



# Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y  
Administración

"La Función del Licenciado en  
Contaduría, en el Área de Auditoría  
Externa"

Seminario de Investigación Contable  
que en opción al Grado de Licenciado  
en Contaduría, presentan:

Teresa Trinidad Calvario Figueroa  
Judith Garrido Terán  
Graciela Santamaría García

Profr. Seminario C.P. Joaquín Blanes  
Prieto

México, D.F.

1991

TESIS CON  
FALLA DE ORIGEN



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

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

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

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

## I N D I C E

### PAGINA

INTRODUCCION	1
--------------	---

### CAPITULO I

TIPOS DE AUDITORIA Y QUIENES DEBEN REALIZARLA	2
Auditoría Financiera	2
Auditoría Administrativa	3
Auditoría Operacional	4
Auditoría Fiscal	6
Quienes deben realizarla	7

### CAPITULO II

LA AUDITORIA EXTERNA	9
Calidades del Auditor Externo	10
Objetivos de la Auditoría Externa	16
Importancia de la Auditoría Externa	17
Principios de Contabilidad	19
Normas, Procedimientos y Técnicas de Auditoría	23

### CAPITULO III

PLANEACION DE LA AUDITORIA Y ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO, EN LA AUDITORIA EXTERNA.	38
Concepto de Planeación	38
Importancia de la Planeación	39
Fases de la Planeación	40
1. Investigación de aspectos generales y particulares de la empresa a examinar	41
2. Estudio y evaluación del control interno	49
2.1 Definiciones	50
2.2 Estudio	52
2.3 Evaluación	55
2.4 Elementos	58
2.5 Objetivos	65
3. Programas y Papeles de Trabajo	67
Asignación Personal	83

### CAPITULO IV

DESARROLLO DEL PROGRAMA DE AUDITORIA	88
Objetivos	88
Ventajas del programa	90
Programa de Auditoría	92
Datos que deben solicitarse al cliente	102
Pruebas que deben realizarse a fecha determinada	103
Revisión durante la auditoría	104
Operaciones y situaciones subsecuentes	106

**CAPITULO V**  
**D I C T A M E N**

<b>Antecedentes</b>	<b>120</b>
<b>Concepto e Importancia</b>	<b>127</b>
<b>Formas de Emitir un Dictamen</b>	<b>130</b>
Limpio o Sin Salvedades	
Salvedades o Excepciones	132
Incertidumbres	135
Negativo u Opinión Adversa	136
Abstención de Opinión	137
<b>Para Efectos Fiscales</b>	<b>139</b>
Antecedentes	141
Reglamentación Actual	143
Responsabilidad del Licenciado en Contaduría	147
- Requisitos	
Objetivo que se Persigue	153
Caso Práctico	156
- Antecedentes y Generalidades	
Integración del Dictamen para Efectos Fiscales	159
<b>Conclusiones Generales</b>	<b>204</b>
<b>Bibliografía</b>	<b>210</b>

## INTRODUCCION

Tratando de encontrar cual es la actividad más frecuente en la que el Licenciado en Contaduría ejerce su profesión, observamos la relación de éste con las variadas alternativas en los cuales puede desarrollarse, como son: Asesoría Fiscalista, Analista Financiero, Auditoría Externa e Interna, etc.

De las enunciadas anteriormente, en nuestra opinión, la actividad del Licenciado en Contaduría como Auditor Externo es una de las que generalmente lleva a cabo este profesional, ya que de ésta depende la optimización de los recursos económicos, financieros y humanos con los que cuentan las empresas íntimamente relacionadas con esta actividad.

Por lo tanto, podemos decir que no es la única opción, pero si una de las más completas e importantes.

Tomando como base lo anterior, el propósito fundamental de la elaboración de este trabajo, es servir de guía y consulta para aquellas personas que por alguna circunstancia tengan la necesidad de conocer el tema desarrollado en dicha investigación; mostrándoles cuales son las labores y reglas que deberá observar el auditor externo para estar en posibilidades de efectuarla con profesionalismo.

Esperamos que esta investigación sea de utilidad para quienes consulten este trabajo, con la intención de hacer notar a nuestros maestros, compañeros y amigos, el esfuerzo y dedicación con que se elaboró a pesar de nuestra poca experiencia.

**CAPITULO I**  
**TIPOS DE AUDITORIA**  
**DEFINICIONES DE AUDITORIA**

**Robert H. Montgomery.-** "Es el examen sistemático de los libros de contabilidad de un negocio, con el objeto de aclarar y comprobar los hechos referentes a las operaciones efectuadas y los resultados de los mismos".

**Artur W. Holmes.-** "Es la comprobación científica y sistemática de los libros de cuentas, comprobantes y otros registros financieros y legales de un individuo, firma o corporación, con el propósito de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad y mostrar la verdadera situación financiera de las operaciones y certificar los estados e informes que se rindan".

**Victor Manuel Mendivil Escalante.-** "Auditoría es la actividad por la cual se verifica la corrección contable de las cifras de los estados financieros; es la revisión misma de los registros y fuentes de contabilidad para determinar la razonabilidad de las cifras que muestran los estados financieros emanados de ellos".

Dentro de la clasificación de la auditoría se encuentran diferentes tipos de auditoría, las que mencionamos a continuación:

**AUDITORIA FINANCIERA**

**Roy A. Lindberg y Theodore Cohn.-** "Auditoría Financiera puede definirse como una revisión exploratoria y crítica, realizada por un Licenciado en Contaduría Independiente, de

los controles subyacentes y los registros de contabilidad de una empresa comercial, cuya conclusión es un dictamen acerca de la corrección de los estados financieros de la empresa".

**Ernest Coulter Davies.-** "Consiste en el examen de los libros, cuentas y comprobantes de un negocio, para certificar que el balance refleja verdadera y exactamente la situación y condición financiera de la negociación; un examen de las cuentas de pérdidas y ganancias y superávit, así como el sistema de contabilidad empleado".

**C.P. Alfredo F. Gutiérrez.-** "Consiste en la verificación en fecha determinada del activo, pasivo y del capital líquido incluyendo capital social y superávit de una negociación, por lo que es una comprobación de la situación financiera de la empresa".

Las definiciones anteriores, nos llevan a la conclusión de que la Auditoría Financiera consiste en la revisión de documentos contables y financieros, con el objeto de tener elementos de juicio suficientes para emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

#### **AUDITORIA ADMINISTRATIVA**

**W.P. Leonard.-** "Es el examen comprensivo y constructivo de una empresa, institución o departamento gubernamental; o de cualquier entidad y de sus métodos de control, medios de operación y empleo que dé a sus recursos humanos y materiales".

**C.P. José A. Fernández Arenas.-** "Es la revisión objetiva, metódica y completa de los niveles jerárquicos de una empre-



sa, en cuanto a su estructura y participación individual de los integrantes de la institución".

Dr. y C.P. Roberto Macías Pineda.- "La Auditoría Administrativa constituye una oportunidad para mostrar que es lo que un negocio está logrando. Es una audiencia en la cual los asistentes pueden enterarse de lo que se ha logrado con respecto a las políticas y programas sobre los que se hace la auditoría".

William L. Campfiel.- "Es un análisis informativo y constructivo de la estructura organizativa y una serie de recomendaciones con respecto a la amplia imagen de los planes, procesos, personal y problemas de una entidad económica".

Este tipo de auditoría, se lleva a cabo de igual manera en instituciones, departamentos gubernamentales o empresas paraestatales, que en el sector privado. Debido a la información tan importante que presta a los ejecutivos, algunos de sus objetivos son: eliminar desperdicios, pérdidas y mejorar los sistemas administrativos.

#### AUDITORIA OPERACIONAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.- "La Auditoría Operacional es el servicio que presta el Licenciado en Contaduría cuando examina ciertos aspectos administrativos, con la intención de hacer recomendaciones para incrementar la eficiencia operacional de la entidad".

Instituto de Auditores Internos de E.U.A.- "La Auditoría Operacional es una actividad de evaluación independiente dentro de una organización, para la revisión de la contabi-

lidad, finanzas y otras operaciones, como una base de servicio a la dirección. Es un control administrativo que funciona midiendo y evaluando la eficiencia de otros controles".

**Eduard F. Norbeck.**- "La Auditoría de Operaciones es una técnica de control relativamente nueva que proporciona a la gerencia un método para evaluar la efectividad de los procedimientos operativos y controles internos".

**Lindberg Rey A. y Theodore.**- "Actividad de evaluación destinada a la revisión y vigilancia sistemática de las operaciones contables, financieras y administrativas a fin de cerciorarse de que se desarrollan con óptima eficiencia, al mínimo costo posible".

**Comisión de Auditoría Operacional del IMCP, A.C.**- "Debe entenderse el servicio adicional que presta el Licenciado en Contaduría en carácter de auditor externo cuando, coordinadamente con el examen de los estados financieros, examina ciertos aspectos administrativos con el propósito de lograr incrementar la eficiencia y eficacia operativa de su cliente, a través de proponer recomendaciones que considera adecuadas".

**Skyner y Anderson.**- "La Auditoría Analítica u Operacional, es una técnica o sistema práctico de auditoría, encaminado a la prueba de la corriente o flujo de una operación, actividad, sistema o procedimiento".

Concluimos que la Auditoría Operacional es la técnica que desarrolla el Licenciado en Contaduría para examinar la trayectoria de una operación, detecta problemas y sugerir solución de ellos, aumenta la eficiencia y dá recomendacio-

nes para simplificar el trabajo y el logro de la óptima productividad dentro de la empresa.

#### AUDITORIA FISCAL

C.P. Francisco Díaz.- "Es la revisión de los libros de contabilidad y comprobantes de una empresa, la cual es practicada por las autoridades gubernamentales a fin de determinar la exactitud de las cifras contenidas en las declaraciones de los contribuyentes, así como de los impuestos pagados".

C.P. Juan Ramón Santillana G.- "Es la verificación del correcto y oportuno pago de los diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco S.H.C.P., Direcciones o Tesorería de Hacienda Estatales y Municipales".

C.P. Y L.A.E. Benjamín Rolando Téllez Trejo.- "En términos generales la auditoría para efectos fiscales es la misma que se practica o realiza para efectos financieros, con la diferencia de que el Licenciado en Contaduría que va a dictaminar para efectos fiscales deberá estar registrado ante las autoridades fiscales competentes, así como emitir informe sobre la revisión de la situación fiscal de la empresa que se dictamina".

Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- "Auditoría Fiscal es un examen de libros principales, auxiliares, cuentas de mayor, pólizas, documentación contabilizadora, documentación comprobatoria, para reunir pruebas palpables de que las cifras contenidas en declaraciones, correspondan a la clase, volumen e importe de las operaciones realizadas en el

periodo a que se refieren tales declaraciones". (Decreto del 16 de marzo de 1972)

Por lo anterior, definimos que Auditoría Fiscal es el examen de libros principales, libros auxiliares, auxiliares de cuentas de mayor, pólizas, documentación contabilizadora, documentación comprobatoria de las operaciones, así como de los bienes e informes contables para reunir pruebas palpables de que las cifras contenidas en las declaraciones corresponden a la clase, volumen e importe de las operaciones realizadas en el periodo a que se refieren las declaraciones de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y las disposiciones fiscales aplicables al periodo, o para reunir pruebas que demuestran en cuánto y en qué el auditado incurrió en quebrantamientos, irregularidades o fraudes fiscales en esas declaraciones.

#### **QUIENES DEBEN REALIZARLA**

##### **Auditoría Financiera**

Es realizada por un Licenciado en Contaduría Independiente, para hacer la revisión contable de una entidad económica a una fecha determinada.

##### **Auditoría Administrativa**

El personal idóneo para desarrollarla es el trabajo de equipo y requiere la intervención de especialistas de varios campos Economistas, Licenciados en Administración de Empresas, el propio Licenciado en Contaduría, etc. Esto nos hace pensar que cualquiera de esos profesionales puede realizar la Auditoría Administrativa, siempre y cuando tenga

la experiencia y los conocimientos generales sobre las técnicas que intervienen en la administración.

#### **Auditoría Operacional**

El servicio puede ser prestado por elementos internos o externos a la empresa, ambos deberán tener las características técnicas y personales necesarias. El externo puede ser un consultor con conocimientos especializados en el área operacional y es conveniente, aún cuando no indispensable, que tenga conocimientos de contaduría pública o de administración de empresas.

El interno, dependiendo ello de la organización y de las características de su estructura, ya que en un momento dado puede tener un departamento especializado para ello.

El Auditor Interno, competente en sus revisiones tradicionales contables y financieras con estudios especializados de Auditoría Operacional, puede llegar a ser el idóneo auditor operacional interno.

#### **Auditoría Fiscal**

La persona idónea para dictaminar los estados financieros de los contribuyentes es el Licenciado en Contaduría independiente. apegándose a su honrada competencia, independencia de criterio y ética profesional logrando el reconocimiento de las autoridades hacendarias, de su calidad profesional y aceptación del dictamen para efectos fiscales o para la verificación de las declaraciones de los causantes.

**CAPITULO II**  
**LA AUDITORIA EXTERNA**  
**DEFINICIONES**

**Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.** "La auditoría es el examen de los libros, comprobantes y otros registros contables de un individuo o corporación, mediante el empleo y consideración sistematizada del examen, con el propósito de informar sobre la integridad y exactitud de la contabilidad y de una manera preponderante, emitir una opinión de que los estados financieros que se formulan presentan razonablemente la situación financiera y el resultado de las operaciones de la empresa auditada".

**C.P. Victor M. Mendivil Escalante.** "Conocida también como auditoría independiente la efectúan profesionistas que no dependen de la empresa económicamente ni bajo cualquier otro aspecto y a los que reconoce un juicio imparcial merecedor de la confianza de terceros. El objeto de su trabajo es la emisión de un dictamen. Esta clase de auditoría es la actividad más característica del Licenciado en Contaduría".

**C.P. Henoc Regalado Hernández.** "Es la revisión realizada por un Licenciado en Contaduría Independiente, que reúne los requisitos técnicos y cualidades morales necesarios".

De lo anterior concluimos que de la Auditoría Externa es llevada a cabo por un Licenciado en Contaduría Independiente. Es un trabajo profesional y específico teniendo como fin el dar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de un ente económico, basándose

en los principios de la contabilidad generalmente aceptados y en las normas y procedimientos de auditoría.

### CUALIDADES DEL AUDITOR EXTERNO

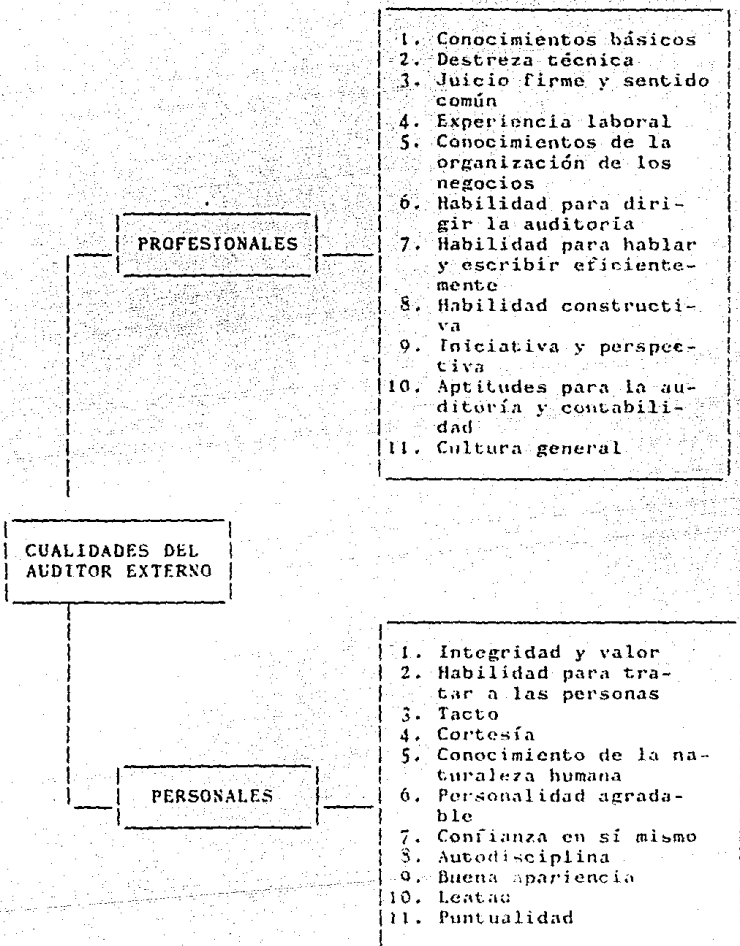
El Auditor Externo, es un Licenciado en Contaduría, que presta sus servicios profesionales, y que tiene la responsabilidad de distribuir y revisar el trabajo de los empleados que estén a sus órdenes, y de revisar y modificar el programa de auditoría según sea necesario; se encarga del contacto cotidiano con el cliente y de las consultas sobre asuntos de rutina.

Es una persona adiestrada en los conocimientos técnicos y calificada por la experiencia, para hacerse cargo de las labores de una auditoría grande o mediana.

Debido a la importancia del trabajo del Auditor Externo en relación con los negocios y el desarrollo social y económico, es necesario que procure reunir ciertos atributos y cualidades mínimas de carácter personal y técnico para ser calificado como verdadero profesional.

Estos atributos y cualidades están implícitos en el código de ética profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y delineado en las normas profesionales descritas en el Boletín Núm. 3 de las Normas de Auditoría generalmente aceptadas de la Comisión de Procedimientos de Auditoría de dicho Instituto.

A continuación presentamos las cualidades profesionales y personales que caracterizan al auditor externo.





## I. CUALIDADES PROFESIONALES

### 1. Conocimientos básicos

El conocimiento sobre los principios de contabilidad y las normas de auditoría es básico para el auditor externo, ya que es la herramienta con que trabajará constantemente, dando como resultado la emisión de un informe sobre estados financieros.

### 2. Destreza técnica

La destreza en la aplicación de principios y normas deberá ser en forma práctica y oportuna para que pueda desarrollar su trabajo a la perfección y sin problemas.

### 3. Juicio firme y sentido común

El juicio y sentido común son las cualidades más importantes que debe tener el auditor externo, para realizar la auditoría de estados financieros. Es la característica que hacen al auditor merecedor de la confianza de terceros.

### 4. Experiencia laboral

Se requieren varios años de experiencia para llegar a ocupar el puesto de auditor externo, dado que la experiencia, capacidad y profesionalismo se obtienen con el transcurso del tiempo.

### 5. Conocimientos de la organización de los negocios

Conocimientos de la organización moderna que el auditor externo debe tener, dominio absoluto de la contabilidad y un conocimiento completo de las prácticas modernas de los negocios. Un conocimiento general de las leyes mercantiles y fiscales además, es necesario que el auditor

externo tenga conocimientos técnicos relacionados con sistemas manuales, mecánicos y electrónicos de contabilidad, de administración y de control de economía, de matemáticas y otros aspectos que el plan de estudios abarca y le son indispensables en su vida profesional.

**6. Habilidad para hablar y dirigir la auditoría**

La habilidad para dirigir y organizar la auditoría son cualidades que debe poseer el auditor procurando llegar a familiarizarse con las facultades de sus colaboradores, interesarse en su progreso y fomentar la cooperación entre ellos.

**7. Habilidad para hablar y escribir eficientemente**

El auditor debe tener la habilidad para hablar y escribir correctamente debiendo ser claro y conciso.

**8. Habilidad constructiva**

La habilidad constructiva se pone de manifiesto desde el momento en que juzga la presentación de los estados financieros como instrumentos informativos. La habilidad constructiva requiere de imaginación y experiencia para asesorar tanto de las técnicas y procedimientos de auditoría, como de los métodos de control y organización.

**9. Iniciativa y perspectiva**

La iniciativa y perseverancia son cualidades que debe poseer para lograr una mayor eficiencia en el trabajo a desarrollar.

**10. Aptitudes para la auditoría y contabilidad**

El auditor debe tener aptitudes para la auditoría y

contabilidad debiendo estar en estudio constante para desarrollar sus técnicas y conocimientos dadas las nuevas demandas y adelantos de su profesión, además de la evaluación en las políticas, administración y organización de los negocios.

#### 11. Cultura general

Es lógico que el auditor como profesional debe poseer conocimientos no sólo técnicos o especiales de su profesión sino también otros de carácter general como son de Historia, Geografía, etc., que lo ayudarán en el desarrollo de su trabajo.

### II. CUALIDADES PERSONALES

#### 1. Integridad y valor

Si en el ejercicio de cualquier actividad se debe ser íntegro y honrado, el auditor debe tener intrínsecamente, como parte de su propio ser, un hondo sentido de responsabilidad y con él la firme voluntad de ser honrado.

#### 2 Habilidad para tratar a las personas

El auditor debe ser capaz de tratar socialmente a sus clientes y a sus colegas, conviene que se forme una personalidad propia que le permita manejar con éxito cualquier asunto de carácter general.

#### 3. Tacto

Durante su trabajo, el auditor a menudo solicita ciertos informes sobre los registros y políticas de la compañía; es indispensable que esos problemas se aborden con buen criterio y tacto.

#### 4. Cortesía

Esta característica distingue al auditor para disminuir la presión con las personas que trata, contribuyendo a desarrollar su trabajo con soltura y eficiencia.

#### 5. Conocimiento de la naturaleza humana

Don que tiene el auditor para tratar a las personas que no son de su agrado, lo cual le permite dominar la situación frente a los problemas desagradables.

#### 6. Personalidad agradable

Se puede aludir que el auditor debe mantener personalidad como tal, haciéndose respetar dentro de un ambiente de cordialidad y cooperación sin aparecer como crítico o vigilante de las operaciones, o del personal del cliente

#### 7. Confianza en sí mismo

Es fundamental que el auditor tenga confianza en sí mismo ya que con esto ofrecerá tranquilidad y confianza a sus clientes y personas en general.

#### 8. Autodisciplina

La disciplina es indispensable en cualquier actividad humana para el buen funcionamiento y desarrollo de la misma. Para que ésta exista, es necesario que se implanten ciertas reglas que normen la conducta de los empleados dentro de una organización.

#### 9. Buena apariencia

El auditor debe mantener en el desarrollo de su actividad profesional, la más correcta y apropiada presentación, atendiendo las características o

circunstancias de cada trabajo particular como son: clima, lugar, costumbres, etc.

**10. Lealtad**

Deberá ser sincero y honrado tanto en lo personal como en el trabajo con los demás así como en el desarrollo de su profesión.

**11. Puntualidad**

La puntualidad en un auditor demuestra dos atributos indispensables en la vida profesional: buena educación y responsabilidad.

Aquí también encontramos un aspecto particular y muy importante de la puntualidad, no se trata sólo de llegar a tiempo personalmente, sino de cumplir con los plazos establecidos en la entrega de su trabajo.

Por lo anterior, concluimos que tanto las cualidades personales como las profesionales, están constituidas o representadas por los conocimientos intelectuales que ha de poseer el auditor con independencia en la técnica contable, así como la habilidad desarrollada en las relaciones humanas de manera positiva y un alto contenido ético y los requisitos mínimos de calidad para poder emitir su opinión como Licenciado en Contaduría independiente.

**OBJETIVOS DE LA AUDITORIA EXTERNA**

De acuerdo con el Boletín B-02 de las Normas y Procedimientos de Auditoría emitido por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, el objetivo principal y general de toda auditoría o de examen de estados financieros, es rendir una opinión profesional independiente sobre la razonabilidad con

que éstos presentan la situación financiera y los resultados de las operaciones de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad aplicados sobre bases consistentes. Esta opinión la dá el auditor a través de un informe o dictamen.

En el dictamen e informe posterior a la auditoría, el Licenciado en Contaduría, normalmente se dirige al Consejo de Administración o a los Accionistas, pero sabe que una vez hechos públicos los estados financieros y su informe, su responsabilidad se extenderá a terceros. Por ejemplo: Muchos administradores de empresas no emprenden nuevos negocios hasta que no revisan junto con los auditores que los asesoran, la necesidad de las previsiones y las consecuencias prácticas que puedan presentarse al adoptarlos, o bien, cuando para fines de crédito se necesita presentar los estados financieros junto con el informe del auditor.

Por lo anterior concluimos que los objetivos de la auditoría son los de ejecutar la revisión y corregir las desviaciones o errores que aseguren la presentación financiera del negocio, digno de confianza para la toma de decisiones.

#### IMPORTANCIA DE LA AUDITORIA EXTERNA

Debido al crecimiento de las empresas y de sus operaciones, así como de la complejidad de las mismas, el hombre de negocios ha tenido que auxiliarse de personas con especialización en cada una de las distintas áreas de la empresa, para que ésta siga funcionando adecuadamente y así continúe logrando el objetivo principal de toda entidad económica, obtención de utilidades.

Una de las personas más importantes de todas las que colaboran con el hombre de negocios, es aquella que se encarga de la función de auditoría (el auditor). Su importancia radica en la ayuda que presta a los accionistas para la mejor toma de decisiones, a través de la opinión que les presenta sobre la razonabilidad y corrección de sus operaciones realizadas.

Esta opinión representa el trabajo final del auditor y para poder emitirla con responsabilidad, se precisa evaluar los controles y examinar los libros de contabilidad en la extensión necesaria; por lo tanto, la Auditoría Externa, se halla interesada en comprobar la solidez de los criterios y estimaciones contables que la administración haya seguido en la preparación y presentación de sus Estados Financieros. De aquí que la importancia de la Auditoría Externa sea tener la responsabilidad de examinar y expresar la opinión sobre éstos a una fecha determinada y por un periodo limitado.

Uno de los aspectos más sobresalientes de la profesión del Licenciado en Contaduría, es que éste no es solamente responsable para con la persona que contrata sus servicios, sino que también y cada vez más, para con inversionistas, gobierno y público en general.

En la Auditoría Externa, el auditor no es responsable de informar sobre las deficiencias administrativas y el modo de corregirlas, sobre todo si existe un grupo de auditores internos debidamente organizado, sino de expresar una opinión independiente sobre los estados financieros de una organización económica y el control de recursos de la misma.

## PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

La frase principios de contabilidad generalmente aceptados se originó al formularse el primer modelo de dictamen sobre estados financieros propuestos por el Instituto Americano de Contadores Públicos en la década de los 30s. Cuando veinte años después el Instituto Mexicano creó la hoy llamada Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, ésta, recogió la práctica ya generalizada de utilizar para el dictamen una versión en español del modelo de Estados Unidos. el que por cierto se ha difundido entre prácticamente todos los países del Continente Americano.

Si bien es cierto que esa parte de la frase por mucho tiempo en México no contó con un marco de referencia concreto y que al establecerse la Comisión de Principios de Contabilidad e iniciarse la emisión de los boletines que llevan su nombre quizá lo más que pudo pretenderse es que sólo eran generalmente aceptados por los miembros del Instituto, gradualmente se ha ido incrementando el empeño de éste por lograr que sus pronunciamientos sean verdaderamente aceptados por los distintos interesados en la información financiera.

### **Concepto:**

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

Los principios de contabilidad que identifican y delimitan al ente económico y a sus aspectos financieros son: la entidad, la realización y el periodo contable.



Los principios de contabilidad que establecen la base para cuantificar las operaciones del ente económico y su presentación, son: el valor histórico original, el negocio y la dualidad económica.

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

Los principios que abarcan las clasificaciones anteriores como requisitos generales del sistema son: importancia relativa y consistencia.

#### BREVE DESCRIPCION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD

**Entidad.-** La actividad económica es realizada por entidades identificables, las que constituyen combinación de recursos humanos, naturales y capital, coordinados por una autoridad que toma decisiones encaminadas a la consecución de los fines de la entidad. A la contabilidad le interesa identificar la entidad que persigue fines económicos particulares y que es independiente de otras entidades. Por tanto, la personalidad de un negocio es independiente de la de sus accionistas o propietarios y en sus estados financieros sólo deben incluirse los bienes, valores, derechos y obligaciones de este ente económico independiente. La entidad puede ser una persona física, una persona moral o una combinación de varias de ellas.

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

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

**Valor histórico original.-** Las transacciones y eventos económicos que la contabilidad cuantifica se registran según las cantidades de efectivo que se afecten o su equivalente o la estimación razonable que de ellos se haga al momento en que se consideren realizados contablemente. Estas cifras deberán ser modificadas en el caso de que ocurran eventos posteriores que les hagan perder su significado, aplicando métodos de ajuste en forma sistemática que preserven la imparcialidad y objetividad de la información contable.

**Negocio en marcha.-** La entidad se presume en existencia permanente, salvo especificación en contrario; por lo que las cifras de sus estados financieros representarán valores históricos, o modificaciones de ellos, sistemáticamente obtenidos. Cuando las cifras representen valores estimados de liquidación, esto deberá especificarse claramente y solamente serán aceptables para información general cuando la entidad esté en liquidación.

**Dualidad Económica.-** Esta dualidad se constituye de:

1) Los recursos de los que dispone la entidad para la

realización de sus fines y

- 2) Las fuentes de dichos recursos, que a su vez, son las especificaciones de los derechos que sobre los mismos existen considerados en su conjunto.

La doble dimensión de la representación contable de la entidad es fundamental para una adecuada comprensión de su estructura y relación con otras entidades.

**Revelación suficiente.**- La información contable presentada en los estados financieros debe contener en forma clara y comprensible todo lo necesario para juzgar los resultados de operación y la situación financiera de la entidad.

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

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

## NORMAS, PROCEDIMIENTOS Y TECNICAS DE AUDITORIA

Para emitir una opinión es necesario que el Licenciado en Contaduría Pública cumpla con ciertos requisitos, como son las normas de auditoría.

La actividad del Licenciado en Contaduría Pública independiente está regida por normas generales de conducta, pero además de éstas existen las normas de auditoría que son las que regulan su actuación en el ámbito profesional, para desempeñar un trabajo de calidad.

Las normas se definen 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".

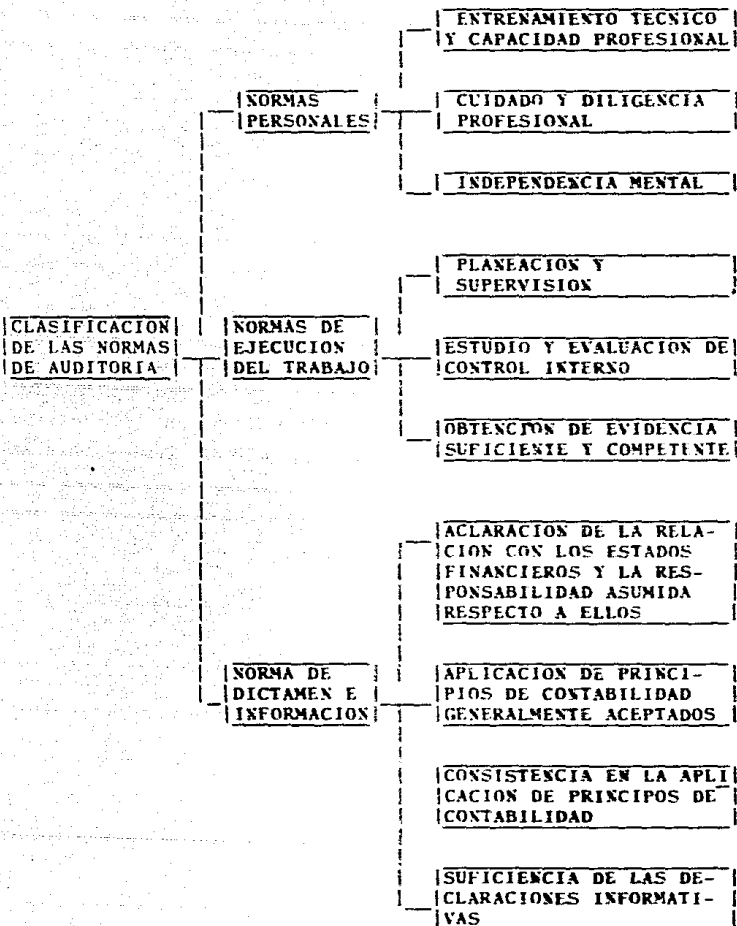
En nuestra opinión las normas de auditoría las podemos conceptuar como: los requisitos que el auditor deberá observar en la actividad que realiza, relacionadas con su personalidad, el trabajo realizado y la información que se evidencian al momento de concluir su labor.

### NORMAS

Las normas de auditoría se clasifican en:

- Personales
- De ejecución del trabajo
- De información

A continuación describimos un cuadro sinóptico de éstas y una breve explicación de cada una de ellas.



## **NORMAS PERSONALES**

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional. Se clasifican en:

### **1. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.**

Según el Boletín C. del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría dice que "El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores".

El entrenamiento técnico que se obtiene con el cumplimiento de las exigencias académicas no es suficiente, se debe complementar con la aplicación práctica que ofrece el trabajar bajo la dirección de profesionistas experimentados, el cumplir con los requisitos académicos culmina con la obtención del título profesional.

El hecho de que un profesionista acepte realizar un trabajo incluye una declaración pública, equivalente a manifestar que está preparado para hacerlo, observando los lineamientos que marca la profesión, y es por eso que sí

el Licenciado en Contaduría no está capacitado para desarrollarlo, no lo deberá aceptar. Debido a que con el paso del tiempo, van surgiendo nuevas técnicas y procedimientos, es necesario que el Licenciado en Contaduría se actualice constantemente para no perder ese entrenamiento técnico que lo pone a la altura de su profesión y éste lo puede lograr teniendo contacto con literatura adecuada.

## **2. Cuidado y diligencia profesional.**

El Licenciado en Contaduría, por su condición de ser humano está expuesto a tener errores de juicio, pero el profesionista tiene la obligación de poner el empeño minucioso y la atención necesaria para reducir al mínimo dicha falibilidad, porque tiene compromiso con su cliente y con la sociedad, debido a que desempeña un trabajo de carácter profesional.

## **3. Independencia.**

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

Los pronunciamientos relativos a la independencia, que marca el Boletín D-03 nos hacen pensar que tal situación mental es una cuestión relativa al fuero interno, afirmación con la que estamos de acuerdo, y por lo tanto el ser humano puede si se lo propone superarse en las situaciones que le marquen una dependencia, pero como esto no es posible siempre, ni se puede advertir fácilmente tal situación, el Código de Ética Profesional ha considerado necesarios delinear perfectamente, las condiciones en las

que el Licenciado en Contaduría no deberá emitir opinión alguna cuando no tiene independencia, ni imparcialidad. Por todo esto el Licenciado en Contaduría no podrá actuar como auditor en los casos en que existan circunstancias en las que se cree que influyan sobre su juicio objetivo.

Resumiendo, para que la opinión del auditor sea útil a los diferentes objetivos de los interesados, es necesario que además esté sustentada en una verdadera capacidad profesional y emitida con independencia mental.

#### **NORMAS DEL TRABAJO**

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

De lo anterior concluimos que estas normas son los lineamientos mínimos a seguir en la realización de la auditoría, para hacer un trabajo útil a los interesados. Dichas normas son derivadas de las normas personales de cuidado y diligencia profesional.

Las normas de ejecución de trabajo son:



### **1. Planeación y supervisión**

Siempre que se haga un trabajo profesional es necesario planearlo, con lo cual se garantiza que se tocarán todos los puntos convenientes para lograr obtener evidencia verdadera para un juicio correcto.

Es necesario acentuar nuestro plan de trabajo en un programa para evitar caer en la omisión de algún punto importante que reste objetividad a nuestro dictamen. Al hacer dicho programa, el auditor debe establecer los procedimientos, su alcance y oportunidad.

### **2. Estudio y evaluación del control interno.**

En base a este estudio, el auditor establecerá la confianza que depositará en él, para sí determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que dará a los procedimientos de auditoría respectivos.

### **3. Obtención de evidencia suficiente y competente.**

Debido a que el auditor, tiene que emitir una opinión es necesario que las técnicas y procedimientos aplicados ayuden a obtener información verídica y objetiva en la cual basarse. Por lo tanto, tiene la responsabilidad de darle la importancia y el alcance necesarios, para la obtención de evidencia suficiente y competente.

## **NORMAS DE INFORMACION**

Son conocidos con el nombre de Normas de dictamen e Información y regulan la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen y son:

### **1. Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.**

En todos los casos en que un auditor firme algún estado financiero deberá expresar en forma ineludible y exacta su relación con tales documentos, así como su opinión y las limitaciones que haya tenido en su caso, aclarará también las salvedades a la misma e incluso mencionará las circunstancias por las cuales no puede emitirla.

## **2. Aplicación de principios de contabilidad**

Al auditor, al opinar sobre estados financieros, debe observar que fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad. El auditor al emitir una opinión sobre estados financieros, debe cerciorarse de que los mismos fueron preparados observando principios de contabilidad generalmente aceptados.

## **3. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.**

Es preciso que la información financiera sea preparada con observación estricta de los principios de contabilidad, pero además se debe cerciorar de que éstos fueron aplicados sobre bases consistentes.

## **4. Suficiencia en las declaraciones informativas.**

La información presentada en los mismos y en las notas relativas es adecuada y suficiente para su razonable interpretación. Cuando las cifras que muestran los estados financieros no reflejan por sí solas la situación financiera de la empresa es recomendable incluir notas a los mismos para que sea más fácil interpretarlos.

Generalizando un poco acerca de las normas de auditoría, encontramos que todo parte de la necesidad de que el

auditor, emita siempre un informe u opinión acerca del trabajo realizado. Por tal motivo el Instituto Mexicano de Contadores Públicos preocupado de que tal informe se enmarque dentro de un mínimo de calidad y consistencia para que la profesión no pierda prestigio, emitió las mencionadas normas. Las cuales deberán ser observadas por el auditor en su más amplia acepción para que ejerza esta actividad en forma verdaderamente profesional.

#### **PROCEDIMIENTOS**

El Boletín F-01 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Los define como "el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos o circunstancias examinadas, mediante los cuales el Licenciado en Contaduría obtiene las bases necesarias para fundamentar su opinión.

**Diccionario de Contabilidad de Eduardo M. Franco Díaz.**

Define a los procedimientos de auditoría como: "Conjunto de técnicas, métodos y secuencias que de manera obligatoria debe observar un Licenciado en Contaduría, en su calidad de auditor que sirven para apoyar su opinión".

Siendo la auditoría una de las actividades principales que desempeña el Licenciado en Contaduría y cuyo objetivo principal y final es el de emitir una opinión sobre la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, fue necesario proporcionarle los elementos de juicio y de convicción necesarios para poder dar dicha opinión.

Debido a que existen diferentes tipos de organización, control, contabilidad y en general los detalles de operación de los negocios, resulta imposible establecer sistemas rígidos de prueba para el examen de las operaciones y estados financieros. Por esta razón es responsabilidad personal del auditor, el determinar que clase o clases de pruebas, técnicas o procedimientos de auditoría serán aplicables y hasta que grado deben realizarse para obtener la certeza moral que fundamente una opinión objetiva y profesional.

#### **Objetivos de los procedimientos.**

Estos procedimientos se llevan a cabo con el propósito de obtener la evidencia suficiente y competente y, en general, de realizar la auditoría de manera satisfactoria y profesional. Por lo tanto, la información que obtenga deberá referirse a los hechos que realmente sean importantes y que estén concretados con las partidas sujetas a revisión; por lo que debe realizar una serie de pruebas e investigaciones que le proporcionen los elementos de juicio necesarios para cerciorarse que los estados financieros presentan razonablemente la posición financiera de la empresa a una fecha determinada y el resultado de sus operaciones correspondientes a un periodo, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente en relación con el ejercicio anterior.

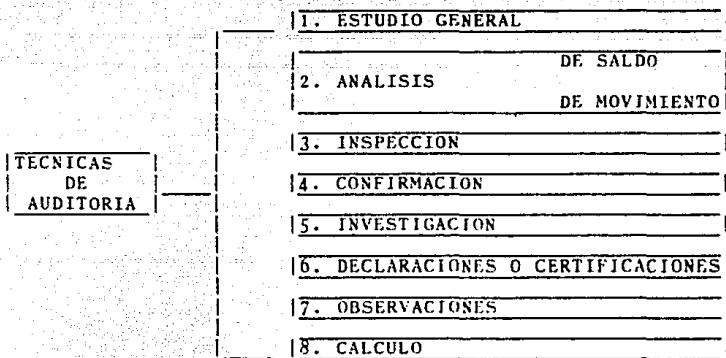
Las pruebas de investigación que debe efectuar el auditor para lograr obtener la evidencia suficiente y competente para fundamentar en una forma objetiva su opinión se denominan "Técnicas de Auditoría". Las técnicas de auditoría son una herramienta con la que el licenciado en Contaduría llega a obtener su objetivo. no debe entenderse como de carácter obligatorio. la aplicación de las técnicas

necesarias estará sujeta al juicio del auditor, quien cesará las que considere convenientes y adecuadas según las circunstancias de cada caso.

El Diccionario de Contabilidad define a las técnicas como "conjunto de procedimientos de que se sirve una ciencia o un arte, pericia o habilidad para usar tales procedimientos".

### TECNICAS DE AUDITORIA

A continuación describimos en el siguiente cuadro sinóptico las técnicas de auditoría así como una descripción de cada una de ellas.



1. Estudio General.- La aplicación de la técnica del estudio general, en la mayoría de los casos es anterior a la aplicación de cualquier otra técnica de auditoría.

Esta técnica consiste en el examen que el Licenciado en Contaduría hace de las características generales de la empresa, así como también de las cifras o datos contenidos en los estados financieros, libros de contabilidad, auxiliares, cuadros comparativos o de tendencias, análisis de cuentas, etc., con el objeto de llegar a conocer y evaluar correctamente todas las cifras y conceptos importantes en relación con las demás operaciones, y de esta manera, podemos decidir que es lo que se va a revisar, los procedimientos que se deben aplicar, así como el alcance y oportunidad de los mismos.

2. **Análisis.**- Para la explicación de esta técnica el C. P. Roberto Macías Pineda dice "Es la distinción y separación de las partes de un todo hasta llegar a conocer sus principios o elementos".

En efecto para analizar es necesario la descomposición de un todo en sus partes para saber si éstas están correctamente clasificadas y agrupadas, de tal manera que una cuenta o grupo de cuentas estén integradas por unidades homogéneas.

El análisis puede ser de dos tipos: Análisis de Saldos y Análisis de Movimientos.

- a) **De saldos.**- Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son compensaciones unos de otros; por ejemplo, en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, etc., son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la cuenta viene a quedar

formando un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando éste es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron "pendientes" como formando parte del saldo neto de la cuenta. El análisis de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el "Análisis de Saldo".

- b) De movimiento.- En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman, no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas; como por ejemplo, en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados, puede suceder que no puedan relacionarse de manera indudable los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares del caso no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupaciones conforme a conceptos homogéneos y significativos, de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo de la propia cuenta. Cuando el análisis se realiza en esta forma se dice que es "análisis de movimientos".

3. Inspección.- Esta técnica viene a ser el recuento físico que el auditor hace sobre los bienes materiales, los títulos de crédito o cualquier otro tipo de documento que estén amparando los activos de la empresa auditada; la aplicación de esta técnica es necesaria, ya que el licenciado en Contaduría nunca puede aceptar una cifra, sin antes cerciorarse de la existencia física de los

bienes materiales, títulos de crédito o documentos que respalden dicha cifra.

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

Hay cuatro tipos de confirmaciones conocidas en auditoría:

- a) **Positiva.**- Es contestada la confirmación, no importa si el saldo confirmado es correcto o no. Generalmente es utilizada en el activo, puesto que se especifica el saldo a confirmar.
  - b) **Negativa.**- Se pide que contesten, sólo cuando hay inconformidad en su saldo a confirmar, también es utilizada para el activo (se envían datos).
  - c) **Indirecta.**- Ciega o en blanco. Se pide información de saldos sin enviar datos. Esta es utilizada para confirmar pasivos.
  - d) **Directa.**- Es así, cuando se pide información directa a terceros en caso de que se pida confirmar un saldo y no se recibe contestación; el auditor podrá acudir personalmente ante aquel para cumplir con esta técnica, teniendo así la evidencia.
5. **Investigación.**- El auditor obtiene una parte de la información que necesita en su trabajo mediante datos que



le son suministrados por los propios funcionarios o empleados de la empresa cuyos estados financieros son sometidos a su examen. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa. Este recurso de auditoria, que consiste en la obtención de informaciones de parte de funcionarios y empleados de la propia empresa, se le llama "investigación" y puede ser formal o informal según la manera como se realice y los recursos que se apliquen en ella.

6. **Declaraciones o certificaciones.**- Si utiliza esta técnica, se le pide al cliente que declare o certifique una situación o información determinada, esta técnica en unión de la investigación, debe ser utilizada por el auditor en forma limitada. El límite de su aplicación se debe a que en casos específicos el auditor recurre a personas que intervienen directamente en las operaciones y controles respecto de los que se solicita información, es decir, está el auditor a la buena fe de su cliente y aunque no debe dudar de ella, sí debe ser imparcial y por lo tanto, cerciorarse por convicción propia y en lo posible de la veracidad de lo certificado.

La diferencia de fondo que existe entre las últimas técnicas se manifiesta en que las declaraciones o certificaciones constan en documentos que suscriben formalmente los clientes del Licenciado en Contaduría, situación que no se presenta en la investigación.

7. **Observación** la observación es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de modo abierto o discreto de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones. Por ejemplo: el auditor puede tener la convicción de que los inventarios físicos fueron levantados de manera satisfactoria, "observando" la manera como es desarrollada la labor de preparación y realización práctica de levantamiento de inventarios.
  
8. **Cálculo.**- Una parte de los datos de la contabilidad reflejados en los estados financieros es el resultado de cálculo o cómputo sobre ciertas bases predeterminadas. Por ejemplo, el monto de intereses cobrados por anticipado que se presenta como créditos diferidos o el monto de la depreciación aplicada durante el año, son resultados de cálculos realizados sobre bases previamente determinadas. El auditor puede cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas mediante el cálculo; frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, puede ser comprobada por un cálculo global aplicando la tasa de interés a todo el periodo de inversión.

**CAPITULO III**  
**PLANEACION DE LA AUDITORIA Y ESTUDIO Y EVALUACION**  
**DEL CONTROL INTERNO EN LA AUDITORIA EXTERNA**

**CONCEPTOS DE PLANEACION**

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, planeación es "Planear el trabajo de auditoría, es decidir previamente cuáles son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cuál es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar y cuáles son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados".

C.P. Carlos Enrique Anaya Sánchez. "Planeación es la función administrativa que consiste en predeterminar el curso de acción a seguir para alcanzar los objetivos fijados. Planear la auditoría, es conocer previamente qué es lo que vamos a hacer en cuanto a trabajo a desarrollar".

C.P. Héctor Sánchez S. "Planeación en su concepto general, será investigar y de acuerdo al resultado, formar o elaborar para decidir de una manera anticipada el trabajo a desarrollar, sujeto a la flexibilidad de las contingencias que se presentan y al buen juicio y criterio del auditor".

C.P. Agustín Reyes Ponce. "Planeación consiste en fijar el curso concreto de acción que ha de seguirse, estableciendo los principios que habrán de orientarlo, la secuencia de operaciones para realizarlo y la determinación de tiempo y números necesarios para su realización".

C.P. José Antonio Fernández Arena. "Planeación es el primer paso del proceso administrativo por medio del cual se define un problema, se analizan las experiencias pasadas y se esbozan planes y programas".

Por lo anterior podemos definir que planeación es la determinación de los objetivos y elección de los cursos de acción para lograrlos, con base en la investigación y elaboración de un esquema detallado que habrá de realizarse en el futuro.

#### **IMPORTANCIA DE LA PLANEACION**

Para la efectiva ejecución y terminación de una auditoría, por pequeña que ésta sea, se requiere el planteamiento y preparación de un programa de trabajo.

Existen circunstancias que pueden hacer variar el trabajo de auditoría y que deben tomarse en cuenta al planearse, entre ellas, el objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que va a realizarse, los objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría, las auditorías particulares de la empresa cuyos estados financieros se examinan, el sistema de control interno, etc.

Por lo tanto la planeación es esencial para el adecuado funcionamiento de cualquier grupo social, ya que a través de ellas se prevén las contingencias y cambios que puede deparar el futuro, y se establecen las medidas necesarias para afrontarlas. El saber hacia donde se dirige la acción permite encaminar y aprovechar mejor los esfuerzos; la planeación no debe ser de carácter rígido e inflexible, el auditor debe estar preparado para modificar los planes si durante el

desarrollo del trabajo se encuentran situaciones no previstas, o cuando exista la necesidad de hacer variaciones o ampliaciones a los programas previamente establecidos.

El auditor debe planear su trabajo para que le permita conducir una auditoría efectiva, de manera eficiente y oportuna y así poder llevar el desarrollo del plan general de la auditoría y del aprovechamiento adecuado de los recursos.

También la planeación es de gran utilidad para lograr los siguientes objetivos:

- Comunicación oportuna entre el auditor y el cliente sobre los requerimientos de la auditoría y lo que espera el cliente.
- Reducción de las presiones de tiempo, mediante la identificación oportuna de las áreas que requieren mayor énfasis en la auditoría.
- Asignación del personal con la experiencia y la habilidad necesaria.
- Programación eficiente de las fechas.

#### FASES DE LA PLANEACION

La planeación de la auditoría tiene tres fases principales:

- 1.- Investigación de aspectos generales y particulares de la empresa a examinar.
- 2.- Estudio y evaluación del control interno.
- 3.- Programación del trabajo de detalle específicamente aplicable.

**1. INVESTIGACION DE ASPECTOS GENERALES Y PARTICULARES DE LA EMPRESA A EXAMINAR.**

Comprende el estudio de todas aquellas cosas que hace distinguir a la empresa que se ha de auditar, para poder decidir los aspectos específicos que deberán cubrir la planeación de dicha auditoría.

La investigación general tiende a determinar los aspectos fundamentales y específicos de la empresa, que la designen. Dichos aspectos deben cubrirse en esta investigación, son entre otros:

**Contacto con el cliente**

Su objetivo principal es el de estipular los honorarios y las obligaciones y derechos mutuos de las partes, que será entre el Licenciado en Contaduría y su cliente.

Es fundamental que en el desarrollo de la práctica de la contaduría pública siempre sea recomendable la celebración de un contrato con el cliente, ya que su propósito principal es el de señalar la extensión del trabajo, el procedimiento aplicable y la responsabilidad que se asume por el Licenciado en Contaduría y el de estipular sus honorarios.

Puntos principales que deben ser consignados en el contrato.

- A) Indicación de que el cliente llamó al Licenciado en Contaduría para practicar un trabajo de auditoría.
- B) Clase de servicio a efectuar
- C) Informes
- D) Honorarios
- E) Personal del licenciado en Contaduría

- F) Local
- G) Gastos y transportes y estancia
- H) Fecha de iniciación del servicio
- I) Término y causa de cancelación del contrato

**A) Indicación de que el cliente llamó al Licenciado en Contaduría para que practicara la auditoría**

El Licenciado en Contaduría da su informe por medio de una carta de servicio, haciendo mención de cuál es el objeto, cuál la finalidad y dependencia de la compañía que solicita de sus servicios, con el fin de que el Licenciado en Contaduría no se desenvuelva en su actuación dentro de situación incierta, del porqué de su asistencia personal en la empresa.

**B) Clase de servicio a efectuarse**

Debe asegurarse que el alcance general y los servicios que prestan los Licenciados en Contaduría constituyen la parte más importante del contrato, teniendo en cuenta que se aclaren y clasifiquen los servicios para que queden precisadas las obligaciones del Licenciado en Contaduría sobre lo que se va a desarrollar, como son: el carácter de extensión de las pruebas o tanteos, de manera que el Licenciado en Contaduría pueda dar su opinión sobre la corrección de las cuentas revisadas. Deberá tener mucho cuidado al pactarse la clase de servicio a prestar, para dejar al cliente satisfecho y que éste lo acepte con conocimiento de los posibles resultados que se logren de acuerdo con el alcance general y el carácter del servicio a prestar.

### C) Informes

Teniendo en cuenta este aspecto en el contrato deberá estipularse lo siguiente:

- a. A quién va a ser dirigido
- b. Dónde debe prepararse el informe
- c. Término de presentación
- d. Estados financieros requeridos
- e. Número de ejemplares

a. **A quién va a ser dirigido:** El informe de auditoría preferentemente deberá ser dirigido a la persona que solicitó el servicio o éste a su vez pide que sea dirigido y enviado a otra persona, tal es el caso de que el trabajo fuese contratado por ejemplo, por la intermediación del gerente de la empresa para informar al consejo de administración, donde el licenciado en Contaduría, deberá prever con su cliente como una medida de carácter práctico.

b. **Dónde debe prepararse el informe:** Inicialmente debe ser en la oficina en la cual se lleva a cabo el examen de las cuentas, esto incluye la posibilidad de obtener todos los datos necesarios para el informe y así disminuir al mínimo el volumen de las hojas de trabajo.

c. **Término de presentación:** Hay que tener en cuenta que el informe se prepare inmediatamente después de la terminación del servicio de revisión, o en su caso, en el término de su presentación, de



esta manera el Licenciado en Contaduría conoce el tiempo de que dispone para desarrollar su trabajo, así como la presentación de su informe dentro del plazo establecido.

Este punto es muy importante, ya que el licenciado en Contaduría no se quede corto en fijar el tiempo que ha de necesitar para el desarrollo de su trabajo y deberá ampliarlo, dentro de sus posibilidades del cliente, cuidando su información.

Debido al desconocimiento de las dificultades o facilidades que ofrezca el sistema de contabilidad o la eficiencia que preste el control interno en la empresa en que se trabajó por primera vez.

**d. Estados financieros requeridos:** Si estos no se fijaron o de no ser mencionados por el cliente, entonces deberán ser preparados los usuales, de acuerdo con el servicio que se contrató y que en términos generales comprende. El estado de situación financiera y de resultados confirmados de acuerdo con el resultado de la intervención practicada, con todos los pormenores que el Licenciado en Contaduría estime pertinente en la obtención de las cuentas examinadas y anexar en su informe un estado o estados que reflejen la situación encontrada.

**e. Número de ejemplares:** Es muy importante tanto para el cliente como para el Licenciado en

Contaduría, precisar el número de ejemplares, ya que de esta forma se evitan trastornos en su elaboración, lo cual puede traducirse a la extemporaneidad del informe. El informe debe entregarse, lo más pronto posible una vez hecha la conclusión del trabajo y personalmente al cliente por razón de su carácter confidencial.

#### **D) Honorarios**

Referente a los honorarios, existen diversas formas de presentar o fijar su monto, éstos pueden ser a base del tiempo empleado o por la cifra global del importe total, de la intervención o mediante iguala. De acuerdo con el lugar de prestación del servicio se pueden adoptar dos formas: honorarios por trabajos en la ciudad y honorarios por trabajos fuera de la ciudad.

Cuando se va a practicar una auditoría por vez primera, es conveniente tanto para el licenciado en Contaduría como para el cliente, que los honorarios se computen a base de días de trabajo, ya que el licenciado en Contaduría no puede determinar exactamente el tiempo que habrá de emplear en su trabajo, y en caso de fijar una cuota global, lo haría con cierto margen de seguridad por otra parte, si el desarrollo de la revisión llevara más tiempo que el convenido, estaría tentado a acelerar su trabajo más allá del ritmo en el cual se obtienen los mejores resultados.

De manera que se elija cualquier sistema, deberá quedar determinado antes de la iniciación del trabajo de auditoría el monto ya que éste es algo complejo y no estará sujeto a ningún arancel, por lo que el

licenciado en Contaduría y el cliente queden en absoluta libertad para llegar a un acuerdo, ya que éste puede variar el número y categoría del personal empelado para realizar el trabajo.

**E) El personal del Licenciado en Contaduría**

Debido a sus múltiples ocupaciones como son las visitas con el cliente, para ofrecerle la oportunidad de sugerir cualquier ampliación que sea necesaria, y de manera que se pueda discutir las diferencias de criterio sustentado en el informe, pláticas con los clientes con el fin de obtener nuevos trabajos o de conservar los actuales, la revisión final del informe, etc., no puede atender en forma material el desarrollo del trabajo que se le solicitó, salvo excepciones, y cuenta con uno o varios ayudantes, sobre cuyas labores debe ejercer con estricta vigilancia.

**F) Local**

El trabajo de auditoría debe llevarse a cabo dentro de las instalaciones de la empresa, donde el Licenciado en Contaduría puede disponer de la documentación necesaria para poder hacer su revisión, como son, libros, registros, correspondencia, comprobantes, auxiliares, etc.

**G) Gastos de traslado y estancia**

Conviene señalar este aspecto en el contrato, como norma general, debe afirmarse que son siempre por cuenta del cliente.

#### H) Fecha de iniciación del servicio

Es importante fijar la fecha en que ha de iniciarse la revisión, ya que desde esta fecha surgen las obligaciones y derechos como consecuencia de la celebración del contrato, con el fin de que el Licenciado en Contaduría pueda disponer del personal necesario para la elaboración del trabajo y el cliente poder obtener los elementos de trabajo ya señalados.

#### I) Término y causas de cancelación del contrato

Una vez fijadas cada una de las disposiciones del contrato, conviene estipular el término del contrato y, en su caso, las probables causas de cancelación de la misma.

### INVESTIGACION PRELIMINAR

Antes de elaborar el programa de auditoría, el Licenciado en Contaduría, debe tener una visión general del área que se va a auditar para ayudar u obtener las características generales del área u operaciones sujetas a revisión, y así el auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de que se planeó la auditoría.

Mencionamos algunos de los aspectos que deban considerarse para tal efecto:

#### a. Informes de auditoría anteriores.

Si de la auditoría anterior hay estados financieros, se revisarán los informes y el expediente de archivo permanente para tomar nota de los aspectos que requieren mayor alcance.

**b. Información externa**

Es conveniente que el auditor aproveche el material externo del área que se va auditar, estos pueden ser:

Objetivos y programas de trabajo que se publiquen en libros, artículos o conferencias.

Trabajos similares en otras organizaciones

Técnicas administrativas especializadas en el área etc.

**c. Visitas a instalaciones de la empresa y entrevistas con los funcionarios.**

Las visitas a las oficinas e instalaciones de la empresa tienen por objeto observar las situaciones y en que condiciones se encuentran las operaciones, la entrevista con los funcionarios da una idea general de las actividades y un conocimiento específico de los programas que tienen a su cargo.

**d. Estadísticas y presupuestos.**

Las estadísticas de años anteriores dan a conocer y permiten estimar tendencias y analizar la ejecución de la organización referente al presupuesto, constituye el instrumento de verificación del rumbo que debe tomar las actividades de toda organización. Esto se integra por los estados analíticos e informes descriptivos de los programas, proyectos y funciones previstos en presupuesto.

**e. Información histórica**

En este aspecto vemos correspondencia y otro tipo de

documentos que puedan ayudar para el análisis de las operaciones del área que se va a estudiar.

Esta fase de investigación de aspectos generales y particulares de la empresa, se efectúa íntegramente en el caso de una primera auditoría. En auditorías subsecuentes éste se reduce considerablemente ya que se preocupa su actualización mediante el estudio de los cambios más importantes que se hubieran afectado.

## 2. ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

Se efectúa con objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que el auditor realice un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que se va a depositar en él; así mismo, que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que se va a dar a los procedimientos de auditoría.

La función del control interno es aplicable a todas las áreas de operaciones de los negocios, de su efectividad depende que la administración obtenga la información necesaria y selecciona las alternativas que mejor convenga a los intereses de la empresa.

Al control interno se le conoce como el conjunto de normas que utiliza la administración de un negocio, para supervisar y dirigir las operaciones de la organización. Es un factor básico y se identifica como el sistema nervioso que impulsa el conjunto de políticas de operación y los mantiene dentro de límites de ejecución practicables.

El control interno comienza con la adopción y cumplimiento de las políticas establecidas por la administración y continúa en descenso sobre la estructura administrativa, conformándose con la elaboración y operación de normas de dirección; manuales, instrucciones y decisiones; auditoría interna, comprobación e informes; entrenamiento y distribución de personal. Dentro de este sistema es indispensable la existencia del subsistema de sugerencias para conocer las inquietudes, analizarlas y ponerlas en práctica, en su caso.

## 2.1 DEFINICIONES DE CONTROL INTERNO:

La guía Internacional de Auditoría dice: "el control interno es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que adopta la administración de una entidad para ayudar al logro del objetivo administrativo de asegurar en cuanto sea posible, la conducción ordenada y eficiente de su negocio, incluyendo la adherencia a las políticas administrativas, la salvaguarda de los activos, la prevención y detección de fraudes y errores, la corrección de los registros contables y la preparación oportuna de información financiera contable".

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, en su Boletín E-02 lo define de la siguiente manera; "el control interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar adherencia a las políticas prescritas por la administración"

El C.P. Luis V. Manrara Galán, define al control interno de la siguiente manera: "Un sistema de control interno consiste en un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos mediante el cual la contabilidad controla, hasta donde sea posible, las operaciones principales del negocio y el trabajo de los empleados se complementa en forma tal, que ninguno tenga control absoluto sobre alguna operación importante de modo que no puedan existir fraudes ni errores a menos que se confabulen dos o más empleados para realizarlos".

Para el C.P. Joaquín Gómez Morfín, control interno consiste en: "Un plan coordinado entre la contabilidad, las funciones de los empleados y los procedimientos establecidos, de tal manera que la administración de un negocio pueda depender de estos elementos para obtener una información segura, proteger adecuadamente los bienes de la empresa, así como promover la eficiencia de las operaciones y la adhesión a la política administrativa prescrita".

El C.P. A. Ortega Pérez de León, nos dice que: "El control interno comprende el desarrollo de rutinas de trabajo en los diferentes departamentos y secciones de una empresa, planeados en forma tal que la actividad desarrollada por uno o varios empleados sea comprobada automáticamente por el trabajo efectuado por otro u otros, sin incurrir en duplicidad de actividades. Permite, en esta forma evitar fugas y filtraciones o, cuan-



do menos, descubrirlas oportunamente, para impedir que se continúen erosionando los recursos de la empresa".

De lo expuesto en los párrafos anteriores, se aprecia que la definición que da el Instituto Mexicano de Contadores Públicos y la de Gómez Morfín, son muy semejantes; no así la de Pérez de León, en la que aporta la idea de que el control interno debe ser práctico y útil, de tal forma que al verificar las actividades en cualquier área, éstas no se dupliquen con la ya desarrollada, pero todo tendiente a la preservación de los recursos de la empresa, siendo esto último un punto de coincidencia entre los tres.

## 2.2 ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO

El estudio es el examen mismo, la investigación y análisis del control interno existente. Se conocen tres métodos para efectuar el estudio del control interno.

- Método descriptivo
- Método gráfico
- Método de cuestionarios

**Método descriptivo.** Como su nombre lo indica, consiste en la descripción de las diferentes actividades administrativas y operaciones de los departamentos o unidades de trabajo de sus funcionarios o empleados; así como de los registros de contabilidad que intervienen o forman parte del sistema. Esta descripción debe hacerse de una manera tal que siga el curso de las operaciones en los diversos departamentos, ya que no se deberá hacer en forma aislada o subjetiva. siempre habrá de tenerse

en cuenta la operación del departamento o empleado procedente; señalando, además, su relación con el departamento siguiente:

**Método Gráfico.** Es aquel que señala por medio de cuadros y gráficas, el flujo de las operaciones a través de los puestos o lugares donde se encuentran establecidas las medidas de control para la ejecución de las operaciones.

**Método de Cuestionarios.** Este método consiste en el empleo de un cuestionario previamente formulado por el auditor, el cual incluye preguntas respecto a como se efectúa el manejo de operaciones y quién tiene a su cargo dichas funciones.

El cuestionario es formulado por lo general de una manera, que las respuestas afirmativas indican la existencia de una adecuada medida de control interno y por el contrario, la respuesta negativa señala una falla o debilidad en el sistema establecido.

Al hacer un análisis de los tres métodos señalados para el estudio y evaluación del control interno, se puede apreciar que los métodos descriptivos y gráfico, se refieren a las rutinas de trabajo contempladas en la identificación con la empresa o dependencia y al análisis de las funciones auditadas. Por eso su aplicación es muy frecuente.

En lo referente al método de cuestionarios, su empleo es más generalizado en virtud de la rapidez de su aplicación, pero tiene por contra las siguientes limitaciones.

- No permite al auditor identificarse con la empresa o dependencia.
- No permite que el auditor conozca perfectamente la función que va a auditar, por consiguiente, la calificación que da el control interno establecido, no está soportada con suficientes elementos de juicio.
- No todas las entidades son iguales, por consiguiente, no se pueden aplicar cuestionarios iguales.
- Los cuestionarios prestablecidos, merman la capacidad de análisis del auditor ya que en el más de los casos, y, sobre todo, tratándose de auditores principiantes, ya que lo importante de esta fase del trabajo de auditoría se hace de una manera mecánica convirtiéndose en una rutina de trabajo.
- Difícilmente un cuestionario prestablecido será lo suficientemente grande como para cubrir todos los aspectos relativos al control interno.

Enseguida se hará referencia al estudio y evaluación del control interno a través del elemento humano que en él interviene para lo cual se ha desarrollado un método más, denominado "Detección de Funciones Incompatibles".

Como su nombre lo indica, con el uso de sencillos cuestionarios, el auditor detectará funciones incompatibles del personal involucrado en la planeación, organización, dirección y control de la entidad.

El principio de incompatibilidad parte del hecho de que el hombre es el que se encarga de consumir la falla de control interno consecuentemente, es a éste a quien se debe analizar, revisar y evaluar en sus funciones y no a la administración o a las operaciones, ya que a éstas, precisamente es el hombre quien les da vida y razón de ser.

Por eso el estudio y evaluación del control interno son muy importantes, ya que sin esos procedimientos habría pocos elementos para controlar el riesgo de auditoría y para determinar la base de las pruebas futuras. La efectividad del sistema de contabilidad de la empresa se extiende al resto de la auditoría y a la vez ayuda a tomar muchas decisiones.

### 2.3 EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

El objetivo principal de este paso es poner el toque final a la primera fase de la auditoría. Como gran parte de lo que resta del examen consistirá en pruebas sustantivas de las cuentas de resultados y del estado de situación financiera. Esta evaluación tendrá cierta significación al determinar la naturaleza, el momento y la extensión de esas pruebas sustantivas. En años recientes los auditores han dado mayor significación a la relación que existe entre el estudio y la evaluación del control contable interno y el nivel de las pruebas sustantivas. Si los sistemas eficaces de control contable interno permiten a los auditores modificar las pruebas sustantivas, el resultado será una auditoría más beneficiosa y eficiente considerando su costo.

El momento apropiado para efectuar las pruebas sustantivas con base en la evaluación de los controles internos contables, es cuestión del criterio del auditor. A veces el auditor sugerirá al cliente que introduzca ciertos cambios en el sistema para disminuir la probabilidad de que se produzcan inexactitudes o deficiencias. Esas sugerencias se hacen normalmente en una carta formal dirigida al Consejo de Administración.

Con base en lo anterior puede efectuarse una evaluación de que si el control interno contable referido a una cierta clase de transacciones proporcionan a través de las técnicas de control establecidas una seguridad razonable, una seguridad limitada o no proporciona seguridad de que se logra el objetivo de dicho control.

Si se logra el objetivo, el auditor podrá depositar una mayor confianza en los sistemas del cliente con respecto a ese objetivo lo cual puede llevarlo consecuentemente a reducir pruebas sustantivas de auditoría en esos sistemas ya que existe un menor riesgo de error o irregularidades.

Por otro lado si no se logra el objetivo o éste se logra parcialmente, el riesgo de irregularidad aumenta y consecuentemente puede requerirse trabajo adicional por medio de pruebas de auditoría sustantivas.

#### Pruebas de Cumplimiento y Pruebas Sustantivas

Cuando los controles no son satisfactorios o el esfuerzo que se requiere para efectuar pruebas de cumplimiento es excesivo, es necesario hacer pruebas sustantivas.

Podemos definir que el propósito de las pruebas de cumplimiento es proporcionar una certeza razonable de que los procedimientos de control interno contable se están aplicando en la forma prescrita. Estas son pruebas indispensables para que pueda confiarse en los procedimientos establecidos al determinar la naturaleza, oportunidad o grado de pruebas sustantivas sobre ciertas transacciones o saldos específicos.

Por lo que se refiere a las pruebas sustantivas, éstas pueden definirse como pruebas de las transacciones y de los saldos que se refieren en los estados financieros, etc., con el propósito de obtener evidencia acerca de la validez y la propiedad del tratamiento contable de las transacciones y saldos o en su caso de los errores e irregularidades que pueden existir en los mismos.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría considera que para establecer una relación más clara entre el estudio de control interno y las pruebas de auditoría, se debe reconocer que las transacciones realizadas en una empresa pueden agruparse en ciclos y definirse objetivos específicos de control interno para cada ciclo, en virtud de que un estudio por cuentas pierde de vista la dinámica de las empresas.

La misma Comisión establece un grupo de ciclos que se identifican como sigue:

Ciclo de Tesorería, Egresos, Producción e Ingresos.

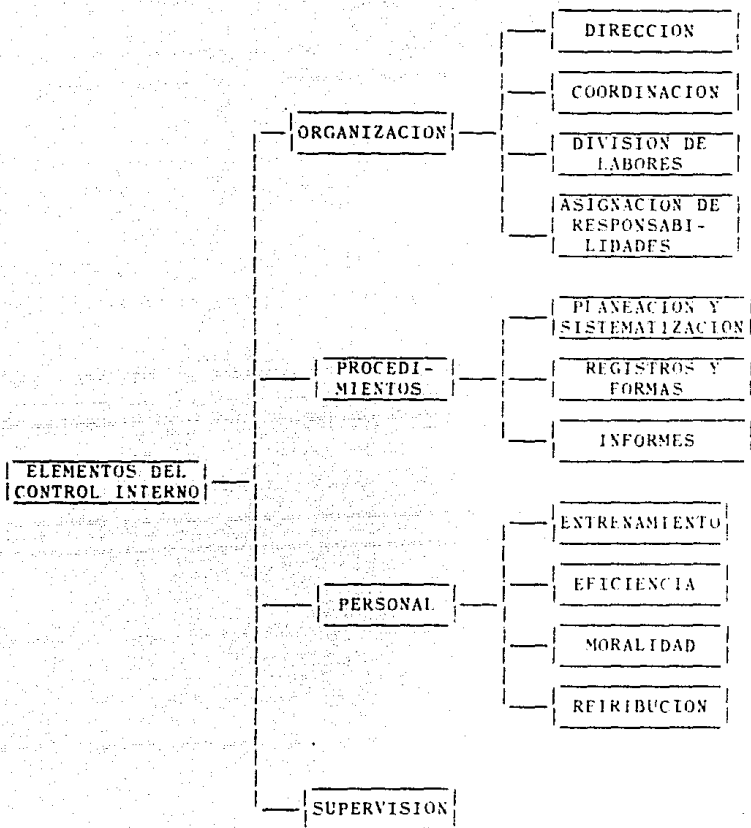
La metodología para el estudio y evaluación del control interno por ciclo de transacciones se describe en el

Boletín F-05 y las guías contenidas en los boletines J-01 al J-05, la cual no se incluye en este trabajo.

Todo lo anterior nos lleva a la conclusión de que el control interno debe garantizar la obtención de información financiera correcta y segura, ya que la información es un elemento fundamental en la marcha del negocio pues con ella se toman las decisiones y formulan los programas de acción futuros en las actividades del mismo; así también debe garantizar la protección de los activos del negocio porque son éstos los que permiten desarrollar la actividad principal para el que fue creado, y las sustracciones, destrucciones y defectos de tales activos repercuten negativamente en el cumplimiento de su fin y por último deberá promover la eficiencia de operación, complementando las labores de los individuos sin duplicarlas y haciendo expéditos los trámites y el servicio.

#### 2.4 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO

Los elementos del control interno pueden agruparse en cuatro clasificaciones como se puede apreciar en el cuadro sinóptico siguiente:





## ORGANIZACION

Los elementos del control interno en el que interviene la organización son:

- a. Dirección. Que asume la responsabilidad de la política general y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
- b. Coordinación. Que adopta las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico que prevea los conflictos propios de invasión de funciones o interpretaciones contrarias a las asignaciones de autoridad.
- c. División de Labores. Define claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro. El principio básico del control interno es, en este aspecto, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en el Departamento de Contabilidad, no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como a la presentación de los informes y análisis que requiera la Dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.
- d. Asignación de Responsabilidades. Establece con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegación de facultades de autorización congruentes con las responsabilidades asignadas. El

principio fundamental de este aspecto consiste en que no se realice transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe en todo caso, existir constancia de esta operación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia en que la aprobación claramente pueda entenderse como tácita.

## PROCEDIMIENTOS

La existencia de control interno no se demuestra sólo con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

- a. Planeación y Sistematización. Es deseable encontrar en uso, un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades.

Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar, el cumplimiento, por parte del personal, con las prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento de personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.

Por ejemplo en el aspecto concreto de la contabilidad, la planeación y sistematización existen al menos un catálogo de cuentas con su respectivo ins-

tructivo, una gráfica del trámite contable y un manual de procedimientos aplicables a las formas, registros e informes contables.

Un grado más elevado de planeación requiere control presupuestal e implantación de estándares de producción, distribución y servicios.

- b. Registros y Formas. Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.
- c. Informes. Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego, no basta la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

Los informes contables constituyen en este aspecto un elemento muy importante del control interno desde la preparación de balances mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimientos.

Las actividades de producción y distribución pueden vigilarse de cerca mediante informes periódicos, analíticos y comparativos; análisis de variaciones de eficiencia y tiempo ocioso, etc. Un control interno

de tipo más elevado probablemente incluiría informes periódicos sobre capital de trabajo. Estado de cambio en la situación financiera en base a efectivo, variaciones financieras presupuestales, etc.

## PERSONAL

Por sólida que sea la organización de la empresa, y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de control interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

Los elementos de esta área que intervienen en el control interno son:

- a. Entrenamiento. Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio. El mayor grado de control interno logrado permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficiencia y desperdicio.
  
- b. Eficiencia. Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad. El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio del tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.

- c. Moralidad. Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el cumplimiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control. Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio. El complemento indispensable de la moralidad del personal como elemento de control interno se encuentra en las fianzas de fidelidad que deben proteger al negocio contra manejos indebidos.
- d. Retribución. Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentra mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer planes para defalcarse al negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y permisos, pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para planear sus sugerencias y problemas personales constituyen elementos importantes del control interno.

## SUPERVISION

Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados y en forma directa e indirecta. Una buena planeación y siste-

matización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un Departamento de Auditoría Interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos del control, organización, procedimientos y personal. Así, la función de auditoría interna que vigila la existencia del control interno es a su vez un elemento muy importante del mismo control interno.

Cuando no es posible sostener un departamento de auditoría permanente, un buen plan de organización asignará a algunos funcionarios las atribuciones más importantes de la auditoría interna, para que efectúen reconocimientos periódicos de control de negocios.

## 2.5 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

El boletín E-02 establece los procedimientos relativos al Estudio y Evaluación del control interno en función al cumplimiento de sus objetivos, que debe servir de base para establecer la relación entre la calidad del control interno y el alcance, oportunidad y naturaleza de las pruebas de auditoría.

En atención a lo anterior diremos que los objetivos del control interno se clasifican en básicos y generales.

### Objetivos Básicos

De la definición del Instituto Mexicano de Contadores Públicos se desprenden los siguientes:

- a) La protección de los activos de la empresa.
- b) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio.
- d) Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Los dos primeros objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos, se refieren a controles internos administrativos.

#### Objetivos Generales

Estos son aplicables a todos los sistemas y sirven de base para establecer los objetivos específicos del Control Interno por Ciclos de Transacciones.

- a) Objetivos de autorización. Todas las operaciones deben realizarse con previa autorización general o específica de la administración.
- b) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones. Todas las operaciones deben registrarse para permitir la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Objetivos de salvaguarda física. El acceso a los activos sólo debe permitirse, de acuerdo con autorizaciones de la administración.
- d) Objetivos de verificación y evaluación. Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custo-

dia, deben compararse con activos existentes a intervalos y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

### 3. PROGRAMAS Y PAPELES DE TRABAJO

Importancia y Definición. Es conveniente formular programas para uso y guía de los Licenciados en Contaduría que practican auditorías, en la inteligencia de que sirven, no sólo de guía y ayuda al contador encargado de la auditoría y a sus ayudantes, sino también como una salvaguarda de que no se omitirá algún detalle importante del trabajo. Desde luego que estos programas no pueden sustituir a la buena preparación y criterio del Licenciado en Contaduría, pues los procedimientos que deben seguirse en las revisiones no son siempre los mismos, ya que dependerán de las circunstancias particulares de cada negocio.

Ningún programa formulado de antemano se podrá aplicar a todos los casos, y los problemas no previstos tendrán que recibir atención especial.

Los programas de trabajo de auditoría, no pretenden establecer los procedimientos mínimos aplicables a la generalidad de los trabajos, se concretan a señalar orientaciones sobre la forma en que habrá de organizarse la revisión y a listar una serie de procedimientos de los cuales se seleccionarán los que se estimen para cada trabajo en particular.

la elección de los procedimientos y la amplitud con que se desarrollen dependerá del juicio del contador encarga-



do de la auditoría quien deberá tomar en consideración la eficiencia del control interno establecido.

#### Definición

De acuerdo con lo establecido por la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, un programa de auditoría es: "Un enunciado lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar. En ocasiones se agrega a ésto algunas explicaciones o detalles de información complementaria, tendientes a ilustrar a la persona que va a aplicar los procedimientos de auditoría sobre características o peculiaridades que debe conocer".

#### Clasificación

Hace varios años existía interés en tratar de elaborar programas de auditoría que sirvieran para cumplir con todos los fines de la auditoría, o para los diversos tipos de ésta. Sin embargo, el gran aumento de las operaciones de los negocios modernos ha originado un incremento considerable en la diversificación de las condiciones y problemas que el Licenciado en Contaduría puede encontrar en el curso del trabajo y esto nos indica que un programa de auditoría aplicable en todos los casos no es práctico.

El Comité de Procedimientos de Auditoría del Instituto Americano de Contadores Públicos en su informe especial titulado "Fijación Provisional de Normas de Auditoría", declaró:

"...No es práctico, por la gran diversificación de las circunstancias o condiciones que se encuentran, expedir un programa de auditoría para todos los fines..."

## A. PROGRAMAS

Existen diversas formas y modalidades de los programas de auditoría, pudiéndose clasificar:

- a) Desde el punto de vista del grado de detalle a que llegan
- b) Desde el punto de vista de su relación con un trabajo concreto.

Tomando en consideración el grado de detalle a que llegan, los programas de auditoría se clasifican en:

- 1) Generales
- 2) Detallados

Generales. Son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de los procedimientos de auditoría que se deben aplicar, con mención de los objetivos particulares en cada caso.

Detallados. Son aquellos en los que se describe con mucha minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos de auditoría.

Tomando en consideración la relación que tienen con un trabajo concreto, los programas de auditoría se clasifican en:

- Programas Estándar o Tipo
- Programas Específicos

Programas Estándar. El programa de trabajo estándar se formula aprovechando las circunstancias más generales de las cuentas, que se conservan iguales en las distintas empresas, lo que hace aplicable en términos generales en cualquier negocio, ampliándolo o reduciéndolo frente al caso en particular donde ha de aplicarse. También se elaboran programas estándar para comercios o industrias con características semejantes en las que las variaciones de los procedimientos de una a otra, son mínimas, por ejemplo: Programa estándar para instituciones de crédito, para industrias mineras, etc.

Estos programas son de gran valor como guías o recordatorios y en varias firmas de contadores se utilizan por la ventaja de no tener que estarlos formulando para cada trabajo en particular, con la consiguiente reducción de tiempo y costo, ya que se necesitaría personal con bastante experiencia para la elaboración de los mismos.

El programa de tipo estándar debe ser lo suficientemente flexible para ser aplicado a todos los casos, excepto a los clientes muy pequeños o muy grandes o con peculiaridades especiales.

En aquellos casos en que no es aconsejable el empleo de un programa estándar, deben elaborarse programas especiales. Se advierte que en ocasiones será indispensable desviarse del programa estándar, pero cuando deban ampliarse, reducirse o sustituirse alguno de los procedimientos, la razón o razones que motiven el cambio deben ser dadas a conocer al supervisor, obteniendo la aprobación de dichos cambios.

Entre otras razones que pueden originar las modificaciones del programa, encontramos:

- Los objetivos del examen, si no son los ordinarios.
- La naturaleza del negocio.
- La importancia de la negociación.
- La eficacia o las limitaciones de los registros de contabilidad.
- La información que se requiera en el informe.

### Ventajas y Desventajas del Programa Estándar

Ventajas. La idea de formular un programa estándar aplicable a todas las auditorías, ha sido descartada, sin embargo, el uso de programas de auditoría presenta diversas ventajas, entre otras:

- Proporcionar un plan a seguir con el mínimo de dificultades y confusiones.
- El supervisor encargado de la auditoría puede planear las tareas que habrán de realizar sus ayudantes utilizando al máximo su capacidad.
- Cuando se concluye la auditoría, el programa sirve para verificar que no hubo omisión alguna en los procedimientos.
- Si el encargado de la auditoría es asignado a otro trabajo, su sucesor puede observar rápida y fácilmente lo realizado y pendiente de hacer.
- Sirve de guía al hacer la planeación de auditorías futuras. En él se anotan tanto las áreas débiles como las fuertes, por lo que se refiere al control interno. El auditor estará en aptitud de aumentar o reducir el progra-

previamente a la iniciación de la revisión, con el fin de investigar problemas especiales.

- El programa capacita al auditor para determinar rápida y fácilmente el alcance y efectividad de los procedimientos que empleará en la revisión.
- Si el programa de auditoría es usado con propiedad, se fijará la responsabilidad que corresponde a cada parte de la revisión. Cada auditor deberá poner sus iniciales en el programa que haya realizado.

Desventajas. En ocasiones se argumentan las siguientes desventajas de los programas de auditoría:

- El programa de trabajo prefijado inhibe al auditor, pues éste se concreta a desempeñar las tareas señaladas, considerando que no debe hacerse más.
- El empleo de un programa de auditoría da como resultado una auditoría corriente y de cajón.
- Puede ejecutarse trabajo innecesario cuando el control interno sea eficiente o cuando los errores no sean de importancia en cuanto a su monto. Estas desventajas desaparecen si se tiene en consideración que los programas deben ser flexibles, es decir, que se pueden modificar a la luz de las circunstancias. Las características vitales del auditor, su iniciativa y espíritu de investigación, deben ser ejecutadas al máximo. Sin embargo, si la auditoría resulta de cajón, la culpa será del auditor y no del programa de auditoría.

MODELO DE PROGRAMA DE TRABAJO ESTANDAR  
PARA LA REVISION DE CAJA

PT  
CAJA

Compañía \_\_\_\_\_

Clave \_\_\_\_\_

C A J A

Hoja 1 de \_\_\_\_\_

Preparó \_\_\_\_\_

Revisó \_\_\_\_\_

-----

<u>Procedimiento</u>	<u>Extensión Oportunidad</u>	<u>Auditor</u>	<u>Observaciones</u>
----------------------	----------------------------------	----------------	----------------------

Auditoría Preliminar

1. Determinar el número de características de fondos de caja, para detectar los problemas que pudieran presentar y planear los arquezos.
2. Determinar qué otros valores conviene reconstar simultáneamente a los arquezos de caja.
3. Como complemento a la planeación de nuestros arquezos revisar el trabajo realizado por auditoría interna. Si es posible trabajar conjuntamente o sugerir que ellos cubran una parte del trabajo.
4. Efectuar arquezos (si se estima conveniente en forma selectiva) cuidando:
  - a) Corte de ingresos para determinar depósitos pendientes.

<u>Procedimiento</u>	<u>Extensión</u> <u>Oportunidad</u>	<u>Auditor</u>	<u>Observaciones</u>
b) Fecha del último reem bolso para juzgar la antigüedad de los comprobantes.			
c) Por lo que toca a los valores que se locali- cen en el arqueo cuidar:			
I. Que los cheques estén a nombre de la compañía y endosados pa- ra depósito en cuenta.			
II. Fecha de los cheques. para investigar los postdatados.			
III. Autorización, an- tigüedad y con- cepto de los com- probantes y can- celación con se- llo de pagado.			
IV. Si existen vales a comprobar im- portes, anotar nombre, concepto y antigüedad y obtener confirma- ción posterior de los interesa- dos.			
V. Someter a la apro- bación de un fun- cionario compe- tente las parti- das extraordina- rias localizadas en el arqueo.			

<u>Procedimiento</u>	<u>Extensión</u> <u>Oportunidad</u>	<u>Auditor</u>	<u>Observaciones</u>
----------------------	--	----------------	----------------------

VJ. Recentar los suel  
dos pendientes  
de pago.

- d) Conectar arqueos y ob  
tener conformidad del  
encargado de los fon-  
dos.
5. Cerciorarse de que se ha  
yan depositado oportuna-  
mente los fondos recenta-  
dos.
6. Revisar reembolsos de los  
distintos tipos de fondos  
con la amplitud que se  
considere necesaria, cui-  
dando autorizaciones, an-  
tigüedad, clasificación  
contable, etc.

#### Auditoría Final

1. Asegurarse, mediante la  
revisión de reembolsos  
posteriores, de que no  
queden formando parte  
del saldo de caja, com-  
probantes por pagos im-  
portantes hechos antes  
del cierre del ejerci-  
cio.
2. Revisar corte de ingre-  
sos al finalizar el ejer-  
cicio y su registro co-  
rrecto.
3. Determinar si entre la  
fecha de nuestro trabajo  
preliminar y el cierre  
del ejercicio se abrie-  
ron nuevas cuentas de  
efectivo, cuyo importe  
o características ameri-  
ten su verificación.



<u>Procedimiento</u>	<u>Extensión</u>	<u>Oportunidad</u>	<u>Auditor</u>	<u>Observaciones</u>
1. Precisar, en función de las características de los fondos, su presentación en los estados financieros.				
Procedimientos específicos para esta compañía: _____				
_____				
Sugerencias para próxima auditoría: _____				
_____				
_____				

Programas Específicos. Son aquellos que se preparan o formulan concretamente para cada situación particular.

Algunos autores señalan que los programas de auditoría son de dos tipos:

- Predeterminados
- Progresivos

El programa predeterminado es una lista detallada de los procedimientos de auditoría que se prepara antes de su iniciación y cuyos procedimientos intentan seguir lo más estrictamente posible a través de toda la revisión.

El tipo de programa progresivo consiste en que partiendo de un proyecto general de las principales fases de la revisión, se dejan los detalles del trabajo para llenarse a medida que éste avanza.

Cualquiera que sea el programa que use, el auditor siempre debe estar preparado para modificarlo si en el curso de su trabajo lo considera necesario para que la auditoría se desarrolle en tal forma que su resultado le permita expresar su opinión sobre los estados financieros que examina.

## B. PAPELES DE TRABAJO

Concepto: Benjamín Newman, en su libro Auditing dice: "Los papeles de trabajo están constituidos por los varios documentos y memoranda que se reúnen y/o se elaboran por el auditor durante su auditoría. Representan los papeles evidencias adicionales en respaldo de los estados financieros. sirven para facilitar el examen y constituyen un registro del trabajo hecho por el auditor".

Para realizar una auditoría se necesitan dominar ciertos métodos para examinar las diferentes cuentas, para interpretar los documentos y registros de contabilidad, todo esto es con el fin de obtener los datos necesarios que forman la base del dictamen que expide el Licenciado en Contaduría sobre los estados financieros.

De la misma manera que los libros y registros y documentos de contabilidad, respaldan y comprueban los balances y los estados financieros de las empresas. así también los papeles de trabajo constituyen la base del dictamen que el Licenciado en Contaduría rinde con relación a esos mismos balances y estados financieros. Es decir, los papeles de trabajo son para el Licenciado en Contaduría, lo que los libros y registros de contabilidad son para el Contador Privado y para los dirigentes de la negociación.

Los mismos principios que son aplicables a los libros de contabilidad, por lo que se refiere a carácter confidencial, son documentos profesionales que el Licenciado en Contaduría elabora para su propia protección y conserva en su poder dentro de las normas que rigen al secreto profesional. Es sabido que todo negocio tiene necesidad de recurrir a procedimientos confidenciales, secretos, legítimos sin duda, pero que no es conveniente hacer del conocimiento general y como los papeles de trabajo comprueban las cuentas al mismo tiempo que describen o explican los procedimientos y políticas financieras que se sigue en el negocio, resulta que también son confidenciales desde este punto de vista.

Los papeles de trabajo son confidenciales también desde el punto de vista de la técnica, pues para la misma finalidad de la auditoría, no es conveniente que los directores o empleados de la negociación que se audita tengan acceso a ellos, por supuesto ya en conjunto y después de haber sido anotados por el profesionista.

Es necesario emplear métodos adecuados para archivar y presentar correctamente los papeles de trabajo. No solamente es justificable, sino indispensable todo esfuerzo que se haga para conseguir la uniformidad en la preparación de los papeles de trabajo y para archivarlos. Los papeles de trabajo, entre otras cosas, sirven para conducir subsecuentes auditorías, amén de que en muchos casos en el curso de los trabajos ocurren, por necesidad del trabajo mismo o por emergencias inesperadas, rotaciones en el personal que interviene en las investigaciones y archivando propiamente los papeles de trabajo no se experimentan dificultades por estos motivos.

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

Para el práctico manejo y consulta de los papeles de trabajo, es necesario hacer una clasificación general, considerándolos desde el punto de vista de la información que registran. En las auditorías los datos obtenidos presentan dos aspectos, el que se refiere a información de carácter general, accesorio en lo que respecta al objeto inmediato de la auditoría, es decir, a las cuentas que se comprueban, pero técnicamente indispensable y de interés no sólo en lo que concierne al ejercicio fiscal que se audita, sino a futuros períodos de operación. Al grupo de papeles de trabajo que contiene esta última clase de información, se le llama "Archivo Permanente". La documentación que se refiere a los estados financieros que se auditan, se clasifican como papeles de trabajo relativos al examen, guardándose separadamente de los documentos que constituyen el archivo permanente antes citado.

La auditoría como técnica consiste en el dominio de ciertos métodos para examinar las cuentas y para interpretar los documentos y registros de contabilidad, con el fin de obtener los datos que forman la base del dictamen que expide el Licenciado en Contaduría sobre los estados financieros.

La base de estos métodos, es lo que en las técnicas de la profesión se ha llamado "La cédula". La auditoría es en mucho un proceso de análisis y la cédula es el documento que representa el análisis de las cuentas o que consigna procedimientos de verificación o incluye información sobre las cuentas o ciertos aspectos del negocio. Los papeles de trabajo constituyen un conjunto de cédulas.

La cédula puede ser elaborada por el auditor o por la empresa, normalmente cuando se elabora en la empresa es comple-

mentada por el auditor, con sus anotaciones, comentando la información obtenida o indicando los trabajos efectuados para comprobarlos.

No existen reglas para la elaboración de las cédulas sin embargo, es importante mencionar que se pueden seguir ciertos lineamientos para formularlas, como pueden ser las siguientes:

- ¿Qué representa la cuenta que se analiza?
- ¿Cómo está constituida?
- ¿Cuál es la forma más práctica de encontrar los datos relativos a la cuenta que se analiza?
- ¿Qué circunstancias debemos tener en cuenta con respecto a la cuenta que se estudia?
- ¿Qué puede evidenciar lo que la cuenta representa, la posesión y su valuación?
- ¿Qué efectos tiene la cuenta en el activo, pasivo, ingresos y egresos de la negociación?

Si el auditor satisface las preguntas anteriores con la información contenida en las cédulas, se puede decir que ha llenado los requisitos fundamentales que rigen su elaboración.

El acierto con que el Licenciado en Contaduría decide acerca de si una cédula debe hacerse o no, es lo que muestra su experiencia y habilidad en este trabajo. Por lo anterior no debemos olvidar los principios generales que sobre los papeles de trabajo se han dado y que siempre deben tener en mente al formular una cédula y son:

- a) Relativa importancia del problema

- b) Riesgos que se afrontan con respecto al problema
- c) Determinación de la corrección de la evidencia que se tome

## CLASIFICACION DE LA CEDULA

Cédula Sumaria. La cédula sumaria estará soportada por una cédula de análisis para cada cuenta integrante del grupo. Estas cédulas de análisis tendrán numeración progresiva en el orden en que se vayan formulando. Ejemplo:

### C. Cuentas y documentos por cobrar (Sumaria)

- C-1 Clientes (Analítica)
- C-2 Documentos por cobrar (Analítica)
- C-3 Funcionarios y empleados (Analítica)
- C-4 Deudores Diversos (Analítica)

Cédula Analítica. Las cédulas de análisis mostrarán el saldo de la cuenta según libros del ejercicio anterior, referencia, saldos según libros del ejercicio actual, ajustes, saldo ajustado, reclasificaciones y saldo final.

A su vez, las cédulas de análisis están soportadas por cédulas de detalle, cuya forma y contenido quedan a juicio del auditor. Ejemplo:

### C-1 Clientes

- C-1.1 Relación de saldos por antigüedades
- C-1.2 Operaciones no usuales
- C-1.3 Control de confirmaciones

Suponiendo que la cédula C-1.1 ocupa tres hojas, se debe hacer lo siguiente:

C-1.1 (1/3)

C-1.1 (2/3)

C-1.1 (3/3)

### Indices de las Cédulas

Es necesario utilizar métodos adecuados para archivar y presentar correctamente los papeles de trabajo, ya que servirán de guía para auditorías posteriores.

Para poder hacer práctico el manejo y consulta de los papeles de trabajo se necesita hacer una clasificación general de ellos desde el punto de vista de la información que registran.

La localización de las cédulas dentro del paquete de papeles de trabajo, debe clasificarse por medio de índices que las relacione entre sí y las conecte con los estados financieros o finales, o sea balance general y estado de resultados.

Hay dos tipos de cédulas como ya se ha explicado y son las sumarias y analíticas, las sumarias de activo se marcan con letras sencillas y las de pasivo y capital con letras dobles, siguiendo en ambos casos el orden alfabético.

Por lo que se refiere a la cuenta de pérdidas y ganancias, las cédulas de estas partidas se numeran progresivamente con una letra clave que normalmente es Z o X.

Además para facilitar la localización de las cédulas que comprueban la verificación basándose en las cuentas del libro mayor, para lo cual se elabora una hoja de trabajo (HT), ésta es marcada en el renglón correspondiente a cada cuenta con el índice que le haya correspondido a esa cuenta.

Grupo de Cuentas

Indice de la Cédula Sumaria

**ACTIVO:**

Efectivo en caja y bancos	A
Valores realizables	B
Documentos por cobrar	C
Inventarios	D
Inversiones	E
Inmuebles planta y equipo	F
Cargos diferidos	G

**PASIVO:**

Corto plazo	AA
Largo plazo	BB
Capital social	CC
Superavit	DD

**RESULTADOS:** X

**ASIGNACION DE PERSONAL**

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, requieren que la auditoría sea realizada con cuidado profesional y que los ayudantes sean supervisados adecuadamente. Por esta razón al iniciar una revisión debe clasificarse al personal de acuerdo a su experiencia profesional y criterio a fin de delegar responsabilidades y deberes.

A continuación mencionaremos las obligaciones del personal de auditoría encargado de la revisión basada en las necesidades de una auditoría normal, asignada a una firma de Licenciados en Contaduría titulados.



Comenzaremos diciendo que en la práctica de la profesión son muy frecuentes las firmas, despachos o asociaciones profesionales, por las ventajas prácticas que ofrecen a sus integrantes, entre los que se pueden mencionar:

- La recíproca ayuda y apoyo técnico que los socios de la firma, entre sí están en condiciones de proporcionarse.
- La mayor flexibilidad para el manejo del personal, atendiendo de esta manera a un mayor número de clientes.

Además de los ayudantes y de los encargados, existen en un despacho de Licenciados en Contaduría los llamados gerentes o supervisores y los socios mismos, sin contar con los departamentos administrativos como el de consultoría, archivo, nóminas, fiscal, etc.

#### **FUNCIONES Y ATRIBUCIONES.**

De los socios. Son los integrantes de la firma con mayor experiencia técnica que les permite conducir el examen con acierto, discreción y economía. Por esta razón, son los representantes de la firma ante el público en general, llámeseles clientes, autoridades gubernamentales o ante la profesión misma.

Los socios de la firma también son los encargados de los arreglos finales respecto a la contratación de los servicios, son los responsables del resultado del trabajo, por lo que ellos firman los informes de auditoría, supervisan y administran el despacho.

De los Gerentes o Supervisores. Son los profesionistas que tienen a su cargo la responsabilidad ante los socios de

llevar la supervisión general de las revisiones encomendadas, por lo que debe:

- Revisar y aprobar los estados financieros, cartas sugerencias y en general cualquier informe preparado por los encargados, para someterlos a la aprobación del socio encargado.
- Supervisar que exista evidencia en los papeles de trabajo y que éstos contengan toda la información que incluya en las notas a los estados financieros y que las salvedades estén adecuadamente respaldadas en los mismos.

Del encargado. El encargado de auditoría, es la persona que normalmente efectúa en forma completa el examen de los estados financieros, con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Debe tener suficientes conocimientos técnicos y experiencia necesaria dentro de la contaduría pública, para efectuar el examen, dejándolo hasta la preparación del borrador del dictamen de los estados financieros.

Por lo general, el gerente de auditoría elabora la programación de los trabajos, designa al personal y determina la fecha de iniciación. Las asignaciones deben ser comentadas con el encargado de auditoría, debido a la estrecha relación y dependencia del personal asignado con respecto a éste.

El encargado representa a la firma en sus relaciones con el cliente, su personal y con el público en general, por lo tanto, debe mantenerse informado de las modificaciones hechas por la profesión a fin de estar actualizado y observar las normas de ética y de auditoría establecidas.

El encargado entre otras funciones, debe atender ciertos problemas o consultas que le planteen los ejecutivos de la entidad, dado que generalmente tienen un carácter delicado, confidencial y de un alto nivel de responsabilidad, por lo tanto, deberá tener cuidado al contestar dichas consultas, ya que de aquí puede depender que algún funcionario cambie de sistemas y procedimientos, o tome alguna decisión, para el mejoramiento de los sistemas.

De los ayudantes. El ayudante debe tener los conocimientos básicos de contabilidad y auditoría para poder realizar las actividades que le sean asignadas, debe entender el objeto de la revisión a fin de comprender el porqué de los procedimientos. También tiene la obligación de estar en comunicación continua con el encargado para resolver problemas oportunamente, mismos que irán transformándose en experiencias personales fortaleciendo sus conocimientos teóricos y prácticos sobre contabilidad, auditoría e impuestos.

Es importante mencionar que todo ayudante debe guardar una conducta profesional dentro del despacho y en las oficinas del cliente para el desempeño de su trabajo y sobre todo para su desarrollo personal, esto quiere decir que se deben seguir ciertos lineamientos en ocasiones preestablecidos, los que se mencionan a continuación.

Conducta profesional dentro de la firma. Debe tener presente la responsabilidad que asume al estar efectuando el trabajo asignado y estar consciente que en cada asignación irá acumulando experiencia, por lo que debe realizarlo con su máximo esfuerzo y dedicación.

Conducta profesional en las oficinas del cliente. El ayudante debe estar consciente que representa una firma por lo que es importante tener presente:

Al conversar con los empleados del cliente siempre debe ser agradable, mostrando interés en el negocio, sus problemas y sus procedimientos, además de estar alerta a las nuevas normas y técnicas que afecten al cliente.

Debe tener en mente que el cliente espera y merece un servicio profesional. Al ser designado a una revisión, el ayudante debe conocer sus deberes y responsabilidades adquiridas con respecto al trabajo.

En conclusión, se puede decir que el ayudante es la persona más cercana a la mayoría de los problemas y en muchos casos sólo éste podrá hacerlos del conocimiento de la persona que pueda resolverlos, por esta razón, es imprescindible que el ayudante entienda el objeto de la revisión y los procedimientos por aplicar. Una vez comprendidos estos puntos, no hay duda que las anotaciones plasmadas en las cédulas de trabajo, contendrán la evidencia suficiente para respaldar la opinión del auditor.

## CONCLUSION

Todo lo antes expuesto, indica que el licenciado en Contaduría independiente que realiza una auditoría de estados financieros, tiene la obligación de llevar a cabo el estudio y evaluación del control interno, con el fin de determinar el grado de confianza que se deposita en el sistema y que permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría

siendo responsable del análisis y comprensión del plan de organización y de los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar.

## CAPITULO IV DESARROLLO DEL PROGRAMA DE AUDITORIA

### OBJETIVO

El propósito del programa de auditoría es presentar una relación detallada en la que se indique, las pruebas y requisitos mínimos que deben cubrirse en las revisiones de estados financieros.

La auditoría tiene como objeto final emitir una opinión profesional sobre la situación financiera de una empresa y los resultados obtenidos, según se presenta en los estados financieros sometidos a examen.

Para poder emitir una opinión, se debe comprobar la corrección de los estados financieros en conjunto y de las cuentas que los integran en forma particular.

Puede decirse en términos generales que el objetivo de la revisión de cualquier cuenta, es determinar su corrección en cuanto a su representación en la contabilidad, comparativamente con los estados financieros sometidos a examen, a la realidad de esa representación y a la adecuada valuación de la cifra que la representa (verificación, comprobación y valuación). Así pues, es necesario considerar la importancia de cada cuenta dentro del objetivo general de la auditoría,

pero tener también presentes los objetivos específicos de la revisión particular de cada una de ellas, como se presenta a continuación en cada capítulo.

### **Objetivos Específicos**

- a) Coincidencia de los saldos mostrados en los estados financieros con los libros principales.
- b) Coincidencia de los saldos que arrojan los auxiliares con los libros.
- c) Corrección aritmética de las anotaciones en los registros
- d) Corrección en cuanto a presentación en los estados financieros.
- e) Autorización apropiada y suficiente de las transacciones realizadas y de los movimientos registrados en las cuentas.
- f) Adecuado y eficiente control interno en general.
- g) Determinar que los saldos de las cuentas de activo correspondan a derechos o propiedades reales.
- h) Comprobar que todas las obligaciones estén contabilizadas y representadas en las cuentas de pasivo.
- i) Cerciorarse de la adecuada significación financiera de cada cuenta en los estados financieros.
- j) Comprobar que todas las operaciones estén debidamente registradas en las cuentas de resultados.

### **Planeación del Programa**

Para asegurarse de obtener los mejores resultados en la revisión es necesario hacer una adecuada planeación de la misma. Esta planeación habrá de ser tan amplia como sea necesario, en vista del conocimiento que tenga el socio, supervisor o responsable de la auditoría sobre la empresa de

que se trate y las cuentas por revisar, planeación que desde luego, deberá hacerse teniendo en cuenta además del programa de auditoría, el archivo permanente, cuestionario de control interno, cuestionario de impuestos, revisiones anteriores, informes presentados al cliente y las cartas de observaciones y sugerencias.

Una adecuada planeación, reducirá proporcionalmente la amplitud de la revisión que se debe hacer.

#### **Ventajas del Programa**

Algunas de las ventajas de la utilización del programa y que deben ser tomadas en cuenta son las siguientes:

- 1) Que no quede sujeto sólo a la memoria de quienes realizaron las primeras labores de investigación y el estudio y evaluación del control interno, la repercusión que todos esos conocimientos deben tener en la realización del trabajo.
- 2) La seguridad que proporciona al auditor, para ayudarle a no omitir procedimientos importantes o la revisión de algún aspecto trascendental, o bien, a no dar una extensión inadecuada a su trabajo, evitándose los consiguientes peligros de pérdida de tiempo o de omisiones irreparables.
- 3) Permite hacer una adecuada distribución de labores entre los ayudantes, considerando su experiencia y capacidad y la importancia de la cuenta o aspectos que se les asigna.
- 4) Ayuda al responsable de la auditoría en la explicación a sus ayudantes de los procedimientos que deberán aplicar, su extensión, objetivos, etc.

- 5) Proporciona mayor agilidad y seguridad en la supervisión, ya que facilita ver rápidamente si todos los puntos a cubrir fueron debidamente cumplidos y las cédulas en que se desarrollaron.
- 6) Permite saber en cualquier momento quién realizó el trabajo, tanto para los efectos de su revisión, cuanto para cualquier aclaración o fijación de responsabilidades.
- 7) Sirve para saber el trabajo que se ha realizado y el que queda por hacer.
- 8) Permite controlar eficazmente el tiempo real de revisión, comparativamente con el estimado.
- 9) El programa de trabajo es un medio que permite superar las técnicas de trabajo y obtener ahorros de tiempo, evitando duplicación de labores, ordenándolas adecuadamente y controlando todas las fases de auditoría.

Es conveniente destacar que el programa contiene ideas de carácter general que deben considerarse como mínimas para efectos de la revisión y no excluye todas aquellas investigaciones que por iniciativa personal del auditor, pudieran ser convenientes, contando desde luego con la aprobación previa del responsable de la auditoría.

El responsable deberá marcar de acuerdo con la revisión de que se trate y el tipo de cliente, las pruebas que han de realizarse, el alcance y oportunidad de la misma. En caso de que existan por la naturaleza del negocio, algunas cuentas especiales que no se incluyen en el programa serán motivo de un programa especial que también deberá ser aprobado por el responsable de cada revisión.



Si la revisión que se está realizando se pretende dar efectos fiscales, además de atender a este programa de trabajo, deberá tenerse presente el programa especial de revisiones fiscales.

ANTES DE CONSIDERARSE CONCLUIDA LA AUDITORIA, DEBERA ESTAR TOTALMENTE RESUELTO EL PROGRAMA DE AUDITORIA, SITUACION QUE DEBERA COMPROBAR INVARIABLEMENTE EL RESPONSABLE DE LA AUDITORIA.

### PROGRAMA DE AUDITORIA

#### ANTES DE INICIAR LA AUDITORIA

Teniendo presentes todas las cuentas que han de revisarse.

- Planear con toda oportunidad los datos que han de ser previamente solicitados al cliente.
- Proyectar las pruebas que deben hacerse durante el transcurso del ejercicio.
- Determinar las que han de hacerse exactamente al cierre del mismo.
- Las que constituirán propiamente la revisión final, previa o especial de que se trate.
- Planear previamente las comprobaciones de operaciones y situaciones subsecuentes, en caso de que pueda adelantarse la obtención de estas informaciones.

Con vista de los papeles de la revisión anterior, tener en cuenta para:

- Mejorar su forma, contenido y acomodo en el legajo.
- Eliminar papeles y pruebas que se juzguen innecesarios.

- Determinar las cédulas o información que deben ser preparadas por el cliente.
- Mejorar procedimientos de revisión.
- Precisar los problemas del negocio en el año anterior.
- Precisar los problemas de la auditoría del año anterior.

Poner al corriente el archivo permanente.

Actualizar el cuestionario de control interno.

Actualizar los cuestionarios de impuestos.

De acuerdo con el socio encargado de la auditoría y propio cliente, determinar:

- Informes requeridos.
- Instrucciones especiales en cuanto a la auditoría.
- Fechas límites de entrega, tanto del dictamen para efectos financieros, como para efectos fiscales, informe y cartas de observaciones.

Diseñar cédulas que deben ser preparadas por el cliente y dar instrucciones precisas en cuanto a su formulación.

Precisar con el responsable de la auditoría el alcance de la misma y los problemas que puedan existir.

De acuerdo con el tipo de revisión marcar las pruebas que han de realizarse, indicando el alcance de las mismas.

Hacer estimado de tiempo general y particular de cada cuenta o prueba especial.

Determinar previamente con el cliente, el lugar de trabajo y facilidades que se requieran para el mismo.

Determinar si la compañía lleva los libros y registros autorizados por la Ley, y si éstos se encuentran al corriente.

Proyectar los cortes que deben hacerse al cierre del ejercicio o a la fecha de las intervenciones (inventarios, pedidos, compras, ventas, producción, etc.)

#### **AL INICIAR LA AUDITORIA**

Precisar con vista de las modificaciones en el archivo permanente y los cuestionarios de control interno e impuestos, si habrá situaciones especiales que motiven que en algunos aspectos la revisión y las pruebas realizadas el ejercicio pasado, deban ser distintas al actual y elaborar los programas de detalle y especiales que sean necesarios.

Revisar cuidadosamente las cartas de observaciones y sugerencias del año anterior y precisar si han sido atendidas o no por el cliente.

Investigar las causas que motivaron la falta de atención al punto anterior.

Revisar el trabajo de los auditores externos, examinando sus programas, papeles de trabajo e informes.

Preparar informes u observaciones a la revisión del trabajo anterior.

Precisar con vista de la revisión e informes anteriores, la reducción en el alcance de las pruebas, o eliminación de algunas de éstas, indicando razonablemente las causas de su eliminación o reducción.

Determinar las modificaciones en las políticas establecidas en la compañía, por lo que se refiere a autorización, políticas contables, políticas de créditos, préstamos, seguros, etc.

Comparando estados financieros y estudiando informes internos, precisar alteraciones importantes en las cuentas de la compañía.

Comentar con empleados y funcionarios para poder detectar cualquier cambio de importancia en la posición financiera y en las operaciones del cliente, que pudieran afectar al programa de auditoría.

Con base en estas revisiones, proponer las modificaciones necesarias al programa de auditoría que deberán ser aprobadas por el responsable de la misma.

Obtener copia o extracto de los nuevos contratos celebrados por la compañía, como: arrendamiento, préstamos, emisiones de obligaciones, regalías, etc., para agregarlos al archivo permanente.

Preparar resúmenes de los contratos vigentes para incluirlos en las cuentas que afecten y tomarlos en cuenta en la revisión.

Obtener copias de las actas de junta de consejo y de la asamblea celebradas durante el ejercicio que se revisa, para tener en cuenta su influencia en esta revisión y agregarlas al archivo permanente.

Ligar las decisiones tomadas en las juntas anteriores con las cédulas correspondientes de los papeles de trabajo.

Aclarar todos los puntos pendientes de revisiones previas efectuadas y en su caso de auditorías anteriores.

Obtener copia de las modificaciones a la escritura constitutiva para incluir en el archivo permanente.

Preparar y mandar las cartas a abogados de la compañía, pidiendo información sobre cobranza encomendada, o situaciones especiales encargadas por el cliente.

Preparar u obtener invariablemente al iniciar la auditoría, integración de saldos por movimientos mensuales y en su caso, análisis de las partidas que integran cada cuenta.

Incluir en cada cuenta las cédulas o informes preparados por el cliente, u otros datos que sean necesarios, tomar en cuenta para su revisión.

Al tratarse de cuentas especiales, indicar en la cédula resumen, lo que representa cada una de ellas y el movimiento contable que las afecta.

Poner índices en la balanza de comprobación u hoja de trabajo, ordenando las cuentas de acuerdo a la presentación en el balance.

#### **DURANTE LA AUDITORIA**

Determinar y redactar en su caso, los certificados que debemos obtener del cliente.

Con base en la información del punto anterior, determinar la necesidad de crear reservas o incluir notas a los estados financieros.

Preparar relación especial para incluir en ella, todos los asientos del ajuste y reclasificación que han de proponerse.

Preparar relación de circulares inconformes y devueltas por el correo y pedir a la empresa su aclaración.

Vigilar la pronta aclaración por parte de la empresa a las inconformidades del punto anterior y hacer resumen de las mismas.

Proyectar en su caso, una segunda confirmación de saldos.

Referenciar invariablemente todos los papeles.

Cruzar índices.

Ordenar en la misma forma las pruebas referidas a cada una de las cuentas investigadas (cédula resumen, cédula de informe, resumen de actas o contratos, integración del saldo por movimientos mensuales, análisis del saldo, arqueos o comprobaciones físicas, análisis de partidas seleccionadas para su comprobación, cálculos y demás pruebas de valuación).

Elaborar relación de observaciones y sugerencias.

#### **AL TERMINAR LA AUDITORIA**

Comentar todos los ajustes con el cliente, indicando el nombre del funcionario con quien se comentaron, (esta labor debe ser hecha invariablemente por el responsable de la auditoría y de acuerdo con la importancia del asunto, obtener la aprobación de alguno de los socios).

Passar a los papeles de trabajo. los ajustes y reclasificaciones.

Preparar resumen de ajustes no registrados, indicando el efecto que pudiera tener su inclusión en el ejercicio siguiente o la necesidad de incluir nota aclaratoria a los estados financieros.

Preparar resumen de todas las observaciones, comentarios y sugerencias determinadas en la revisión (auditoría e impuestos).

Comentar con funcionarios responsables, indicando el nombre de éste, el resumen anterior. (Este trabajo deberá efectuarse invariablemente por el responsable de la auditoría y en casos especiales contando con la aprobación previa de algunos de los socios).

Obtener estados financieros y relaciones analíticas, firmados por el cliente.

Verificarlos numéricamente y cotejarlos contra los libros auxiliares.

Revisar los papeles de trabajo para comprobar el total cumplimiento del programa general o especial según el caso.

Comprobar que cada sección o cuenta auditada, contiene una conclusión adecuada.

Comprobar que quedaron satisfactoriamente aclarados todos los puntos pendientes y observaciones, tanto de la auditoría como referidos a impuestos.

Comprobar en cada una de las cuentas que sea necesario, si los sistemas seguidos para su registro, control y valuación son consistentes a los utilizados en el ejercicio anterior.

Hacer relación de observaciones sobre el punto anterior.

Preparar integración de saldos por movimientos mensuales de todas las cuentas desde la fecha de cierre de la auditoría practicada, hasta la fecha en que se termina la revisión.

Precisar y analizar en su caso, las alteraciones importantes que se observen en la integración anterior.

Hacer comparación de los saldos mensuales de las principales subcuentas de todas las cuentas colectivas y de resultados para precisar también alteraciones importantes de la fecha de cierre a la de terminación de la auditoría.

Analizar las variaciones que por su importancia así lo requieren, en relación a lo anterior.

Actualizar el archivo permanente por el período de la fecha de cierre del ejercicio a la terminación de la auditoría.

Precisar en relación a lo anteriormente mencionado, las alteraciones importantes o situaciones que puedan influir de manera sustancial en los estados financieros revisados, en el alcance de las pruebas efectuadas y en general, esta actualización se refiere a actas de consejo y de asambleas, contratos, operaciones especiales, etc.

Precisar con base en la opinión de empleados y funcionarios de la empresa, la existencia de operaciones importantes y especiales, efectuadas de la fecha de cierre a la terminación de la auditoría.

Obtener en su caso, certificado de la empresa en el sentido de que en el período que abarca del cierre del ejercicio



revisado a la terminación de la auditoría, no existieron operaciones especiales o anormales en el que haya intervenido la empresa.

Preparar estados financieros, comprobando que coinciden con los del cliente o en su caso precisar las variaciones. (Recordar que los estados financieros deben elaborarse con snta en los requisitos de presentación establecidos con anterioridad).

Preparar las notas aclaratorias y salvedades a los estados financieros las que deberán ser debidamente aprobadas por el responsable de la auditoría y aprobadas finalmente por alguno de los socios.

Discutir con el cliente, indicando con qué funcionario se hacen las notas y salvedades a los estados financieros. (Esta discusión deberá hacerse de preferencia por alguno de los socios y el encargado de la auditoría).

Preparar informes y cuadros adicionales que sean necesarios, de acuerdo al tipo de revisión e información de que se trate.

Preparar carta de observaciones para enviarla al cliente.

Consignar cualquier sugerencia importante para el año siguiente, en cuanto al mejoramiento, adición o modificación del programa general.

Preparar resumen final del tiempo.

Preparar y entregar al socio, crítica razonada sobre el personal que intervino en la revisión en cuanto a su

eficiencia, calidad de trabajo, colaboración, presentación, trato con el cliente y con el personal del despacho que realizó la auditoría.

## PROGRAMA DE AUDITORIA APLICADO A CUENTAS Y DOCUMENTOS POR COBRAR

### I. Naturaleza de un Saldo

Las cuentas y documentos por cobrar comprenden en general a todos los derechos de cobro presentados en el balance general, bajo distintas clasificaciones y terminología. Constituyen sus saldos la presentación financiera de la relación deudores-acreedor por la cual se adquiere el derecho legítimo de recibir efectivo y otra clase de bienes o servicios.

Las cuentas que generalmente se presentan en el balance general bajo este rubro son las siguientes:

- Clientes
- Documentos por cobrar
- Documentos descontados (complementaria)
- Deudores diversos
- Préstamos al personal
- Anticipos a proveedores
- Estimación para cuentas incobrables (complementaria)

Los puntos contenidos en el programa se refieren principalmente a las cuentas antes citadas, que en general son representativas en este capítulo de balance general.

### II. Objetivos

Los fines que se persiguen en la auditoría de este

rengión del balance general se pueden resumir en los siguientes puntos:

- Autenticidad de los derechos adquiridos reflejados en el balance general.
- Cobrabilidad de sus saldos y estimación de su valor a fecha de la revisión.
- Correcta presentación en el balance general.

Desde el punto de vista de su origen,

- a) Cuentas y documentos por cobrar provenientes de ventas de mercancías y servicios.
- b) Cuentas y documentos por cobrar no provenientes de ventas de mercancías y servicios.

Desde el punto de vista de la documentación que los ampara,

- a) Documentos por cobrar representados por títulos de crédito normalmente letras y pagarés, con excepción de los que ampara inversiones en valores.
- b) Cuentas por cobrar por cualesquiera otra clase de derechos de cobro no comprendidos en el inciso anterior.

## CLIENTES

### Datos que Deben Solicitarse al Cliente

- Relación de clientes.
- Análisis de los saldos de cada uno de los clientes. (Obtener o preparar en su caso)

- Clasificación por antigüedad de saldos, como sigue: (Obtener o preparar en su caso)

1 a 90 días  
91 a 180 días  
181 a 360 días  
más de 360 días

- Corte de facturación. (Obtener o preparar en su caso)
- Relación en la que se comparen los saldos del cliente a la fecha de la revisión con los existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior.
- Trabajo desarrollado, en su caso, por el Departamento de Auditoría Interna. (fundamentalmente resultado de arqueos y confirmación de saldos).
- Copias de resguardos por facturas en trámite legal.
- Relación de cuentas sin referencias completas, en suspenso o reclamación.
- Relación de cuentas sobre las cuales pese algún gravamen.
- Relación de cuentas descontadas, cedidas o pendientes de cesión.
- Relación de cuentas canceladas durante el ejercicio indicando motivo y autorización.

#### Pruebas que Deben Realizarse a Fecha Determinada

- Corte de facturación.
- Arqueo de facturas.
- Confirmación de saldos.
- Solicitud al departamento legal o abogados de la compañía respecto a la situación de las facturas en su poder para trámite de cobro.

### Revisión

#### Verificación

- Sumar los saldos de la relación de clientes a fin de determinar su corrección aritmética.
- Cotejar su saldo con el libro mayor.
- Cotejar los saldos de la relación con los auxiliares respectivos.
- Integrar su saldo por movimientos mensuales y saldos acumulados por el ejercicio que se revisa.
- Analizar los saldos de cada uno de los clientes. En los casos en que el arqueo se practique a la fecha de cierre del ejercicio, este análisis será posible obtenerlo simultáneamente.

### Comprobación

- Al cierre del ejercicio o fecha determinada anterior al cierre.
- En fecha posterior a la que se revisa (en este caso sólo se arquearán facturas expedidas hasta la fecha de la revisión).
- Confirmación de saldos.
- Consultar la conveniencia de confirmar cuentas canceladas.
- Solicitud al departamento legal o abogados de la compañía respecto a la situación de las facturas en su poder para trámite de cobro.
- Cotejar los datos recibidos contra los análisis de saldos respectivos.
- Aclarar las facturas no reportadas en la información solicitadas con base en los resguardos respectivos.
- Otras aclaraciones con el departamento legal o abogados por insuficiencia de datos.

- Solicitar a la compañía la investigación y aclaración de las confirmaciones recibidas de inconformidad, informando de su resultado al responsable de la auditoría.
- Revisar los ajustes o aclaraciones determinadas con motivo al punto anterior.
- Solicitar dirección correcta de las confirmaciones devueltas por el correo.
- Envío de segunda solicitud.
- Revisar cobros posteriores.
- Alcance de la revisión anterior.
- Sumar las facturas expedidas en los dos meses de mayor significación y cotejar su importe contra los movimientos operados en el libro mayor.
- Revisar en forma selectiva los movimientos registrados.
- Revisar en forma selectiva cuentas canceladas durante el ejercicio.
- Resultados obtenidos en la confirmación de saldos.

#### Estimación o Valuación

- Clasificación por antigüedad de saldos, como sigue:

1	a	90	días
91	a	180	días
181	a	360	días
más de		360	días

- Estimación de cuentas incobrables con base en la clasificación anterior.

a) En función de porcentos de aplicación.

b) En forma particularizada, recabando opinión de funcionarios responsables.

- Repercusión en la estimación de cuentas incobrables por cambio de métodos seguido, comparativamente con el ejercicio anterior.
- Grado de cobrabilidad de documentos en trámite legal.
- Estimación de cuentas incobrables en función al importe de las cuentas canceladas en el ejercicio que se revisa y ejercicios anteriores, recabando opinión de funcionario responsable.
- Solicitar opinión de funcionario responsable respecto a exceso en los límites de crédito autorizados.
- Estimación por devoluciones, rebajas y descuentos sobre ventas, consignaciones y otras reclamaciones.
- Cuentas sin referencias completas o en suspenso.
- Cuentas sobre las cuales pesa algún gravamen.
- Cuentas descontadas, cedidas o pendientes de cesión.
- Ajustes derivados con motivo de las confirmaciones de saldos.
- Ajustes derivados con motivo de la revisión en general.

#### Operaciones y Situaciones Subsecuentes

- Revisión de los movimientos operados en los primeros días del ejercicio siguiente al que se revisa, con el objeto de determinar su procedencia y corrección.
- Contratos en los que se modifiquen sustancialmente precios de venta y bases de contratación.
- Fusión, liquidación o quiebra de algún cliente cuya importancia relativa afecte el saldo de esta cuenta.
- En general todas aquellas operaciones y situaciones subsecuentes que influyan en la interpretación de su saldo y de las cuales tengamos conocimiento hasta la fecha de preparar el borrador de los estados financieros y dictamen relativo.

## DOCUMENTOS POR COBRAR

### Datos que Deben Solicitarse al Cliente

- Relación de aceptantes de documentos.
- Análisis de los saldos de cada uno de los aceptantes. (Obtener o preparar, en su caso).
- Clasificación por vencimiento y antigüedad de saldos, como sigue:

a) <u>Por Vencer</u>	b) <u>Vencidos</u>
1 a 90 días	1 a 90 días
91 a 180 días	91 a 180 días
181 a 360 días	181 a 360 días
más de 360 días	más de 360 días

- Corte de documentos (Obtener o preparar en su caso)
- Relación en la que se comparan los saldos de aceptantes a la fecha de la revisión con los existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior.
- Trabajo desarrollado, en su caso, por el Departamento de Auditoría Interna. (Fundamentalmente resultado de arcos y confirmaciones de saldos).
- Copia de resguardos por documentos en trámite legal.
- Relación de documentos entregados a instituciones bancarias para su trámite de cobro.
- Relación de documentos descontados.
- Copia de los recibos bancarios, en su caso, a que se refieren los dos puntos anteriores.
- Relación de documentos sobre los cuales pese algún gravamen.
- Relación de documentos expedidos en garantía.
- Relación de documentos vencidos.



- Relación de documentos cancelados durante el ejercicio indicando motivo y autorización.

#### Pruebas que Deben Realizarse a Fecha Determinada

- Corte de documentos.
- Arqueo de documentos.
- Confirmación de saldos.
- Envío de formularios de confirmación bancaria.
- Solicitud al departamento legal o abogados de la compañía, respecto a la situación de los documentos en su poder para trámite de cobro.

#### Revisión

##### Verificación

- Sumar los saldos de la relación de aceptantes a fin de determinar su corrección aritmética.
- Cotejar su saldo con el libro mayor.
- Cotejar los saldos de la relación con los auxiliares respectivos.
- Integrar su saldo por movimientos mensuales y saldos acumulados por el ejercicio que se revisa.
- Analizar los saldos de cada uno de los aceptantes. En los casos en que el arqueo se practique a la fecha de cierre del ejercicio, este análisis será posible obtenerlo simultáneamente.

#### Comprobación

- Arqueo de documentos 1, 2, 3 y 23
- a) Al cierre del ejercicio o fecha determinada anterior al cierre.

b) En fecha posterior a la que se revisa. (En este caso solo se arquearán documentos aceptados hasta la fecha de su revisión).

- Confirmación de saldos.
- Consultar la conveniencia de confirmar cuentas canceladas.
- Envío de formularios de confirmación bancarias. (Se efectúa al revisar bancos).
- Solicitud al departamento legal o abogados de la compañía, respecto a la situación de los documentos en su poder para trámite de cobro.
- Cotejar los datos recibidos a que se refieren los puntos 4 y 5 contra los análisis de saldos respectivos.
- Aclarar los documentos no reportados en la información solicitada con base en los contrarecibos o resguardos relativos.

a) Con instituciones bancarias

b) Con el departamento legal o abogados

- Solicitar a la compañía la investigación y aclaración de las circulares recibidas de inconformidad, informando de su resultado al responsable de la auditoría.
- Revisar los ajustes o aclaraciones determinadas con motivo del punto anterior.
- Solicitar dirección correcta de las circulares devueltas por correo.
- Envío de segunda solicitud.
- Revisar cobros posteriores.
- Alcance de la revisión anterior.
- Revisar en forma selectiva los movimientos registrados en determinados aceptantes.

- Revisar en forma selectiva documentos cancelados durante el ejercicio.
- Resultados obtenidos en la confirmación de saldos.

Estimación o Valuación

- Clasificación por vencimiento y antigüedad de saldos como sigue:

a) <u>Por Vencer</u>	b) <u>Vencidos</u>
1 a 90 días	1 a 90 días
91 a 180 días	91 a 180 días
181 a 360 días	181 a 360 días
más de 360 días	más de 360 días

- Estimación de cuentas incobrables con base en la clasificación anterior.

- a) En función a porcentajes de aplicación.
- b) En forma particularizada, recabando opinión de funcionario responsable.

- Repercusión en la estimación de cuentas incobrables por cambio del método seguido, comparativamente con el ejercicio anterior.
- Grado de cobrabilidad de documentos en trámite legal.
- Documentos descontados.
- Documentos sobre los cuales pese algún gravamen.
- Corrección y registro de los intereses estipulados, en su caso (al revisar deudores diversos).
- Ajustes derivados con motivo de la confirmación de saldos.
- Ajustes derivados con motivo de la revisión general.

### Operaciones y Situaciones Subsecuentes

- Revisión de los movimientos operados en los primeros días del ejercicio siguiente al que se revisa, con el objeto de determinar su procedencia y corrección.
- Fusión, liquidación o quiebra de algún aceptante cuya importancia relativa afecte el saldo de esta cuenta.
- En general todas aquellas operaciones y situaciones subsecuentes que influyan en la interpretación de su saldo y de las cuales tengamos conocimiento hasta la fecha de preparar el borrador de los estados financieros y dictamen relativo.

### DOCUMENTOS DESCONTADOS

#### Datos que Deben Solicitarse al Cliente

- Relación de aceptantes o endosatarios, en su caso, por descuento de documento.
  - Análisis de los saldos de cada uno de los aceptantes o endosatarios . (Obtener o preparar, en su caso).
  - Relación en la que se comparen los saldos por descuento de documentos a la fecha de la revisión con los existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior.
  - Trabajo desarrollado, en su caso, por el Departamento de Auditoría Interna.
  - Relación de documentos suscritos a favor de la compañía y endosados a su vez por ésta a terceros en pago de obligaciones.
  - Copia de los recibos bancarios por descuento de documentos
- a) Al cierre del ejercicio (se solicitó revisar documentos por cobrar)

- b) En el mes de mayor significación.

### Pruebas que Deben Realizarse a Fecha Determinada

#### - Confirmaciones de saldos

- a) Saldos a cargo de aceptantes de documentos (se efectúa al revisar documentos por cobrar).
- b) Saldos a favor de endosatarios por descuento de documentos.
- c) Saldos a favor de terceros por endoso de documentos en pago de obligaciones.

- Envío de formularios de confirmación bancaria (Se efectúa al revisar bancos).

### Revisión

#### Verificación

- Sumar los saldos de la relación de aceptantes o endosatarios, en su caso, a fin de determinar su corrección aritmética.
- Cotejar su saldo con el libro mayor.
- Cotejar los saldos de la relación con los auxiliares respectivos.
- Integrar su saldo por movimientos mensuales y saldos acumulados por el ejercicio que se revisa.
- Analizar los saldos a cargo de cada uno de los aceptantes endosatarios, en su caso.

### Comprobación

- Confirmación de saldos.

- a) Saldo a cargo de aceptantes de documentos. (Se efectúa al revisar documentos por cobrar).
  - b) Saldo a favor de otros endosatarios por descuento de documentos. (Que no sean instituciones bancarias).
  - c) Saldo a favor de terceros por endoso de documentos en pago de obligaciones.
- 
- Envío de formularios de confirmación bancaria. (Se efectúa al revisar bancos).
  - Cotejar los datos recibidos a que se refieren los incisos b y c, del punto anterior y el siguiente, contra los análisis de saldo respectivos.
  - Aclarar los documentos no reportados a que se refiere el envío de formularios, con base en los recibos bancarios expedidos.
  - Otras aclaraciones por insuficiencia de datos.
  - Solicitar a la compañía la investigación y aclaración de las confirmaciones recibidas de inconformidad informando de su resultado al responsable de la auditoría.
  - Revisar los ajustes o aclaraciones determinados con motivo del punto anterior.
  - Solicitar dirección correcta de las circulares devueltas por el correo.
  - Envío de segunda solicitud.
  - Revisar cobros posteriores.
  - Alcance de la revisión anterior.
  - Revisar los descuentos operados en el mes de mayor significación con base en los recibos bancarios expedidos.
  - Revisar en forma selectiva los movimientos registrados en determinados aceptantes o endosatarios.
  - Resultados obtenidos en las confirmaciones de saldos.

### Estimación o Valuación

- Documentos descontados que al cierre del ejercicio no hubiesen sido pagados por el aceptante y permanecieran registrados en esta cuenta.
- Documentos descontados en trámite de protesto.
- Omisiones de registros por endoso de documentos a terceros en pago de obligaciones.
- Corrección y registro de los interesados estipulados, en su caso. (Al revisar Deudores Diversos).
- Ajustes derivados con motivo de las confirmaciones de saldos.
- Ajustes derivados con motivo de la revisión general.

### Operaciones y Situaciones Subsecuentes

- Revisión de los movimientos operados en los primeros \_\_\_\_\_ días del ejercicio siguiente al que se revisa con objeto de determinar su procedencia y corrección. (fundamentalmente documentos devueltos y cargados a la compañía por falta oportuna de cobro).
- Fusión, liquidación o quiebra de algún aceptante cuya importancia relativa afecte el saldo de esta cuenta.
- En general todas aquellas operaciones y situaciones subsecuentes que influyan en la interpretación de su saldo y de las cuales tengamos conocimiento hasta la fecha de preparar el borrador de los estados financieros y dictamen relativo.

### **DEUDORES DIVERSOS, PRESTAMOS AL PERSONAL Y ANTICIPOS A PROVEEDORES**

### Datos que Deben Solicitarse al Cliente

- Relación de deudores.
- Análisis de los deudores de mayor significación. (Obtener o preparar en su caso).
- Alcance del análisis anterior.
- De ser posible, clasificación por antigüedad de saldos, como sigue: (Obtener o preparar en su caso).

1 a 90 días  
91 a 150 días  
181 a 360 días  
más de 360 días

- Relación en la que se comparen los saldos deudores a la fecha de la revisión con los existentes al cierre del ejercicio inmediato anterior.
- Trabajo desarrollado, en su caso, por el Departamento de Auditoría Interna. (Fundamentalmente confirmación de saldos y autorización y descuento de préstamos al personal).
- Base para el otorgamiento de préstamos al personal.

Límites  
Descuentos  
Autorización

- Copia de resguardos por adeudos en trámite legal.
- Relación de cuentas a cargo de personal que ya no esté laborando en la compañía.
- Relación de cuentas canceladas durante el ejercicio indicando motivo y autorización.

Pruebas que Deben Realizarse a Fecha Determinada

- Confirmación de saldos.



- Solicitud al departamento legal o abogados de la compañía respecto a la situación de determinados adeudos cuyo trámite de cobro se les ha encomendado.

### Revisión

#### Verificación

- Sumar los saldos de la relación de deudores a fin de determinar su corrección aritmética.
- Cotejar su saldo con el libro mayor.
- Cotejar los saldos de la relación con los auxiliares respectivos.
- Integrar su saldo por movimientos mensuales y saldos acumulados por el ejercicio que se revisa.
- Analizar los saldos de los deudores de mayor significación.
- Alcance del análisis anterior.

### Comprobación

- Confirmación de saldos.
- Consultar la conveniencia de confirmar cuentas canceladas.
- Solicitud al departamento legal o abogados de la compañía, respecto a la situación de determinados adeudos cuyo trámite de cobro se les haya encomendado.
- Cotejar los datos recibidos contra los análisis de saldos respectivos.
- Aclarar los adeudos no reportados en la información solicitada con base en los resguardos respectivos.
- Otras aclaraciones con el departamento legal o abogados por insuficiencia de datos.
- Solicitar a la compañía la investigación y aclaración de

- las circulares recibidas de inconformidad, informando de su resultado al responsable de la auditoría.
- Revisar los ajustes o aclaraciones determinadas con motivo del punto anterior.
  - Solicitar dirección correcta de las confirmaciones devueltas, por el correo.
  - Envío de segunda solicitud.
  - Revisar en forma selectiva los movimientos registrados en los deudores de mayor significación, cuyos saldos fueron analizados.
  - Alcance de la revisión anterior.
  - Revisar cobros posteriores.
  - Alcance de la revisión anterior.
  - Revisar en forma selectiva cuentas canceladas durante el ejercicio.
  - Resultados obtenidos en la confirmación.

#### Estimación o Valuación

- De ser posible, clasificación por antigüedad de saldos como sigue:

1	a	90	días
91	a	180	días
181	a	360	días
más de		360	días

- Estimación de cuentas incobrables con base en la clasificación anterior.
- a) En función a porcentos de aplicación.
  - b) En forma particularizada, recabando opinión de funcionarios responsables.

- Recuperación en la estimación de incobrables por cambio de método seguido, comparativamente con el ejercicio anterior
- Grado de cobrabilidad de adeudos en trámite legal.
- Cuentas sin referencias completas, en suspenso o reclamación.
- Cuentas a cargo de personal que ya no esté laborando en la compañía.
- Ajustes derivados con motivo de la confirmación de saldos.
- Ajustes derivados con motivo de la revisión general.

### Operaciones y Situaciones Subsecuentes

- Revisión de los movimientos operados en los primeros \_\_\_\_\_ días del ejercicio siguiente al que se revisa, con el objeto de determinar su procedencia y corrección.
- En general todas aquellas operaciones y situaciones subsecuentes que influyan en la interpretación de su saldo, y de las cuales tengamos conocimiento hasta la fecha de preparar el borrador de los estados financieros y dictamen relativo.

### **ESTIMACION DE CUENTAS INCOBRABLES**

La revisión de esta cuenta constituye en sí uno de los objetivos de la revisión de cuentas y documentos por cobrar relativo a la cobrabilidad de sus saldos y estimación de su valor a la fecha de la revisión.

Por lo anterior y dado que en cada una de las cuentas que integran este renglón del balance general, se han indicado los pasos tendientes a la valuación de los derechos registrados, bastará con resumir el resultado de las investigaciones efectuadas en cada una de ellas a fin de juzgar en

conjunto sobre el saldo que ha de presentarse en el balance general.

Dada la naturaleza de las cuentas y documentos por cobrar, las cancelaciones a que hizo referencia en el desarrollo de este programa, corresponde en principio a los movimientos deudores de esta cuenta, por lo que en relación a los créditos operados, deberán satisfacerse las pruebas necesarias a fin de comprobar su corrección y registro a través de la revisión de pólizas, comprobantes debidamente autorizados, auxiliares y libros de contabilidad, así como observarse que los cargos resultados correspondan a las cuentas establecidas para tal efecto, vigilando en todo caso la repercusión que desde el punto de vista fiscal y de acuerdo con la ley de la materia, tengan los movimientos registrados en esta cuenta.

- Alcance revisión movimientos deudores.
- Alcance revisión movimientos acreedores.
- Determinación de la suficiencia de su saldo.
- Asientos de ajuste.

CAPITULO V  
D I C T A M E N

ANTECEDENTES

La ley Británica de Sociedades Mercantiles, fue quien dió reconocimiento a la profesión del auditor, en el año de 1862, pero fue hasta el año de 1909 cuando se establecieron las disposiciones que garantizaban la independenciam del mismo: además se exigía la intervención obligatoria de auditores en determinadas compañías. El auditor únicamente verificaba las existencias de caja, los activos fijos a su costo histórico y las deudas específicas con los proveedores de la empresa, por consiguiente se podían comprobar aproximadamente las cifras mostradas en los estados financieros. Por lo tanto, al emitir el auditor su informe sobre la revisión efectuada, aseguraban que las cifras contenidas en él presentaban con exactitud la situación de la empresa, es por esto que usaban el término de certificado que significaba asegurar, afirmar o dar por cierto alguna cosa. El 7 de abril de 1888 se publicó en la revista The Accountant de Londres, el siguiente dictamen:

Tengo Delante de mí... limitado al año terminado en Septiembre 30 de 1887, el que fue auditado y hallado correcto.

Con la frase auditado y encontrado correcto, se originó la evolución del dictamen. a principios de este siglo, se creía que la auditoría de estados financieros se realizaba en una forma detallada y que su objetivo primordial era descubrir fraudes u otras irregularidades que hubiera en la compañía.

Debido a la naturaleza dinámica de la profesión, el dictamen ha sufrido modificaciones en las que se ha buscado la mejor comprensión de su contenido conforme al desarrollo económico de la época. El texto de dictamen que se utilizó en los Estados Unidos de Norteamérica por el año de 1900 fue el siguiente:

Hemos examinado los libros y cuentas de la Compañía "X" por el año que terminó el \_\_\_\_\_ de 19\_\_\_\_ 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 1917 el Instituto Americano de Contadores Públicos a petición de la Federal Trade Commission preparó un folleto sobre la auditoría de balance que se nombró "Métodos Aprobados para la Preparación de Balances Generales". Este fue el primer plan para unificar la forma del dictamen, que fue el siguiente:

He practicado una auditoría de las cuentas de la Compañía "X" por el periodo al ... 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 Reserva Federal y en mi opinión presentan la posición financiera de la Compañía "X", al ... y el resultado de sus operaciones por el periodo indicado.

Como podemos observar, aquí se plasma el término "Certifico". La certificación de estados financieros nos indica que es afirmación de la veracidad de dichos estados, por consiguiente en la actualidad no es aplicable ese término ya que no se trata de asegurar o dar por cierto el contenido de los estados financieros sino solamente opinar sobre si presentan o no razonablemente la información financiera. También podemos ver que los estados financieros

se presentan con el plan aprobado por la junta de la Reserva Federal.

Debido a las discrepancias existentes sobre la presentación de los estados financieros, en el año de 1934 la Bolsa de Valores de Nueva York y el Instituto Americano de Contadores Públicos emitieron un folleto denominado "Auditoría de las Cuentas de Sociedades en el que se recomendó la redacción del dictamen siguiente:

Hemos examinado el Balance General de la Compañía "X", al ... 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 la 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 .... y los resultados de sus operaciones por el año terminado en esa fecha.

A diferencia del dictamen de 1917, este último incluye por primera vez el examen de los Estados de Superávit, elimina la palabra certificado y se omite el juicio que se formó el Licenciado en Contaduría, se menciona que los estados financieros presentan razonablemente la información de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

En 1941, la Securities and Exchange Commission (Comisión de Valores y Cambios) manifestó que el dictamen de 1943 era imperfecto ya que no se mencionaba si el examen se había practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, reconociendo esta necesidad, el Instituto Americano de Contadores Públicos revisó su anterior forma de dictaminar y concluyó en el siguiente dictamen:

He examinado el Balance General de la Compañía "X" al ... y los estados de pérdidas y ganancias por el año terminado en esa fecha.

Se revisó el sistema de control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía y sin llevar a cabo una auditoría detallada de las operaciones, examiné e hice pruebas de sus registros y documentos de la contabilidad mediante métodos y con la amplitud que se consideró necesaria. Dicho examen fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas aplicables en las circunstancias incluyendo todos los procedimientos que consideré necesarios.

En mi opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias y de Superávit adjuntos que le son relativos, presentan razonablemente la posición financiera de la compañía "X" al ... y los resultados de sus operaciones por el expresado año, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados sobre bases análogas a las del año inmediato anterior.

En este dictamen se menciona la revisión del control interno, se indica que se hicieron previamente las pruebas de los registros y documentos de contabilidad, mediante la aplicación de métodos y con la amplitud que se consideraron necesarios; se hace mención del uso de las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, además se declara que se utilizaron los procedimientos de auditoría que se



consideraron necesarios, también se amplía la mención de la aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, indicando que fueron consistentes con el año anterior.

En 1951, el Instituto Americano de Contadores Públicos emitió un folleto titulado "Codification of Statements on Auditing Procedure" en el que se recomendó entre otras cosas el uso de un dictamen estándar al que se llamó Short Form of Report que fue elegido rápidamente por los Licenciados en Contaduría, y dice así:

Hemos examinado el balance general de la Compañía "X", al ... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad, así como otros procedimientos de auditoría que juzgamos necesarios en vista de las circunstancias.

En nuestra 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 financiera de la Compañía "X" al .... el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados aplicados sobre bases consistentes con las del ejercicio anterior.

Como podemos observar en este dictamen han sido eliminadas las palabras aplicables a las circunstancias al referirse a las normas de auditoría, así como también fue suprimida la revisión del control interno, en virtud de que ya va implícita dicha revisión en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En el campo de la auditoría se considera necesaria una reestructuración del dictamen en base a que ya hay más confianza en el ejercicio de la contaduría en su fase de auditoría externa, actualmente el campo profesional en esta área ha superado diversos obstáculos, extendiéndose su ámbito de trabajo.

El examen de estados financieros apoya las normas de auditoría dentro de las normas relativas al trabajo, se obliga a la obtención de la evidencia suficiente y competente o sea, por parte del auditor que le permitan emitir una opinión profesional. Se agrega que el auditor tuvo que efectuar revisión de documentos, registros de contabilidad y aplicar procedimientos a circunstancias especiales.

El dictamen propuesto por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., en el año de 1974 en base a las consideraciones anteriores ha sido sugerido de la siguiente forma:

Hemos examinado el Balance de la Compañía "X" al ... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias y de Variaciones en el Capital Contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Nuestro examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

En esta opinión el Balance General y los Estados de Pérdidas y Ganancias que se anexan reflejan razonablemente la situación financiera de la Compañía "X", al ... y el resultado de sus operaciones y las variaciones de su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Como podemos apreciar desaparece la frase en consecuencia, incluyo las pruebas de la documentación y registros de contabilidad así como otros procedimientos de auditoría que juzgue necesarios en vista de las circunstancias ya que va implícito en las normas de auditoría generalmente aceptadas, se elimina que los principios fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

Debido a estos puntos, los lectores pueden encontrar complicada la expresión de la opinión del Licenciado en Contaduría por el uso de los tecnicismos relativos a las normas de auditoría generalmente aceptadas ya que no conocen ni tienen obligación de conocer los principios de contabilidad generalmente aceptados. Esto coloca al lector en la situación de no comprender con exactitud el alcance que tiene la referencia de dichos tecnicismos.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría recomienda el texto del nuevo dictamen sobre los estados financieros con la finalidad de que sean de uso general. Este dictamen se caracteriza por ser sencillo en la redacción y de fácil comprensión para el usuario en general:

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 .... al 31 de diciembre de ... y los resultados de sus operaciones por el, año que terminó en esa fecha.

Este dictamen nos indica que se aplicaron consistentemente los principios de contabilidad generalmente aceptados, también se menciona la responsabilidad de la compañía en la preparación de los estados financieros.

Los lectores de estados financieros se apoyan en la información contenida en ellos, para la toma de importantes decisiones. Por ejemplo un banco cuando recibe solicitudes de crédito de importancia, solicitan inmediatamente los estados financieros dictaminados de las empresas solicitantes. Después de recibir los estados financieros dictaminados el banco examinará junto con otros datos para poder decidir si se da o no el crédito con un grado razonable de riesgo. Consecuentemente ellos deben contar con la seguridad de que los estados financieros son dignos de confianza y que presentan razonablemente la situación de la empresa y los resultados del ejercicio.

Esta seguridad proporcionada acerca de la razonabilidad de los estados financieros se logra cuando se acompaña de un dictamen. El dictamen indica si los hechos presentan razonablemente la situación financiera de la empresa y los resultados de sus operaciones de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

#### CONCEPTO E IMPORTANCIA

La Comisión de Normas de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., define al dictamen del auditor como que es el documento formal que suscribe el Licenciado en Contaduría conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público ve de su trabajo.

- El Comité de Terminología del Instituto Americano de Contadores Públicos lo define como:

"El documento por medio del cual el Licenciado en Contaduría independiente, señala brevemente la naturaleza y el alcance de la auditoría que ha realizado y expresa la opinión que se ha formado respecto de los estados financieros".

- La Comisión Nacional de Valores lo define como:

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

- El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos dice:

"Es el documento formal que suscribe el Licenciado en Contaduría conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza alcance y resultados del examen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

- Téllez Trejo Benjamín, lo define como:

"Un documento de elementos aceptados por la profesión y por el público con que el Licenciado en Contaduría Pública expresa su opinión concisa sobre los estados financieros de una empresa, examinados por él".

## IMPORTANCIA

Dentro de la vida socioeconómica de nuestro país, la importancia que reviste la profesión del Licenciado en Contaduría es fundamental y primordial para el desarrollo tan necesario en la vida de los negocios.

Las normas de auditoría generalmente aceptadas, señalan claramente que el Licenciado en Contaduría sólo puede asociar su nombre a estados financieros cuando haya hecho un examen de ellos. Por lo tanto, el dictamen como corolario de la revisión efectuada, constituye una valiosa opinión de un profesional ajeno a la entidad, por medio del cual informa los resultados de la investigación realizada.

Aun cuando aparentemente, es muy breve la opinión del Licenciado en Contaduría, expresada a través de un dictamen normal, si se analiza detenidamente cada una de las frases que utiliza en dicho documento, podremos darnos cuenta de que en ellos se hace comentario claro y conciso de la fase de la auditoría practicada y los procedimientos seguidos, así como la opinión del Licenciado en Contaduría sobre los estados financieros sometidos a su consideración.

Esta importancia radica en la necesidad que tiene cada usuario de los estados financieros dictaminados que son los siguientes:

- Dueños o accionistas, a ellos les da confianza y seguridad de sus aportaciones e inversiones.
- Consejo de Administración para saber si es correcta la administración de la entidad, de conformidad con los estatutos

- Comisarios, para vigilar la Administración de la entidad.
- Directivos y funcionarios, para saber si la toma de decisiones es correcta.
- Trabajadores, para asegurarse del cumplimiento de la participación de utilidades.
- Proveedores, para determinar y vigilar el límite de crédito de entidad.
- Banca, para poder determinar el monto de los financiamientos de acuerdo con la capacidad de pago y garantizar el mismo de acuerdo con la productividad de la entidad.
- Gobierno, para tener la seguridad de que los causantes han declarado correctamente sus impuestos y tener los datos verídicos para llevar a cabo las estadísticas económicas del país.
- Inversionistas, para medir la conveniencia en los ingresos como accionistas de acuerdo con el rendimiento de la entidad.

#### FORMAS DE EMITIR UN DICTAMEN

De acuerdo a las circunstancias que se hayan presentado durante la auditoría, existen varias formas alternas que puede asumir el dictamen, las cuales son las siguientes:

##### Limpio o Sin Salvedades

Se da cuando el trabajo ha sido realizado sin ninguna limitación o salvedad, es decir, cuando el licenciado en

Contaduría realizó su trabajo, sin limitaciones en la aplicación de procedimientos de auditoría ni detectó desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y tampoco observó ninguna inconsistencia de las bases de aplicación en dichos principios, consecuentemente las cifras que se muestran son razonablemente correctas. Un ejemplo de este dictamen es el siguiente:

He examinado el balance general de la Compañía "X", al ... y los correspondientes Estados de Pérdidas y Ganancias, de movimientos en el Capital Contable y de Cambios en la Situación Financiera en Base a Efectivo por el ejercicio terminado a esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios de acuerdo a las circunstancias.

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

Como podemos observar, está integrado de dos párrafos, el primero denominado de alcance o de identificación ya que señala el grado de trabajo realizado y la identificación de los estados financieros; el segundo, denominado de opinión, donde el Licenciado en Contaduría expresa su juicio profesional de los mismos.



### Salvedades o Excepciones

El diccionario define a la salvedad como garantía, seguridad, razonamiento o advertencia que se emplea como excusa, descarga o limitación de lo que se va a decir o a hacer.

Por consiguiente, las salvedades que se presentan en el dictamen de un Licenciado en Contaduría Pública significan una honradez profesional, por esta razón le será útil tanto al Licenciado en Contaduría como a las personas que dependen del juicio que éste emitirá, puesto que el dictamen tiene por objeto informar razonablemente la situación financiera de la empresa sobre la que se está expresando la opinión.

Cuando son varias las salvedades o cuando éstas son muy extensas como para incluirlas en el dictamen se pueden poner como notas al pie del balance, haciendo mención de ellas en el dictamen, por ejemplo:

Con las salvedades que se describen en las notas a los estados financieros que figuran al pie del balance adjunto, en mi opinión, este documento y el estado...

Normalmente las auditorías concluyen en la presentación de un informe normal, breve y sin salvedades, pero existen circunstancias en las que no es posible hacerlo. Estas salvedades pueden ser originadas por las siguientes razones:

- Por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

Este tipo de dictamen se usa cuando la salvedad(es) tiene(n) una importancia considerable pero no tanto como para negar su opinión. Aquí se mencionan en párrafos por separado la

salvedad tanto las causas como los efectos que implicaron la desviación en los principios de contabilidad, ejemplo de este dictamen es el siguiente:

En mi opinión con base en el examen que practiqué y a excepción de la insuficiencia que se menciona en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la Compañía "X", al ..... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

La estimación de cuentas incobrables es insuficiente en la cantidad de \$5'000,000, como se describe en la nota ... a los estados financieros.

- Por desviaciones en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.

Esta salvedad se refiere a la falta de consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad de año a año. Cuando la compañía ha modificado sus principios constantemente, se hace necesario que el auditor elabore su informe anotando una salvedad.

Aquí el auditor usa las palabras "excepto por" mencionando en qué rubro está la inconsistencia, su importancia dentro del estado financiero, así como el efecto del cambio, por ejemplo:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de la Compañía "X", S.A., al 31 de diciembre de 19\_\_\_ y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha, excepto que en cuanto a la aplicación consistente de principios de

contabilidad generalmente aceptados hubo un cambio con el que estoy de acuerdo, en el método para valorar los inventarios. El año anterior se valoraron a base de PEPS y al fin del presente año se valoraron a base de UEPS, método que en este caso considero más aceptable. El cambio afectó la utilidad neta del año, reduciendo en la cantidad de \$ \_\_\_\_\_ después de considerar el efecto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en la utilidad.

- Por limitaciones en el alcance del examen practicado.

Las salvedades se incluyen normalmente en el primer párrafo conocido como el de alcance que es donde el auditor describe el trabajo que realizó, después agregará las palabras "excepto que" o "sin embargo" y después mencionará las limitaciones que se le hayan presentado para la realización del trabajo de auditoría. Las limitaciones existirán cuando el licenciado en Contaduría Pública encuentre impráctico obtener confirmación de las cuentas por cobrar, cuando no pueda observar el inventario físico, como ejemplo de este dictamen tenemos el siguiente:

En mi opinión, con base en el examen que efectué y excepto por la falta de verificación de cuentas por cobrar, mencionada en el párrafo siguiente, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía presentan la situación financiera de ....

A solicitud de la empresa no efectué confirmación directa de las cuentas por cobrar especiales con importe de \$1'500,000. ni me fue posible satisfacerme de su corrección por otros procedimientos.

También puede suceder que a una compañía sobre la que se le está informando en los estados consolidados, sea auditada por una firma de contadores diferente a la que informa sobre

los estados financieros consolidados, entonces si la subsidiaria es de importancia el informe de dichos estados incluirá una salvedad en cuanto al alcance, haciendo mención de que las subsidiarias fueron auditadas. Esta salvedad también se presenta en el párrafo de opinión, como sigue:

En nuestra opinión, basados en nuestro examen y en los informes de otros licenciados en contaduría independientes, mencionados arriba...

El auditor no deberá emitir un informe en el que su opinión esté sujeta a restricciones considerables que indique que no se llevó a cabo una auditoría adecuada. El auditor determinará el grado en el que una limitación le prohíba expresar su opinión.

#### **Incertidumbres**

En ocasiones se presentan limitaciones en algunas cuentas de balance, esto se debe a que hay cuentas cuyos efectos no terminan a la fecha de los estados financieros, pero existirán situaciones en las que permanezca una incertidumbre de importancia y su solución repercuta considerablemente en los estados financieros. Cuando existan incertidumbres es necesario realizar un cuidadoso y profundo examen así como una evaluación de las diferentes alternativas y así aplicar el mejor juicio tanto por parte del cliente como del auditor y así llegar a una conclusión. Por ejemplo:

He examinado...

Durante el ejercicio, la empresa fue demandada por supuesto incumplimiento de garantía, por un importe no menor a \$25'000.000., la empresa no ha constituido reservas por considerar que la demanda es injusta pero si el resultado final del juicio favoreciera a la parte demandante, el patrimonio de la empresa se vería afectado.

por lo menos en el 50% de dicha cantidad, después del efecto de impuesto y participación.

En mi opinión sujeta a los efectos que puedan derivarse de que se realice o no la contingencia mencionada en el párrafo anterior, los estados financieros que se adjuntan presentan razonablemente la...

#### Negativo u Opinión Adversa

Este dictamen existe cuando las salvedades por desviaciones en los principios de contabilidad sean de tal magnitud que los estados financieros no muestren la situación financiera. En este caso se deberá mencionar las causas que justifiquen esta negación en un párrafo por separado, por ejemplo:

He examinado...

En el curso de mi examen observé lo siguiente:

1. No se ha calculado correctamente la depreciación del activo fijo, de acuerdo con estudios técnicos la depreciación acumulada es insuficiente en \$5'000,000.00.
2. De acuerdo con informes proporcionados por el tesorero y abogados de la compañía, la estimación para cuentas de cobro dudoso es inferior a las posibles pérdidas en la recuperación de adeudos en aproximadamente - - - \$4'000,000.00.
3. Los inventarios incluyen material obsoleto por \$6'000,000.00., que según estimaciones de los peritos pueden ser vendidas a un precio máximo de \$1'000,000.00 para los cuales no se ha constituido reserva para castigo.

De contabilizarse los conceptos anteriores, el capital contable y el activo se verían reducidos en \$14'000,000.00.

En mi opinión por razones expresadas en los párrafos anteriores los estados que se adjuntan

no presentan la situación financiera de la Compañía "X", S.A. ni el resultado de sus operaciones por el año ...

#### ABSTENCION DE OPINION

Esta se presenta cuando existen limitaciones en el examen del auditor, ya sea por el cliente o por las circunstancias, al grado en que por estas limitaciones el auditor no pueda formarse una opinión sobre los estados financieros en su conjunto.

En este caso el dictamen debe ser redactado de una forma especial ya que no es aplicable al texto oficial. Se debe hacer la indicación de cómo se realizó el examen y en sustitución del párrafo final del dictamen se incluye el texto siguiente:

He examinado el balance general de la Compañía "X", S.A. al .... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos. Mi examen reveló que existen deficiencias de control interno importantes, las que se describen en el párrafo siguiente, las que impiden satisfacerme en forma práctica de la corrección de las ventas del ejercicio.

Las principales deficiencias encontradas fueron:

- a)
- b)
- c)

En vista de la importancia de las deficiencias descritas en los párrafos anteriores, no estoy en aptitud de expresar una opinión sobre los estados financieros que examiné considerando en su conjunto.

Para que el Licenciado en Contaduría pueda emitir un dictamen deberá realizar el examen de los estados financieros apoyándose en las normas de auditoría generalmente aceptadas.

El boletín A nos dice que las normas de auditoría "son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de dicho trabajo".

De este concepto se desprende la siguiente clasificación:

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

Las normas personales se refieren a las cualidades del auditor para realizar el trabajo de auditoría, dentro de estas normas existen cualidades que el contador adquiere antes de asumir un trabajo profesional y cualidades que debe tener durante su actividad profesional, estas cualidades se refieren al entrenamiento técnico y capacidad profesional, cuidado y diligencia profesional e independencia mental.

Existen elementos básicos para poder tener cuidado y diligencia adecuados al trabajo profesional, estos elementos constituyen las normas de ejecución del trabajo que són: Planeación y Supervisión; Estudio y Evaluación del Control Interno.

En atención a las normas de información el Licenciado en Contaduría Pública tiene las siguientes responsabilidades al emitir el dictamen:

1. Debe aclarar su relación con los estados financieros en los que se mencione su nombre y en su caso el trabajo realizado para fijar su responsabilidad en relación con dichos estados.
2. Debe aclarar si los estados financieros puestos a su consideración fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.
3. Debe aclarar si existió consistencia en esos principios en relación con el año anterior.
4. Debe indicar si la información de los estados financieros y de las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.
5. Si existen salvedades, se deben aclarar las causas y los efectos de las mismas.

#### **DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES**

El dictamen de estados financieros para efectos fiscales, es la opinión que el, Licenciado en Contaduría emite, con el propósito de dar a conocer además de la razonabilidad de la situación financiera, la situación fiscal que guarda a determinada fecha: es decir, si ha cumplido o no con las disposiciones fiscales que al respecto marcan las leyes correspondientes.

Cabe señalar que dicha opinión está sujeta al criterio de las autoridades fiscales quienes tienen la facultad de practicar auditorías directas a quienes se dictamine.



Los papeles de trabajo obtenidos de la revisión de auditoría, son la base para preparar indistintamente cualquiera de los dos dictámenes.

Ahora bien, el texto del dictamen para efectos financieros cuando es emitido por una firma de Licenciados en Contaduría, generalmente se elabora en plural y en primera persona, es decir, "Hemos examinado..., En nuestra opinión".

Por otra parte, el dictamen para efectos fiscales a diferencia del anterior, deberá ir suscrito por un Licenciado en Contaduría Pública registrado en la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, Asimismo, el texto estará redactado en singular y en primera persona, o sea "He examinado...., en mi opinión..."

Cabe aclarar, que dicho registro estará sustentado mediante un número que será proporcionado por la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal, el cual será anotado en la parte inferior del texto del dictamen y del informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente.

Este último documento es el resumen del trabajo desarrollado en la revisión de las obligaciones fiscales a su cargo, o en su carácter de retenedor.

La base del informe sobre la situación fiscal se encuentra en las cédulas que prepare la compañía dictaminada, o en algunos casos el Licenciado en Contaduría Pública.

Estos papeles de trabajo son elaborados con el fin de cumplir con los requerimientos de información que solicitan las autoridades fiscales a través del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Es necesario mencionar que el dictamen deberá formularse de acuerdo con las normas de auditoría que regulan la capacidad independiente e imparcialidad profesionales del Licenciado en Contaduría Pública, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.

#### **ANTECEDENTES**

Fue a partir de 1959 que las autoridades fiscales establecieron en México, la política consistente en que los contribuyentes pudieran hacer dictaminar sus estados financieros para efectos fiscales por medio de la opinión de un Licenciado en Contaduría Pública independiente. Es de esta manera como se lleva a cabo por primera vez la idea del legislador, de responsabilizar a un profesionista sobre la actuación de los contribuyentes en su relación con éste. Esta determinación se da al reconocer por medio de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, la facultad que tiene el Licenciado en Contaduría Pública independiente de dictaminar los estados financieros para fines fiscales, ya que recae sobre dicho profesionista toda la responsabilidad acerca de la información contenida en los mismos.

Las disposiciones fiscales a que se hace alusión tuvieron vigencia hasta 1962, año en el cual se emitió el decreto por medio del que se derogaban las disposiciones contenidas en los ordenamientos de 1959, para ser sustituidas por las expedidas en este año. En este decreto se crea la Dirección General de Auditoría Fiscal Federal, misma que tenía como objetivo esencial el vigilar mediante la revisión el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes; tal objetivo o función se desarrolló de la siguiente manera:

- a) Practicando revisiones directas a los contribuyentes mediante auditorías; y
- b) Estudiando los dictámenes por medio del análisis de la información proporcionada por el Licenciado en Contaduría Pública independiente, mediante la realización de pruebas selectivas para comprobar si los dictámenes preparados se sujetarán a las disposiciones fiscales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fue en 1967, año en el que entra en vigor el Código Fiscal de la Federación, que va a regir a partir de ese momento los lineamientos particulares a los que se tendría que apegar el dictamen de estados financieros para efectos fiscales; para esto se establecieron en su artículo 85 las bases para su elaboración.

Asimismo, durante el año de 1980, el H. Congreso de la Unión emite la reglamentación que sirvió de apoyo al ya citado artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, así como algunas reglas para la formulación y presentación de los estados financieros dictaminados para efectos fiscales, éste último mediante disposiciones de carácter general para dicho año.

Las disposiciones establecidas en el Código Fiscal vigente a partir de 1967, tuvieron que ser derogados, ya que en 1981, se publica un nuevo Código Fiscal de la Federación, mismo que actualmente se encuentra vigente.

Las reglas contenidas en el actual Código Fiscal, en lo referente al dictamen de estados financieros para efectos fiscales se incorporan principalmente en su artículo 52; a

diferencia de las disposiciones fiscales vigentes hasta 1981 que lo enmarcaron en el artículo 85. Cabe señalar que fue hasta 1984, año en el que se modifica el reglamento del Código Fiscal, para adaptarlo a las nuevas disposiciones del artículo 52.

Sin embargo, es importante mencionar que a partir de 1981, las autoridades hacendarias han emitido una serie de resoluciones que establecen reglas de carácter general relativas al dictamen de estados financieros, esto con el fin de intentar delimitar con mayor precisión los lineamientos a que debe sujetarse los Contadores Públicos independientes al elaborar un dictamen para estos efectos.

De entre las últimas resoluciones y más importantes, se encuentran las publicadas en el Diario Oficial de la Federación en octubre de 1987, y que surge como consecuencia de las reformas a la Ley del Impuesto Sobre la Renta suscitadas a partir de este año.

#### **REGLAMENTACION ACTUAL**

La reglamentación actual en lo referente a la formulación y presentación del dictamen fiscal, se encuentra contenida en el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación, que a la letra dice:

"Los hechos afirmados en los dictámenes formulados por contadores públicos sobre los estados financieros de los contribuyentes y su relación con el cumplimiento de las disposiciones fiscales así como en las aclaraciones de dichos contadores formulen respecto de sus dictámenes se presumirán ciertos salvo pruebas en contrario, siempre que se reúnan los siguientes requisitos.

- I. Que el Licenciado en Contaduría independiente que dictamine esté registrado ante las autoridades fiscales para estos efectos. Este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de Licenciado en Contaduría Pública y que sean miembros de un colegio de contadores reconocido por la misma Secretaría.
  
- II. Que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones del reglamento de este código y las normas de auditoría que regulan la capacidad, independencia y personalidad profesionales del Licenciado en Contaduría Pública, el trabajo que desempeña y la información que rinda como resultado del mismo.
  
- III. Que el Licenciado en Contaduría Pública, emita conjuntamente con su dictamen un informe sobre la revisión de la situación fiscal del contribuyente en el que se consigne, bajo protesta de decir verdad los datos que señale el reglamento de este código.

Las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales. La revisión de los dictámenes y demás documentos relativos a los mismos se podrá efectuar en forma previa o simultánea al ejercicio de las otras facultades de comprobación respecto de los contribuyentes o responsables solidarios.

Cuando el Licenciado en Contaduría Pública no de cumplimiento a las disposiciones referidas en este artículo, la autoridad fiscal, previa audiencia, suspenderá hasta por tres años los efectos de su

registro. si hubiera reincidencia o el contador hubiera participado en la comisión de un delito de carácter fiscal, se procederá a la cancelación definitiva de dicho registro. En estos casos se dará inmediatamente aviso por escrito al colegio profesional y, en su caso a la Federación de Colegios Profesionales a que pertenezca el Licenciado en Contaduría Pública en cuestión".

Del análisis de este artículo, se desprende esencialmente el hecho de que las autoridades fiscales mediante la autorización para formular dictámenes sobre estados financieros y la situación fiscal, intentan facilitar las revisiones respecto al cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, todo esto al presumir por ciertos los datos presentados en los estados financieros dictaminados, mismos que descansan en la confianza depositada en un Licenciado en Contaduría Pública independiente. Por lo que para que se cumpla con este objetivo, las mismas autoridades fiscales han establecido en el artículo de referencia ciertos requisitos mínimos en la preparación del dictamen, destacando por su importancia los siguientes:

- a) Los estados financieros deberán ser dictaminados única y exclusivamente por un Licenciado en Contaduría Pública.

Al respecto, se puede decir que la profesión de Contador Público está regida por la Ley Reglamentaria del artículo 5o. de la Constitución Política de los Estados Unidos Mexicanos, misma que establece que para ejercer cualquier profesión se requiere:

- Ser mexicano por nacimiento o naturalización y estar en pleno goce y ejercicio de sus derechos civiles.
- Poseer título legalmente expedido y debidamente registrado, y
- Obtener de la Dirección General de Profesiones patente para poder ejercer la profesión de Contador Público.
- Así mismo, al igual que cualquier profesión, el Contador Público se rige por un código de ética profesional, al que deberá apegarse en el ejercicio de su profesión, y en forma más concreta al dictaminar estados financieros.

b) Apegarse a las normas de auditoría.

Como todos sabemos, el dictamen es producto de una auditoría, razón por la cual también para efectos fiscales el dictamen emitido por el Licenciado en Contaduría Pública debe sujetarse a las normas de auditoría establecidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, que de acuerdo con éste son las siguientes:

- Normas personales
- Normas relativas a la ejecución del trabajo, y
- Normas relativas a la información y dictamen

c) Emitir un informe sobre la situación fiscal

Sabemos que dentro de las funciones de las autoridades fiscales se encuentra la de vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los contribuyentes, por lo que es vital importancia que en el

informe que se le presente a su consideración (conocido como dictamen), se le haga mención de que se han revisado todas las contribuciones a que está sujeto el contribuyente; tal es el caso de los impuestos, derechos y aportaciones de seguridad social, con el objeto de que esta autoridad esté plenamente convencida del apego a las diversas leyes y códigos, que enmarcan la actividad desarrollada por un ente económico.

#### **RESPONSABILIDAD DEL LICENCIADO EN CONTADURIA**

De una manera complementaria a las disposiciones contempladas en el artículo 52 del Código Fiscal se encuentran otras, que coadyuvan a enmarcar aspectos más específicos relacionados con el Dictamen de Estados Financieros para efectos fiscales, mismos que a continuación se señalan:

##### **Requisitos:**

Para que el Licenciado en Contaduría independiente pueda emitir un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, de conformidad con el reglamento del Código Fiscal de la Federación, éste deberá presentar una solicitud ante las autoridades fiscales por conducto de la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal y así mismo, cumplir con los siguientes requisitos:

- a) Ser de nacionalidad mexicana
- b) Contar con la cédula profesional que para tal efecto emite la Secretaría de Educación Pública.



- c) Pertenecer a un Colegio de Contadores Públicos, y
- d) No estar sujeto a proceso o condenado por delitos fiscales o por delitos que ameriten pena corporal.

Tales requisitos que deben cumplir los Licenciados en Contaduría para poder emitir su dictamen se encuentran fundamentados en el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación.

Sin embargo, no siempre el Licenciado en Contaduría puede emitir un dictamen de estados financieros para efectos fiscales, debido a que en algunos casos se ve afectada su independencia e imparcialidad, de conformidad con el Reglamento del Código Fiscal, esto se puede dar en los siguientes casos:

- I. Sea cónyuge, pariente por consanguinidad o civil en línea recta sin limitación de grado transversal dentro del cuarto y por afinidad dentro del segundo del propietario o socio principal de la empresa o de algún director administrativo o empleado que tenga intervención importante en la administración.
- II. Sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director o miembro del consejo de administración, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económica o administrativamente a él, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan sus servicios.

- III. Tenga o haya tenido en el ejercicio fiscal que dictamine alguna injerencia o vinculación económica en los negocios del contribuyente que le impida mantener su independencia o imparcialidad.
- IV. Reciba por cualquier circunstancia o motivo, participación directa en función de los resultados de su auditoría o emita su dictamen relativo a los estados financieros del contribuyente en circunstancias en las cuales su emulumento dependa del resultado del mismo.
- V. Sea agente o corredor de valores en ejercicio.
- VI. Sea funcionario o empleado de Gobierno Federal de las entidades federativas coordinadas en materia de contribuciones federales o de un organismo descentralizado competente para determinar contribuciones.
- VII. Se encuentre vinculado en cualquier otra forma con el contribuyente que le impida independencia e imparcialidad de criterio.

Para presentar el dictamen de estados financieros es necesario que el contribuyente dé un aviso a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público haciéndole mención que sus estados financieros serán dictaminados por un Licenciado en Contaduría independiente.

Cuando se trata de una persona moral, el aviso para dictaminar sus estados financieros deberá presentarse dentro de los tres meses posteriores al cierre de su ejercicio. Si el dictamen se va a presentar por estados financieros de una persona física, éste se deberá entregar dentro de los cuatro

meses siguientes a la terminación del ejercicio, es decir, a más tardar en el mes de abril, ya que para las personas físicas su periodo de operaciones es forzosamente de enero a diciembre de cada año.

El aviso al que se hace referencia deberá ser suscrito invariablemente tanto por el contribuyente como por el Licenciado en Contaduría que va a dictaminar, además, el dictamen debe referirse a los estados financieros del último ejercicio fiscal.

Este aviso se presenta en la forma HDF-1, llamado "Aviso para presentar dictamen fiscal e informe complementario sobre I.V.A. para sustitución del C.P.R.".

La información requerida en el aviso para presentar dictamen es principalmente la siguiente:

- a) Datos de identificación del contribuyente, como lo es el nombre o razón social, Registro Federal de Contribuyentes, número de cuenta estatal (I.V.A.), domicilio fiscal y actividad preponderante.
- b) Datos del ejercicio a dictaminar, en este rubro se señala el periodo del ejercicio y la fecha de presentación tanto de la declaración de I.S.R. como de I.V.A.
- c) Información financiera y fiscal, aquí se señala en forma global los datos del balance general, así como el resultado fiscal obtenido en el ejercicio. También se proporciona información relacionada con el I.S.R., el I.V.A. causado y el I.V.A. acreditable.

d) Datos del Licenciado en Contaduría independiente que dictaminará son los mismos que se requieren para el contribuyente y en forma adicional la firma del Licenciado en Contaduría.

e) Firma del contribuyente o su representante legal.

Una vez presentado el aviso para dictaminar, el Licenciado en Contaduría independiente invariablemente tiene la obligación de emitir su dictamen sobre los estados financieros.

Cabe señalar que el contribuyente de que se trate ya sea persona física o moral, tiene la opción de renunciar a la presentación del dictamen de sus estados financieros o en su caso sustituir al Licenciado en Contaduría independiente inicialmente designado, en tales circunstancias este contribuyente deberá presentar aviso dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se solicitó el aviso para presentar dictamen fiscal. En el caso de sustitución del Licenciado en Contaduría, las autoridades fiscales podrán autorizar una prórroga hasta el octavo mes siguiente al cierre del ejercicio.

De conformidad con el artículo 47 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación existen ciertas causas por las cuales no surte efectos el aviso de dictaminación, al respecto, tal artículo dice a la letra:

"El aviso a que se refiere el artículo anterior no surtirá efectos cuando:

- I. No haya sido presentado en los términos de dicho precepto.
- II. No esté registrado el Licenciado en Contaduría propuesto por el contribuyente para formular el dictamen o su registro se encuentre suspendido o cancelado.
- III. Con anterioridad a la presentación del aviso haya sido notificada orden de visita domiciliaria al contribuyente por el ejercicio fiscal a que se refiere el aviso.
- IV. Se esté practicando visita domiciliaria al contribuyente por ejercicios anteriores a aquél a que se refiere el aviso o bien por haberse emitido aún cuando no se haya notificado orden de visita domiciliaria referente a dicho ejercicio.

Cuando la visita domiciliaria se refiere a ejercicios anteriores al que se dictamina la Secretaría tomando en cuenta los antecedentes respecto del cumplimiento de las obligaciones fiscales del contribuyente, podrá dar efectos a la presentación del aviso, si así se le notifica a éste, y al Licenciado en Contaduría dentro de los tres meses siguientes a la fecha en que se efectúe dicha presentación.

- V. Exista impedimento del Licenciado en Contaduría independiente que lo suscriba"

Una vez presentado el aviso de dictaminación de estados financieros forzosamente se debe presentar el dictamen

fiscal. Dicho cuaderno que contiene el dictamen, los estados financieros, las notas y anexos respectivos debe presentarse ante las Administraciones Fiscales Federales o ante la Administración Central, según corresponda dentro de los siete meses siguientes a la terminación del ejercicio. Asimismo, las autoridades fiscales conceden a los contribuyentes un mes de prórroga siempre y cuando existan causas fortuitas o de fuerza mayor que impidan la presentación del cuaderno en el plazo ya señalado, según se menciona en el Reglamento del Código Fiscal vigente.

Los lineamientos específicos para la integración del cuaderno del dictamen fiscal se encuentran contemplados en el artículo 50 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación, vigente a partir del 16 de julio de 1988

#### OBJETIVO QUE SE PERSIGUE

De conformidad con los lineamientos establecidos para la preparación del dictamen fiscal se ha elaborado el siguiente caso práctico con el objeto de proporcionar al lector un panorama general de la manera en que se integra un cuaderno de estados financieros dictaminados para efectos fiscales, preparado por un despacho de contadores públicos.

El caso práctico de referencia, pretende incluir los aspectos generales que se encuentran vigentes a partir del 16 de julio de 1988 de acuerdo con las normas y lineamientos del nuevo reglamento del Código Fiscal de la Federación. Es importante mencionar que el dictamen preparado está basado en un modelo utilizado por un despacho de contadores públicos de reconocido prestigio y tomando en consideración lo enmarcado por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en lo referente al dictamen de estados financieros.

De tal suerte, este ejemplo será sólo una guía en la presentación del dictamen; ya que en un momento dado pudiera variar éste, dependiendo de las necesidades particulares en cada caso y de los cambios que se susciten en las disposiciones fiscales aplicables.

C A S O   P R A C T I C O



## ANTECEDENTES Y GENERALIDADES

La compañía "Alta Electrónica de México, S.A. de C.V.," con domicilio en la calle de Juárez 7, Col. Primavera en Guadalajara, Jal., fue constituida legalmente el 2 de septiembre de 1985, y teniendo como giro principal el de fabricar y distribuir todo tipo de partes y componentes electrónicos, pone a consideración lo siguiente:

Debido al acelerado crecimiento que en los últimos años se ha presentado en el ámbito tecnológico, la compañía ha sufrido una gran expansión, siendo actualmente uno de los principales productores en este tipo de artículos, colocándose inclusive entre los primeros competidores a nivel nacional, razón por la que la dirección de la empresa, debido a las diversas necesidades que tiene, como lo es el que la información financiera siga conservando sus características de utilidad y confiabilidad para la toma de decisiones administrativas, que para efectos de financiamiento es muy importante que se presenten a las instituciones de crédito y a algunos otros acreedores estados financieros y como el sistema tributario actual se ha tornado más complejo por los cambios tan repentinos que han sufrido las diversas leyes fiscales, ha decidido solicitar los servicios externos de un despacho de contadores públicos para hacer dictaminar sus estados financieros.

Para estos efectos ha solicitado al despacho Quintanilla Merino y Asociados, S.C. le revise sus estados financieros así como su situación fiscal, correspondiente al ejercicio comprendido del 1o. de julio de 1987 al 30 de junio de 1988.

Como resultado de lo anterior, la compañía ha presentado ante las autoridades fiscales correspondientes aviso en el que manifiesta sus deseos de hacerse dictaminar para efectos fiscales (mismo que se encuentra anexo).

Una vez practicada la auditoría a los estados financieros de: "Alta Electrónica de México, S.A. de C.V.", el despacho Quintanilla Merino y Asociados, S.C. ha emitido su dictamen de estados financieros para efectos fiscales, de conformidad con lo dispuesto en el código fiscal de la federación y su reglamento, vigente al 20 de julio de 1988.

**INTEGRACION DEL DICTAMEN DE ESTADOS  
FINANCIEROS PARA EFECTOS FISCALES**

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

AL

30 DE JUNIO DE 1958 y 1987

CONTENIDO

Dictamen del Auditor

Balance General

Estado de Resultados

Estado de Movimiento del Capital Contable

Estado de Cambios en la Situación Financiera en base a efectivo

Notas de los Estados Financieros

Informe sobre la revisión de la situación fiscal

Informe complementario sobre el Impuesto al Valor Agregado

Anexos complementarios a los estados financieros

H. ASAMBLEA DE ACCIONISTAS DE  
Alta Electrónica de México, S.A. de C.V.  
Presente

Ha examinado el balance general de Alta Electrónica de México, S.A. de C.V. al 30 de junio de 1988 y 1987, así como los estados de resultados, de movimiento del capital contable y de cambios en la situación financiera en base a efectivo que le son relativos por los ejercicios que terminaron en esas fechas. Mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y, en consecuencia, incluyo las pruebas de los registros de contabilidad y los demás procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

Según se describe en la Nota 1, Alta Electrónica de México, S.A. de C.V., adoptó parcialmente en 1988 las disposiciones contenidas en el segundo documento de adecuaciones al Boletín B-10 "Reconocimiento de los efectos de la inflación", en consecuencia el efecto monetario favorable del ejercicio terminado el 30 de junio de 1988, por un importe de \$159,056 miles fue aplicado a los resultados de dicho ejercicio. En 1987, el efecto monetario favorable del ejercicio por \$199,031 miles, se acumuló en el capital contable de acuerdo con las disposiciones vigentes en esa fecha.

En mi opinión, los estados financieros que se acompañan, preparados por la administración de la compañía, presentan razonablemente la situación financiera de Alta Electrónica de México, S.A. de C.V., al 30 de junio de 1988 y 1987, así como los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera en base a efectivo por los ejercicios terminados en esas fechas de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados aplicados consistentemente en relación con el ejercicio anterior, excepto por el cambio adoptado en 1988, que se describe en el párrafo anterior, con el que estoy de acuerdo.

La información que se incluye en los anexos que se acompañan se presenta para dar cumplimiento a las reglas establecidas por la Dirección General de Auditoría y Revisión Fiscal; esta información se obtuvo fundamentalmente de los registros

y documentación contable que sirvieron de base para mi examen de los estados financieros a que se refiere mi dictamen. La información complementaria antes mencionada no es necesaria para la interpretación de la situación financiera al 30 de junio de 1988 y los resultados de operación de la compañía por el ejercicio terminado en esta fecha.

C.P. Ana María Martínez Teja  
Socio de Quintanilla, Merino y Asociados, S.C.  
Registro No. 1910 en la Dirección General  
de Auditoría y Revisión Fiscal

Registro Federal de Contribuyentes:  
De la empresa: REM-850902  
Del Contador Público que dictamina:  
MATA-650810

México, D.F. a 20 de julio de

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

BALANCE GENERAL  
AL 30 DE JUNIO DE 1985 y 1987  
(Miles de Pesos)  
(Nota 1)

ACTIVO	1985	1987	PASIVO	1985	1987
Circulante:			Pasivo Corto Plazo:		
Efectivo (Nota 11)	\$ 32,766	\$ 692	Crédito FICORCA (Nota 5)	\$ 18,409	\$ 264,040
Inversiones temporales (Notas 2 y 11)		301,294	Créditos bancarios (Notas 6 y 10)		129,461
Cuentas por cobrar:			Acreedores diversos	146,550	160,660
Clientes (menos estimación para cuentas de dudosa recuperación por \$10,562 en 1985 y \$5,327 en 1987)	336,194	280,705	Proveedores (Nota 10)	385,588	162,645
Compañías tenedora y afiliadas (Nota 7)	89,974	159,941	Impuestos y gastos acumulados por pagar	45,107	198,225
Deudores diversos	28,580	17,159	Anticipos de clientes (Nota 5)	769,484	28,774
	454,743	457,805	Compañías afiliadas (Nota 7)	65,936	
Impuesto sobre la renta por recuperar Inventarios (menos estimación para inventarios de lento movimiento \$3,500 en 1985 y 1987 (Notas 1 y 3))	70,370	216	Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades	5,212	83,129
	1,168,399	509,743	Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en las utilidades diferidos		2,888
TOTAL ACTIVO CIRCULANTE	\$ 1,726,310	\$ 1,329,828	TOTAL PASIVO CORTO PLAZO	\$ 1,436,495	\$ 1,038,822
Fijo:			Pasivo a Largo Plazo:		
Depósitos en moneda extranjera, FICORCA (Nota 5)	146,471	146,471	Crédito, FICORCA (Nota 5)	126,162	146,471
Inmuebles, maquinaria y equipo (menos depreciación acumulada por \$3,725,357 en 1985 y \$1,505,590 en 1987) (Notas 1 y 4)	1,475,355	2,084,539	Reserva para primas de antigüedad (Nota 1)	35,023	23,945
			Impuesto sobre la renta y participación de utilidades a los trabajadores, diferidos		12,722
Gastos diferidos:			TOTAL PASIVO	\$ 1,599,680	\$ 1,221,960
Gastos de instalación y organización (menos amortización acumulada por \$404 en 1985 y \$32 en 1987)	66	86	Contingencias (Nota 1)		
			Capital contable (Notas 1 y 11):		
TOTAL ACTIVO:	\$ 3,351,235	\$ 3,560,926	Capital Social: 75,000 acciones comunes nominativas con valor de mil pesos cada una	75,000	75,000
			Prima en venta de acciones	265	265
			Pérdidas acumuladas	(445,446)	(153,622)
			Actualización de las aportaciones de accionistas	2,325,545	1,128,360
			Exceso en la actualización del Cap.	2,796,191	1,288,963
				4,751,555	2,338,966
			TOTAL PASIVO Y CAPITAL CONTABLE:	\$ 3,351,235	\$ 3,560,926

Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero.

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

ESTADO DE RESULTADOS POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL  
30 DE JUNIO DE 1988 Y 1987

(Miles de Pesos)

(Nota 1)

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Ventas netas	\$ 1'406,969	\$ 1'408,224
Costo de ventas	<u>1'412,769</u>	<u>1'393,042</u>
	( 5,800)	15,182
Gastos de administración y ventas	<u>747,695</u>	<u>523,532</u>
	\$ ( 753,495)	( 508,350)
<hr/>		
Costo integral de financiamiento:		
Gastos y (productos) financieros, neto	\$ ( 45,532)	4,834
Fluctuaciones cambiarias, neto (Nota 1)	4,729	( 212,795)
Efecto monetario (Nota 1)	<u>( 159,056)</u>	<u>( 207,961)</u>
Otros ingresos	<u>244,986</u>	<u>292,938</u>
	<u>444,845</u>	<u>500,899</u>
<hr/>		
Pérdida antes de impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad	<u>308,650</u>	<u>7,451</u>
<hr/>		
Provisión para el impuesto sobre la renta:		
Del año (Nota 9)		( 80,582)
Diferido	( 13,113)	
<hr/>		
Participación de los trabajadores en la utilidad:		
Del año (Nota 9)		( 20,242)
Diferido	( 2,497)	



Recuperación del impuesto sobre  
la renta por amortización de  
pérdidas fiscales del ejercicio  
de 1988, contra las utilidades  
fiscales del ejercicio de 1987  
(Nota 9)

Pérdida Neta

( 1,216)	
<u>( 6,826)</u>	<u>( 100,824)</u>
\$ 291,824	\$ 108,275
=====	=====

Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero.

C.P. SERGIO VALDELAMAR  
Director General

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.  
 ESTADO DE MOVIMIENTO DE CAPITAL CONTABLE POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS EL 30 DE JUNIO DE 1988 Y 1987  
 (Notas 1 y 11)

	CAPITAL SOCIAL	VENTA DE ACCIONES	RESERVA LEGAL	PERDIDAS ACUMULADAS	Actualización de las aportaciones de los accionistas.	Exceso en la Actualización del capital contable		TOTAL
						RESULTADO MONETARIO	ACUMULADO NO MONETARIO	
Saldos al 30 de junio de 1986	\$ 75,000	\$ 265	\$ 2,120	\$ 47,467	\$ 920,161	\$(618,005)	\$ 952,908	\$ 1'284,982
Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera					208,199	199,031	755,029	1'162,259
Pérdida del ejercicio terminado el 30 de junio de 1987				108,275				(108,275)
Saldos al 30 de junio de 1987	75,000	265	2,120	(155,742)	1'128,360	(418,974)	1'707,937	2'338,966
Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera					1'197,185	(525,811)	2'033,039	2'704,413
Pérdida del ejercicio terminado el 30 de junio de 1988				291,824				(291,824)
Saldos al 30 de junio de 1988	75,000	265	2,120	447,566	2'325,545	(944,785)	3'740,976	4'751,555
Suman la reserva legal y las perdidas acumuladas:								
Al 30 de junio de 1986	\$( 445,446)							
Al 30 de junio de 1987	\$( 153,622)							
Exceso en la actualización del capital contable:								
Al 30 de junio de 1985	\$2'796,191							
Al 30 de junio de 1987	\$1'286,963							

LAS NOTAS ADJUNTAS SON PARTE INTEGRANTE DE ESTE ESTADO FINANCIERO

C.P. SERGIO GONZALEZ VALDELMAR  
 Director General

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

ESTADO DE CAMBIOS EN LA SITUACION FINANCIERA EN  
BASE A EFECTIVO POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS  
AL 30 DE JUNIO DE 1988 Y 1987  
(Miles de Pesos)  
(Nota 1)

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
<u>Fuentes de efectivo:</u>		
Flujo de efectivo generado por la operación:		
Pérdida neta del ejercicio		\$ (108,275)
Mes: Cargos a resultados que no requirieron de la utilización de efectivo:		
Depreciación y amortización del año		119,887
Actualización del costo de ventas		139,909
Fluctuaciones cambiarias, neto		12,940
Incremento en la reserva para primas de antigüedad		306
Aumento en impuesto y gastos acumulados por pagar		74,433
Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad por pagar		<u>83,129</u>
Efectivo generado por la operación		<u>322,329</u>
Financiamiento y otras fuentes de efectivo provenientes de:		
Créditos bancarios		245,416
Acreedores diversos	17,398	76,493
Proveedores	212,129	54,303
Otras cuentas e impuestos y gastos acumulados por pagar		46,211
Anticipo de clientes	571,259	
En cuenta con compañías afiliadas, neto	107,129	
Ventas y retiro de equipo, neto		<u>339</u>
Suman las fuentes de efectivo	<u>907,915</u>	<u>745,091</u>

Aplicaciones de Efectivo:

Flujo de efectivo utilizado en la Operación:

Pérdida neta	(291,824)
Menos cargos más (créditos) a resultados que no requirieron de la utilización de efectivo:	
Depreciación y amortización del año	249,675
Efecto monetario acreditado al costo integral de financiamiento	(159,056)
Actualización del costo de ventas	121,221
Fluctuaciones cambiarias, neto	(2,407)
Incremento a la reserva para cuentas de dudosa recuperación	5,235
Incremento en la reserva para primas de antigüedad	15,611
Cancelación del impuesto y gastos acumulados por pagar	45,107
Efectivo utilizado en la operación	<u>32,048</u>

Inversiones en:

Cuentas por cobrar	65,939	165,370
Compañías tenedora y afiliadas		155,163
Impuesto por recuperar	10,103	55,773
Inventarios	555,592	115,312
Inmuebles, maquinaria y equipo (sin incluir \$2'339,530 en 1988 y \$1'387,000 en 1987 por actualización)	4,218	6,753
Pago de primas de antigüedad	4,533	1,841
	<u>640,485</u>	<u>500,212</u>

Amortización de financiamiento y otros:

Créditos bancarios	264,040	
Anticipo de clientes		82,383
Pago a compañías tenedores y afiliadas		3,586
Impuestos y gastos acumulados por pagar	162,645	
Pago al Fideicomiso para la cobertura de riesgos cambiarios FICORCA		76,547

Impuesto sobre la renta y partici pación en las utilidades	<u>77,917</u> <u>504,602</u>	<u>162,516</u>
Suman las aplicaciones de efectivo	<u>1'177,135</u>	<u>662,728</u>
Disminución incremento neto de efectivo	<u>(269,220)</u>	<u>82,363</u>

Las notas adjuntas son parte integrante de este estado financiero

C.P. SERGIO GONZALEZ VALDELAMAR  
Director General

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.  
NOTAS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS  
AL 30 DE JUNIO DE 1988 Y 1987  
(Miles de Pesos)

**Nota 1. Políticas y Prácticas Contables**

A continuación se mencionan las políticas y prácticas de contabilidad particularmente importantes:

a) Efectos de la inflación en la información financiera.

La compañía registra los efectos de la inflación en los siguientes renglones:

- Inventarios y costo de ventas
- Inmuebles, maquinaria y equipo y depreciaciones acumuladas y del ejercicio
- Capital Contable (véase Nota 12)
- Resultado por efecto monetario del ejercicio.

Este concepto proviene del hecho de mantener activos y pasivos monetarios que durante épocas inflacionarias ven disminuido su poder adquisitivo al mismo tiempo que mantienen su valor nominal.

Durante los ejercicios terminados el 30 de junio de 1988 y 1987, se mantuvieron pasivos monetarios superiores a los activos monetarios, lo cual representó un resultado monetario favorable. El correspondiente a 1988 por importe de \$150,056, fue aplicado a los resultados del ejercicio, de acuerdo con las disposiciones contenidas en

el segundo documento de adecuaciones al Boletín B-10 mientras que el resultado en 1987 por importe de \$199,031, fue aplicado al resultado monetario acumulado de acuerdo con las disposiciones vigentes en esa fecha.

- b) La compañía adoptó el método de costos específicos llamado también de valores de reposición para llevar a cabo la actualización de las cifras de sus activos fijos.

Los inmuebles, maquinaria y equipo, se presentan al valor actual estimado (método de costos específicos) determinados como se indica en la Nota 4.

La depreciación es calculada sobre los valores actuales determinados por el método de línea recta con base en las vidas útiles estimadas.

- c) Valuación de inventarios.

Al 30 de junio de 1988 y 1987, los inventarios han sido valuados al costo mediante el método de últimas entradas, primeras salidas, más una actualización de los mismos que ascendió a \$270,844 y \$167,780 al 30 de junio de 1988 y 1987, respectivamente, utilizando el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios, que consistió en actualizar el costo histórico de los inventarios a pesos constantes, utilizando el Índice Nacional de Precios al Consumidor que publica el Banco de México. El valor así determinado es similar al valor de mercado (véase Nota 3).

d) Inmuebles, Maquinaria y Equipo.

Los inmuebles, la maquinaria y el equipo, se presentan en el balance general de la siguiente manera:

1. Al 30 de junio de 1988 y 1987 y 67% respectivamente, de los inmuebles, la maquinaria y el equipo así como sus depreciaciones acumuladas y del ejercicio, a su valor actualizado de acuerdo con el procedimiento descrito en la Nota 4.
2. El método utilizado para el cálculo de la depreciación es el de línea recta sobre los saldos al final del ejercicio aplicando para efectos fiscales las tasas de depreciación establecidas en la Ley del Impuesto sobre la Renta sobre el valor original y para efectos contables las tasas que corresponden a la vida probable de los activos aplicadas sobre el valor actualizado.

e) Tratamiento contable de indemnizaciones.

De acuerdo con la Ley Federal del Trabajo, la Compañía tiene una responsabilidad por indemnizaciones a los empleados que sean despedidos en determinadas circunstancias. Se ha seguido la política de cargar esas indemnizaciones a los resultados de los ejercicios en que se realizan.

f) Primas de antigüedad.

De acuerdo con las disposiciones de la Ley Federal del Trabajo, los trabajadores y empleados que tengan una antigüedad de 15 años o más de servicios prestados y se



retiren de la compañía, tienen derecho a una compensación por primas de antigüedad igual a doce días de salario por cada año de servicio prestado (la base del cálculo no excederá al doble del salario mínimo vigente en la fecha de la separación). Además, los trabajadores que sean separados o fallezcan, tienen derecho a las primas de antigüedad determinadas de acuerdo con el número de años de servicio prestados, aun cuando éstos sean menos de 15 años. Para hacer frente a estas obligaciones, la compañía ha establecido una reserva al 30 de junio de 1988 y 1987 de \$35,023 y \$23,945 respectivamente, basada en cálculos actuariales.

g) Fluctuaciones cambiarias.

Las transacciones en moneda extranjera se registran a los tipos de cambio vigentes en las fechas en que se concertan. Los activos y pasivos en dichas monedas se expresan en pesos mexicanos a los tipos de cambio vigentes a la fecha del balance general. Las diferencias originadas por fluctuaciones en los tipos de cambio entre las fechas en que se realizan las operaciones y su liquidación o valuación al cierre del ejercicio, se aplican a los resultados de cada ejercicio.

\* En la Nota 11 se indica la posición en monedas extranjeras al final de cada ejercicio, así como los tipos de cambio utilizados.

**Nota 2. Inversiones Temporales**

Al 30 de junio de 1987 esta inversión representa un depósito hecho en efectivo en una institución de crédito del

extranjero por \$467,526 dólares norteamericanos, valuados al tipo de cambio libre al cierre del ejercicio respectivo. (Véase Nota 11).

### Nota 3. Inventarios

Este renglón se integra de la siguiente manera:

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Materias primas	\$ 401,548	\$ 194,385
Producción en proceso	509,487	194,471
Materias primas en tránsito	26,535	44,831
Producto terminado	<u>234,326</u>	<u>79,556</u>
	\$ 1,171,896	\$ 513,243
Reserva para lento movimiento	( 3,500 )	( 3,500 )
	\$ 1,168,396	\$ 509,743

Al 30 de junio de 1988 y 1987, el valor de los inventarios a su costo histórico valuado por el método de últimas entradas, primeras salidas es de \$597,555 y \$341,963.

**Nota 4. Inmuebles, Maquinaria y Equipo**

a) Este renglón se integra como sigue:

Descripción	Inversión Original		Complemento por Actualización	
	1958	1987	1988	1987
<b>Inversión:</b>				
Terrenos	\$ 1,253	\$ 1,253	\$ 479,924	\$ 342,115
Edificio	9,097	9,097	1'407,490	616,507
Maquinaria y Equipo:				
Propio	34,455	23,959	5'319,454	2'175,322
Arrendado (Financiero)		10,496		
Muebles y enseres	5,952	5,597	11,260	
Equipo de transporte	2,021	2,021	97,263	
Modelos, moldes, troqueles y herramientas	11,395	7,434	815,457	392,201
Equipo de cómputo	2,807	2,807	5,044	
	<u>\$ 67,853</u>	<u>\$ 63,511</u>	<u>\$ 8'135,892</u>	<u>\$ 3'526,595</u>
<b>Depreciación Acumulada:</b>				
Edificio	( 4,027)	( 4,129)	( 421,800)	( 186,140)
Maquinaria y Equipo:				
Propio	( 27,411)	( 19,625)	( 2'885,864)	( 1'156,003)
Arrendado (Financiero)		( 5,579)		
Muebles y enseres	( 3,419)	( 2,896)	( 6,666)	
Equipos de transporte	( 1,604)	( 1,548)	( 81,090)	
Modelos, moldes, troqueles y herramientas	( 8,640)	( 6,117)	( 280,682)	( 122,785)
Equipo de cómputo	( 1,403)	( 702)	( 2,061)	
	<u>( 47,194)</u>	<u>( 40,596)</u>	<u>( 3'678,163)</u>	<u>( 1'464,091)</u>
Valores Netos	\$ 20,659	\$ 22,915	\$ 4'457,729	\$ 2'062,504

Valores Actualizados:

Inversión	\$ 5'203,745	\$ 3'590,129
Depreciación acumulada	(3'725,357)	(1'505,590)
Valor neto:	\$ 1'478,388	\$ 2'084,539
	*****	*****

b) Como se menciona en la nota 1, al 30 de junio de 1988 y 1987, el 100% y 67% respectivamente de los inmuebles, maquinarias y equipo se presentan en el balance general a su valor neto de reposición determinado por peritos valuadores independientes con base en avalúos practicados a esas fechas.

El 33% restante al 30 de junio de 1987 se presenta a su costo de adquisición.

c) En caso de venta de activos fijos, para efectos de la base tradicional de impuesto sobre la renta; la compañía tendrá que acumular a la base gravable, la diferencia entre el valor neto original y el precio de venta, un tratamiento similar deberá seguirse para efectos de la participación en la utilidad de los trabajadores, excepto en los terrenos y edificios en los que se deberá tomar el costo fiscal ajustado con base en los factores de actualización que establece la Ley del Impuesto Sobre la Renta. Para efectos de la nueva base fiscal, el costo original puede ser ajustado con base en los factores derivados del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

d) Los cargos a costos y gastos por depreciación al 30 de junio de 1988 y 1987 ascendieron a \$249,6543 y 118,496 respectivamente, dichos cargos incluyen \$243,055 y

114,047, respectivamente por depreciación sobre los valores actualizados.

**Nota 5. Operaciones celebradas con el Fideicomiso para la Cobertura de Riesgos Cambiarios (FICORCA)**

Al 30 de junio de 1985, la compañía adeuda a una institución de crédito del extranjero, la cantidad de 977,778 dólares norteamericanos y su pago se encuentra garantizado con la compra a futuro de esa cantidad y entregada en fideicomiso al Banco de México.

El 30 de abril de 1987, la compañía liquidó en forma total el importe de la compra a futuro de las divisas mencionadas.

La obligación renegociada con la institución del extranjero, tiene su vencimiento el 5 de noviembre de 1991.

**Nota 6. Créditos bancarios**

Este renglón se integra al 30 de junio de 1987, como sigue:

Corto Plazo  
1 9 8 7

Préstamo bancario representado por \$410,000 dólares norteamericanos, valuados al tipo de cambio libre al cierre del ejercicio (\$044 por dólar) con vigencia al 13 de noviembre de 1987 a una tasa de interés variable de 10.5 anual.

\$ 264,040

Nota 7.

Compañías afiliadas:

La Compañía es subsidiaria de Grupo Electrónico, S.A. de C.V.

Los saldos por cobrar y por pagar a las compañías tenedora y afiliada al 30 de junio de 1988 y 1987 se integran como sigue:

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Cuentas por cobrar:		
Grupo Electrónico, S.A. de C.V.	\$ 37,800	\$ 28,517
Motores y Refacciones, S.A. de C.V.		104,410
Sonido Fisher, S.A. de C.V.	19,983	27,014
Sony de México, S.A. de C.V.	<u>32,191</u>	<u>159,941</u>
	\$ 89,974	\$ 159,941
	=====	=====

Cuentas por pagar:

Grupo Electrónico, S.A. de C.V.	527	887
Motores y Refacciones, S.A.	53,001	
Sony de México, S.A. de C.V.	<u>12,408</u>	<u>27,887</u>
	\$ 65,936	\$ 28,774
	=====	=====

La compañía efectuó operaciones con compañías tenedoras y afiliadas de la siguiente manera:

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Venta de materiales	\$ 44,353	\$ 4,672
Intereses cobrados por préstamos a compañías del grupo	31,541	9,988
Ingresos por maquilas	145,000	190,850
Ingresos por instalaciones y mantenimiento de maquinaria		50,000
Intereses pagados por préstamos a compañías del grupo	751	697
Servicios recibidos	168,000	22,936

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Intereses pagados por préstamos a Compañías de grupo	\$ 751	\$ 697
Servicios recibidos	168,000	22,936
Rentas pagadas	16,085	
Compra de materiales	16,085	
Rentas pagadas por arrendamiento de maquinaria y equipo de laboratorio	32,480	155,000

#### **Nota 8. Anticipos de clientes**

Al 30 de junio de 1988 y 1987 se han cobrado anticipos de clientes por \$709,484 y \$198,225 para la compra de materias primas que se utilizarán principalmente en la fabricación de motores eléctricos.

#### **Nota 9. Impuesto sobre la renta y participación de los trabajadores en la utilidad**

A partir del 1o. de enero de 1987, la Ley del Impuesto Sobre la Renta fue modificada en forma sensible para reconocer, como parte de sus cambios, los efectos que la inflación tiene en las operaciones de las empresas.

En virtud de que estas reformas se deben aplicar gradualmente a razón del 20% anual hasta el año 1991, el resultado fiscal de 1988, se determinó mediante la aplicación combinada de las disposiciones anteriores y las nuevas. El impuesto sobre la renta del año correspondiente a la nueva base, significó un incremento de la pérdida fiscal del ejercicio \$555.357 sobre la que hubiera sido de haber continuado con las bases anteriores.

El impuesto sobre la renta de las sociedades mercantiles teórico por los ejercicios terminados el 30 de junio de 1988 y 1987 resultó en pérdidas \$291,824 (base ampliada \$526,222) y \$108,275, (base ampliada \$375,240), respectivamente, pero debido a la existencia de partidos en conciliación (temporales y permanente, de las cuales las más importantes se relacionan a continuación), se obtuvo una pérdida de \$5,791 (base ampliada \$564,148) y utilidad de \$191,863 (base ampliada \$259,307) en 1988 y 1987, respectivamente

1 9 8 8		1 9 8 7	
BASE		BASE	
<u>Tradicio</u> <u>nal</u>	<u>Amplia</u> <u>da</u>	<u>Tradicio</u> <u>nal</u>	<u>Amplia</u> <u>da</u>

Principalmente par  
tidas no deducibles  
y/o acumulables:

Efecto de la ac-  
tualización en los  
siguientes renglo-  
nes del estado de  
resultados:

a) Costo de ventas	\$121,121	\$121,121	\$139,909	\$139,909
b) Depreción de ac- tivos fijos	243,056	183,516	114,048	87,221
Gastos no deducibles	38,420	25,552	11,216	5,003

Pérdidas cambiarias  
por realizar

12,940

Utilidad en cambios  
de ejercicios ante-  
riores realizada en  
este ejercicio  
Componente infla-  
cionario

53,002

TOTALES

\$455,099	241,558	\$278,113	107,052
=====	=====	=====	=====
\$572,177		\$339,185	



	1 9 8 8 BASE		1 9 8 7 BASE	
	<u>Tradicio- nal</u>	<u>Amplia- da</u>	<u>Tradicio- nal</u>	<u>Amplia- da</u>
Principales parti- das y no acumula- bles: Efecto monetario del ejercicio.	\$159,056	\$159,056		
Diferencia entre el costo de ventas y compras		180,380		93,680
Depreciación fiscal actualización		50,037		27,101
Utilidad cambiaria no realizada			53,002	
Pérdidas cambiarias de ejercicio ante- riores realizadas fiscalmente en este ejercicio	<u>12,940</u>		<u>15,441</u>	
T O T A L	<u>\$171,990</u> =====	<u>\$389,473</u> =====	<u>\$ 68,443</u> =====	<u>\$120,781</u> =====

**Nota 10. Posición en monedas extranjeras.**

El balance general adjunto contiene activos y pasivos denominados en monedas extranjeras como sigue:

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
<b>Dólares norteamericanos</b>		
Activo	1'002,331	1'488,245
Pasivo		
Préstamos bancarios	977,778	1'387,778
Proveedores y acreedores	<u>102,186</u>	<u>74,717</u>
Posición corta (larga) U.S.	\$ <u>167,633</u>	\$ <u>(25,753)</u>

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Libras Esterlinas:		
Activo circulante:		
Inventarios	4,419	25,077
Pasivo circulante:		
Proveedores	2,232	36,250
Posición corta (larga) Lbs.	\$ <u>2,187</u>	Lbs <u>(13,173)</u>

La compañía convirtió sus activos y pasivos en monedas extranjeras de la siguiente manera:

	<u>Tipo de cambio por dolar</u>	
	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Cuentas		
Efectivo en bancos	2,330.00	1,360.00
Cuentas por cobrar a clientes	2,330.00	1,360.00
Depósito bancario	2,282.00	1,149.80
Crédito bancario	2,282.00	1,149.80
Proveedores y acreedores	2,330.00	1,360.00 cont.
Proveedores y acreedores (libras esterlinas)	4,150.00	2,194.00 cont.

**Nota 11. Restricciones a la disponibilidad del capital contable.**

a) Legales

De acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, no se podrán decretar dividendos hasta que futuras utilidades alcancen a cubrir las pérdidas acumuladas.

Al 30 de junio de 1986 y 1987, la compañía tiene pérdidas acumuladas que exceden a su capital social por lo que, si la compañía deja de cumplir con sus obligaciones, podrá

ser disuelta y puesta en liquidación de un tercero interesado.

b) Contables.

En relación con los renglones de efecto de la actualización patrimonial, (actualización del capital contable y exceso en la actualización del mismo), de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados sólo es capitalizable el importe neto de naturaleza acreedora derivado de la suma algebraica de los conceptos antes mencionados. Adicionalmente para dar cumplimiento a lo establecido por la Ley General de Sociedades Mercantiles solamente podrán capitalizarse aquellas reservas por actualización de capital originadas por estudios efectuados por valuadores independientes registrados en la Comisión Nacional de Valores.

Principales conceptos de actualización en el capital contable.

Actualización de las aportaciones de los accionistas.

A la diferencia entre el valor histórico y el actualizado de las aportaciones de capital y resultados acumulados se le denomina actualización de las aportaciones de los accionistas y representa la cantidad necesaria para mantener la inversión de los accionistas en términos del poder adquisitivo de la moneda, equivalente al de las fechas en que se hicieron las aportaciones y en que las utilidades les fueron retenidas.

La actualización se hizo mediante la aplicación del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

Exceso en la actualización del capital.

El exceso en la actualización del capital, representa la suma algebraica de los saldos actualizados de los renglones de efecto monetario patrimonial y resultado por tenencia de activos no monetarios.

El efecto monetario patrimonial se deriva de haberse mantenido inversiones en activos no monetarios que aumentan su valor nominal, las cuales fueron financiados por pasivos que continúan siendo obligaciones en moneda corriente.

El resultado por tenencia de activos no monetarios, representa el incremento en el valor actualizado de los activos no monetarios por encima o por debajo de la inflación, la cual fue medida a través del Índice Nacional de Precios al Consumidor.

C.P. SERGIO GONZALEZ VALDELAMAR  
Director General

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

INFORME SOBRE LA REVISION DE LA SITUACION FISCAL  
DEL CONTRIBUYENTE POR EL AÑO COMPRENDIDO DEL 10. DE JULIO  
DE 1987 AL 30 DE JUNIO DE 1988

1. En relación con la revisión practicada conforme a normas de auditoría de los estados financieros de Alta Electrónica de México, S.A. de C.V. por el año comprendido del 10. de julio de 1987 al 30 de junio de 1988, declaro bajo protesta de decir verdad que emito el presente informe con apego a lo dispuesto por el artículo 52 del Código Fiscal de la Federación y demás aplicables a su reglamento.
2. Dentro de las pruebas selectivas llevadas a cabo en cumplimiento de las normas de auditoría, examiné la situación fiscal de Alta Electrónica de México, S.A. de C.V. por el año comprendido del 10. de julio de 1987 al 30 de junio de 1988, no habiendo encontrado omisión alguna en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales como contribuyente o retenedor. Mi revisión no incluyó el examen de la naturaleza, valores y demás características de las mercancías en cuanto a su correcta clasificación arancelaria ni las restricciones o requisitos especiales para su importación o exportación.

Manifiesto que utilizando los procedimientos de auditoría aplicables en las circunstancias y en forma selectiva, me cercioré razonablemente de que los bienes y servicios adquiridos por Alta Electrónica de México, S.A. de C.V. se encontraban debidamente registrados en su contabilidad y fueron recibidos o prestados, respectivamente.

3. Verifiqué el cálculo y entero de las contribuciones federales que se causaron en el ejercicio, así como las cuotas obrero patronales cubiertas o enteradas al Instituto Mexicano del Seguro Social incluidas en la relación de contribuyentes a cargo del contribuyente.
4. Revisé, en función de su naturaleza y mecánica de aplicación utilizadas en su caso en ejercicios anteriores, las partidas que integran los siguientes anexos:
  - a) Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta, y
  - b) Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos de las contribuciones que se causan por el ejercicio.
5. Revisé las declaraciones presentadas, durante el año que modifican las de ejercicios anteriores, así como las que se presentaron en el ejercicio que se dictamina, comprobando su apego a las disposiciones fiscales en cuanto a cálculo y bases.
6. Revisé en función a su naturaleza y mecánica de aplicación, la determinación y pago de la participación de utilidades a los trabajadores.
7. Revisé los saldos de las cuentas que se indican, habiendo conciliado, en su caso, las diferencias con los estados financieros básicos, originadas por reclasificaciones para su presentación.

8. Revisé la información relativa a los estímulos fiscales y a las resoluciones obtenidas de las autoridades fiscales.
9. El contribuyente es responsable solidario como retenedor de la enajenación de las acciones por residentes en el extranjero.
10. Revisó los resultados por fluctuaciones cambiarias, mediante el procedimiento de pruebas selectivas y con su alcance del 07%.
11. Los saldos y las operaciones con los principales accionistas (incluyendo personas físicas), subsidiarias, asociadas y afiliadas son como sigue:
  - a) Regalías
  - b) Ventas
  - c) Rentas

México, D.F., a 20 de julio de 1988

C.P. ANA MARIA MARTINEZ TEJA  
Socio de Quintanilla Merino y Asoc., S.C.  
Registro No. 1919 en la Dirección  
General de Auditoría y Revisión Fiscal

DIRECCION DE FISCALIZACION DE LA  
SECRETARIA DE FINANZAS DEL  
ESTADO DE JALISCO

En relación con mi examen de los estados financieros de alta Electrónica de México, S.A. de C.V. por el ejercicio comprendido del 1o. de julio de 1987 al 30 de junio de 1988 y cuyo dictamen de fecha 20 de julio de 1988 fue presentado ante la Administración Fiscal Federal de Guadalajara, "A". a continuación se presenta información relativa al impuesto al valor agregado (IVA).

Con base en mi examen, que en cumplimiento con las normas de auditoría generalmente aceptadas, incluyó las pruebas selectivas de los registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias, manifiesto lo siguiente:

- a) Revisé la situación fiscal de la compañía en materia del I.V.A. por el periodo antes citado, no habiendo observado omisión alguna en el cumplimiento de sus obligaciones.
- b) No observé irregularidad alguna respecto al tratamiento dado al valor de los actos o actividades, las tasas aplicadas y las cantidades determinadas como I.V.A. causado por \$342,331, y acreditable por \$252,852.

C.P. ANA MARIA MARTINEZ TEJA  
Socio de Quintanilla Merino y  
Asociados, S.C.  
Registro No. 1919 en la Dirección  
General de Auditoría y Revisión  
Fiscal

México, D.F., a 20 de julio de 1988





ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

ANEXO COMPLEMENTARIO A LOS ESTADOS FINANCIEROS  
AL 30 DE JUNIO DE 1958

CONTENIDO

1. Análisis comparativo de los gastos de fabricación.
2. Análisis comparativo de los gastos de administración y venta.
3. Análisis comparativo de otros gastos y productos neto.
4. Relación de contribuciones a cargo del contribuyente o en su carácter de retenedor.
  - 4.1 Relación de liquidación al Instituto Mexicano del Seguro Social.
5. Conciliación entre el resultado contable y el fiscal para efectos del impuesto sobre la renta Título VII y Título II ("que incluye").
  - 5.1 Conceptos que se suman en la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal (ingresos fiscales y deducciones contables).
  - 5.2 Conceptos que se restan en la conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal (ingresos fiscales y deducciones fiscales).
  - 5.3 la pérdida en la enajenación de acciones. n/a

- 5.4 Determinación por ejercicios de la pérdida fiscal pendiente de disminuir de la utilidad fiscal, así como de la aplicación al que se dictamina (en ambas bases). n/a
- 5.5 La determinación de deducciones que procedan en el ejercicio que se dictamina provenientes de ejercicios anteriores. n/a
6. Conciliación entre los ingresos dictaminados y los declarados para efectos del impuesto sobre la renta y del impuesto al valor agregado y en su caso del impuesto especial sobre producción y servicios. n/a
7. Análisis de contribuciones por pagar (informando si ya fueron cubiertas a la fecha del informe: si hay pago en parcialidades, anexar fotocopia de la autorización).

ANEXO I

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

ANALISIS COMPARATIVO DE GASTOS DE FABRICACION  
 POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL  
 30 DE JUNIO DE 1988 Y 1987  
 (Miles de Pesos)

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Prestaciones afectas al impuesto sobre productos del trabajo	\$ 328,596	\$ 158,101
Gastos de previsión social	3,299	1,649
Depreciación y amortización	5,785	5,502
Depreciación pro revaluación	234,711	114,048
Gastos de mantenimiento y conservación	45,760	56,485
Arrendamiento de inmuebles y equipo	36,827	160,057
Reserva para primas de antigüedad	15,612	
Primas por seguros y fianzas	465	694
Materiales auxiliares	56,031	51,125
1% sobre remuneraciones	3,205	1,553
Maquilas	26,669	40,105
Papelería y útiles de oficina	367	484
Luz, teléfonos y télex	23,958	14,905
Servicios de vigilancia		9,373
Asistencia técnica		116,332
Membresías y suscripciones	444	364
Gastos de viaje	361	585
Cuotas al INSS	46,427	20,029
Aportaciones 5% Infonavit	15,107	7,319
Uniformes y equipo de protección	6,424	4,276
Impuesto predial	760	782
Derecho de agua		360
Impuestos de importación	724	441
Fletes	7,183	1,230
Otros misceláneos	<u>1,369</u>	<u>4,541</u>
T O T A L	\$ 860,084 =====	\$ 770,340 =====

ANEXO II

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

ANALISIS COMPARATIVO DE LOS GASTOS DE ADMINISTRACION  
Y VENTA POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL  
30 DE JUNIO DE 1988/1987  
(Miles de Pesos)

	<u>1988</u>	<u>1987</u>
Prestaciones afectas al impuesto sobre productos del trabajo	\$	\$ 50,053
Servicios administrativos	168,000	274,959
Gastos de previsión social		1,257
Comisiones sobre ventas	101,132	94,721
Reserva para primas de antigüedad		306
Gastos de mantenimiento y conservación	20,677	5,613
Teléfonos y télex	12,222	6,240
Honorarios	142,385	15,416
1% sobre remuneraciones		480
Fletes y acarreos	7,586	7,229
Papelería y útiles de oficina	5,993	2,975
Servicio de vigilancia	17,507	
Cuotas al IMSS		6,394
Aportaciones 5% Infonavit		2,262
Combustibles y lubricantes	6,953	4,960
Asistencia técnica	164,706	
Gastos de viaje	2,877	4,819
Seguros y fianzas	7,020	7,836
Honorarios a consejeros y comisarios		14,400
Depreciación	833	337
Depreciación por revaluación	8,345	
Reparaciones por garantías a clientes	14,027	
Luz y fuerza	2,255	
Membresías y suscripciones	3,952	
Otros misceláneos	17,569	12,920
No deducibles	38,420	10,325
Reserva para cuentas de dudosa recuperación	5,236	
<b>T O T A L</b>	<b>\$ 747,695</b>	<b>\$ 523,532</b>
	=====	=====

ANEXO III

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

ANALISIS COMPARATIVO DE GASTOS Y PRODUCTOS FINANCIEROS  
POR LOS EJERCICIOS TERMINADOS AL  
30 DE JUNIO DE 1958 Y 1957  
(Miles de Pesos)

	<u>1958</u>	<u>1957</u>
Intereses pagados a instituciones bancarias en el extranjero	\$	\$ 37,990
Intereses arrendamiento financiero		7,246
Intereses a proveedores	12,282	
Intereses compañías del grupo	752	697
Intereses pagados a bancos nacionales		6,234
Comisiones y situaciones bancarias	5,193	5,821
Otros ingresos	(63,759)	( <u>53,154</u> )
T O T A L	\$ 45,532	\$ 4,834
	=====	=====

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

RELACION DE CONTRIBUCIONES A CARGO DEL CONTRIBUYENTE O EN SU  
CARACTER DE RETENEDOR POR EL EJERCICIO TERMINADO EL  
30 DE JUNIO DE 1988  
(Miles de Pesos)

<u>CONCEPTO</u>	<u>BASE</u>	<u>TASA</u>	<u>TARIFA O CUOTA</u>	<u>CONTRIBUCION</u>
<u>A Cargo del Contribuyente:</u>				
1. Impuesto sobre la renta de las Sociedades Mercantiles:				
Resultado fiscal Título VII	Pérdida Fiscal			
Resultado fiscal Título II	Pérdida Fiscal			
2. Impuesto al valor agregado:				
Ingresos gravados	\$ 2'282,207	15 %	LIVA	\$ 342,331
	5,321	0 %	Art. 1	
	\$ 2'287,528			
Impuesto acreditable				252,854
Impuesto a cargo				89,477
Pagos provisionales				(29,425)
Saldos a favor del ejercicio anterior				(60,078)
Saldo a favor de este ejercicio				\$ ( 26)
3. Impuesto sobre las erogaciones por remunera- ción al trabajo personal prestado bajo la dirección y dependencia de un patrón	\$ 319,973	1 %		\$ 3,199

Impuesto cubierto				
Saldo a favor				\$ ( 3,205 6 )

4. Cuotas al Infonavit	\$ 302,136	5 %		\$ 15,106
Contribuciones cubiertas				\$ 15,106

En su Carácter de Retenedor:

1. De los ingresos por salarios y en general por la prestación de un servicio personal subordinado	\$ 343,111		Art. 141	\$ 16,807
--	------------	--	----------	-----------

Pagos efectuados durante el ejercicio				\$ 16,807
---------------------------------------	--	--	--	-----------

Por la prestación de servicios profesionales independientes	\$ 47,219	10 %	Art. 69	\$ 4,722
---	-----------	------	---------	----------

Enteros de impuesto efectuado				\$ 4,722
-------------------------------	--	--	--	----------

2. Pagos hechos al extranjero  
Intereses sobre préstamos a instituciones bancarias:

Enterados por la empresa	\$ 87,383	15 %	Art. 154	\$ 13,197
--------------------------	-----------	------	----------	-----------

Asistencia técnica a North American Eng. & C. a NEI Peebles Ltd.	\$ 76,734	21 %	Art. 156	\$ 16,114
	21,510	21 %	Art. 156	4,517

	\$ 98,244			\$ 20,631
--	-----------	--	--	-----------

Enterados por la empresa				\$ 20,631
--------------------------	--	--	--	-----------



Asistencia técnica devengada por la empresa en el ejercicio (Anexo 3)	\$ 164,706
Menos asistencia técnica no exigible	144,313
Más asistencia técnica exigible en este ejercicio proveniente del anterior	75,847
Más importe llevado a pérdida en cambios	2,004
	\$ <u>98,244</u>
	-----

A su Cargo y en su Carácter de Retenedor:

3. Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social (Anexo 4.1)	\$ 302,136	Varias	\$ 56,743
	-----		-----
Importe a cargo de los trabajadores			\$ 10,316
Importe a cargo de la compañía			<u>46,427</u>
			\$ <u>56,743</u>
			-----

Declaro bajo protesta de decir verdad que esta relación incluye todas las contribuciones federales a que está sujeta ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V., que las únicas obligaciones solidarias como retenedor de contribuciones federales son las aquí incluidas, y que en el ejercicio no existieron autorizaciones, subsidios, estímulos o exenciones.

C.P. SERGIO GONZALEZ VALDEMAR  
Director General

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

RELACION DE LIQUIDACION AL INSTITUTO MEXICANO DEL SEGURO SOCIAL  
POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 30 DE JUNIO DE 1988  
(Miles de Pesos)

BIMESTRE	ENFERMEDAD Y MATERNIDAD	INVALIDEZ, VEJEZ, CESANTIA Y MUERTE	RIESGOS DE TRABAJO	GUARDERIAS INFANTILES	TOTAL	FECHA DE PAGO	OPERACION DE CAJA (CHEQUE)	B A S E O
4o/87	\$ 5,516	\$ 3,678	\$ 282	\$ 600	\$ 10,082	13-00-87	153335	Internacional
5o/87	6,550	4,371	330	698	11,961	11-11-87	160220	Somex
6o/87	7,936	5,200	406	840	14,481	15-01-88	164271	Internacional
1o/88	2,640	1,390	546	743	5,310	17-03-88	171568	Internacional
2o/88	3,385	1,504	582	737	6,208	15-05-88	170930	Somex
3o/88	<u>4,320</u>	<u>1,690</u>	<u>1,500</u>	<u>1,164</u>	<u>8,692</u>	15-078-88	173914	Internacional
TOTAL	\$ 30,362	\$ 17,932	\$ 3,652	\$ 4,797	\$ 56,743			

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

CONCILIACION ENTRE EL RESULTADO CONTABLE Y EL FISCAL PARA EFECTOS DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA TITULO VII Y TITULO II POR EL EJERCICIO TERMINADO EL 30 DE JUNIO DE 1988

(Resumen)  
(Miles de Pesos)

	Anexo	B A S E	
		Tradicional Titulo VII	Ampliada Titulo II
Pérdida contable	1	\$ (291,524)	\$ (526,222)
Más:			
Ingresos fiscales	25	53,000	472,686
Deducciones contables	26	441,642	1,149,525
Suma		<u>202,518</u>	<u>1,006,280</u>
Menos:			
Ingresos contables	27	165,262	150,056
Deducciones fiscales	28	<u>26,521</u>	<u>1,484,555</u>
Utilidad fiscal ajustada y utilidad fiscal		11,035	(547,322)
Menos:			
Cancelación de Impuestos diferidos		15,610	15,610
Recuperación del impuesto sobre la renta por amortización de pérdidas fiscales del ejercicio de 1988, contra las utilidades fiscales del ejercicio de 1987		<u>1,216</u>	<u>1,216</u>
Resultado Fiscal		\$ (5,791)	\$ (564,148)

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

CONCEPTOS QUE SE SUMAN EN LA CONCILIACION ENTRE LA UTILIDAD  
CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL

Ingresos Fiscales  
(Miles de Pesos)

CONCEPTO	<u>Título VII</u>	<u>Título II</u>
Utilidad en cambios realizados en el periodo	\$ 53,000	
Interés real (incluye ganancia cambiaria)		\$ 41,592
Ganancia inflacionaria		<u>431,044</u>
TOTAL	\$ 53,000	\$472,686

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

CONCEPTOS QUE SE SUMAN EN LA CONCILIACION  
ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL

Deducciones contables  
(Miles de Pesos)

C O N C E P T O	<u>Título VII</u>	<u>Título II</u>
Efectos de reexpresión		
- Actualización del costo	\$121,221	\$121,221
- Actualización de depreciación y amortización	243,056	187,798
Contribuciones a cargo de terceros absorbidos por la empresa	64	32
Multas y recargos	38,293	25,504
Otros gastos que no reúnen requisitos fiscales	63	45
Reserva no deducible (prima de antigüedad)	15,612	4,282
Reserva no deducible (gratificación anual)	14,299	14,299
Reserva no deducible (cuentas dudosas recuperación)	5,235	5,235
Costo de ventas		791,409
Fluctuaciones cambiarias	<u>3,799</u>	
T O T A L	\$441,642	\$1,149,825
	-----	-----

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.  
CONCEPTOS QUE SE RESTAN EN LA CONCILIACION ENTRE LA  
UTILIDAD CONTABLE Y LA UTILIDAD FISCAL

Ingresos Contables  
(Miles de Pesos)

C O N C E P T O	<u>Título</u> <u>VII</u>	<u>Título</u> <u>II</u>
Efectos de reexpresión		
- Efecto monetario del ejercicio	\$159,056	\$159,056
Ganancia cambiaria contable del ejercicio	<u>6,206</u>	<u>          </u>
T O T A L	\$165,262	\$159,056
	=====	=====

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

CONCEPTOS QUE SE RESTAN ENTRE LA UTILIDAD CONTABLE  
Y LA UTILIDAD FISCAL

Deducciones Fiscales

(Miles de Pesos)

<u>C O N C E P T O</u>	<u>Título VII</u>	<u>Título II</u>
Reservas deducibles:		
Primas de antigüedad	\$ 4,533	
Gratificación anual	9,048	
Pérdidas en cambios 1986-1987	12,940	
Mano de obra y gastos de fabricación		\$ 550,467
Deducción de inversiones		
(Depreciaciones y amortizaciones)		50,037
Pérdida inflacionaria		189,538
Interés real (incluye pérdida cambiaría)		83,783
Compras de mercancías		<u>610,729</u>
T O T A L	<u>\$ 26,521</u>	<u>\$1'484,554</u>
	=====	=====

ALTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

ANALISIS DE CONTRIBUCIONES POR PAGAR AL  
30 DE JUNIO DE 1988

(Miles de Pesos)

<u>Contribución</u>	<u>Importe</u>	<u>Fecha de pago</u>	<u>Número de Operación de caja</u>	<u>Banco</u>
Impuesto sobre la renta	7,914	07-07-88	206547	S.H.C.P.
		15-07-88	208843	S.H.C.P.
Impuesto sobre productos del trabajo	2,932	07-07-88	206547	S.H.C.P.
		01-07-88	87483	S.H.C.P.
Cuentas al I.M.S.S.	6,970	15-07-88	360024	Bancomer
5% de INFONAVIT	1,514	07-07-88	206647	S.H.C.P.
1% sobre remuneraciones	308	07-07-88	206547	S.H.C.P.
Retenciones del 10% sobre honorarios	11,170	07-07-88	206547	S.H.C.P.
		05-07-88	78636	S.H.C.P.
		05-07-88	79208	S.H.C.P.
		05-07-88	208789	S.H.C.P.
		07-07-88	92060	S.H.C.P.
		15-07-88	80972	S.H.C.P.
		07-07-88	96002	S.H.C.P.
	<u>30,808</u>			

Más:

Reserva para gratificaciones (1)

14,299  
\$ 45,107

(1) Nota: Se adiciona el renglón de reserva para gratificaciones, con objeto de conciliar el total de \$45,107 con el importe que muestra el balance general en el rubro de impuestos y gastos acumulados por pagar.





CARTA DE PRESENTACION DEL DICTAMEN FISCAL E INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE EL I.V.A.

ESTADO FEDERAL DE GUADALAJARA "A"

PARA USO EXCLUSIVO DE LA "C.F."

IMPORTE	IMPORTE	IMPORTE
01	07	87
30	06	88
05	08	88

ESTADO FEDERAL DE GUADALAJARA, JALISCO

PARA USO EXCLUSIVO DE LA ENTIDAD FEDERATIVA

IMPORTE	IMPORTE	IMPORTE
01	07	87
30	06	88
05	08	88

4378977

PARA LOS EFECTOS A LOS QUE SE REFIEREN LOS ARTS 59 DEL CODIGO FISCAL Y 46 DE SU REGLAMENTO Y REGLAS GENERALES APLICABLES PRESENTAMOS EL DICTAMEN FISCAL Y COMPUENADO POR C.F.P. RELATIVO A LOS DATOS Y VERIFICACIONES E INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE EL I.V.A. DEFORME A LOS DATOS DE LOS ANEXOS RESPECTIVOS.

DATOS DE IDENTIFICACION DEL CONTRIBUYENTE

ACTA ELECTRONICA DE MEXICO, S.A. DE C.V.

JUREZ No. 7 COL. PRIMAVERA

GUADALAJARA JALISCO FABRICACION DE PARTES ELECTRONICAS

ADM-R50907 16370

DATOS DEL DICTAMEN FISCAL Y DEL ANEXO PARA PRESENTARLO

01	07	87	30	06	88	05	08	88
----	----	----	----	----	----	----	----	----

ADMINISTRACION FISCAL FEDERAL DE GUADALAJARA "A"

61748,367

DATOS DEL INFORME COMPLEMENTARIO SOBRE EL I.V.A. Y ANEXOS PARA PRESENTARLO

05	08	88
----	----	----

SECRETARIA DE FINANZAS DE JALISCO

DATOS DEL CONTRAHEDEDO DEL DICTAMEN

ANA MARIA MARTINEZ TEJA

JUREZ, MEXICO

QUINTANILLA MARINO Y ASOCIADOS, S.C.

GUADALAJARA, JALISCO A 20 DE JULIO DE 1988.

## CONCLUSIONES

La práctica de la Contaduría Pública considerada en hispanoamérica como una actividad reciente, es reconocida cada vez más por sus clientes que requieren sus servicios, los cuales pueden ser para fines administrativos, financieros, fiscales, de auditoría, de consultoría, etc. y siempre hacia la respuesta útil y actualizada para una sociedad compleja de constante evolución.

El código de comercio de 1889 ya visualizaba la actuación de un contador en la vigilancia de la administración de una empresa y posteriormente en 1934 la Ley General de Sociedades Mercantiles estableció las normas y obligaciones de los comisarios en una Sociedad Anónima, las cuales exigen que la persona designada para ese fin tenga un nivel importante de conocimientos en la técnica contable.

La auditoría surgió como una necesidad de los empresarios que al contratar altos funcionarios quisieron protegerse de posibles fraudes. Actualmente una de las razones principales que existen para contratar un Licenciado en Contaduría independiente, son los intereses en disputa respecto de los resultados obtenidos y bienes de una entidad.

### Conclusiones Generales

Más que conclusiones queremos hacer notar las partes más importantes para nosotros de cada capítulo descrito en este trabajo. Por lo que parecerá repetitivo lo que a continuación anotamos:

Un concepto general de auditoría debe ser: Auditoría es la revisión de los libros, registros y documentos contables de una persona física o moral, a fin de determinar la exactitud de las cifras contenidas en los estados financieros e informar.

Se conocen varios tipos de auditoría, de acuerdo al área y finalidad de la revisión, tales como: financiera, administrativa, operacional, fiscal, etc.

Las definiciones contenidas en este trabajo, que se refieren a la auditoría externa, nos lleva a la conclusión de que es un trabajo profesional y específico teniendo como fin el dar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras de un ente económico, basándose en los principios de la contabilidad generalmente aceptados, las normas, procedimientos y técnicas de auditoría.

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

Estos principios son: la entidad, realización, período contable, valor histórico original, negocio en marcha, dualidad económica, revelación suficiente, importancia relativa y consistencia.

Las normas de auditoría son requisitos mínimos de calidad relativa a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de ese trabajo. Estas se clasifican en personales, de ejecución del trabajo y de la información.

Procedimientos de Auditoría son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a un grupo de hechos y circunstancias relativos a los estados financieros sujetos a examen, mediante los cuales el Licenciado en Contaduría obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Técnicas de Auditoría son métodos prácticos de investigación y prueba que el Licenciado en Contaduría utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para emitir su opinión. Estas son: estudio general, análisis (de saldo y de movimientos), inspección, confirmación (positiva, negativa y en blanco), investigación, certificación, observación y cálculo.

Control Interno es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adopte en un negocio para salvaguardar sus activos, verificar la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y la adhesión a las políticas prescritas por la administración.

Los elementos del control interno son: organización, procedimientos y personal.

El estudio y evaluación del control interno, es la fase más importante de la planeación; sirve de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, así como la naturaleza, extensión y oportunidad que dará a los procedimientos.

Se identifican dos fases del estudio del control interno; la primera se refiere a la revisión del sistema y la segunda a las pruebas de cumplimiento.

Existen tres métodos principales para registrar el examen del control interno en los papeles de trabajo: descriptivo, de cuestionario y gráfico.

El propósito del programa de auditoría es presentar una relación detallada en la que se indique, las pruebas y requisitos mínimos que deben cubrirse en las revisiones de estados financieros.

Los programas de auditoría para su ejecución pueden dividirse en actividades, mismas que deben realizarse de acuerdo a éste. Ejemplo: Antes de iniciarse la auditoría, datos que deben solicitarse al cliente, durante la auditoría, al término de la auditoría y procedimientos que deben aplicarse después de la auditoría.

El dictamen es un documento en el que el Licenciado en Contaduría expresa su opinión respecto del contenido y preparación de los estados financieros de una entidad, como resultado de su trabajo de auditor.

El dictamen consta de dos párrafos: el de alcance y el de opinión.

El dictamen tradicional es una adecuación del que propuso el Instituto Americano de Contadores Públicos en 1951.

El dictamen o informe corto fue propuesto por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría en 1974, este elimina afirmaciones que contenía el dictamen tradicional. El dictamen nuevo elimina referencias expresas a las normas y procedimientos de auditoría y principios de contabilidad generalmente aceptados y su aplicación consistente, así como

el calificativo "razonablemente"; agrega que la responsabilidad primaria en la preparación de estados financieros es de la administración de la empresa.

La diferencia entre dictamen e informe largo es que el dictamen sólo contiene los dos párrafos mencionados (alcance y opinión) y el informe largo contiene además de lo anterior, información detallada y amplia, comentarios adicionales o recomendaciones sobre los problemas encontrados.

La finalidad e importancia del dictamen es que los interesados pueden confiar en la opinión responsable y profesional que en el mismo se expresa, de la presentación razonable de los estados financieros y su elaboración bajo observancia de principios contables, respecto de la situación financiera de la empresa.

La función del Licenciado en Contaduría al rendir su opinión o dictamen es de suma importancia, ya que adquiere una responsabilidad hacia terceros.

Esta opinión la expresará de acuerdo a las diferentes formas de emisión que presenta el I.M.C.P. (Diversas Formas de Rendir el Auditor su Dictamen).

Estas formas de emisión de dictamen son presentadas por desviaciones en el cumplimiento a las normas de auditoría o mala aplicación de los principios de contabilidad, inconsistencia en su aplicación.

El resultado tangible, desde el punto de vista del cliente, de todo el trabajo del Auditor se contiene en el informe final (dictamen).

Por eso es conveniente que el Auditor prepare su dictamen cuidando hasta el más mínimo detalle, inclusive una adecuada mecanografía, esto es, no tan sólo desde su contenido, sino también en su apariencia física.

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

AUDITORIA ADMINISTRATIVA

F. Norbeck Edward  
Editora Técnica, S.A.  
México, 1978

AUDITORIA, TOMO I

Principios y Procedimientos  
W. Holmes Arthur  
Editorial Tipográfica Hispanoamericana  
España, 1979

AUDITORIA

Introducción a la Práctica de la Contaduría  
Pública  
L. Kohler Eric  
Editorial Diana  
México, 1979

AUDITORIA III

Regalado Hernández Henoc, C.P.  
Editorial Soid, S.A.  
México, 1980

AUDITORIA

Un Análisis Conceptual  
Porter W. Thomas y C. Burton John  
Editorial Diana  
México, 1980

AUDITORIA

Integración de Conceptos y Procedimientos  
H. Taylor Donald y Glezez William G.  
Editorial Limusa  
México, 1987

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C.  
México, 1988



**AUDITORIA**

L. Deliese Phillip  
P. Johnson Kenneth  
K. MacLeod  
Editorial Limusa, S.A.  
México, 1983

**EL DICTAMEN EMITIDO POR EL C.P.**

Tesis I.P.N.  
México, 1987

**CONTROL INTERNO POR OBJETIVOS Y CICLO DE  
TRANSACCIONES Y EL MUESTREO ESTADISTICO EN  
AUDITORIA**

I.M.C.P.  
México, 1988

**EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA**

R. Téllez T. Benjamín, C.P. y L.A.E.  
Editorial E.C.A.S.A.  
México, 1979

**BOLETINES DEL I.M.C.P.**

F-05, E-02, C, D, F-04, F-03, H-01 y H-13

**IFAC 1**

Guía Internacional de Auditoría  
Emitido por el Comité Internacional de Normas  
de Auditoría de la Federación Internacional  
de Contadores