = Esta revaluación proviene de 1981, para mayores aclaraciones en caso necesario, véanse los papeles de trabajo de dicho año.</p> <p>CONCLUSION: Véase programa de Trabajo</p> <p>De: Auxiliares de Mayor      = Sumas correctas</p>													

CA ABC  
VENTAS  
Sumaria

Preparado JF  
Revisado ME

Au. 31.11.84

	Art. "X"	Art. "Y"	Relaciones	TOTAL	
<b>Ventas 1984</b>					<b>TENDENCIA DE LAS VENTAS</b>
Enero	30' 284' 239	20' 333' 601	4' 140' 988	55' 062' 526	En general, la industria ha incrementado en forma total los precios de los productos que la CA ABC maneja, dichas aumentos se atribuyen a los siguientes conceptos:
Febrero	21' 444' 508	14' 448' 267	3' 116' 765	35' 892' 580	1- Incremento en los gastos de publicidad a partir del mes de Julio, esto se podía considerar como el análisis hecho por nosotros en la sesión de gastos de venta.
Marzo	24' 509' 244	17' 832' 819	3' 851' 760	38' 341' 889	2- Contratación de dos nuevos supervisores en planta, a fin de optimizar la producción en planta del surtido.
Abril	31' 961' 638	21' 445' 307	4' 611' 148	50' 019' 392	3- Estabilización definitiva de los niveles de abastecimiento. No quedan lo anterior, lo que antes ha forzado una reducción en los precios de venta en el art. "X" sin embargo esto también ha traído como consecuencia de este producto.
Mayo	19' 354' 233	12' 908' 407	2' 857' 889	35' 059' 043	
Junio	14' 441' 723	9' 715' 018	2' 100' 595	26' 256' 838	
Julio	17' 539' 308	11' 802' 475	2' 637' 281	31' 959' 059	
Agosto	20' 612' 121	14' 002' 915	3' 027' 226	37' 819' 312	
Septiembre	19' 643' 311	19' 538' 238	4' 224' 482	52' 806' 024	
Octubre	21' 038' 886	18' 189' 797	3' 932' 929	49' 151' 644	
Noviembre	33' 319' 021	22' 445' 220	4' 816' 534	60' 381' 635	
Diciembre	31' 490' 131	23' 000' 660	4' 923' 117	62' 163' 928	
<b>Rebajas y comisiones</b>	306' 633' 220	205' 859' 224	44' 498' 644	556' 130' 088	<b>MARGEN DE UTILIDAD BRUTA</b>
	267' 342	215' 103	52' 995	535' 440	La disminución en el margen de utilidad bruta, en esta forma se debe a la disminución en el precio de venta del art. "X" y a los incrementos en los costos de compra de materias que nos ha podido observar en virtud de mantener la venta de relaciones como antes vivo en la venta de los otros artículos.
<b>Ventas netas 1984</b>	305' 008' 828	205' 524' 121	44' 443' 649	555' 476' 598	
<b>Ventas netas 1983</b>	241' 635' 589	126' 691' 749	21' 498' 950	399' 799' 288	
<b>Aumento</b>	63' 373' 239	78' 832' 352	22' 948' 699	165' 154' 300	
<b>% de aumento</b>	26%	62%	104%	143%	
<b>% UT Bruta sobre ventas netas</b>					
1984	12,5	11,9	8,7	9,8	
1983	13,1	11,1	10,4	13,5	

ALZANCE: seleccionar un mes promedio por trabajo de la file

n = Sumas verificadas

De: Diario de Ventas y Auxiliares de mayor

**TENDENCIA DE LAS VENTAS**

En general, la industria ha incrementado en forma total los precios de los productos que la CA ABC maneja, dichas aumentos se atribuyen a los siguientes conceptos:

- Incremento en los gastos de publicidad a partir del mes de Julio, esto se podía considerar como el análisis hecho por nosotros en la sesión de gastos de venta.
- Contratación de dos nuevos supervisores en planta, a fin de optimizar la producción en planta del surtido.
- Estabilización definitiva de los niveles de abastecimiento. No quedan lo anterior, lo que antes ha forzado una reducción en los precios de venta en el art. "X" sin embargo esto también ha traído como consecuencia de este producto.

**MARGEN DE UTILIDAD BRUTA**

La disminución en el margen de utilidad bruta, en esta forma se debe a la disminución en el precio de venta del art. "X" y a los incrementos en los costos de compra de materias que nos ha podido observar en virtud de mantener la venta de relaciones como antes vivo en la venta de los otros artículos.

**CONCLUSION**

En mi opinión, con base en el trabajo desarrollado considero que los ventas y sus costos representados, operaciones reales, están representados su presentación y revelación en los estados financieros es adecuada y los métodos seguidos para su registro son consistentes con los del ejercicio anterior.

Cía ABC  
Gastos de Fabricación  
Reparación y Conservación

Preparado JF  
Revisado ML  
A. 31-XII-84

			Octubre		
			# Poliza	U.S.C	
Enero	29,775.00	63	3,706.00	✓	Rollas de Soldadura y Remaches
Febrero	2,685.00	84	10,050.00	✓	Varios reparaciones - ANT, SA
Marzo	27,600.00	115	3,429.00	✓	Servicios especiales, Lote S.A.
Abril	21,594.00	118	14,630.00	✓	2 Ventiladores, Aires Fríos S.A.
Mayo	3,592.00	131	738.00	✓	3 manogoles PATON
Junio	46,195.00	134	55,000.00	✓	Tubos emb., HUECOS y KEECS, SA
Julio	51,485.00				
Agosto	42,430.00				
Septiembre	24,250.00				
Octubre	92,552.00	(1)	92,552.00		
Noviembre	21,092.00				
Diciembre	122,143.00	(2)			
		# Poliza	Diciembre	U.S.C	
		54	5,270.00	✓	Servicios Especiales - ANT, SA
		72	21,600.00	✓	Rep. y Fabricación de Troqueles
		99	4,210.00	✓	Varios, Ferrería La Luna, S.A.
		123	4,755.00	✓	Rep. Aire acondicionado
		138	51,412.00	✓	Reparación de la forja
		148	750.00	✓	Braca y lija Ferrería La Luna, SA
		170	1,755.00	✓	Varios Ferrería La Luna, SA
			(2)	122,743.00	
Altores:					
	230,301 = 46%				
	512,633				
Método:					
✓ = OK contra facturas o notas de compra que reúnen todas las requisitas fiscales					
De: Auxilios de Mayor					

CC-1  
1

CC ABC

Impo. y Pctos. del Trab. 1% Estatal e Infonavit

Detalle de Movimientos

Au. 31/11/81

Preparado JF

Revisado VME

	Impo. y Pctos. Trab.		1% Provisiones		Impuesto Estatal		Infonavit		10% Honorarios	
	Relaciones	Pagos	Provisiones	Pagos	Relaciones	Pagos	Provisiones	Pagos	Relaciones	Pagos
Enero	35,192	35,131 ✓	40,777	19,576 ✓	19,576	34,624 ✓	80,000		2,190	2,590 ✓
Febrero	20,803	18,824 ✓	14,475	21,850 ✓	44,702	40,226 ✓	43,857	123,977 ✓	12,810	12,810 ✓
Marzo	112,177	172,172 ✓	21,357	32,500 ✓	34,249	39,225 ✓	61,800		32,430	32,430 ✓
Abril	55,222	34,875 ✓	30,835	19,889 ✓	28,748	29,523 ✓	125,192	187,442 ✓	32,430	32,430 ✓
Mayo	36,664	45,620 ✓	17,765	29,168 ✓	30,000	26,529 ✓	80,000		1,200	1,200 ✓
Junio	26,294	17,341 ✓	28,826	18,072 ✓	26,558	21,283 ✓	92,979	172,979 ✓	39,402	39,402 ✓
Julio	22,902	22,903 ✓	4,381	19,194 ✓	20,000	21,945 ✓	80,000		47,602	47,602 ✓
Agosto	21,021	21,022 ✓	15,022	13,567 ✓	19,855	18,500 ✓	62,203	147,763 ✓	7,350	7,350 ✓
Septiembre	37,589	37,614 ✓	18,189	20,358 ✓	19,920	28,492 ✓	75,000		43,200	43,200 ✓
Octubre	19,934	19,935 ✓	16,006	15,729 ✓	28,092	21,498 ✓	75,000	141,734 ✓	1,200	1,200 ✓
Noviembre	48,226	55,983 ✓	18,809	22,252 ✓	32,198	43,116 ✓	66,734		2,950	2,950 ✓
Diciembre	195,116	192,342 ✓	39,583	36,536 ✓	53,181	33,505 ✓	67,994	142,794 ✓	9,650	9,650 ✓
	(A) 723,244	(B) 723,243	(D) 276,343	(E) 158,600	(C) 234,988	(H) 234,988	(J) 216,247	(R) 916,247	(N) 237,402	(O) 237,402
Totales de cobros en anual		723,243		276,343	158,600	234,988		216,247	916,247	237,402
Saldo al 31-11-81		336,726 W		40,779 W		41,082 W		142,546 W		
Mds. Retenciones a provisiones		(A) 723,244		(D) 276,343		(G) 234,988		(J) 216,247		(M) 237,402
		1,100,800		319,122		395,570		1,058,833		237,402
Menos: Pagos hechos por: ABH		(B) 223,243		(E) 268,813		(H) 234,988		(R) 916,247		(N) 237,402
Pagos por diciembre 1980		336,930		40,779		41,082		142,546		
Pagos por diciembre 1981		(C) 162,542		(F) 36,536		(I) 33,205		(L) 142,794		(O) 9,650
		936,037		273,236		363,500		916,091		237,402
Saldo según Auditoría		162,813		40,866		33,085		142,794		9,650
Saldo según contabilidad		CC 162,813		CC 40,866		CC 33,085		CC 142,794		CC 9,650
Diferencia										

Marcos:

V = Of. Centro de Estudios y Movimientos en el que se hace constar la liquidación de este impuesto  
 W = Of. Centro de Estudios de Materiales 1983  
 X = Sumas verificadas

CC-1  
1-1

OTA ABC  
1% s/ SUELDOS  
Prueba Global

Preparado JF  
Revisado me  
Añ 31-XII-84

Mano de Obra directa	15 426 237	20
Sueldos y Salarios indirectos	9 889 329	25
Sueldos Choferes	1' 115 257	30
Participación de Utilidades	830,162	
<b>Base Gravable para 1%</b>	<b>26 960 985</b>	
1% s/ auditoría	269 609	
1% s/ compartita	269 609	CC-1
Diferencia	—	
v		
<b>ANEXOS A RESULTADOS (Impuesto) :</b>		
Gastos de Fabricación	230,156	
Gastos de Venta	11,152	
Gastos de Administración	8,301	
	<b>269,609</b>	①
v		
<b>CONCLUSIÓN:</b>		
En mi opinión y con base en el trabajo desarrollado - considero que la empresa no calculado y pagado correctamente el impuesto sobre remuneraciones al trabajo personal.		
<i>[Firma]</i>		
v = Sumas Verificadas		

## BIBLIOGRAFIA

- 1.- Tellez, T. Benjamín R; El dictamen en la Contaduría Pública; 3a. ed.; Ed. Ecasa; México, 1981, 239 pp.
- 2.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Manual del Contador Público; 1a. ed.; Ed. UNAM; México, 1969, 1823 pp.
- 3.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Deberes de los contadores junior y senior; 1a. ed.; Ed. UNAM; México, 1965, 166 pp.
- 4.- Meigs, Walter B.; E. John Larsen; Robert F. Meigs; Principios de Auditoría; 1a. ed.; Ed. Diana; México, 1983, 774 pp.
- 5.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Normas y procedimientos de auditoría; 13a. ed.; Ed. IMCP; México, 1981, 273 pp.
- 6.- American Institute of Certified Public Accountants; Normas y procedimientos de auditoría; Ed. Comisión de Publicaciones del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.; México, 1967, 96 pp.
- 7.- Stettler, Howard F.; Auditing Principles; 2a. ed.; Ed. Prentice-Hall, Inc.; U.S.A., 1961, 747 pp.
- 8.- Instituto Mexicano de Contadores Públicos; Principios de contabilidad generalmente aceptados; 1a. ed.; Ed. IMCP; México, 1984, 492 pp.
- 9.- Prieto, Alejandro; Contabilidad superior; 11a. ed.; Ed. Banca y Comercio; México, 1981, 409 pp.
- 10.- Paniagua, Bravo Víctor; Principios y técnicas para la formulación de cédulas de auditoría; en Contaduría Pública; No. 150; Marzo, 1985; p.p. 20-26.

- 11.- Vera, Smith Fernando; Papeles de trabajo; en Contaduría Pública; No. 151; Abril, 1985; p.p. 25-59.
- 12.- Defflese, Philip L.; Kenneth P. Johnson; Roderick K. Macieod; Auditoría Montgomery; 1a. ed.; Ed. Limusa; México, 1983, 820 pp.
- 13.- Código Fiscal de la Federación, Diario Oficial; diciembre 31, 1981.
- 14.- Reglamento del Código Fiscal de la Federación; Diario Oficial; febrero 29, 1984.