

174  
2 Ene.



**Universidad Nacional Autónoma de México**

**Facultad de Contaduría y Administración**

**LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS Y  
LOS BOLETINES DEL INSTITUTO MEXICANO  
DE CONTADORES PUBLICOS**

**T E S I S  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A  
MIGUEL GONZALEZ GONZALEZ**

México, D. F.

1985



## **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.

**INDICE.**

## INDICE

### INTRODUCCION

#### I.- ASPECTOS GENERALES

- |  |   |
|--|---|
| 1.- ¿ Que es la auditoría de estados financieros ?             | 1 |
| 2.- Importancia de las normas de auditoría y su clasificación. | 4 |
| 3.- Descripción de las normas de auditoría.                    | 9 |

#### II.- PLANEACION DE LA AUDITORIA

- |   |    |
|---|----|
| 1.- Generalidades.  | 22 |
| 2.- Cuestionario de investigaciones preliminares.                           | 24 |
| 3.- Carta propuesta - ejemplo .   | 38 |
| 4.- Programa de trabajo.  | 47 |
| 5.- El Boletín E-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. | 50 |

#### III.- DESARROLLO DE LA AUDITORIA

- |   |    |
|---|----|
| 1.- Estudio y evaluación del control interno. | 56 |
| 2.- Papeles de trabajo.                       | 63 |
| 3.- Carta de observaciones.                   | 65 |

IV.- PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACION RECOMENDADOS POR  
LA COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDI-  
TORIA DEL I.M.C.P.

1.- Generalidades.	71
2.- Efectivo.	72
3.- Inversiones.	77
4.- Cuentas por cobrar.	81
5.- Inventarios.	88
6.- Gastos anticipados.	95
7.- Inmuebles, maquinaria y equipo.	97
8.- Intangibles.	105
9.- Pasivos.	107
10.- Capital contable.	114
11.- Ventas y costo de ventas.	117
12.- Gastos de operación.	125
13.- Contingencias y compromisos.	130
14.- Remuneraciones al personal.	133
15.- Comentarios al Boletín B-7.	137
16.- Análisis comparativo del Boletín B-7 y B-10.	138
17.- Procedimientos de auditoría recomendados para la revelación de la inflación en la información financiera.	146

## V.- TERMINACION DE LA AUDITORIA

- 1.- Procedimientos recomendados en el Boletín F-04 del Instituto Mexicano de Contadores Publicos. 156
- 2.- Puntos básicos de terminación de auditoría que deben ser cubiertos antes de la entrega del dictamen. 158
- 3.- Intervención del auditor externo en la elaboración de los estados financieros en la entidad auditada. 160
- 4.- Emisión del dictamen como culminación de la auditoría de estados financieros. 165

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

**INTRODUCCION.**

## Introducción.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos ha tenido una brillante intervención en la evolución de la auditoría de estados financieros, tanto a nivel nacional como internacional. Es por esto que decidí llevar a cabo la presente investigación. Esperamos que en el futuro este organismo siga llevando la superación de la profesión contable de nuestro país, como hasta hoy lo ha hecho, y que sirva de ejemplo a seguir para todos los que hemos escogido la carrera de Contador Público de la cual nos sentimos orgullosos.

Este trabajo contiene el desarrollo de una auditoría de estados financieros, desde la contratación hasta la culminación de la misma, cuando el auditor externo entrega su dictamen.

Para el desarrollo del seminario básicamente recurrí a los boletines emitidos por este organismo colegiado que marca los lineamientos a seguir en el desarrollo de la auditoría de estados financieros.

Por último, espero que mi pequeño trabajo sea de ayuda para todo aquel lector que quiera informarse acerca de lo que es la auditoría de estados financieros y la influencia que las disposiciones del I.M.C.P. a través de sus boletines tiene sobre esta actividad profesional del Contador Público.

**I.- ASPECTOS GENERALES.**

- 1.- ¿Qué es la auditoría de esta  
dos financieros?
- 2.- Importancia de las normas de  
auditoría y su clasificación.
- 3.- Descripción de las normas de  
auditoría.

1.- ¿ Qué es la auditoría de estados financieros ?

Como antecedentes generales de la auditoría de estados financieros, podemos decir que esta nace de la necesidad que tienen los diversos interesados en conocer si la situación que presentan dichos estados financieros corresponde a la realidad de la empresa. Hay dos tipos de auditoría financiera que el Contador Público es especialista en realizar:

a) Interna.

b) Externa.

La diferencia primordial radica en que la primera es desarrollada por personal que depende de la empresa y cuyo objetivo es mejorar el control interno de la misma, buscando:

- 1.- Una correcta protección de los activos.
- 2.- Implementar las operaciones de la empresa.
- 3.- Presentar una información financiera oportuna y veraz.

El segundo tipo de auditoría, la externa, la desarrollan personas ajenas a la administración, las cuales tienen independencia mental que les permite dar una opinión profesional.

Los autores definen a la auditoría de estados financieros desde diversos puntos de vista, pero todos concuerdan en el mismo objetivo. A continuación se mencionan algunas de dichas definiciones:

- 1.- "Auditoría es la actividad por la cual se verifica la contabilidad en su corrección de cifras en 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." (1)

- 2.- "Auditoría es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera." (2)
- 3.- "El objetivo del examen de los 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." (3)

En base a las definiciones anteriores podemos decir que el punto predominante es la opinión sobre la razonabilidad de las cifras plasmadas en los estados financieros. Por eso se dice que

---

(1).- "La información financiera en la administración."

Eduardo Villegas.

Editorial Laro.

(2).- "Auditoría I."

C.P. Israel Osorio Sánchez.

Editorial ECASA.

(3).- Boletín B.- "Pronunciamientos normativos sobre el trabajo del auditor general."

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

el auditor lleva a cabo una serie de revisiones sobre las diferentes cuentas o rubros que integran los estados financieros de un ente económico, así como la revisión de los procedimientos y evaluación del control interno del mismo.

El trabajo realizado por el auditor tiene como finalidad formarse una opinión acerca de la operación de la empresa, así como la razonabilidad de las cifras de sus estados financieros. El auditor debe elaborar en la culminación de su revisión un documento que se llama dictamen y su función es que expresa su juicio sobre los documentos revisados.

## 2.- Importancia de las normas de auditoría y su clasificación

Desde que el hombre ha existido en comunidad y en comunicación con sus semejantes han existido y existen ciertas normas que regulan la conducta del individuo.

Haciendo un bosquejo de donde surgen las normas de conducta, nos remontamos a la obra titulada "Etica" del autor Adolfo Sánchez Vázquez quien nos dice lo siguiente:

"La moral es un sistema de normas, principios y valores, de acuerdo con el cual se regulan las relaciones mutuas entre los individuos, o entre ellos y la comunidad, de tal manera que dichas normas, que tienen un carácter histórico y social, se acaten libre y conscientemente, por una convicción íntima, y no de un modo mecánico, exterior o impersonal".

Tomando en cuenta que la auditoría es una actividad profesional, implica, al mismo tiempo, el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública. Como profesional, el auditor desempeña sus labores mediante la aplicación de una serie de conocimientos especializados que vienen a formar el cuerpo técnico de su actividad; sin embargo, en el desempeño de esa labor, el auditor adquiere responsabilidad, no solamente con la persona que directamente contrata sus servicios, sino con un vasto número de personas, desconocidas para él que van a utilizar el resultado de su trabajo como base para tomar decisiones de negocios o de inversión.

Es debido a este carácter profesional de responsabilidad social por lo que la profesión, desde su principio, se ha preocupado

por asegurar que el desempeño de servicios profesionales se efectúe a un alto nivel de calidad consecuente con el carácter profesional de la auditoría y con las necesidades de las personas que utilizan el resultado de su trabajo.

En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos y obligatorios para el desempeño del trabajo del auditor. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.

La auditoría no es una actividad meramente mecánica que implique la aplicación de ciertos procedimientos cuyos resultados, una vez llevados a cabo, son de carácter indudable. La auditoría requiere el ejercicio de un juicio profesional, sólido y maduro para juzgar los procedimientos que deben seguirse y estimar los resultados obtenidos.

La dificultad que representa resolver el problema de la calidad del trabajo profesional mediante el establecimiento de procedimientos mínimos obligó a las organizaciones profesionales de Contadores Públicos y a los distintos grupos e instituciones que tienen relaciones con la actividad profesional de los auditores, a buscar otro camino por el cual fuera posible asegurar el suministro del servicio de auditoría sobre bases mínimas de calidad satisfactorias para las personas que dependían de los servicios del Contador Público independiente. Sobre esa corriente de ideas se llegó al convencimiento de que, si bien no es posible establecer procedimientos uniformes mínimos para la auditoría, si en cam

bio , existen ciertos fundamentos que son la base e inspiración \_ de los propios procedimientos de auditoría y que pueden ser definidos en términos generales. A estos fundamentos básicos del trabajo de auditoría se les llama "Normas de Auditoría."

En la relación entre cliente y profesional, el cliente confía \_ en en el propio profesional, no solo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en ocasiones en mucho mayor grado, \_ en sus cualidades personales que son las que hacen que el cliente \_ le tenga confianza para el desempeño de un trabajo cuyas características técnicas en ocasiones el propio cliente está imposibilitado para juzgar. Por esta razón, se hace indispensable el que -- existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.

El trabajo profesional de auditoría, tiene una finalidad y - unos objetivos definidos que se desprenden de su propia naturaleza. El auditor es llamado como un técnico independiente y de confianza para opinar sobre los estados financieros formulados por - la empresa, a efecto de que su opinión sea una garantía de credi- bilidad respecto a esos estados financieros, para las personas \_ que van a usarlos como base para sus decisiones. En esa virtud, \_ el trabajo de auditoría tiene una finalidad y un objetivo que no de- penden ni de la voluntad personal del auditor ni de la del cliente sino \_ que se desprenden de la misma naturaleza de la actividad profesional de la auditoría. Esta característica obliga también a que el \_ trabajo profesional de auditoría se realice dentro de determina- das normas de calidad.

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y

la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

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

Por último la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría define a las normas de auditoría en su boletín "A" de la siguiente manera:

"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."



### 3.- Descripción de las normas de auditoría.

#### A.- NORMAS PERSONALES.

El Boletín "C" de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, menciona que:

"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 y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional."

El Boletín "D" , de la misma comisión , sub-clasifica a estas normas de la siguiente forma:

- (D-01) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.
- (D-02) Cuidado y diligencia profesional.
- (D-03) Independencia mental.

A continuación se describen estas sub-clasificaciones:

#### Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

A).- "El entrenamiento técnico básico que se logra mediante el cumplimiento de los requisitos académicos que culminan con la obtención del título de Contador Público, debe complementarse con su aplicación práctica bajo la dirección de auditores experimentados durante un periodo razonable."

El hecho de que una persona ofrezca sus servicios como profesional dentro de una rama cualquiera de las actividades profesionales, viene a constituir una declaración pública, por lo cual esa persona se manifiesta capacitada para desempeñar satisfactoriamente las actividades que de modo ordinario corresponden a esa profesión. Si ese ofrecimiento se hace sin tener las cualidades de preparación y capacidad necesarias para el desempeño de la actividad profesional, se está cometiendo, desde el principio, un engaño al público que puede solicitar los servicios del profesional. De allí que sea necesario, como requisito previo indudable, que la persona que ofrezca sus servicios profesionales como auditor, tenga precisamente, un entrenamiento técnico adecuado y una capacidad que le permita realizar las actividades normales de la auditoría de modo satisfactorio para sus clientes y las personas que van a depender del resultado de su trabajo.

Por lo general el auditor complementa los conocimientos adquiridos en su preparación académica, por medio del trabajo desempeñado en despachos o asociaciones de Contadores Públicos, los cuales permiten que personas de mucha experiencia le transmitan conocimientos y bases suficientes para poder resolver diversos tipos de problemas a que se tiene que afrontar el auditor en su trabajo profesional.

Se puede separar el entrenamiento técnico adecuado de la capacidad profesional como cosas diferentes, porque esta última tiene un contenido más amplio y un alcance mayor que el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico representa la adquisición de los conocimientos y habilidades que son necesarios para

el desempeño del trabajo y es, por consiguiente, un fundamento indispensable de la capacidad profesional; pero esta última requiere, además, una madurez de juicio que no se logra con el simple entrenamiento técnico. El entrenamiento técnico básico se logra por el cumplimiento de los requisitos escolares establecidos en las instituciones de calidad reconocida que ofrecen los estudios conducentes a la carrera de Contador Público. La adquisición de los conocimientos académicos y la habilidad básica ha sido reconocida como uno de los requisitos fundamentales en todas las profesiones y suministra una base firme para estimar, por lo menos, el cumplimiento mínimo de los requisitos de preparación. Por consiguiente, el primer paso para cumplir con la norma de entrenamiento técnico y capacidad profesional es la adquisición de un título de Contador Público expedido por una institución reconocida.

B).- "El auditor debe actualizar constantemente sus conocimientos técnicos y su aplicación práctica."

La Contaduría Pública como todas las profesiones está constantemente evolucionando, razón por la cual la auditoría requiere un acopio de conocimientos, habilidades y madurez que es muy difícil adquirir por la mera preparación escolar. Es conveniente que el Contador Público que termina sus estudios complete su preparación mediante un período razonable de experiencia bajo la dirección de un auditor profesional experimentado. Resulta difícil determinar el tiempo que esa experiencia deba abarcar. Este tiempo es variable, ya que depende tanto de las propias capacidades naturales del candidato como del tipo de problemas a que se en-

frente en su experiencia dirigida y del grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados.

El auditor debe estar actualizado en conocimientos, técnicas, novedades, etc. ya que la vida en los negocios es muy rápida, sobre todo en la crisis por la que estamos atravesando, para esto es necesario que el auditor esté en constante entrenamiento por medio de un contacto constante con libros y revistas técnicas principalmente; la asistencia a seminarios técnicos y cursos de actualización de su profesión; el contacto activo y la participación en los esfuerzos y estudios de sus organizaciones profesionales, y es recomendable el contacto con el desarrollo profesional de otros países.

C).- "La capacidad profesional implica alcanzar madurez de juicio la que se logra fundamentalmente mediante el enfrentamiento sistemático a los problemas inherentes a su actividad profesional y la elección de la solución adecuada a esos problemas".

La capacidad profesional no se adquiere definitivamente, inmediatamente y en una sola vez; esta requiere de una actividad posterior como lo es el enfrentamiento a problemas y su solución atinada, así como contacto con auditores de mayor experiencia, ya que estos le transmitirán mayores conocimientos que afianzarían e incrementarían los conocimientos del auditor.

#### Cuidado y diligencia profesional.

A).- "El auditor, deberá desempeñar su trabajo, con meticulosidad, cuidado y esmero, poniendo siempre toda su capacidad y habilidad profesional, con buena fé e integridad."

Para que todo profesional cumpla su compromiso implícito - con su clientela y con la sociedad, no basta que tenga la capaci \_  
dad para el desarrollo de las actividades de su profesión. Es ne \_  
cesario además, que en el desempeño de su trabajo ponga la aten \_  
ción, el cuidado y la diligencia que humanamente pueden esperarse  
de una persona con sentido de responsabilidad.

B).- "El auditor como todo profesional, no es infalible y por \_  
ello no es responsable por meros errores de juicio."

La actividad profesional, como todas las actividades huma \_  
nas, está sujeta a la condición general de la falibilidad humana.  
Pero los márgenes de esa falibilidad deben ser reducidos, por el-  
compromiso profesional adquirido, al mínimo posible, para lo cual  
requiere que el auditor, al desempeñar su trabajo, lo haga con --  
meticulosidad, con el cuidado y dedicación que son de esperarse -  
de una persona que ha asumido actividades de carácter profesional.

#### Independencia.

A).- "El Contador Público no podrá actuar como auditor en aque \_  
llos casos en los que existan circunstancias que pueda esperarse-  
que influyan sobre su juicio objetivo y que, por consiguiente, --  
reduzca su independencia mental, o en aquellos casos en los que -  
las circunstancias puedan establecer en la mente pública una duda  
razonable sobre su independencia y objetividad. El Código de Eti \_  
ca Profesional define las circunstancias particulares en que se -  
considera que no hay independencia ni imparcialidad para emitir -  
una opinión profesional."

La actividad profesional del auditor tiene, además de los-

requisitos comunes a otras profesiones, un requisito profesional derivado de su propia naturaleza. El auditor es llamado para dar su opinión con respecto a información financiera formulada por una empresa. En este sentido el auditor juzga el trabajo realizado por las personas que preparan dicha información para que esta pueda ser adecuadamente utilizada por los interesados.

Para que la opinión del auditor sea útil, es necesario, que además de estar fundada en su capacidad profesional sea emitida con independencia mental. Se entiende que existe independencia mental en una persona cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso. No existe independencia mental cuando la opinión o el juicio es influido por consideraciones de orden subjetivo.

La independencia mental es, evidentemente, una cuestión relativa al fuero interno. Hablando estrictamente, se puede mantener independencia mental en cualquier condición, porque la voluntad del hombre puede sobreponerse a las condiciones más desfavorables; sin embargo no es lógico suponer, normalmente, una actitud de voluntad extrema que en circunstancias ordinarias se sobrepona a las presiones de carácter personal, cuando éstas son suficientemente fuertes como para ejercer influencia decisiva en el juicio. Por otra parte la utilidad de los servicios del auditor depende no solamente del hecho de que él asuma una actitud de independencia mental, sino también, en grado muy importante, de que las personas que van a utilizar el resultado de su trabajo, crean que éste fue hecho con dicha independencia.

En el artículo 2.21 del Código de Ética Profesional del -- Instituto Mexicano de Contadores Públicos se menciona las causas -- o actos en que se considera que no hay independencia mental de -- parte del auditor, dichas causas son:

- a).- "Sea conyuge, pariente consanguíneo o civil en línea recta -- sin limitación de grado, colateral dentro del cuarto y afín -- dentro del segundo, del propietario o socio principal de la -- empresa o de algún director, administrador o empleado del -- cliente, que tenga intervención importante en la administra -- ción del propio cliente."
- b).- "Sea, haya sido en el ejercicio social que dictamina o en -- relación al cual se le pide su opinión, o tenga tratos ver -- bales o escritos encaminados a ser director, miembro del -- Consejo de Administración, administrador o empleado del --- cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté - vinculada económica o administrativamente, cualquiera que - sea la forma como se le designe y se le retribuyen sus ser -- vicios, en el caso del comisario, se considera que subsiste -- la independencia e imparcialidad."
- c).- "Tenga, haya tenido en el ejercicio social que dictamine o - en relación al cual se le pide su opinión o pretenda tener - alguna ingerencia o vinculación económica en la empresa, en un grado tal que pueda afectarse su libertad de criterio."
- d).- "Reciba en cualquier circunstancia o motivo, participación - directa sobre los resultados del asunto que se le encomen -- dó de la empresa que contrató sus servicios profesionales,-

y exprese su opinión sobre estados financieros en circuns \_  
tancias en las cuales, su emolumento dependa del éxito de --  
cualquier transacción."

e).- "Sea agente de bolsa de valores en ejercicio."

f).- "Desempeñe un puesto público en una oficina que tenga ingeren \_  
cia en la revisión de declaraciones y dictámenes para fines  
fiscales, fijación de impuestos y otorga miento de exencio \_  
nes, concesiones o permisos de trascendencia y decisiones -  
sobre nombramientos de contadores públicos para prestar ser \_  
vicios a dependencias o empresas estatales."

g).- "Perciba de un solo cliente, durante más de dos años conse \_  
cutivos, más del 40% de sus ingresos u otra proporción que -  
aun siendo menor, sea de tal manera importante frente al to \_  
tal de sus ingresos, que le impida mantener su independen - -  
cia."

## B.- NORMAS DE EJECUCION DE TRABAJO.

Cuando se habló de las normas personales, se mencionó que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia profesional. Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, --- existen ciertos elementos que por su importancia 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 profesional son los que constituyen las normas denominadas de ejecución de trabajo, esta norma se sub-clasifica de la siguiente manera:

### Planeación y supervisión.

A).- "El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente, y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada."

De acuerdo a lo anterior siempre debe existir una planeación eficiente para no incurrir en errores de fijación de objetivos, alcances, procedimientos especiales, etc., ya que de lo contrario se perdería un tiempo muy valioso y perjudicaría tanto al auditor como a su cliente.

En lo que se refiere a la supervisión, ésta debe ser más - que una norma, ya que se aplicará de acuerdo a la habilidad y capacidad profesional que posean cada una de las personas que auxilian o colaboran con la persona que firma el dictamen y que a final de cuentas es el responsable ante todos los usuarios del dictámen.

**Estudio y evaluación del control interno.**

A).- "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él, asimismo,-- que le permita determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría."

El estudio y evaluación del control interno es obligatorio y se debe de hacer antes de revisar cualquier cifra financiera, - pues en base a este se fijan los alcances a revisar.

**Obtención de evidencia suficiente y competente.**

A).- "Mediante sus procedimientos de auditoría, el auditor debe - obtener evidencia comprobatoria, suficiente y competente en el -- grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opi nión."

Para cualquier comprobación durante el desarrollo de la au ditoría y después de ésta, debe existir una evidencia, la cual -- debe ser suficiente y competente.

### C.- NORMAS DE INFORMACION.

El dictamen constituye el resultado del trabajo del auditor, mediante éste, pone en conocimiento el resultado de su trabajo a las personas interesadas en ello.

El dictamen del auditor es el documento en el cual descansa la confianza de diversas personas para llevar a cabo sus diferentes decisiones. Mediante el dictamen, los diversos usuarios, se darán cuenta del trabajo realizado por el auditor ya que al final de todo, éste es el único documento que generalmente ven los usuarios respecto del trabajo realizado por el auditor.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para demás usuarios, hace necesario que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. Esas normas se clasifican de la siguiente forma:

Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.

A).- "En todos los casos en que el nombre de un Contador Público quede asociado con estados o información financiera; deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información, su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se deriven de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría."

El auditor tiene la obligación moral y profesional de informar veraz y parcialmente al público que leerá sus informes, para tal efecto deberá de revelar todos los problemas que existieron -- para la formación de su opinión y mostrarlo en su dictamen.

El usuario tiene derecho a saber todas las limitaciones que tuvo el auditor en el desarrollo de su trabajo y para conocer la causa que originó una salvedad, una abstención de opinión o una opinión negativa, ya que de lo contrario sería una información incompleta y quizás falsa.

#### Bases de opinión sobre estados financieros.

A).- " El auditor al opinar sobre estados financieros debe observar que:

- a) Fueron preparados de acuerdo con principios de contabilidad;
- b) Dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes;
- c) La información presentada en los mismos y en las notas relativas, es adecuada y suficiente para su razonable interpretación.

Por lo tanto en caso de excepciones a lo anterior, el auditor debe mencionar claramente en que consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros."

La información financiera debe estar en base a principios de contabilidad, ya que de no ser así, dicha base sería falsa y no mostrarían en los estados financieros la razonabilidad de las cifras financieras.

La información debe ser reveladora, ya sea en los estados --

financieros o en sus respectivas notas para que el lector pueda -  
formarse un juicio y tener un panorama general de éstos y poder -  
tomar decisiones soportadas por bases firmes y reales.

## II.- PLANEACION DE LA AUDITORIA.

- 1.- Generalidades.
- 2.- Cuestionario de investigaciones preliminares.
- 3.- Carta propuesta - ejemplo.
- 4.- Programa de trabajo.
- 5.- El Boletín E-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

### 1.- Generalidades.

Se debe tomar en cuenta que la auditoría de estados financieros, al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma más eficiente posible. Desde luego la planeación detallada de algunos procedimientos no puede hacerse con exactitud si no se conoce el resultado de algunos otros. Por consiguiente debe haber un plan inicial, a ser revisado continuamente y en su caso modificado, al mismo tiempo que se supervisa el trabajo ya efectuado.

Desde el punto de vista práctico, no es común que el Contador Público responsable realice por sí mismo todas las fases de una auditoría; especialmente porque ésta incluye normalmente áreas cuyo examen es más sencillo y puede ser realizado por personas con menor experiencia. La estructura de los despachos de Contadores Públicos es muy variada y va desde el Contador Público que trabaja por sí mismo, hasta donde se encuentra una organización completa de tipo piramidal.

A continuación se mencionan diversos conceptos de los que significa la planeación:

" La planeación es la fase en la cual van a fundamentarse lógicamente los problemas, las hipótesis y los métodos de estudio."

(1)

---

(1).- "Introducción a la técnica de investigación en ciencias de la administración y del comportamiento."

Fernando Arías Galicia.

Editorial Trillas

"Se entiende por planeación, el conocimiento del camino a seguir, con unificación y sistematización de actividades, por medio de los cuales se establecen los objetivos de la empresa y organización necesaria para alcanzarlos." (2)

"La planeación en el trabajo requiere el conocimiento de las condiciones externas e internas de la propia empresa o dependencia y que pueden influir en el desarrollo de la propia planeación, dicho en otros términos, la planeación presupone una previsión dentro de las limitaciones humanas de los factores que pueden influir en la marcha de la empresa o dependencia gubernamental"(3)

Teniendo en cuenta lo expuesto anteriormente, se puede concluir que antes de que el Contador Público se responsabilice de cualquier trabajo, debe conocer la entidad sujeta a investigación con la finalidad de planear su trabajo; debe asignar responsabilidades a sus colaboradores y determinar qué actividades o funciones específicas debe delegar a sus ayudantes, así como supervisar en cualquier proceso, el avance de los mismos: ésta es la norma de planeación y supervisión.

---

(2).- "Técnica presupuestal".

Cristóbal del Río González. Editorial ECASA.

(3).- "Auditoría interna integral."

Juan Ramón Santillana. Editorial ECASA.

## 2.- Cuestionario de investigaciones preliminares.

Este cuestionario debe prepararse con el propósito de abarcar los aspectos y situaciones necesarias para conocer en forma general las operaciones, sistemas, rutinas y volúmenes de una empresa que ha solicitado por primera vez nuestros servicios.

El conocimiento general de sus operaciones, nos permitirá poder presentarle una carta-propuesta del trabajo a desarrollar que incluirá la estimación de tiempo y honorarios adecuados.

La contestación del presente cuestionario debe hacerse en forma clara, completa y específica, contando siempre con la colaboración del contador, gerente administrativo o equivalente de la empresa. No debemos concretarnos a interrogar al funcionario de la empresa, sino que debemos comprobar realmente, hasta donde nos sea posible, en cada caso, las contestaciones que nos proporcionen. Para tal efecto debemos preparar, en los casos que sean necesarios, un memorándum sobre algunos puntos importantes y señalar aquellos que no sean aplicables.

Dependiendo de las circunstancias de cada caso, es conveniente definir si conjuntamente con este cuestionario debemos contestar el de revisión de control interno y procedimientos de contabilidad.

### I.- Generalidades.

#### Respuestas y comentarios.

- 1.- Nombre de la empresa. -----
- 2.- Señale la fecha de terminación  
de su ejercicio social. -----

Respuestas y comentarios.

- 3.- Domicilio y teléfonos de la planta y oficinas. -----
- 4.- Nombre de los principales funcionarios a quien debemos dirigir nuestra carta-propuesta -----
- 5.- Objeto de la compañía. -----
- 6.- Indique el capital social, número de acciones, valor nominal, clase de las mismas. -----
- 7.- Número de:
- R.F.C. -----
- I.M.S.S. -----
- Cámara correspondiente. -----
- 8.- Número aproximado de:
- Obreros -----
- Empleados -----
- 9.- Total de activo, pasivo y capital contable; ingresos anuales, gastos y utilidades (obtenga copia de estados financieros recientes y acompañelos a este cuestionario). -----
- 10.- Señale los nombres de los principales accionistas. -----
- 11.- Indique créditos bancarios o de cualquier otra índole, importantes que haya obtenido -----

Respuestas y comentarios.

durante los últimos dos años, precisando la institución correspondiente.

-----

12.- Precise problemas especiales importantes que la compañía haya tenido durante los últimos tres años, tales como huelgas, situaciones críticas por falta de crédito o mercado, revisiones efectuadas por las autoridades fiscales DGF, Tesorería de D.F. o del Estado aplicable, I.M.S.S., INFO-NAVIT, etc.

-----

13.- Estado de las instalaciones, planta y oficina principal de la empresa.

-----

14.- ¿ Qué relaciones ha tenido la empresa con otros Contadores Públicos ?, indique qué tipo de servicios ha recibido y de qué despacho o Contador Público

-----

15.- Analice dictámenes, informes y/o cartas de sugerencias preparadas por otros Contadores Públicos con motivo de sus intervenciones.

-----

Respuestas y comentarios.

- 16.- ¿ Se tiene definidas las atribuciones de mando y responsabilidades y se cuenta con gráficas, manuales, instructivos, etc. ? -----
- 17.- ¿ Se cuenta con un sistema de autorización y procedimientos de registros que garantice un control razonable del activo, el pasivo, los ingresos, y los desembolsos, así como un sistema de información adecuado y oportuno?  
Su opinión. -----  
Opinión del funcionario. -----
- 18.- ¿ Considera adecuados los métodos de registro ya sea eléctricos, mecanicos o manuales?:  
Su opinión -----  
Opinión del funcionario -----
- 19.- ¿ Los informes a la gerencia, se preparan oportunamente y se aplican procedimientos que aseguren su corrección ?:  
Su opinión -----  
Opinión del funcionario -----
- 20.- ¿ Se considera competente el personal de la empresa ?:

Respuestas y comentarios.

Su opinión

-----

Opinión del funcionario

-----

21.- ¿ Se tienen auditores internos o funcionarios que revisen la observancia de los procedimientos y políticas; funcionarios independientes de quienes deban aplicar dichos procedimientos ?

-----

22.- Señale el horario y turno que tenga implantado la compañía para todas las clases de personal.

-----

II.- Contabilidad.

Respuestas y comentarios.

- 23.- Liste los libros de contabilidad en uso y verifique su autorización. -----
- 24.- Revise el catálogo de cuentas en uso. -----
- 25.- Indique qué clases de pólizas se preparan y su forma de archivo. Señale cómo y donde se archiva la documentación contable y si su localización es accesible. Asimismo, si los recopiladores se encuentran archivados en forma ordenada y si existe un responsable del archivo que controle las funciones básicas. -----
- 26.- Indique si existe un sistema de costos en funcionamiento; si está integrado a la contabilidad. -----
- 27.- Señale en forma concreta de qué clase de sistema se trata (órdenes de producción, procesos, diferencias de inventarios, etc. y qué sistema de va-

Respuestas y comentarios.

- luación y movimientos de inventarios se tienen establecidos). -----
- 28.- ¿ Se preparan estados financieros mensuales ? . -----
- 29.- ¿ Se concilian los auxiliares contra las cuentas de mayor ? -----
- 30.- ¿ Se preparan relaciones analíticas de los auxiliares ? -----  
¿ con qué periodicidad ? . -----
- 31.- Si el registro de las operaciones es mecánico o por computadora, indique qué clase de máquina se utiliza y qué labores de registro utiliza. -----
- 32.- Indique cómo está integrado el personal del área administrativa, detallando número y organigrama del personal de contabilidad. -----
- 33.- Obtenga del personal del departamento de contabilidad, un detalle de las labores que realiza y formas que usa. Para este propósito solicite que le informen solamente tareas principales. -----
- 34.- Liste las cuentas de bancos

Respuestas y comentarios.

que maneja la compañía, su propósito y saldos promedios de los últimos dos meses.

-----

35.- Señale movimientos mensuales aproximados de :

a) cheques

-----

b) pólizas de diario

-----

c) pólizas de ingresos

-----

d) facturas

-----

e) vales de entrada de almacén

-----

f) vales de salida de almacén

-----

g) facturas de proveedores a revisión

-----

h) notas de crédito

-----

i) pedidos por compras

-----

36.- Señale número aproximado de :

a) cuentas de clientes

-----

b) Cuentas de documentos por cobrar

-----

37.- Indique si se descuentan o endosan los documentos por cobrar.

-----

38.- Anote el control que exista sobre los documentos descontados o endosados.

-----

39.- Señale el número aproximado de cuentas de :

Respuestas y comentarios.

- a) proveedores -----
- b) acreedores diversos -----
- c) otras cuentas por pagar -----
- 40.- ¿ En qué momento se registra el pasivo por facturas a revisión ?.
- 41.- ¿ Existe un control sobre acumulaciones para efectos de I.S.R., productos del trabajo? señale el sistema
- 42.- ¿ El personal que labora en la empresa se encuentra inscrito en el R.F.C. y en el I.M.S.S.?
- 43.- Indique qué controles existen por lo que se refiere al Impuesto al Valor Agregado.

III.- Situación presente - contable.

- 44.- Anote la fecha de los últimos estados financieros preparados por la empresa -----
- 45.- Señale a qué fecha se encuentran los libros de contabilidad y auxiliares siguientes:  
Libros:  
Diario -----

Respuestas y comentarios.

Mayor -----

Actas -----

Inventarios y balances -----

Ventas -----

Compras -----

Auxiliares: -----

Resultados -----

Cuentas de balance -----

( Indicarlos individualmente) -----

46.- Señalar fecha de :

a) Ultimas conciliaciones bancarias. -----

b) Ultimo recuento físico de mercancías -----

c) Ultimo recuento físico de activo fijo -----

d) Ultimas conciliaciones con sus principales cuentas de clientes y proveedores -----

IV.- Situación presente - fiscal.

47.- Señalar las fechas de presentación de las últimas declaraciones de impuestos :

a) declaración anual del ISR -----

b) declaración anual ISR Productos del Trabajo -----

Respuestas y comentarios.

- c) Declaraciones de impuestos  
Estatales, en su caso -----
- d) Pagos provisionales del  
ISR -----
- e) Declaraciones intermedias  
de ISR - Productos del Traba  
bajo y 1% -----
- f) Declaración del IVA -----
- g) Declaración de IMSS -----
- h) Otros -----

48.- Indique cuándo se hizo el úl-  
timo pago por PTU -----

V.- Información que recibe la gerencia.

- 49.- Señale que información recibe  
la gerencia de la empresa y con  
qué periodicidad -----
- a) Balance y estado de resultados ( incluyendo análisis  
de las principales cuentas  
colectivas) -----
  - b) Estado de origen y aplica-  
ción de recursos en base a  
flujo de efectivo -----
  - c) Informe de movimiento de  
bancos y comparación del presu  
puesto de caja con el real -----

Respuestas y comentarios.

- d) Informe del movimiento de ventas por líneas o departamentos -----
- e) Informe del movimiento de cartera -----
- f) Análisis de clientes por antigüedad de saldos -----
- g) Sugestiones de los auxiliares internos del departamento de contabilidad para mejorar los procedimientos de contabilidad y control interno -----
- h) Informes de ventas por zonas o agentes -----
- i) Informes de obligaciones a corto plazo y cuentas por pagar diversas -----
- j) Informes sobre diferencias por recuentos físicos de mercancías -----
- k) Informes sobre variaciones en los costos unitarios -----
- l) Informes sobre la comparación de presupuestos con cifras reales -----

Respuestas y comentarios.

m) Otro tipo de informaciones  
contables o relacionadas con  
ella

-----

VI.- Para ser contestado por quien hizo la investigación.

Opinión sobre la situación contable y administrativa ( satisfactoria o deficiente ) -----  
-----

Señale los problemas importantes observados -----  
-----

Indique los servicios profesionales que considere convenientes para la empresa -----  
-----

Sugiera al personal para este trabajo -----  
-----

Elabore la estimación detallada de horas, utilizando la forma " Planeación del tiempo de auditoría " -----  
-----

Señale el tiempo anual necesario, cuántas visitas se requerirán, en qué épocas y por cuánto tiempo -----  
-----

3.- Carta propuesta - ejemplo.

Fecha-----

Señor. -----

Empresa. -----

Presente

Muy señor nuestro:

De acuerdo a sus indicaciones, sometemos a su consideración\_ los trabajos profesionales que llevaríamos a cabo, según sus ne-- cesidades, por el ejercicio que terminará el-----  
Esta propuesta se ha basado en la investigación preliminar que -- llevamos a cabo en la Empresa recientemente.

Para facilitar la lectura de esta carta, la hemos dividido en secciones que indican los diferentes aspectos de información que\_ consideramos de interés para usted.

Agradeceremos la confianza depositada en nosotros al permitir- nos someter a su consideración esta propuesta, la que de ser acep- tada merecerá nuestro mejor esfuerzo y dedicación.

Muy atentamente:

---

Despacho o C.P.

## I.- Servicios de auditoría a proporcionar.

Llevaríamos a cabo la auditoría de los estados financieros de la empresa, con cifras al-----.

Esta revisión se efectuaría conforme a las normas y procedimientos de auditoría, incluyendo pruebas de los libros, registros y documentación de la contabilidad, así como cualesquiera otros procedimientos de auditoría que consideremos necesarios de acuerdo a las circunstancias.

Nos interesa hacer de su conocimiento, que una auditoría del tipo descrito anteriormente, no se lleva a cabo con el propósito fundamental de observar y en su caso detectar irregularidades y no puede tenerse la seguridad de que todas las que pudieran existir, sean detectadas en el transcurso de esta auditoría; sin embargo, tendríamos siempre en mente esa posibilidad, que de presentarse, la haríamos de su conocimiento.

Cuando hayamos concluido nuestra revisión, estaríamos en posibilidad de emitir nuestra opinión sobre los estados financieros de la empresa, así como los informes que se indican en el anexo II de la presente.

Por otra parte, estaremos a sus órdenes para proporcionarles la asesoría apropiada por dudas o problemas que pueden surgir sobre aspectos contables, administrativos y financieros.

## II.- Informes de auditoría a presentar.

Como resultado de la auditoría que se propone; presentaríamos a ustedes los siguientes informes:

- .- Dictamen de los estados financieros con cifras al -----
- .- Informe de sugerencias para mejorar los procedimientos de contabilidad, control interno y de caracter fiscal que se deriven de nuestras revisiones.
- .- Dictamen para fines fiscales de los estados financieros de la empresa por el ejercicio que terminará el -----  
En caso de que en el curso de nuestro trabajo encontráramos que por cualquier circunstancia la empresa no hubiera cumplido satisfactoriamente con sus obligaciones fiscales, dichas situaciones deberán ser corregidas y los impuestos aplicables, con los recargos correspondientes, deberán ser pagados antes de la presentación de nuestro dictámen.

III.- Epoca de prestación de nuestros servicios profesionales.

Es importante que en auditorías de estados financieros, se lleven a cabo visitas preliminares en el transcurso del año, ya que con ello nos podremos anticipar a los problemas que en su caso existan y de esta manera solucionarlos antes de la conclusión de los ejercicios; además el avance a lograr durante el año, concluir oportunamente con el trabajo encomendado.

Otra clara ventaja significa el contacto personal que debe establecerse durante el transcurso del año, entre los funcionarios de la Empresa y de esta firma.

Con base en lo anterior, llevaríamos a cabo las visitas que a continuación se indican:

VISITA	EPOCA	PROPOSITO
1a.	Junio	Avance preliminar y determinación anticipada de problemas y sugerencias que en su caso existan.
2a.	Octubre	Avance profundo.
3a.	Diciembre	Presencia de inventarios físicos; trabajos de cierre, cortes, arqueos y circularización.
4a.	Febrero	Revisión final, trabajos de cierre y elaboración de informes.

#### IV.- Cooperación deseada.

El trabajo a desarrollar y el tiempo a emplear por personal de este despacho, dependería en forma significativa de la cooperación que tengamos por parte del personal de la compañía, incluyendo la localización de comprobantes y la preparación de algunos análisis y cédulas analíticas que estimemos no justifiquen inversión de tiempo por nuestra parte.

En su oportunidad fijaríamos de común acuerdo con el Sr.-----, la forma y plazos en que nos serían proporcionados los asuntos señalados en el párrafo anterior, así como otros datos e informes necesarios para el desarrollo de la auditoría, con objeto de estar en condiciones de entregar a ustedes nuestros informes con la mayor oportunidad.

V.- Personal asignado para los servicios de auditoría.

Los servicios de auditoría a proporcionar, serían desarrolla-

dos con todos los elementos que sean necesarios por parte de esta firma. En forma inicial, el personal profesional designado para su realización sería el siguiente:

Socio  
C.P. -----  
Gerente  
C.P. -----  
Supervisor  
C.P. -----  
Auditor encargado -----  
Ayudantes de auditor -----

#### VI.- Comunicación

Es fundamental que la comunicación permanente entre ejecutivos, funcionarios, empleados de su empresa y el personal profesional -- de nuestra firma se lleve a cabo sobre una base sistemática y ordenada. Para este propósito, sugerimos que en principio dicha comunicación sea como sigue:

<u>Personal de su empresa</u>	<u>Asuntos</u>	<u>Personal de nuestra firma</u>
Contador, señor----- ----- y auxiliares de contabilidad, en su caso.	Ejecución del trabajo; consultas rutinarias.	Auditor Supervisor, Señor C.P. -----, y/o Auditor encargado.

Contador, Señor ----- -----y/o gerente administrativo señor C.P.-----.	Consultas o problemas especiales.	Auditor Supervisor, Señor C.P.-----, y/o gerente de auditoría_ señor C.P.-----.
Gerente administrativo Señor C.P.----- y/o Director General, Señor-----.	Consultas a problemas o asuntos de mayor im portancia.	Gerente de auditoría, Se- ñor C.P.----- y/o socio responsable se- ñor C.P.-----.

#### VII.- Servicios de caracter fiscal.

Podríamos proporcionar los siguientes servicios de caracter -  
fiscal:

1.- Resolución de las consultas que nos formulen en materia del --  
Impuesto Sobre la Renta, Impuesto al Valor Agregado, Impuesto so--  
bre remuneraciones 1%, aportaciones al INFONAVIT, pago de cuotas -  
al IMSS, participación de utilidades al personal y otros impuestos  
Federales (o Estatales en su caso).

Estos servicios los prestaríamos a través de comunicaciones -  
telefónicas, entrevistas personales o correspondencia, conforme --  
las circunstancias lo ameriten.

2.- Consultoría sobre el análisis de los efectos fiscales que pro-  
ducen las distintas alternativas que se presenten para realizar --  
determinadas operaciones, como funciones, ampliaciones, aumentos -  
de capital, celebración de contratos etc.

3.- Trámites ante las distintas dependencias oficiales en el D.F.\_

o en el Estado de -----, siempre en el campo fiscal. Estos trámites pueden ser ante las autoridades administrati--vas o los tribunales competentes.

4.- Estudios especiales y ejecución de determinados aspectos, como pudieran ser fusiones, liquidaciones de sociedades, constitución - de nuevas empresas, etc.

5.- No prestamos servicios profesionales relativos a importaciones por no ser expertos en esa materia.

VIII.- Forma de prestar los servicios fiscales y personal asignado.

1.- Sugerimos tener, con los ejecutivos de la empresa que ustedes\_ decidan y que estén relacionados con la problemática fiscal, una - reunión mensual, donde se analizarían todas las dudas que nos pre- senten. Como resultado, propondríamos los estudios que deben efec- tuarse, análisis de los efectos fiscales de nuevas operaciones, etc.

Sugerimos que este tipo de juntas se realicen en días pre--- determinados.

2.- En el momento que lo requieran podrían consultarnos, por la -- vía telefónica o mediante correspondencia, cualquier aspecto con - efecto fiscal de la operación del negocio.

3.- Independientemente de la junta fija señalada en el primer pun- to, tendríamos las reuniones que sean necesarias para discutir los problemas que nos planteen.

El personal asignado para los servicios de caracter fiscal, - sería el siguiente:

Socios:

C.P. -----

C.P. -----

Gerentes

C.P. -----

C.P. -----

IX.- Honorarios profesionales por servicios de auditoría.

Los honorarios profesionales que se proponen a continuación, fueron determinados con todo cuidado, en base al costo y tiempo estimados para el desarrollo de nuestras revisiones. Consideramos -- que la importancia de los recursos y operaciones de la empresa, implica la necesidad de que exista una definitiva participación por parte del socio, gerente y auditores de alto nivel asignados para el trabajo.

En base a lo anterior, nuestros honorarios profesionales por los trabajos de auditoría señalados anteriormente, ascenderían a la cantidad de \$ -----, que proponemos nos sean liquidados a base de una iguala mensual de \$ -----, iniciando en el próximo mes de;-----, para concluir en el próximo -----.

X.- Honorarios profesionales por servicios de carácter fiscal.

Sugerimos que los honorarios sean fijados a base de una iguala mensual, que estimamos en \$ -----.

El monto de la iguala señalada, cubriría únicamente la consultoría precisada en los puntos 1 y 2 del título VII y los puntos 1,

2 y 3 del VII; por tanto no incluye los trámites que nos encomienden o estudios especiales, caso en el cual, nuestros honorarios los cotizaríamos de común acuerdo, previamente a la iniciación de trabajo.

La iguala propuesta sería ajustada, en cualquier sentido, semestralmente, por supuesto, de común acuerdo con ustedes.

#### 4.- Programa de trabajo.

Una vez que se hayan aplicado todos los procedimientos preliminares para cotizar una auditoría de estados financieros, se debe de elaborar un programa de auditoría; generalmente algunos despachos de Contadores Públicos tienen programas de auditoría en forma estándar, el cual es aplicable para ciertos rubros de los estados financieros de muchas empresas, pues éstos son similares en muchas de ellas como pueden ser: fondo fijo, bancos, proveedores, clientes etc., pero en aquellos rubros que sean diferentes, o que tengan un procedimiento especial de registro se deben de diseñar programas específicos para tal efecto.

El Boletín E-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, define al programa de auditoría de la siguiente manera:

" Programa de trabajo; es un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar, la oportunidad con que se han de aplicar y la asignación del personal. "

Las finalidades que persigue un programa de auditoría son las siguientes:

- a) Desarrollar la auditoría y obtener resultados satisfactorios
- b) Guiar a sus ayudantes en el desarrollo de su trabajo.
- c) Controlar el tiempo real y compararlo con el estimado.
- d) Determinar el trabajo que falta por realizar.
- e) Estimar sus honorarios.
- f) Servir de constancia y base para futuras auditorías.

La característica básica de un programa de auditoría es que - debe ser flexible y no de uso rígido. Cuando se encuentre el auditor con alguna limitación esta debe ser suplida por el criterio del auditor responsable de esa auditoría.

El contenido de un programa de auditoría es el siguiente:

A) Personal que debe desarrollar el trabajo.

- Ayudantes
- Supervisores, etc.

B) Fechas en que se desarrollará cada fase de la auditoría.

- Preliminar
- Cierre
- Final

C) Observaciones importantes del control interno.

- Puntos sólidos
- Deficiencias

D) Objetivos de la auditoría

E) Descripción de las pruebas y su alcance.

F) Tiempo para llevar determinado procedimiento.

- Estimado (horas)
- Real (horas)

G) Datos de identificación e información.

- Referencia a papeles de trabajo
- Nombre de la persona que llevó a cabo el procedimiento.

En la elaboración de un programa de auditoría para verificar la corrección y oportunidad de la información financiera, debe de hacerse en cinco fases, las cuales son:

1a. fase

Identificarse con la entidad a auditar.

2a. fase

Efectuar un análisis de la función sujeta a auditoría, estudiar y evaluar el control interno con objeto de determinar el alcance que se le ha de dar a las pruebas de auditoría de los estados financieros.

3a. fase

Aplicar procedimientos concretos para la verificación de la corrección y oportunidad de la información financiera.

4a. fase

Presentar el informe, integrando todos los resultados que se obtengan de la revisión del aspecto operacional y administrativo.

5a. fase

Establecer y definir un programa calendarizado que funcione para dar seguimiento y ver que se cumplan las observaciones y sugerencias planteadas en el informe de auditoría presentado por el auditor externo.

5.- El Boletín E-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

Este boletín trata la iniciación de una auditoría de estados financieros prácticamente en dos fases, las cuales son:

- a) Planeación
- b) Supervisión

A continuación se señalan aquellos puntos importantes relativos a la planeación de la auditoría según el boletín mencionado:

"1.- Para planear adecuadamente el trabajo, el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar;
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, incluyendo dentro de este concepto las características de operación, sus condiciones jurídicas y el sistema de control interno existente".

Conviene destacar que la planeación de la auditoría puede verse afectada cuando la entidad persigue un fin específico del trabajo a realizar como por ejemplo: lograr el otorgamiento de un préstamo bancario, la adquisición de un nuevo negocio, etc.

Por "características" se debe entender aquellas operaciones inherentes a la entidad como pueden ser: productividad, comerciales, financieras, etc.

Por lo que respecta a las condiciones jurídicas se debe enten

der el marco legal que guarda la entidad respecto a su medio ambiente.

Por último se habla del control interno, el cual se analiza en otro subcapítulo.

"2.- La planeación implica prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo".

El boletín nos recomienda obtener toda aquella información necesaria para planear adecuadamente el trabajo que se tendrá que desarrollar en toda la auditoría, ésta información puede ser:

- a) Entrevistas y coordinación con el cliente para definir limitaciones, objetivos y forma de lograrlos.
- b) Visitas a las instalaciones y conocer operaciones para tener un panorama general de la entidad.
- c) Conocer políticas generales de la empresa por medio de pláticas con funcionarios.
- d) Lectura de todos aquellos documentos que nos proporcionen información de diversa índole y que nos ayuden en la planeación de la auditoría.
- e) Estudio y evaluación del control interno.

Una vez que se han dado los pasos anteriores, el auditor podrá prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, su extensión y oportunidad en que van a ser realizados y el personal

que debe intervenir en el trabajo.

"3.- El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría".

El programa de trabajo es la culminación de la planeación de la auditoría. Hay que tener en cuenta que hay fases de la revisión en que no se puede planear previamente sino hasta que ocurra algún acontecimiento, para esto se puede planear el trabajo a desarrollar en la marcha de la revisión, siempre y cuando no afecte en forma sustancial toda la planeación. Se debe entender que la planeación de la auditoría no debe ser rígida, más bien debe ser flexible, pues en cierta forma, se planea durante todo el tiempo que dure la revisión.

Aspectos importantes de la supervisión de la auditoría.

4.- "La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado".

Tomando en cuenta la estructura de un despacho de Contadores Públicos, generalmente la fase de supervisión se encomienda a los gerentes o supervisores para que ellos lleven a cabo dicha fase. Se debe tener en cuenta que se llevará una mayor supervisión en aquel personal que no tenga la suficiente experiencia para llevar a cabo la auditoría y en aquel personal que tenga menor experiencia será mayor la supervisión requerida.

5.- "La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo".

Por lo que respecta a la planeación se debe de tener en cuenta:

- a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participen en el trabajo para asegurarse que sean los adecuados.
- b) Revisión del plan general del trabajo, definición de objetivos y personas que van a llevarlos a cabo.
- c) Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor encargado.
- d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que se va a utilizar y el personal que participe en el trabajo.

En la ejecución de la auditoría se debe tener en cuenta:

- a) Revisión del programa de auditoría;
- b) En base a la experiencia de los auditores se debe de explicar la forma en que ha de llevarse a cabo la auditoría;
- c) Presentación de los auditores al cliente;
- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo encomendado a los auditores;
- e) Cuidado y control del tiempo invertido por cada uno de los auditores en la revisión y así tener explicaciones para justificar variaciones del tiempo estimado y el real.

f) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de --  
trabajo preparados por los auditores de nivel inferior.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo --  
comprende:

- a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo -  
para cerciorarse de que éstos están completos y de que -  
se ha cumplido con las normas de auditoría;
- b) Revisión y aprobación del Contador Público que dictami--  
na, del informe que resulte del trabajo de auditoría rea\_  
lizados;
- c) Conveniencia de que una persona del despacho que sea aje\_  
na al trabajo revise los papeles de trabajo para cercio-  
rarse de que fueron cumplidas las normas de auditoría y\_  
así como también los procedimientos para llevar a cabo -  
esta.

6.- " Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia -  
de la supervisión ejercida"

En todo trabajo de auditoría debe de dejarse evidencia del\_  
trabajo realizado, para esto es necesario tener en cuenta lo si-  
guiente:

- a) Poner las iniciales del supervisor o gerente de audito--  
ría en todos los papeles de trabajo que revise;
- b) Complementar el procedimiento que haga falta en los pape\_  
les de trabajo hechos por auditores de menor experien--  
cia;

- c) Preparar informes y evaluaciones constantes de los auditores que hayan intervenido en el desarrollo de la auditoría;
- d) Diseñar cuestionarios de supervisión para diferentes niveles;
- e) Preparar un memorándum de revisión para que ayude tanto al personal que realiza el trabajo, como a las diferentes personas que supervisen la auditoría,

### III.- DESARROLLO DE LA AUDITORIA.

- 1.- Estudio y evaluación del con  
trol interno.
- 2.- Papeles de trabajo.
- 3.- Carta de observaciones.

## 1.- Estudio y evaluación del control interno.

El boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos - de Auditoría, menciona que:

"El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que les sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría".

Como definición del control interno, de las muchas que hay, tenemos la siguiente:

"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 la adherencia a las políticas prescritas por la administración".

### Objetivos básicos del control interno.

De lo mencionado anteriormente, se desprende que los cuatro objetivos básicos del control interno son:

- 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,-

y

d) que la ejecución de las operaciones se adhieran a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Se ha definido que los primeros dos objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos.

Por otra parte tenemos objetivos generales en el control interno, los cuales son:

a) De autorización.

Todas las operaciones deben realizarse de acuerdo con autorizaciones generales o especificaciones de la administración.

b) 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 o de cualquier otro criterio aplicable a dichos estados y para mantener en archivos apropiados datos relativos a los activos sujetos a custodia.

c) De salvaguarda física.

El acceso a los archivos sólo debe permitirse de acuerdo con autorizaciones de la administración, y

d) De verificación y evaluación.

Los datos registrados relativos a los activos sujetos a custodia deben compararse con los activos existentes a intervalos razonables y tomar las medidas apropiadas respecto a las diferencias que existan.

Los pronunciamientos relativos al estudio y evaluación del control interno por objetivos son:

- 1) El auditor debe efectuar el estudio y evaluación del control interno contable en función del cumplimiento de sus objetivos.
- 2) lo indicado en el punto anterior, debe llevarse a cabo en el primer paso previo a la iniciación de la auditoría y debe dejarse evidencia de esta fase en papeles de trabajo.
- 3) Por medio del estudio y evaluación del control interno -- plasmado en papeles de trabajo, se determina el grado de confianza existente en este, y sirve de base para la planeación de la auditoría.
- 4) El auditor debe respaldar esta norma de auditoría, por medio del diseño de pruebas de cumplimiento para posteriormente llevar a cabo las pruebas sustantivas.
- 5) Derivado de todo lo anterior, el auditor tiene la responsabilidad de informar al cliente todas las fallas y deficiencias encontradas en las técnicas del control interno contable y a la vez proporcionarle sugerencias para mejorar dichas técnicas.

Los elementos del control interno se clasifican de la siguiente manera:

A) Organización

- a) Dirección
- b) Coordinación
- c) División de labores
- d) Asignación de responsabilida

des.

B) Procedimientos

- a) Planeación y sistematización
- b) Registros y formas
- c) Informes

C) Personal

- a) Entrenamiento
- b) Eficiencia
- c) Moralidad
- d) Retribución

D) Supervisión

A continuación se mencionan los métodos de evaluación del -- control interno.

a) Descriptivo:

Consiste en narrar las diversas características del control interno, divididas por actividades que pueden ser:

- 1.- Por departamentos
- 2.- Funcionarios y empleados
- 3.- Registros de contabilidad

b) Cuestionarios:

Se refiere a elaborar un listado de preguntas básicas en un sistema de control interno y posteriormente se contestan en las oficinas de la entidad sujeta a examen.

c) Gráfico:

El I.M.C.P., señala que el método gráfico consiste en presentar objetivamente la organización del cliente y los --

procedimientos que tiene en vigor en sus varios departamentos o actividades, o bien preparar gráficas combinadas de organización y procedimientos.

Cabe mencionar que algunos despachos de Contadores Públicos acostumbra combinar dos o tres métodos al mismo tiempo para hacer la evaluación del control interno, lo cual resulta práctico y accesible.

Aspectos importantes a tomar en cuenta en el estudio y evaluación del control interno.

- A) Aún cuando la responsabilidad de la creación y aplicación del control interno descansa en la gerencia, el grado en que esos controles existen y se llevan a cabo, es una gran preocupación para el auditor independiente.
- B) Desde el punto de vista del auditor independiente, una de las funciones del control interno es la de suministrar la seguridad de que los errores e irregularidades pueden descubrirse con prontitud razonable, asegurando así la confiabilidad e integridad de los libros de registros financieros. La revisión del control interno por parte del auditor independiente lo ayuda a determinar los otros procedimientos de auditoría convenientes para formular una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.
- C) La evaluación adecuada de un sistema de control interno requiere conocimientos y comprensión de los procedimientos y métodos señalados y un grado razonable de seguridad que se usan y de que están operando como se planea. El -

grado de confianza que puede tenerse en el control interno, para determinar el alcance al que los procedimientos de auditoría debe someterse, no puede fijarse al principio en un trabajo de auditoría, puesto que se funda en su posiciones relativas al sistema que según las pruebas - - efectuadas posteriormente por el auditor, puede resultar diferente a lo que al él se le había informado. Puede -- ser necesario una revisión de su programa de auditoría, - si las pruebas posteriores no confirman su suposiciones - iniciales. La revisión puede consistir, ya sea en una ampliación de las pruebas de auditoría o en el cambio de énfasis o del momento de aplicar los procedimientos de auditoría.

- D) El auditor independiente puede considerar el trabajo del auditor interno como un complemento, pero no como un sustituto de su labor, debe coordinar las actividades del -- personal del auditor interno, cuando éste existe, para determinar su efecto en la selección de sus procedimientos y de la amplitud requerida para sus pruebas.
- E) El auditor externo tiene interés fundamental en los controles contables. Como se describen anteriormente, los - controles contables tienen una conexión directa e impor-- tante sobre la confianza que puede tenerse en los libros y registros financieros, y requieren ser evaluados por el auditor. Los controles administrativos, que ya también - se han descrito anteriormente, por lo general se relacionan, sólo indirectamente, con los registros financieros, - por lo que no requieren evaluación. Sin embargo el audi-

tor externo estima que ciertos controles administrativos pueden influir sobre la confianza de los libros y registros financieros, debe pensar sobre la necesidad de evaluar esos controles. Por ejemplo, los registros estadísticos que se llevan para la producción o las ventas, o para otros departamentos de operación, pueden requerir evaluación en circunstancias particulares.

- F) Cuando sea factible, la revisión de los controles internos por parte del auditor externo, puede hacerse como una fase por separado de su examen, de preferencia en una fecha intermedia, aplicando procedimientos de auditoría convenientes, especialmente con la finalidad de darse cuenta de la efectividad del sistema de su cliente. Cuando esto no sea posible, la revisión se hará por lo general, en relación con otras fases del programa de auditoría. El auditor independiente, hará un registro de su revisión en alguna forma conveniente.
- G) Como un producto de su estudio y evaluación del auditor externo frecuentemente tiene la posibilidad de presentar sugerencias constructivas a su cliente, como un estudio adicional sobre los medios para mejorar el control interno.

## 2.- Papeles de trabajo.

Debe de tomarse en cuenta que el auditor externo debe apegar se a la norma de ejecución de trabajo, referente a que debe de ob tenerse en el desarrollo de su revisión una evidencia suficiente y competente, y ésta debe quedar plasmada en papeles de trabajo, - pues éstos comprenden desde el estudio y evaluación del control - interno hasta la elaboración del borrador de los estados financie ros que dictaminará el Contador Público responsable de éstos.

Como concepto de papeles de trabajo tenemos el siguiente:

"Los papeles de trabajo constituyen la evidencia comprobato-  
ria en la que el Contador Público fundamenta su opinión sobre la ra-  
zonalidad de los estados financieros."

Los objetivos que se persiguen en la elaboración de los pape les de trabajo son los siguientes:

- A) Servir de fuente de información posterior a las autorida-  
des fiscales, judiciales, o a otro contador que desee opi  
nar sobre el trabajo realizado o bien a su propio clien-  
te.
- B) Servir de guía para futuras auditorías, así como tambié  
n de referencia.
- C) Permitir juzgar la capacidad profesional del auditor.
- D) Fundamentar su opinión con respecto a los estados finan-  
ciers.
- E) Dejar constancia que realizó un trabajo de calidad profe-  
sional.
- F) Servir de evidencia de trabajo.

G) Realizar su trabajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

La principal característica de los papeles de trabajo es que éstos son propiedad exclusiva del auditor externo, ya que en - - ellos están plasmadas todas las conclusiones, observaciones, deficiencias, etc. que va encontrando en el transcurso de la auditoría, razón por la cual son de carácter confidencial.

### 3.- Carta de observaciones.

El objetivo que persigue el auditor externo al revisar los estados financieros de una entidad, es la de formarse un criterio propio para dar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras plasmadas en estos.

Para todo aquel cliente que solicite una revisión de sus estados financieros, le es muy importante obtener el dictámen firmado por el auditor independiente; pero también es muy importante que se le proporcione una carta de sugerencias u observaciones, ya que le conviene tanto al auditor externo como a su cliente por las siguientes razones:

- a) Para el auditor externo es muy importante obtener, descubrir, y detectar todas aquellas fallas, debilidades o irregularidades en que incurra la administración del cliente por diversas causas; esto se puede lograr gracias al estudio y evaluación del control interno, complementado con las pruebas sustantivas y de cumplimiento que realice el auditor en la primera revisión que lleve a cabo. Decimos que es muy importante para el auditor externo el dar a su cliente una carta de sugerencias al término de su primera revisión, ya que con esto logrará que las anomalías detectadas se corrijan a tiempo para la revisión final y así no tenga problemas para dar el dictámen.
- b) En lo que respecta al cliente, muchas veces éste ya sabe cuáles son sus fallas, razón por lo cual le es muy importante el que se le dé una carta de sugerencias, pues le puede ayudar a corregir sus deficiencias.

Características a tomar en cuenta en la elaboración de la carta de sugerencias y observaciones.

A) Redacción:

Es evidente que toda comunicación escrita debe estar redactada en forma correcta y máxime cuando se trate de informes preparados por un profesional. Hay que tener presente que la capacidad profesional del auditor va a ser apreciada por el resultado de su trabajo, y que en cierta forma se va a reflejar en la carta de observaciones que presenta al cliente. La auditoría de estados financieros requiere de una investigación extensa y muy laboriosa, por lo que no debe demeritarse todo este trabajo con una mala carta de sugerencias.

Una buena redacción lleva implícita los siguientes elementos:

**CLARIDAD:** El auditor debe ser claro en sus aseveraciones, evitará que estas sean mal comprendidas o mal interpretadas. Deberá tomar en cuenta al centro potencial de su informe y por consiguiente tendrá que ubicarse en el uso de un lenguaje sencillo que sea fácilmente entendible, esto es, hay que eliminar hasta donde sea posible el uso de tecnicismos.

**CORRECCION:** Cada parte del informe deberá ser correctamente tratada. Las descripciones y/u observaciones que se presenten deben coincidir exactamente con los hechos observados, las sugerencias o recomendaciones deberán ser objetivas, lógicas y, en su caso, es conveniente indicar los beneficios que se esperan de ellas.

La construcción de las oraciones debe apearse a las reglas

gramaticales y las palabras serán empleadas en su sentido preciso.

**CONCISIÓN:** La comunicación comercial escrita moderna implica que ésta sea concreta, concisa, directa al grano, evitar adornos literarios innecesarios. Por concisión debemos entender que cada idea se exprese con el menor número de palabras posibles, siempre y cuando ésta quede completa.

Ser conciso no implica la omisión de asuntos importantes, pero si de los que son relativamente poco importantes. La concisión no debe ser confundida con lo breve.

**CORTESÍA:** Refiérese al tacto que debe emplearse para asentar en una carta de observaciones sus aseveraciones. Es muy común que como resultado de una auditoría algún elemento de la empresa revisada salga afectado y si se aplican calificativos fuertes tales como: descuido, ineficaz, desperdicio, negligencia, etc., los conflictos y reacciones molestas se presentarán de inmediato. Lo anterior no quiere decir que se tenga que omitir la verdad solo por el hecho de evitar situaciones desagradables, no, hay que reportar la... pero con cortesía, aplicando calificativos que no hieran susceptibilidades; no es lo mismo decir, por ejemplo: "el control interno es pésimo" a mencionar "se detectaron algunas fallas del control interno".

#### B) Estructura:

Hay varias formas de estructurar una carta de sugerencias, cualquiera es buena, siempre y cuando sea constructiva. A continuación se menciona una estructura muy simple pero muy eficaz:

- 1.- título
- 2.- índice
- 3.- hechos más importantes
- 4.- hechos de importancia media
- 5.- hechos de menos importancia

C) Aspecto y presentación.

Mientras el auditor ponga mayor empeño y esmero en la presentación de ésta, logrará que el lector le dé mayor importancia a la lectura. Se recomienda la siguiente presentación:

- a) título
- b) Subtítulos
- c) espacios
- d) párrafos

D) Procedimientos para su elaboración:

- a) orden en la anotación de deficiencias y sugerencias localizadas.
- b) revisión y corrección del encargado de auditoría.
- c) estructurar el borrador.
- d) comentarlo con funcionarios asignados para tal caso.
- e) corrección y mecanografía.
- f) reproducción.
- g) distribución.

Ejemplos de como redactar una observación:

Ejemplo 1.

## OBSERVACIONES

1.- Los pagarés a cargo de clientes se conservan en sus respectivos expedientes que maneja el departamento de cobranzas.

## SUGERENCIAS

1.- Conservar estos pagarés en la caja fuerte.

Ejemplo 2.

Duplicidad de funciones.

Observamos que el departamento de ventas elabora análisis mensuales por zonas y agentes invirtiendo en ello considerable tiempo. Por otra parte, el departamento de crédito y cobranzas efectúa un trabajo similar cuando prepara mensualmente el análisis de clientes por zonas, agentes y antigüedad de saldos.

Consideramos conveniente que los jefes de cada departamento definan los análisis correspondientes que en forma uniforme sirva a ambos. Con ello se ahorraría un tiempo considerable.

Ejemplo 3.

OBSERVACION	CAUSAS	RECOMENDACION
Se observó que la persona que elabora la nómina es la misma que paga y registra en libros contables.	Poco personal administrativo en la empresa. Poca distribución del personal.	Que se contrate y/o se designe a diferentes personas para que cumplan con una función específica.

Dependiendo de la aceptación de las sugerencias hechas por el auditor externo, el control interno será más eficaz en futuras auditorías a las que el mismo auditor concorra y logre llegar a su objetivo en una forma rápida y mejor.

IV.- PROCEDIMIENTOS DE VERIFICACION RECOMENDADOS POR  
LA COMISION DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDI-  
TORIA DEL I. M. C. P.

- 1.- Generalidades
- 2.- Efectivo
- 3.- Inversiones
- 4.- Cuentas por cobrar
- 5.- Inventarios
- 6.- Gastos anticipados
- 7.- Inmuebles, maquinaria y equipo
- 8.- Intangibles
- 9.- Pasivos
- 10.- Capital contable
- 11.- Ventas y costo de ventas
- 12.- Gastos de operación
- 13.- Contingencias y compromisos
- 14.- Remuneraciones al personal
- 15.- Comentarios al Boletín B-7
- 16.- Análisis comparativo del Boletín B-7 y B-10
- 17.- Procedimientos de auditoría recomendados para la revelación de la inflación en la información financiera.

## 1.- Generalidades

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, ha determinado los objetivos, el control interno y los procedimientos recomendados para los diferentes rubros de los estados financieros que son dictaminados por el auditor externo. Para llevar a cabo lo expuesto anteriormente, emitió los boletines de la serie "G", los cuales se enumeran a continuación y se describen cada uno de ellos en este capítulo.

G-01 Efectivo.

G-02 Inversiones.

G-03 Cuentas por cobrar.

G-04 Inventarios.

G-05 Gastos anticipados.

G-06 Inmuebles, maquinaria y equipo.

G-07 Procedimientos de auditoría para la revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

G-08 Intangibles.

G-09 Pasivos.

G-10 Capital contable.

G-11 Ventas y costo de ventas.

G-12 Gastos de operación.

G-13 Contingencias y compromisos.

G-15 Remuneraciones al personal

## 2.- Efectivo.

El examen de la partida de efectivo en caja y bancos, ha sido siempre asunto de especial consideración en contabilidad y en auditoría en particular. Una medida tomada para probar la autenticidad y la existencia, como propiedad de la empresa que se audita de los fondos de efectivo en caja y bancos, es el examen de las transacciones que originan esos -- fondos, cerciorandose de la aplicación de los principios de contabilidad, corrección y normal manejo de las recaudaciones y pagos.

### Objetivos.

- 1.- Determinar la autenticidad y veracidad de los saldos de caja y bancos.
- 2.- Comprobar que se incluya todo el efectivo propiedad de la empresa.
- 3.- Determinar si el efectivo llena condiciones de disponibilidad y no está sujeto a restricciones.
- 4.- Comprobar que los fondos existentes en moneda extranjera, metales preciosos y monedas que no sean del curso corriente estén correctamente valuados.
- 5.- Verificar su adecuada presentación en el balance.

### Control Interno.

#### Ingresos:

- a) Cobros directamente en la caja. Deberán estar respaldados

por copias de notas de venta o de recibos prenumerados.

- b) Ingresos recibidos por correo. La correspondencia deberá ser abierta por persona diferente al cajero.
- c) Ingresos recabados por cobradores. En base a una relación que originalmente formula el departamento de cobranzas, el cobrador entregará directamente a la caja el efectivo recibido, obteniendo firma del cajero de haberlo recibido.
- d) La suma de los ingresos deberá depositarse diariamente en la cuenta bancaria de la compañía.

**Egresos:**

- a) Todos los egresos deberán hacerse por medio de cheque, los cuales deberán ser nominativos.
- b) La firma en los cheques deberá ser mancomunada de dos o más funcionarios.
- c) Conviene utilizar una máquina protectora de cheques.
- d) Al expedir los cheques y al registrarlos se debe respetar la secuencia numérica,

**Fondos fijos:**

- a) debe establecerse con un importe suficiente para las necesidades de la compañía.
- b) Los comprobantes y vales deben autorizarse previamente a su pago.
- c) La custodia del fondo fijo deberá recaer en persona distinta al cajero.

Otros:

- a) El personal que maneja el efectivo debe estar afianzado.
- b) Auditoría interna practicará arqueos sorpresivos periódicamente.
- c) Las conciliaciones bancarias deberán realizarse por personal independiente al cajero.

Procedimientos recomendados.

Arqueos del efectivo.

Consiste en efectuar una inspección física del efectivo. Al efectuar el arqueo deben tomarse en cuenta los aspectos siguientes:

- 1.- Tomar precauciones para evitar transferencias de efectivo de un lugar a otro. De ser posible efectuar los arqueos de los diferentes fondos en forma simultánea.
- 2.- Deberá estar presente en todo momento el custodio del efectivo.
- 3.- Los papeles de trabajo contendrán las características -- del efectivo contado (incluyendo vales y comprobantes).
- 4.- Se obtendrá del custodio un certificado debidamente firmado en donde se responsabilice del resultado del arqueo.
- 5.- Deberá comprobarse el depósito posterior del efectivo -- contado.
- 6.- Respecto al arqueo del fondo fijo se tomará nota de la -- fecha del último reembolso, con el fin de observar si -- los comprobantes sujetos al arqueo fueron pagados en fecha posterior.

7.- El arqueo tendrá más efectividad si se practica por sorpresa.

#### Confirmación.

Con el fin de comprobar los saldos del efectivo depositado - en los bancos, el procedimiento recomendable es solicitar directamente a las instituciones de crédito, los saldos que mantienen en su cuenta la empresa auditada. Al respecto se utiliza una forma aprobada por el I. M. C. P en donde se solicitan todas las operaciones y cuentas que mantiene con la empresa (préstamos, inversiones, descuentos, avales, etc.).

#### Conciliaciones.

Se debe verificar la corrección de las conciliaciones bancarias, investigando las partidas incluidas en las mismas y se deberá comprobar que se hayan registrado los ajustes correspondientes que procedan. Se deberá tomar muy en cuenta el ejercicio contable de la compañía, relacionandolo con la antigüedad de las mismas.

#### Análisis selectivo del movimiento de ingresos y egresos.

Se determinará el alcance de la prueba basándose en el grado de efectividad del control interno establecido y aplicándose de preferencia el "muestreo estadístico" y se examinará toda la documentación, tipo de operación, de autorización, etc. de cada una de las partidas a revisar. Este procedimiento ayuda a confirmar la opinión inicial en el control interno de la empresa y a obtener evidencia de la corrección de las operaciones realizadas por me--

dio del movimiento del efectivo y del registro en los libros auxiliares y principales.

Otros procedimientos adicionales.

- 1.- Presenciar ocasionalmente la apertura de la correspondencia, con el fin de determinar lo adecuado del manejo de los valores recibidos por correo.
- 2.- Selectivamente seguir el trámite de esos valores desde su recepción hasta que sean depositados en el banco.
- 3.- En la revisión de eventos subsecuentes, poner atención a aquellas operaciones que puedan afectar el saldo de caja y bancos a la fecha del balance.
- 4.- Comparar la lista de firmas autorizadas que nos detalló el banco al enviarnos la confirmación, con los funcionarios que actualmente presten sus servicios en la empresa.
- 5.- Comprobar que los trasposos de fondos entre las cuentas bancarias de la misma empresa o con sus filiales se correspondan oportunamente.
- 6.- Verificar la correcta valuación de monedas extranjeras y otros de acuerdo a cotizaciones existentes al cierre del ejercicio.
- 7.- Investigar si existen restricciones importantes en este rubro y se deban revelar en el dictamen o en las notas de los estados financieros.

### 3.- Inversiones en valores.

Actualmente la mayoría de las empresas han encontrado como -- medida de financiamiento, el de invertir sus recursos sobrantes en inversiones que le repercute un ingreso más en forma de intereses o dividendos.

El auditor externo debe de tomar en cuenta todos los objetivos, el control interno y procedimientos aplicables a este rubro que ha formulado la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

#### Objetivos.

En el examen de inversiones en valores el auditor deberá cerciorarse de :

- a) Que existan físicamente los títulos o que estén depositados en una institución de crédito.
- b) Que se presenten en los estados financieros todas las inversiones en valores propiedad de la empresa.
- c) Que sea correcta la aplicación de los principios de contabilidad tanto para la adquisición de los valores, como --- para su valuación.
- d) Que se hayan incluido en los resultados los productos - provenientes de las inversiones, y de las ganancias o pérdidas en la venta de los títulos.

#### Control interno.

Los elementos fundamentales de un adecuado sistema de control interno sobre los valores, incluyen los siguientes:

- 1) La separación de funciones entre la persona encargada de la custodia de valores y la que mantiene el registro de las inversiones.
- 2) Registros detallados de todos los valores poseídos y los ingresos relativos por intereses o dividendos.
- 3) La autorización de todas las operaciones de compra y venta por funcionarios responsables.
- 4) Un periódico recuento físico de los valores, practicado por un funcionario que no tenga responsabilidades en cuanto a la custodia ó el registro de los mismos.
- 5) Que la persona que los tenga bajo custodia, o sea el responsable de las inversiones (valores) esté afianzada.
- 6) La debida autorización para gravar los valores en préstamos.
- 7) Estudio periódico de las inversiones para determinar su correcta valuación.

#### Procedimientos recomendados.

#### Arqueos.

Cuando hay gran cantidad de inversiones y tienen frecuentes movimientos, el auditor podrá decidirse en hacer el examen conjuntamente con la revisión del efectivo, pues la intercambiabilidad del efectivo y los valores negociables crean a veces una situación difícil de controlar. El recuento simultáneo no necesita ser realizado precisamente durante el último día del período bajo auditoría. Algunos auditores prefieren hacerlo sin previo aviso, pudiendo efectuarse el primer recuento uno o dos meses antes del fin del ejercicio y las transacciones subsecuentes tenerse bajo riguroso -

escrutinio y control hasta el cierre del año, cuando será suficiente hacer pruebas limitadas.

Un paso inicial del auditor en un arqueo de valores, es tener todos los valores bajo su control hasta que el arqueo se termine.

Siempre se formularán, por el personal del cliente, una lista de valores que permitan identificarlos en el arqueo.

Debe recordarse siempre que el auditor no debe manejar los valores sin la presencia de un funcionario responsable del cliente. A menudo se hacen arreglos para que los valores sean manejados -- únicamente por empleados del cliente. El examen periódico de valores para fines de auditoría interna se puede concertar para que coincida con el examen del auditor.

Se pedirá a la compañía que administra los valores (la cual puede ser una institución de crédito, una filial o una empresa en particular) el saldo existente en sus libros, de las inversiones hechas por el cliente, así mismo solicitará información sobre los productos provenientes de esas inversiones, con el fin de verificar si fueron debidamente registrados en la contabilidad.

Análisis de movimientos.

Este procedimiento permitirá al auditor cerciorarse de que -- las operaciones se efectuaron con la aprobación necesaria, que se registraron al costo y que los productos se registraron correctamente y oportunamente.

Cotizaciones.

Mediante la información bursátil el Contador Público se cerciorará del valor del mercado de los valores cotizados en bolsa - que comparará con el del costo para tener evidencia de la adecuada valuación.

**Eventos subsecuentes.**

Se examinarán con el fin de determinar la posible repercusión de estos hechos en la situación financiera del cliente.

#### 4.- Cuentas por cobrar.

El rubro de cuentas por cobrar es uno de los más importantes y representativos de los estados financieros, de ahí se deriva la atención especial que el Contador Público le debe de poner a esta cuenta.

##### Objetivos.

Los objetivos que persigue el auditor al examinar las cuentas pr cobrar, para poder emitir su opinión, se resumen en los siguientes puntos:

- A.- Determinar la autenticidad de los derechos adquiridos que se presentan en el balance.
- B.- Determinar la propiedad de su presentación en el balance.
- C.- Examinar la valuación y probabilidad de cobros de los derechos que se presentan en el balance.
- D.- Verificar las cuentas por cobrar como parte integrante -- del régimen de propiedad del negocio.

##### Control interno.

Su estudio.

Al efectuar la revisión del sistema de control interno y de los procedimientos contables en una auditoría, es muy común que se usen cuestionarios que incluyan los puntos esenciales que servirán de guía para evaluar el sistema implantado.

A continuación se describe la mecánica del procedimiento a seguir, haciendo la salvedad de que los requisitos que se expondrán

dependerán de las necesidades y características especiales de cada empresa en particular, así como su magnitud, etc.

1.- En relación con la verificación de la autenticidad de -- las cuentas por cobrar el auditor deberá cerciorarse de que:

- a).- Exista una segregación de las funciones de crédito, control de mercancías o servicios, facturación de los mismos, contabilización de los adeudos, custodia de la evidencia documental, cobranzas e ingresos por cobros realizados.
- b).- Se facturen todas las ventas.
- c).- Se usen formas numeradas previamente para pedido de los clientes, requisiciones al almacén, notas de remisión y/o listas de embarque y facturas en forma progresiva.
- d).- Se autoricen las ventas.
- e).- Se verifique en forma independiente la facturación. --Según la magnitud del negocio- en cuanto a cantidades, precios, condiciones de venta y operaciones -- aritméticas.
- f).- Las actividades estén separadas entre los encarga-- dos de los registros auxiliares de cuentas y documentos por cobrar y aquellos de quienes dependan -- movimientos en las cuentas de mayor, así como la información por canales distintos para unos y otros.
- g).- Se verifiquen los ingresos a caja con créditos a -- las cuentas de los compradores incluyendo la recu--

peración de las cuentas incobrables.

- h).- Exista sistema interno para confirmar por correspondencia los saldos a cargo de los diversos deudores.
- 2.- En cuanto a la propiedad de presentación de los adeudos\_ en el balance se debe tomar en cuenta:
- a).- Sistema de autorización para efectuar las transacciones relacionadas con cuentas y documentos por cobrar de todas clases.
  - b).- El criterio que se sigue para la clasificación de los adeudos y la consistencia en su aplicación.
  - c).- El manejo contable de estas cuentas y la vigilancia sobre sus vencimientos.
- 3.- Sobre el estudio de la valuación y probabilidades de cobro de los deudos:
- a) Requisitos para el otorgamiento de crédito.
  - b) Políticas de garantía requeridos.
  - c) Funcionamiento de la cobranza.
  - d) La información constante sobre la antigüedad de los adeudos.
  - e) La política determinante del tratamiento contable a las cuentas incobrables.
  - f) Control sobre las devoluciones, rebajas y descuentos.
  - g) Control sobre la fijación de precios, y sobre los intereses a cargo de deudores.
- 4.- Por último en relación, a la verificación de las cuentas por cobrar como partes intergrantes del régimen de pro--

piedad del negocio, debe estudiarse el control sobre las cesiones por descuentos u otros conceptos de los adeudos a favor del negocio y el control en vigor sobre la contratación de obligaciones sobre todo aquellas en que se otorgan garantías representadas por cuentas o documentos por cobrar. Un adecuado sistema de control interno sobre transacciones de ventas y cuentas por cobrar, generalmente incluirá los cuatro grandes grupos tratados anteriormente.

Su evaluación.

La información proporcionada por funcionarios y empleados respecto a los controles internos en vigor deberá ser verificada mediante la observación directa y pruebas de los documentos, registros y operaciones implicados.

#### Procedimientos recomendados.

Una vez que el auditor ha estudiado y evaluado el control interno, procederá a efectuar el programa de trabajo que contendrá los procedimientos de auditoría necesarios con su correspondiente alcance de la revisión. Los procedimientos de auditoría aplicables a las cuentas por cobrar son:

#### Confirmación.

Este procedimiento se considera como el principal para obtener evidencia sobre el saldo de este grupo. Al efecto se solicitará del cliente una relación analítica de los saldos individuales de las cuentas por cobrar de acuerdo con la seguridad que de -

el control interno establecido se tenga; se escogerán aquellos saldos individuales de los cuales convenga solicitar la confirmación.

Lo usual es utilizar la forma de confirmación positiva directa, y de ser posible acompañada del respectivo estado de cuenta -- formulado por la empresa.

Se deberá preparar un papel de trabajo que contenga los -- saldos confirmados y el resultado del procedimiento, es decir, controlar aquellas solicitudes que nos haya devuelto el correo, las - que no contestaron y de las recibidas anotar las conformes y las - inconformes (que serán aclaradas en su totalidad).

De aquellas que devolvió el correo de las sin respuestas, con- - vendría enviar una segunda solicitud.

Queda a juicio del auditor y a la efectividad del control in- - terno el enviar la solicitud de confirmación con saldos al cierre\_ del ejercicio, o bien de meses anteriores.

Estudio de la contabilidad.

Dado que éste es uno de los objetivos de la auditoría de este epígrafe, convendría solicitar a la empresa que prepare una cédula de antigüedad de saldos, la que al ser estudiada por el auditor, - conjuntamente con la opinión de los funcionarios responsables, podría llegarse a la conclusión de una insuficiencia en la estimación para cuentas de dudosa recuperación.

Análisis del saldo.

Aquellos clientes con saldos importantes que no hayan con- - -

testado la solicitud de confirmación, pueden ser objeto de un análisis del saldo conjuntamente con la inspección de la documentación que ampare el derecho de cobro por parte de la empresa.

Análisis del movimiento.

Dado que el movimiento natural de las cuentas por cobrar a clientes corresponde al registro de las ventas, sería conveniente efectuar una comparación de los movimientos de ambas cuentas e investigar las posibles diferencias, que podrían ser: ventas al contado, cargo de intereses y gastos a los clientes, etc.

Así mismo se haran pruebas de los movimientos en las cuentas de funcionarios, accionistas y compañías afiliadas.

Revisión cruzada con otras cuentas.

Como complemento de lo anterior podemos efectuar las siguientes pruebas:

- a) Tomar algunas facturas y verificar los pases a los libros principales y auxiliares para comprobar la corrección.
- b) Revisar en forma selectiva la creación de pasivos por concepto de comisiones, impuestos, etc. y comparar contra cargos a clientes.

Determinación de la suficiencia de las estimaciones para deducciones de cuentas.

En algunas empresas calculan provisiones para las devoluciones y bonificaciones que esperan de sus clientes, el auditor deberá estudiar la corrección de las cifras de acuerdo con la tenden-

cia de las mismas en la compañía.

Revisión de hechos y eventos subsecuentes.

El auditor debe estar consciente, antes de emitir su dictamen, que las operaciones futuras no tienen repercusión en la situación financiera y en los resultados a la fecha de los estados financieros, razón por la cual se efectuará un análisis selectivo de las operaciones del ejercicio siguiente con el fin de captar esas situaciones.

Gravámenes.

En el caso de que haya alguna restricción o gravamen sobre -- este rubro de los estados financieros, es obligación del auditor\_ verificar su correcta revelación en los estados financieros o en sus notas.

## 5.- Inventarios.

Los inventarios constituyen uno de los principales activos -- circulantes de un negocio de ahí que su contabilización y la revisión de los mismos constituyan uno de los puntos más importantes en relación con la auditoría de una empresa comercial o manufacturera. El estado de resultados del ejercicio será incorrecto si - los inventarios se encuentran mal registrados, evaluados incorrectamente y en consecuencia el activo y el capital líquido también estarán incorrectos.

### (objetivos.

- 1.- Comprobar su existencia física. Asegurarse de que el procedimiento seguido por la empresa al practicar el inventario físico garantice una correcta determinación de las cantidades - en existencia y del estado de los inventarios.
- 2.- Asegurarse a la fecha del inventario físico y al final del -- ejercicio de que todos los movimientos por mercancías recibidas y de artículos embarcados y facturados son contabilizados en el período que les corresponde.
- 3.- Que los métodos de valuación estén de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma -- consistente con relación al ejercicio anterior.
- 4.- Que los registros de inventarios sean ajustados a los resultados de los recuentos físicos, después de que se investiguen y aclaren debidamente las diferencias de importancia.
- 5.- Que la empresa tenga la documentación necesaria que comprueba

la propiedad de las existencias.

- 6.- Que contengan solamente artículos y materiales en buenas con  
diciones de uso o de venta, o bien que se establezcan las es  
timaciones necesarias que reconozcan la pérdida de valor al\_  
disponer de los inventarios en mal estado, obsoletos o de --  
lento movimiento.

#### Control interno.

Al iniciar cualquier tipo de auditoría es de vital importan-  
cia tomar en cuenta, por principio, el control interno existente.  
En la cuenta de inventarios este aspecto es imprescindible y de-  
berá cubrir los siguientes puntos, en la inteligencia de que se -  
aumentarán o disminuirán en función del negocio de que se trate y  
sus consiguientes necesidades:

- 1.- Control sobre la custodia física de los inventarios.
- 2.- Control por medio de registros adecuados, de las existencias  
físicas.
- 3.- Comparación periódica de los registros con los saldos de las  
cuentas de mayor.
- 4.- Registro oportuno de todo lo que se recibe, así como del pa-  
sivo correspondiente.
- 5.- Control y registro de los embarques, y de su facturación ---  
oportuna.
- 6.- Control sobre la obtención, manejo y custodia de la eviden-  
cia documental que ampare las entradas y salidas de inventa-

rios propiedad de la empresa, y de los recibidos en consignación.

- 7.- Planeación y toma de inventarios físicos, su recopilación, -valuación y comparación con libros: así como la investigación de las diferencias obtenidas.
- 8.- Los métodos que se hayan utilizado para la valuación de los inventarios, incluyendo las bases para determinar los elementos del costo de producción en el caso de empresas industriales.
- 9.- Comprobación y verificación por parte de los empleados de la empresa, de las operaciones aritméticas de los recuentos físicos finales o periódicos.
- 10.- Estudios e investigaciones encaminados a la determinación de existencias de inventarios dañados, obsoletos, pasados de moda, inútiles, etc.
- 11.- Elaboración de informes determinando su contenido, su oportunidad, a quienes se entregan, su grado de control, etc.
- 12.- La separación de funciones en cuanto al registro, custodia, compra, recepción y embarque de los inventarios.
- 13.- La contratación de servicios de vigilancia y de seguros adecuados que cubran los riesgos inherentes al manejo de inventarios.
- 14.- El establecimiento de fianzas del personal que interviene en el manejo de los inventarios.

Procedimientos recomendados.

Observación de la toma del inventario físico.

Al efecto el auditor deberá seguir los siguientes pasos:

- 1.- Revisar las instrucciones que para la toma física haya formulado la compañía y juzgará sobre su efectividad.
- 2.- Observar que se siga el procedimiento prescrito.
- 3.- Anotar los números de todos los documentos que amparen los últimos movimientos de entradas y salidas, con el fin de hacer el "corte" de inventarios.
- 4.- Verificar la distribución adecuada de las tarjetas de recuento en todos los departamentos.
- 5.- Realizar pruebas selectivas de las existencias, comparándolas con las tarjetas de recuento y anotándolas en sus papeles de trabajo.
- 6.- Tomar nota de los artículos en mal estado.
- 7.- Anotar la mercancía recibida en consignación y cuidar que no se incluya en el inventario físico.
- 8.- Controlar los movimientos de materiales durante el inventario, para evitar un recuento duplicado.
- 9.- Verificar al término del inventario que todo el material esté etiquetado.
- 10.- En caso de que exista un volúmen importante de mercancía en poder de terceros, se efectuarán recuentos físicos.
- 11.- Posteriormente se compararán los listados finales de inventarios, contra las pruebas selectivas (punto 5) y contra las tarjetas de recuento.
- 12.- Revisar selectivamente los cálculos de los estados finales

de inventario.

- 13.- Revisar selectivamente el costo unitario contra los precios\_ de materia prima, hojas de costos y tarjetas de inventarios.
- 14.- Verificar la corrección del ajuste determinado con motivo -- del inventario físico.
- 15.- Cerciorarse del adecuado "corte" de inventarios seleccionando algunas partidas anteriores y posteriores a la fecha de - recuento.

#### Pruebas globales

- a) Comparar las cifras de los inventarios con las del año ante--- rior y explicar las causas de las variaciones.
- b) Obtener rotación de los inventarios actuales y comparar con la\_ del ejercicio anterior.
- c) Revisar los reportes mensuales del costo de producción y localizar partidas excesivas tanto en unidades como en importe.
- d) Revisar las variaciones significativas con los costos estándar
- e) Comparar los porcentos de materia prima, mano de obra y gas-- tos con los del ejercicio anterior y buscar explicación.
- f) Comparar los porcentos de utilidad bruta por línea o tipo de\_ artículos.

#### Pruebas de costos.

Inspección de facturas de proveedores contra órdenes de compra y registros contables, comprobando que se haya tomado en consideración los gastos relativos a la compra: derechos aduanales, - seguros, fletes, etc.

### Prueba de costo de producción y de venta

- a) Inspección de vales de salida de materia prima utilizada en la producción y de ésta al almacén de artículos terminados.
- b) Examen de los controles de tiempo que apoyan los cargos por -- mano de obra a las distintas órdenes de producción, conciliando globalmente con las nóminas.
- c) Inspección de los comprobantes que respalden aplicaciones importantes a los gastos indirectos y se verificará el método de -- distribución de los mismos a las distintas órdenes de producción.
- d) Revisión de la corrección aritmética de las hojas de costo.
- e) Inspección de los documentos de embarque de los artículos vendidos.

### Confirmación

Cuando existan inventarios de la empresa en poder de terceros (almacenes de depósitos, maquiladores, etc.) se solicitará -- una confirmación de los mismos.

### Otros.

Revisar los compromisos de compra al fin del ejercicio, para determinar si no habrá alguna pérdida por ese concepto.

Comprobar que la base de la valuación ha sido uniforme a la\_ del año anterior.

Realizar un estudio sobre las suficiencia de la cobertura de seguros.

### Eventos subsecuentes

El auditor estará atento a cualquier hecho posterior que -- pueda afectar a la situación financiera y los resultados respecto a los inventarios (cambios substanciales en los precios de compra, devoluciones importantes, etc.)

### Certificación.

Para completar la evidencia que requiere el auditor, es conveniente solicitar al cliente un certificado de inventario.

## 6.- Gastos anticipados.

Es muy común que las empresas incurran en estos tipos de gastos para el buen funcionamiento de la misma. El auditor externo en la revisión que lleve a cabo en esta cuenta, debe tomar en --- cuenta todo lo siguiente.

### Objetivos.

Los procedimientos de auditoría en este renglón deben comprobar lo siguiente:

- a) Que el saldo de estas partidas representen erogaciones de las que se deriven beneficios para ejercicios futuros.
- b) Que en los estados financieros aparezca la totalidad de - estos conceptos.
- c) Que estén valuados al costo.
- d) Precisar si es razonable el lapso de aplicación de ejercicios futuros.
- e) Que estén correctamente presentados en los estados financieros.

### Cóntrol interno.

Las medidas de control interno implantadas en la empresa deben dar seguridad de que cualquier erogación en este tipo de gastos, esté debidamente autorizada por funcionarios responsables; - que las políticas de amortización y cancelación de los mismos estén perfectamente definidas y que se mantengan registros adecuados para su contabilización.

Tratándose de pagos anticipados, además de lo mencionado en el párrafo anterior, debe responsabilizarse a los funcionarios -- para la renovación oportuna de los seguros y que su monto sea el -- adecuado así como la correcta amortización de las mismas.

Procedimientos recomendados.

- a) Inspección .- Examen de los documentos originales que amparen los pagos y de que estén autorizados.
- b) Evaluación.- Determinación del beneficio futuro.
- c) Confirmación.- En algunos casos será necesario obtener directamente de terceras personas información sobre la vigencia, importe y demás características del servicio pagado por anticipado.
- d) Cálculo.- Verificar que las aplicaciones a los resultados del ejercicio correspondan a los servicios devengados o recibidos o a los artículos consumidos.
- e) Verificación de la consistencia en el tratamiento contable.
- f) En el caso de artículos y útiles para consumo, se aplicarán los procedimientos recomendados para la auditoría de inventarios.
- g) Presentación y revelación en los estados financieros.

Los procedimientos de auditoría antes mencionados, permitirán al auditor cerciorarse de la adecuada presentación de este rubro en los estados financieros y en su caso, las revelaciones que juzgue necesario.

## 7.- Inmuebles, maquinaria y equipo.

### Objetivos.

El trabajo del auditor en relación con inmuebles, maquinaria y equipo ha sido tradicionalmente descrito como verificación de la existencia, propiedad y valuación de los activos reflejados en las cuentas. La suficiencia de las provisiones para depreciación ha sido, así mismo, reconocida como parte de la esfera de intereses del auditor. En los últimos años, la evaluación de las deficiencias de los controles internos sobre activos fijos ha estado ganando como reconocimiento el saber que es un objetivo fundamental.

Los objetivos que se persiguen en este rubro son amplios y generales en su contenido. La siguiente relación de objetivos específicos será más útil para desarrollar programas de auditoría de máxima conveniencia así como guía para miembros del personal. En su investigación de la planta y equipo el auditor determinará si se reúnen los siguientes requisitos:

- 1.- La clasificación en el balance es suficientemente informativa.
- 2.- La base de valuación o la combinación de bases es aceptable y se encuentra cabalmente revelada en los estados financieros.
- 3.- Los activos que se tienen en arrendamiento u opción se encuentran claramente separados de los activos propiedad de la empresa.
- 4.- La clasificación entre gastos capitalizables y cargos a

los resultados ha sido efectuada consistentemente y de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados.

- 5.- Las provisiones para depreciación son adecuadas en relación con la condición general de los activos.
- 6.- En la determinación de las utilidades de cada período intervienen provisiones para depreciación adecuadas y equitativas.
- 7.- La cobertura de seguros está de conformidad con la política establecida por la administración.
- 8.- Los controles internos sobre la adquisición y retiro de activos fijos son adecuados para asegurar que todo activo en uso se encuentra reflejado en los registros y que todas las unidades retiradas han sido eliminadas de los libros.

Objetivos de la auditoría al revisar la depreciación.

Los principales objetivos del auditor al revisar los métodos de depreciación e importes, son los de determinar si el método utilizado es razonable, si está siendo consistentemente seguido y si los cálculos requeridos por el método seleccionado fueron hechos con precisión.

#### Control interno.

El control interno del activo fijo es deficiente en la mayoría de las empresas. Una razón para ello es que la profesión contable no se ha interesado lo suficiente en este asunto y que la literatura contable sobre el control de activo fijo es incompleta.

#### Control de adquisiciones.

En organismos cuyas operaciones financieras se controlan mediante presupuestos, las adiciones de activo fijo se planean por lo general mucho antes de su compra. La planeación puede consistir en provisiones por cantidades globales establecidas al principio de cada año para varios departamentos o análisis detallados que describen uno por uno de las existencias de su presupuesto, es práctica común que las compras de importancia de activos fijos específicos sean autorizadas por algún comité por ejemplo, un comité de equipo dependiente del consejo de administración o del funcionario principal.

#### Conservación y reparaciones.

El mismo cuidado que se tiene en relación con las compras de equipo deberá ejercerse sobre las operaciones de conservación y reparación. El comité de equipo o su equivalente a menudo las supervisa y emite órdenes de trabajo abiertas o en blanco para reparaciones extraordinarias o de emergencia. En algunos casos se establece un departamento por separado a cargo de un ingeniero de conservación quien reporta todo al funcionario principal de la compañía; en otros, la responsabilidad cae sobre el superintendente de la planta, ocasionalmente sin ninguna restricción en los gastos.

#### Mayor auxiliar de equipo.

Una norma práctica para este auxiliar lo constituye el uso de una tarjeta para cada unidad contable en la cual aparecen datos relativos a la localización, identificación, fecha de compra, cos

to de adquisición y otros informes de su estado y después de su retiro, la causa y la cantidad obtenida por su venta o desecho.

Delimitación de unidades.

Cuando las unidades han sido cuidadosamente delimitadas es posible un tratamiento más exacto y constante de los cargos al activo fijo. A continuación se citan algunos casos de delimitaciones aplicados a la mayoría de las situaciones:

1.- Unidad capitalizable.

Una erogación considerable para un solo activo fijo o para una adición que produce el efecto de aumentar claramente las dimensiones físicas o la productividad, prolongar la vida futura, o bajar los costos futuros. En casos dudosos el importe de una erogación, si debe capitalizarse, se considerarán:

- a) El valor capitalizado del servicio adicional por obtenerse.
- b) La baja de los costos futuros.

2.- Unidad contable de retiro o de reposición.

Una unidad de capitalización o la suma de dos o más unidades, cuando constituyen un grupo relacionado íntimamente, o cualquier parte de repuesto de una unidad de capitalización cuando su costo se considere muy importante, la unidad contable por lo general coincide con la unidad de retiro o de repuesto, pero también puede consistir de varias unidades de retiro cuando se trata

de una sola estructura; en ese caso su valor total debe comprobarse mediante un informe de costo en el cual el importe de cada unidad pueda obtenerse fácilmente.

3.- Unidad de depreciación.

Edificios, maquinaria, herramientas menores, muebles y troqueles, moldes, enseres, equipo automotriz.

En muchos casos convendría adaptar las delimitaciones a cada clase de activo, particularmente en lo que toca a la comprobación de las capitalizaciones.

Información interna.

Cuando los activos fijos de un organismo se hallan distribuidos en varias plantas o locales, puede implantarse un método de información interna y con cierta facilidad mediante el cual los empleados encargados de los registros del activo fijo en cada sitio, formularán informes mensuales o trimestrales, de su existencia o condición. Estos informes sirven para verificar los detalles del mayor auxiliar de equipo y para proporcionar información inapreciable para los empleados que sean responsables de las provisiones para depreciación.

Personal encargado del registro del activo fijo.

Un empleado o en su caso, el personal dependiente de la contraloría, puede desempeñar muchas y muy útiles funciones, haciéndose responsable de la veracidad y corrección de las cuentas de control del mayor general, relativas al activo fijo y a las reservas de depreciación relativas; registrando los detalles respecti-

vos en los auxiliares del equipo o supervisando la función de --  
tales registros en las divisiones de operación, obteniendo la po-  
lítica general sobre la delimitación de las unidades, establecien-  
do el registro contable de los activos fijos en aquellos lugares\_  
donde están en uso y recibiendo y decidiendo en relación con in-  
formes periódicos acerca de su existencia y condición, iniciando\_  
y aprobando documentación referente a los cambios en las cuentas\_  
de propiedades, determinando las tasas de depreciación con ayuda\_  
de técnicos de la fábrica y externos, iniciando estudios adminis-  
trativos sobre la adecuación de las reservas para depreciación. -  
En una empresa pequeña estas funciones pueden llevarse a cabo por  
un empleado supernumerario.

#### Procedimientos recomendados.

- 1.- Revisar las políticas de depreciación establecidas en --  
los manuales de la compañía y otros instructivos de la -  
administración. Determinar si los métodos utilizados --  
han sido cuidadosamente diseñados y encaminados a distri-  
buir en forma equitativa, a lo largo de sus vidas útiles  
los costos de los activos fijos.
- 2.- Preparar una cédula sumaria de depreciación acumulada, -  
de conformidad con las principales clasificaciones del -  
activo fijo según se muestran en las cuentas de control\_  
mayor, enlistando los saldos iniciales, la provisión pa-  
ra depreciación durante el año, transferencias, deduccio-  
nes y saldos finales.
  - a) Comparar los saldos iniciales con los saldos finales\_

ajustados que aparecen en los papeles de trabajo del año anterior.

b) Comparar los saldos finales según el auxiliar del activo fijo, con la cuenta-control del mayor y con la balanza de comprobación.

3.- Verificar las provisiones para depreciación.

a) Comparar los créditos a las provisiones para depreciación con los cargos a las correspondientes cuentas de gastos por depreciación.

b) Comprobar el total de las provisiones para depreciación mediante la cuenta sumaria de resultados.

c) Comparar las tasas utilizadas en el año con las empleadas en el año anterior e investigar cualquier variación.

d) Revisar los cálculos de las provisiones para depreciación de un número de años representativos y compararlos con las tarjetas de auxiliares correspondientes.

4.- Revisar los trasposos entre compañías, relacionando estos trasposos con el análisis de movimientos en las cuentas de activo fijo. Comprobar un número representativo de transacciones con la documentación que autorice la transferencia.

5.- Verificar cancelaciones de la depreciación por activos retirados.

a) Comparar las cancelaciones con la cédula que analiza el retiro de activos durante el año.

b) Comprobar selectivamente la precisión de la depreciación acumulada a la fecha de retiro.

- 6.- Determinar si se requiere una modificación a los procedimientos normales de depreciación, respecto a cualesquier activos que no estén siendo utilizados en las operaciones actuales.
- 7.- En lo que concierne a las adiciones de activo fijo, ver su documentación soporte y que se haya respetado la política de capitalización de los mismos.
- 8.- Comprobar que se hagan recuentos constantes del activo fijo.

## 8.- Intangibles.

El examen que se lleva a cabo en el renglón de gastos anticipados, tiene una relación con el rubro de intangibles pero tienen características que los distingue uno de otro, éstas cualidades se encuentran plasmadas en los boletines emitidos para tal efecto por la Comisión de Principios de Contabilidad del I.M.C.P. A continuación se mencionan los aspectos relevantes que se deben tener presente en la revisión.

### Objetivos.

El auditor al revisar el activo intangible tendrá presente los siguientes objetivos:

- a) Determinación de la adecuada valuación para cada activo intangible.
- b) Certeza de lo adecuado de la política de capitalización y amortización.
- c) Determinación de una adecuada presentación en los estados financieros.

### Control interno.

Las medidas de control interno implantadas en la empresa deben dar seguridad de que cualquier inversión en activos intangibles esté debidamente autorizada por los funcionarios responsables, que la política de amortización y cancelación de los mismos estén perfectamente definidos y que se mantengan registros adecuados para su contabilización.

### Procedimientos recomendados.

- a) Inspección documental. Examen de los documentos originales que amparen las erogaciones capitalizadas y comprobación de su autorización.
- b) Evaluación de la existencia de un beneficio futuro. Estudio de las características de las erogaciones y discusión con funcionarios para juzgar de la vigencia de los beneficios futuros. Cuando se juzgue necesario, obtención de declaraciones de funcionarios y confirmaciones de terceros que fundamenten las conclusiones.
- c) Cálculo. Verificar que las aplicaciones a los resultados del ejercicio corresponden a la parte proporcional, de acuerdo con el método y período de amortización establecido.
- d) Presentación y revelación en los estados financieros. Los procedimientos de auditoría antes recomendados permitirán al auditor cerciorarse de la adecuada presentación de este rubro en los estados financieros y en su caso, las revelaciones que juzgue necesarias.

### 9.- Pasivos.

En los objetivos y procedimientos de auditoría aplicables a las cuentas de activo encontramos como común denominador a la -- preocupación del auditor para cerciorarse de que los bienes o de rechos registrados en las cuentas, existen los que son reales y que efectivamente representan un activo para la empresa en cuyo balance se presentan; en general basamos nuestra revisión del ac tivo en las cuentas, en lo que está registrado. Tratándose del pasivo u obligaciones contraídas y pendientes de liquidar estén efectivamente registradas y se muestren como pasivo en el balance. Este objetivo se basa en las reglas de inclusión, valuación y presentación que rigen a los estados financieros, las cuales - se derivan a su vez de los principios de contabilidad generalmen te aceptados y se pueden expresar como sigue:

#### Objetivos.

- 1.- Comprobar que todas las deudas contraídas y pendientes de - liquidar estén registradas en cuentas y presentadas en el - balance.
- 2.- Verificar que todos los saldos que muestren las cuentas de pasivo correspondan efectivamente a obligaciones reales y - pendientes de cubrir.
- 3.- Determinar la correcta clasificación de estas deudas según su naturaleza, documentación y fecha o época de vencimiento.
- 4.- Investigar si existen garantías otorgadas, gravámenes o res tricciones.

5.- Comprobar su adecuada presentación y revelación en los esta  
dos financieros.

Medidas de control interno que deberán ser consideradas.

1.- Deberán existir una adecuada separación de funciones y dis-  
tribución de labores y procedimientos de tal manera que ---  
quien registre los pasivos:

- a) No tenga acceso a la caja ni a los almacenes
- b) No esté autorizado para firmar cheques o documentos

2.- Será conveniente que la existencia de una persona o depar--  
tamento que , sin tener ingerencia en la aceptación y liqui-  
dación de pasivos ni en su registro:

- a) Efectúe revisiones periódicas
- b) Dé respuesta a las solicitudes de confirmación de saldos  
que llegen a recibirse
- c) Solicite periódicamente estados de cuenta a los acreedo-  
res de la empresa, reciba las respuestas y efectúe las -  
comparaciones, conciliaciones e investigaciones que en -  
cada caso procedan.

3.- Deberán tenerse implantados registros auxiliares de cada --  
cuenta de pasivos y ser comparados mensualmente contra la -  
cuenta de control.

4.- Deberá existir una autorización a diferentes niveles, para\_  
contraer pasivos, gravar activos y otorgar garantías.

5.- Exista una evaluación de las suficiencias de las estimacio-

nes para cubrir las obligaciones legales y contractuales.

Medidas de control que deberán ser consideradas.

Los objetivos del control interno pueden resumirse en tres\_ declaraciones básicas que son:

- a) Protección
- b) Información
- c) Eficiencia.

Dichas declaraciones enfocadas al pasivo, se traducirán en\_ la implantación de políticas, sistemas y medios en general, para contar, conocer, registrar y liquidar pasivos, salvaguardando -- por estos medios, los intereses de la entidad económica y tenien\_ do como consecuencia de la adhesión a ellos un control informati\_ vo eficiente.

Los procedimientos del control interno indicados para com-- pras y desembolsos en efectivo son también aplicables al pasivo\_ puesto que el pasivo es el resultado de la adquisición de acti-- vos, el incurrimiento en un gasto o la conversión de otras parti\_ das de pasivos, y asimismo la liquidación habitual del pasivo es mediante un pago. Por lo tanto, para efectos del examen del au- ditor, el control interno se estudia y evalúa en gran parte al - examinarse las áreas de compras y desembolsos. en efectivo comple- mentándose con la verificación del establecimiento de algunas me\_ didas específicas de control, para lo cual el sistema de cuestio\_ narios resulta ser el más aplicable.

### Procedimientos recomendados.

Con base en el estudio del control interno existente en la empresa y la evaluación de su efectividad, el auditor estará en condiciones de fijar los procedimientos de auditoría a seguir en su examen, tendientes a la consecución de los objetivos señalados anteriormente. El enunciado de estos procedimientos, lógicamente ordenado y clasificado, constituye el programa de trabajo, el cual deberá especificar la extensión que se les a de dar a los mencionados procedimientos, así como la oportunidad en que se han de aplicar.

A continuación se mencionan las fuentes o elementos con que cuenta el auditor y a los que enfoca su programa de trabajo --- para alcanzar los objetivos de la revisión del pasivo.

Aspectos a los que debe enfocarse el programa de trabajo

a).- Comprobar que de todas las deudas contraídas y pendientes de liquidar estén registradas en cuentas y presentadas en el balance.

Para lograr lo anterior, el auditor se basará no sólo en lo que muestran los libros de contabilidad y mucho menos se circunscribirá únicamente a los renglones del pasivo sino que tendrá que recurrir a toda la documentación e investigación que juzgue conveniente y que pueda servirle de fuente para descubrir el posible pasivo no registrado.

Las principales fuentes para descubrir el pasivo no registrado son las siguientes:

- 1.- La contabilidad; básicamente en sus renglones de pasivo, inventarios, compras en general y movimientos de efectivo.
- 2.- Documentación distinta a la contabilidad.
  - a) Libros de actas de Asambleas de Accionistas y secciones del Consejo de Administración.
  - b) Contratos.
  - c) Minutas de abogados.
  - d) Correspondencia.
- 3.- Estudio completo de la situación fiscal de la empresa.
- 4.- Confirmación de bancos.
- 5.- Información de abogados.
- 6.- Confirmación de proveedores y posibles acreedores de la empresa.
- 7.- Movimientos posteriores a la fecha de cierre del ejercicio social.
  - b).- Verificar que los saldos que muestran las cuentas de pasivo corresponden efectivamente a obligaciones reales y pendientes de cubrir.

En la mayoría de los casos este procedimiento presenta menos dificultades que el del punto anterior, puesto que se trata de corroborar algo que ya ha sido captado y registra-

do en la contabilidad de la empresa, por lo que se contará con registros, análisis, relaciones y comprobantes cuyo examen permitirá fácilmente evidenciar su autenticidad. Sin embargo, la comprobación de la autenticidad del adeudo no garantiza que este se encuentre pendiente de liquidar a determinada fecha posterior a su nacimiento, por lo que además del examen de los registros, análisis, etc., ya mencionados, el auditor tendrá que valerse de otros elementos, como son las informaciones de la empresa y de terceros y del examen de movimientos posteriores.

- c).- Determinar la correcta clasificación de los pasivos según su naturaleza, documentación y fecha o época de vencimiento.

Será necesario cerciorarse que la clasificación del pasivo que se muestre en los estados financieros sujetos a examen, cumpla con las reglas de presentación emitidas por la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

En la práctica, es frecuente que la presentación de los estados financieros sea determinada directamente por el Contador Público que los examina, lo cual es debido en la mayoría de los casos a la falta de conocimientos técnicos necesarios por parte del personal del cliente.

En resumen, ya sea que el auditor determine la presentación de los estados financieros o bien únicamente la revise, será de suma importancia que se cerciore que dichos estados financieros cumplen con las reglas de presentación

e información que les sean aplicables.

d).- Verificar que los pasivos contratados en moneda extranjera\_ se convirtieron a moneda nacional con base a las cotizaciones existentes al cierre del ejercicio.

e).- Revisar las bases para el registro de los pasivos acumulados y de su cálculo.

## 10.- Capital Contable.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría menciona que cuando el Contador Público revise el patrimonio de los accionistas debe de enfocarse a lo siguiente:

### Objetivos.

- 1.- Satisfacerse de que los valores que se presentan en el capital contable corresponden a su naturaleza.
- 2.- Que se hayan registrado tal como lo indica el contrato social, sus modificaciones posteriores y los acuerdos de la asamblea de accionistas.
- 3.- Que sea correcta y completa la información que muestra el balance general y el estado de variaciones en el capital.
- 4.- Comprobar si existen restricciones.

### Control interno.

Los puntos principales de control interno del capital social de una sociedad anónima son:

- a) Evitar la emisión de certificados sin autorización.
- b) Tener la seguridad de que hay una contabilización apropiada de las emisiones de acciones de capital.
- c) Los certificados no emitidos deben estar bajo el control de una persona.
- d) Los certificados no deberán firmarse antes de su emisión.
- e) Los certificados deben estar numerados previamente.
- f) Los certificados cancelados deben inutilizarse.
- g) Tratándose de acciones nominativas éstas deben estar anotadas

en un registro de accionistas.

- h) Los cupones de dividendos ya pagados deben autorizarse.
- i) Los títulos de acciones canjeadas por otros deben cancelarse.
- j) Debe existir un adecuado control sobre la forma de pago de dividendos.
- k) Deben retenerse y enterarse oportunamente los impuestos sobre dividendos.
- l) Los acuerdos de asamblea deben cumplirse.

#### Procedimientos recomendados.

#### Análisis de movimientos.

Se formulará una cédula de trabajo que contenga el movimiento de las cuentas de capital desde la constitución de la empresa. Tratándose de una auditoría inicial y en las revisiones posteriores, solamente se anotará en la cédula los movimientos del período, por lo tanto este papel de trabajo formará parte del archivo permanente.

Es importante integrar el capital social de la compañía ya que puede estar formado por aportaciones de los accionistas, capitalización de reservas, utilidades por aplicar y de superávit por revaluación de activo fijo, entre otros lo que puede originar, en algún caso, el pago de impuestos al reducir el capital social.

#### Inspección.

Todos los movimientos en las cuentas del capital deben estar aprobadas por la A. de A., por lo que el auditor hará la inspección de las correspondientes actas de asamblea que así

lo hayan acordado.

Eventos subsecuentes.

Dado que un hecho posterior podría influir en la situación financiera y los resultados de la empresa, el auditor hará una revisión de eventos subsecuentes para cerciorarse de que no se han realizado. Entre otros podríamos mencionar el que sería necesario informar lo referente a una modificación al capital social, un reparto de dividendos acordado por los accionistas, etc.

## 11.- Ventas y costo de ventas.

La Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría recomienda que los ingresos y costos de las empresas auditadas sean verificados tomando como base lo siguiente.

### Ventas

#### Objetivos.

- 1.- Asegurarse de que las ventas que aparecen en los estados financieros de la empresa representan transacciones efectivamente realizadas y que no se incluyen ventas ficticias por mercancías no despachadas o servicios no rendidos.
- 2.- Determinar dentro del alcance de su examen que todas las ventas realizadas en el ejercicio estén incluidas en el estado de resultados y que por lo tanto no se incluyan ventas del ejercicio inmediato posterior o viceversa.
- 3.- Determinar dentro del alcance del examen que todas las deducciones por rebajas, devoluciones, etc. se muestren en el estado de resultados disminuyendo a las ventas y que estas deducciones sean genuinas.
- 4.- Que en el estado de resultados se muestren las ventas que provengan de transacciones normales dentro de las operaciones del negocio, separándolas de aquellas que no reúnan este requisito. Así mismo, que existan las

suficientes declaraciones informativas cuando una parte sustancial de las ventas se efectúen a compañías -- subsidiarias o afiliadas, o bién a una sola compañía.

- 5.- Que para la contabilización de las ventas y su presentación en los estados financieros se hayan observado - principios de contabilidad semejantes a los aplicados\_ en el ejercicio anterior.

#### Control interno.

El control interno relativo a las ventas debe contener medidas necesarias para controlar eficientemente las ventas, como\_ serían las siguientes, entre otras:

- 1.- Una adecuada independencia de las funciones de los departamentos de crédito y de ventas.
- 2.- Los pedidos de los clientes deben ser aprobados por el departamento de crédito.
- 3.- Que existan listas que fijen las bases para: precios\_ de venta, plazos, condiciones, descuentos, etc.
- 4.- Autorización por funcionario responsable ajeno al departamento de ventas de cualquier desviación a las listas mencionadas.
- 5.- Que la documentación que ampare la salida de los artículos del almacén (nota de remisión o copia de la factura) esté prenumerada e impresa.

- 6.- Cotejo de las cantidades de las notas de remisión con el talón de embarque hecho por una persona responsable.
- 7.- Al recibir las notas de remisión ya despachadas se comprobará la numeración para asegurarse que el cliente o el transportador, recibieron la mercancía de conformidad.
- 8.- Facturación debe recibir directamente del departamento de embarques la nota de remisión.
- 9.- Que estén prenumeradas las facturas y se respete la secuencia numérica.
- 10.- Una persona debe revisar las facturas expedidas (precios, cantidades enviadas, cálculo, etc.).
- 11.- Deben implantarse notas de crédito para las devoluciones de mercancías, las que se formularán con el aviso de recepción en el almacén.

#### Procedimientos recomendados.

El Contador Público al planear los procedimientos de auditoría para la revisión de los ingresos, deberá efectuar una detallada de los métodos que tenga implantados de los mismos, con el fin de detectar errores, sobre las que ampliará sus procedimientos. Los pasos de la revisión serían

e los ingresos del ejercicio por lí-  
con los obtenidos en ejercicios ante-

- 6.- Cotejo de las cantidades de las notas de remisión con el talón de embarque hecho por una persona responsable.
- 7.- Al recibir las notas de remisión ya despachadas se comprobará la numeración para asegurarse que el cliente o el transportador, recibieron la mercancía de conformidad.
- 8.- Facturación debe recibir directamente del departamento de embarques la nota de remisión.
- 9.- Que estén prenumeradas las facturas y se respete la secuencia numérica.
- 10.- Una persona debe revisar las facturas expedidas (precios, cantidades enviadas, cálculo, etc.).
- 11.- Deben implantarse notas de crédito para las devoluciones de mercancías, las que se formularán con el aviso de recepción en el almacén.

#### Procedimientos recomendados.

El Contador Público al planear los procedimientos de auditoría que aplicará para la revisión de los ingresos, deberá efectuar una revisión detallada de los métodos que tenga implantados la empresa, para el manejo de los mismos, con el fin de detectar aquellas fallas de control interno, sobre las que ampliará sus pruebas. En términos generales los pasos de la revisión serían los siguientes:

- a) Comparar el monto de los ingresos del ejercicio por línea de artículos, con los obtenidos en ejercicios ante-

riores, con el fin de localizar aquellas variaciones importantes que convenga analizar.

- b) Determinar las causas de las fluctuaciones notorias comparando los totales de las cuentas de ingresos de cada uno de los meses del ejercicio.
- c) Selectivamente hacer una confrontación de los asientos registrados de ventas contra las facturas expedidas.
- d) Efectuar una confrontación selectiva del archivo de pedidos recibidos de los clientes contra las facturas de venta, analizando cualquier discrepancia. Al efecto tomará en cuenta el tiempo transcurrido entre la recepción del pedido y la recepción de la correspondiente factura.
- e) Se examinará el sistema de control de embarques comprobando si se ha manejado correctamente y apreciando que todo envío vaya amparado con su respectiva nota de remisión y que las notas de remisión originaron la formulación de una factura.
- f) Se verificarán los precios de las facturas contra la lista autorizada de precios.
- g) De ser posible se efectuará una prueba de volumen, comparando el total de unidades vendidas contra las adquiridas o producidas, aumentándolo o disminuyendo los inventarios iniciales o finales.
- h) Las devoluciones sobre ventas se comprobarán con la nota de crédito expedida y la evidencia de la entrada de los artículos al almacén.
- i) Al efectuar la revisión de ingresos se puede efectuar simultáneamente el examen de comisiones, regalías, Im---

puesto al Valor Agregado e Impuesto Sobre la Renta.

Costo de ventas.

Objetivos.

- 1.- Que el costo de las ventas se refiera precisamente a las ventas efectuadas durante el ejercicio.
- 2.- Que todos aquellos costos que deban diferirse, por tratarse de erogaciones que beneficien a ejercicios futuros, no se carguen a los resultados y viceversa.
- 3.- Que para la contabilización del costo de ventas y su presentación en los estados financieros se hayan observado principios de contabilidad semejantes a los aplicados en el ejercicio anterior.
- 4.- Satisfacerse de la razonable determinación de los elementos que integran el costo de producción, basados en principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 5.- Asegurarse que el sistema de costos haya sido aplicado en forma consistente con el ejercicio anterior o de lo contrario informar el cambio y su repercusión en los resultados del ejercicio.
- 6.- En caso de sistemas de costos donde se determinen variaciones, asegurarse de su correcta aplicación en resultados o en los inventarios.
- 7.- Que para la valuación de los inventarios y el costo de

ventas, se hayan utilizado en forma consistente los -- costos unitarios de producción basados en los incisos anteriores.

- 8.- Que la presentación de los costos en los estados finan cios, sea correcta.

#### Control interno.

En gran parte el control interno que ya se mencionó en el - renglón de inventarios, es aplicable al costo de ventas, pero -- trataremos algunas particularidades.

Materia prima consumida.- Debe utilizarse un documento que per-- mita identificar claramente el material que se surtió del almacén a la producción, el cual podría ser un vale de salida de almacén, debidamente autorizado por los superintendentes de producción. - Con el fin de evitar que exista demasiado material dentro de la\_ fábrica; al efectuar la orden de producción se hará el presupes\_ to de la dotación necesaria de materia prima, sobre la cual el - encargado del control de inventarios autorizará la salida del al\_ macén.

Mano de obra.- El control interno de este concepto del costo de\_ producción es desde la contratación, entrenamiento y debida re-- tribución. Ya en el trabajo deberán darse instrucciones preci-- sas al control de producción de cómo afectará a cada una de las\_ órdenes de producción la labor realizada, ya sea por medio de -- tarjetas, tomadores de tiempo, hojas de distribución de tiempo,- etc. Las que deberán compararse con los controles que el departa\_

mento de personal utiliza para formular la lista de raya.

Gastos de producción.- Dado que la mayoría de estos gastos se pagan en efectivo le es aplicable el control implantado sobre los egresos en efectivo de la empresa, aquí será responsabilidad del contador de costos, de la adecuada aplicación a cada una de las órdenes de producción.

Determinación de los costos unitarios.- De acuerdo con las características del proceso productivo de la empresa, el contador de costos llevará los registros y formas necesarios para lograr la formulación de los costos incurridos y la determinación del precio unitario.

Por lo que respecta al costo de ventas, el control interno aplicable está relacionado con el manejo del almacén de artículos terminados.

#### Procedimientos recomendados.

Los procedimientos de revisión que el auditor aplicará en forma particular sobre el renglón de costo de ventas y costo de producción serán aquellos que completen la revisión que ya efectuó en otras áreas de los estados financieros que le son relativos (inventarios, compras, egresos de efectivo, etc.).

En forma conjunta con la revisión de ingresos apreciará la adecuada contabilización del costo de los mismos, efectuando la inspección de los documentos-fuente: factura, notas de remisión, talones de embarque, movimientos en las tarjetas de inventarios, etc.

Por lo que se refiere al costo de producción se efectuará un análisis cuidadoso del estado de costo que formula la empresa para apreciar en forma global cada una de las partidas integrantes del mismo. Posteriormente hará las pruebas selectivas que requiera sobre las hojas de costos con el fin de lograr evidencia de la razonabilidad del costo unitario de los artículos producidos por la empresa.

La prueba de nóminas le dará la evidencia necesaria para lo grar formarse un juicio razonable de este rubro.

## 12.- Gastos de operación.

Tomando en cuenta que los gastos son parte alícuota del costo, es necesario que los procedimientos que se empleen en su revisión, sea cuidadosa por ser una parte importante para la determinación de la utilidad o pérdida de la entidad auditada.

### Objetivos.

- 1.- Que los gastos sean reales, legítimos, comprobables con la documentación necesaria y que cuenten con las autorizaciones correspondientes.
- 2.- Que sean únicamente gastos aplicables al período contable y a su vez que estén registrados la totalidad de los mismos.
- 3.- Que los gastos de importancia relativa aplicables a períodos futuros se consideren como gastos por diferir.
- 4.- Que estén registrados con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 5.- Que estén clasificados correctamente y que las variaciones importantes se indiquen en el estado de resultados. Así como su estudio y explicación de tales variaciones.
- 6.- Que la documentación soporte reúna requisitos fiscales.
- 7.- Explicación y estudio de las variaciones importantes en relación con los gastos del ejercicio anterior o con los presupuestos del período que se esté auditando.

- 8.- Que los gastos que se efectuaron como resultado de contratos o convenios estén de acuerdo con lo dispuesto en ellos.

#### Control interno.

Respecto a los gastos de operación, el mínimo de aspectos -- que debe cubrir el control interno, serían los siguientes:

- 1.- Debe existir un presupuesto autorizado de gastos en los diferentes departamentos y diferenciación de cada uno - de los gastos.
- 2.- Tener un catálogo de firmas autorizadas para gastos nor males y aquellos extraordinarios que estén fuera del -- presupuesto.
- 3.- Fijación de políticas que especifiquen cantidades máxi- mas de autorización a los diferentes niveles ejecuti- vos, así como establecer si el control interno lleva - un adecuado trámite para el pago de los gastos, requi- riendo la documentación original que ampare el total -- del mismo, sirviendo ésta como base de pago.
- 4.- Análisis de los gastos extraordinarios o de los que pa- sen del límite autorizado para su justificación con los representantes de la empresa, verificando la firma de - autorización de los funcionarios sobre la documentación original, además de tenerla adjunta a la póliza de egre- sos, después de efectuarse el pago.

- 5.- En algunos casos tales como: jubilaciones, indemnizaciones, rentas, bonificaciones, se calculan y autorizan los gastos de acuerdo con los contratos inherentes. En todos los casos mencionados en párrafos anteriores, se debe vigilar que todos los comprobantes contengan requisitos fiscales necesarios para hacerlos deducibles.
  
- 6.- Es importante que una vez detectadas las variaciones reales de los gastos en comparación con el presupuesto, éstas sean analizadas por el departamento encargado para la explicación de los aumentos y disminuciones, preparándose comentarios de las variaciones según punto anterior, para la cédula del informe, comentando dicha cédula del informe, con los jefes de los diferentes departamentos o directamente con la gerencia, para tomar las medidas correctivas a las áreas que correspondan. En algunos casos se tendrá que tomar la participación del Consejo de Administración en los casos que las erogaciones hayan sido aprobadas por éste, de la misma forma si se controlan los gastos de los departamentos administrativos mediante el uso de los presupuestos departamentales detallados, haciéndose comparaciones entre ellos y los resultados realmente obtenidos.
  
- 7.- Dado que la mayoría de los gastos de operación se cubren en efectivo, es conveniente la creación del pasivo respectivo y el pago en sí cumpla con todas las me-

didias de control interno establecidas para las salidas de efectivo.

#### Procedimientos recomendados.

Los procedimientos y el alcance para la revisión de los gastos de operación se establecen en base al estudio del control interno y las características particulares de cada empresa; siendo sin embargo los que se presentan a continuación, los de uso común.

a) Papeles de trabajo de auditorías anteriores.

Verificando que las anomalías y variaciones de importancia, - hayan sido superadas y que las medidas correctivas dictadas - por los ejecutivos sean apropiadas.

b) Complemento de la auditoría de balance.

Dado que la mayoría de los gastos se revisaron simultáneamente con el examen de cuentas de activo y de pasivo, se harán - el cruce correspondiente como es el caso de: depreciaciones, - amortizaciones, provisiones, seguros e intereses devengados, - etc.

c) Análisis de variaciones reales contra presupuestos.

En base al comparativo acumulado de gastos con el año anterior, se deberá obtener explicación de variaciones.

Así mismo se buscará la explicación a las variaciones con los presupuestos establecidos por la compañía.

d) Revisión a base de contratos.

Cuando sea aplicable, se revisará que el egreso se haya efectuado según lo indiquen los contratos de venta, de trabajo y

otros.

e) Revisión documental.

Una vez seleccionado el período a revisar (convendría utilizar la técnica del muestreo estadístico) se procederá a:

- Comprobar que los documentos contengan la firma de autorización para efectuar el gasto.
- Comprobar el total de comprobantes contra los auxiliares y libro mayor.
- Revisar que los comprobantes reúnan requisitos fiscales.
- Cerciorarse que la documentación soporte sea la original.
- Comprobar que los pagos por estos conceptos estén debidamente controlados mediante sistemas apropiados. Verificar que el servicio y/o bien se haya recibido.

### 13.- Contingencias y compromisos.

Debido a que la existencia de situaciones que originan contingencias o compromisos pueden tener efectos en las cifras que muestran los estados financieros o en la interpretación que hagan los usuarios de los mismos, es importante que el auditor se mantenga alerta durante la realización de su trabajo y aplique determinados procedimientos de auditoría para detectarlas y se asegure que se les aplica el tratamiento contable adecuado en las circunstancias.

#### Objetivos.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en este renglón son los siguientes:

- a) Comprobar que todas las contingencias y compromisos de importancia estén incluidos en los estados financieros o mencionados en notas de los mismos.
- b) Verificar que se hayan hecho en la contabilidad las provisiones adecuadas necesarias, cuando se puedan estimar razonablemente el monto de las contingencias en las que se prevea un resultado adverso.

#### Control interno.

La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:

- a) Existencia de comunicación oportuna entre los directivos

- y asesores legales de la empresa con la persona responsable de preparar los estados financieros que permita -- que ésta se entere de las contingencias y compromisos -- existentes.
- b) Existencia de comunicación sistemática de los acuerdos - del Consejo de Administración y de los accionistas para el mismo objeto.
  - c) Evaluación periódica del estado que guarden las contingencias y compromisos y sus montos.

Procedimientos recomendados.

Investigación:

Cambio de impresiones con los directivos de la empresa acerca de la posible existencia de contingencias y compromisos tomando en consideración el resultado de la revisión de las cuentas.

Estudio de actas y contratos:

Revisión de actas de Consejo de Administración, de Asamblea de Accionistas, y de contratos celebrados de los cuales pudiera derivarse alguna contingencia o compromiso.

Confirmación:

Obtención de comunicación escrita de persona independiente de la empresa examinada, para detectar contingencias o compromisos; por ejemplo, confirmaciones bancarias, por avales otorgados; de abogados, para conocer la situación que guarden los riesgos y juicios que puedan afectar a la empresa, etc.

**Declaraciones:**

Obtención de una carta de los directivos de la empresa en la que señalen todas las contingencias y compromisos que se conocen y que pudieran afectarla.

**Cálculo:**

Determinación de la suficiencia de las estimaciones registradas para estos fines.

#### 14.- Remuneraciones al personal.

El Boletín G-15 de la Comisión de Normas y Procedimientos - de Auditoría, trata sobre el exámen de nóminas y lo considera -- como parte de los procedimientos de auditoría aplicables al exámen de los costos y gastos de operación.

##### Objetivos.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría en este renglón son los siguientes:

- a) Comprobar que las erogaciones por remuneraciones al personal correspondan a servicios efectivamente recibidos y se encuentren debidamente clasificados y registrados.
- b) Comprobar que todas las obligaciones contractuales y legales, relativas a remuneraciones y sus deducciones, se hayan registrado y valuado adecuadamente en el período correspondiente.

##### Control interno.

La revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno deberá dirigirse principalmente a los siguientes -- aspectos:

- a) Autorización de la contratación del personal y aprobación de las remuneraciones por parte de la administración.
- b) Segregación de funciones, con relación a registro de tiempo, preparación, aprobación, revisión, pago y registro -

- contable de remuneraciones al personal.
- c) Adecuada protección a la entidad mediante el afianzamiento de aquellos empleados que intervienen en la preparación, aprobación, revisión, pago y registro contable de remuneraciones al personal.
  - d) Existencia de un sistema de información que permita conocer las bases para calcular las remuneraciones al personal y sus deducciones.
  - e) Adecuada distribución contable.
  - f) Existencia de controles en los sistemas computarizados.

Procedimientos recomendados.

- a) Obtención de un resumen de los totales de las nóminas -- clasificadas por período de pago.
  - El resumen de sueldos y salarios clasificados por períodos de pago, permite apreciar las variaciones que ocurren durante el ejercicio, facilitando al auditor la selección de las partidas a revisar.
- b) Comprobar la base para el pago de las nóminas.

El examen de la comprobación de las bases debe dirigirse a lo siguiente:

  - Examen de los registros de asistencia, tarjetas de control de tiempo, reportes de producción en el caso de pagos a destajo, comprobando las horas trabajadas por los empleados, cotejando las tarjetas de tiempo y documentación que se utilice para este tipo de control, -- cerciorándose que estén debidamente aprobadas por las personas autorizadas:

- Comprobar que el sueldo y otras prestaciones hayan --- sido aprobadas. Esta verificación puede llevarse a ca bo mediante la revisión del contrato de trabajo, tabu- lador o autorización correspondiente;
  - Cerciorarse de que cualquier pago adicional al tiempo\_ normal de trabajo, haya sido aprobado y que exista do- cumentación que lo respalde (tarjetas de tiempo, memo- randums de autorización de tiempo extra, etc.);
  - Verificar que los sueldos y compensaciones de los fun- cionarios sean aprobados por el Consejo de Administra- ción.
- c) Comprobar la existencia del empleado o trabajador y ase- gurar que efectivamente haya prestado su servicio a la empresa en el período correspondiente.
- El auditor puede cerciorarse de la existencia física - de los empleados y trabajadores y de que estos están - prestando sus servicios a la empresa, mediante su iden- tificación en sus visitas a las oficinas y plantas, -- inspección de sus credenciales o bien al presenciar\_ el pago de una nómina.
- d) Verificar la corrección de las deducciones sobre las re-- muneraciones devengadas.
- En la mayoría de los casos, las deducciones sobre las\_ remuneraciones consisten en aquellas de naturaleza le- gal o contractual y que generan responsabilidades para las empresas por lo que el auditor debe comprobar su - cálculo o determinación.
- e) Verificar la correcta distribución contable de las nó---

minas.

- Mediante la aplicación de las pruebas de cumplimiento tendentes a evaluar la efectividad de los sistemas de control, el auditor estará en condiciones de cerciorarse de la correcta distribución contable a que dan lugar las nóminas.

f) Verificar los cálculos aritméticos y comprobar el registro contable.

g) Comprobar la correcta determinación de pasivos por remuneraciones al personal.

- Para que el auditor cumpla con el principio de revelación suficiente, deberá corroborar la correcta determinación de los pasivos respectivos a este renglón que se encuentren registrados en la contabilidad.

### 15.- Comentarios al Boletín B-7

Los estados financieros, tradicionalmente, han sido preparados bajo el principio de Valor Histórico Original. Las cifras -- así expresadas en épocas inflacionarias o de precios cambiantes -- distorcionan la información financiera, lo cual puede provocar de cisiones equivocadas.

Por tal razón, la profesión se ha pronunciado a través de la aprobación del Boletín B-7 "Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera", preparado por la Comisión de Principios de Contabilidad para que las empresas actualicen aquellas cifras de los estados financieros en que los efectos de este fenómeno sean más significativos, debiendo revelar dichos efectos como información adicional a los estados financieros básicos.

La aplicación del Boletín B-7 fue en los ejercicios sociales que se iniciaron a partir del 1o. de enero de 1980.

Entre los aspectos importantes que trata éste boletín, menciona que se deben de reexpresar aquellos rubros de los estados - financieros donde se refleje el impacto de la inflación, los cuales son:

- a) Inventarios y costo de ventas;
- b) Inmuebles, maquinaria y equipo, así como su depreciación acumulada y la del ejercicio;
- c) Capital contable, incluyendo la determinación de:
  - Reserva para mantenimiento de capital;
  - Ganancias o pérdidas acumuladas por posición monetaria,
  - y
  - Superavít por retención de activos no monetarios.

16.- Análisis comparativo del Boletín B-7 y B-10.

Debido a las deformaciones ocasionadas en la información financiera tradicional, basada en el principio del Valor Histórico Original y a la falta de comparabilidad que éstas proporcionan al estar mostrando unidades monetarias de distintas épocas, la Comisión de Principios de Contabilidad del Instituto Mexicano de Contadores Públicos desarrolló diversos estudios sobre posibles soluciones y como resultado emitió el Boletín B-7 (Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera), siendo obligatoria su aplicación en los ejercicios sociales que se iniciarán a partir del 1o. de enero de 1980.

Como consecuencia del constante crecimiento inflacionario, - La elevación desmesurada de las tasas de interés, las devaluaciones sucedidas y el deslizamiento acelerado de la moneda, la misma comisión, considerando su efecto financiero, emitió el Boletín B-10 (Reconocimiento contable de los efectos de la inflación en la información financiera), cuya obligatoriedad es a partir de los ejercicios sociales terminados el 31 de diciembre de 1983.

Este último boletín viene a sustituir y dejar sin efectos a los Boletines B-7 y B-5.

A continuación se hace un somero análisis comparativo de los boletines, considerando que el B-7 es la base para el reconocimiento contable de la información en los estados financieros básicos.

B-10

B-7

OBLIGATORIEDAD:

De observancia obligatoria para todas las empresas que preparan sus estados financieros conforme al B-1.

De observancia obligatoria para todas las empresas a excepción de las instituciones de crédito, seguros y fianzas y no lucrativas.

ALCANCE:

Establece las reglas relativas a valuación y presentación de partidas relevantes en la información financiera afectada por la inflación.

Idem

METODOS:

Los métodos aplicables para la actualización de cifras son:

Idem

- a) Ajuste por cambio en el Nivel General de Precios.
- b) Actualización de costos específicos y libre elección del método de acuerdo a las circunstancias.

COSTO HISTORICO:

Presupone la necesidad de --

Se mantuvieron como cifras ba

B-10

conservar los datos provenientes de costos históricos, además de requerir su revelación en una nota a los estados financieros.

**REGLONES A ACTUALIZARSE:**

Deben actualizarse los conceptos no monetarios entre los que se encuentran generalmente:

- a) Inventarios y costos de ventas.
- b) Propiedades, planta y equipo.
- c) Depreciación acumulada y del ejercicio.
- d) Capital contable.

**DETERMINACION DE LOS CONCEPTOS:**

- a) Resultados por tenencia de activos no monetarios (únicamente cuando se sigue el método de costos específicos).
- b) Costo integral de financiamiento que incluye in-

B-7

se en los estados financieros.

Idem

Idem

- b) Resultado por posición monetaria.

B-10

tereses, resultados por -  
posición monetaria y difere  
rencias cambiarias.

B-7

**PRESENTACION:**

Debe incorporarse en los es-  
tados financieros básicos --  
las cifras actualizadas que\_  
muestran el efecto inflacio-  
nario.

Debe revelarse en una nota a\_  
los estados financieros los -  
efectos de la inflación.

**REVELACION:**

Es necesario revelar en los\_  
estados financieros los método  
s empleados para la actua-  
lización , los criterios de\_  
cuantificación, los signifi-  
cados de las cifras, implicaci  
ones etc.

Idem

**AVALUOS:**

Establece los requisitos mí-  
nimos de información que de-  
ben incluir los avalúos.

No se hacia mención al respecto.

**ACTUALIZACION DE LOS AVALUOS:**

Loa avalúos pueden actuali--

Recomendaba actualizar los a-

B-10

zarse con índices específicos de los activos de que se trate y puedan ser proporcionados por los propios evaluadores.

Si los cambios en el valor de reposición son en la misma proporción que los cambios en el nivel general de precios, se podrán utilizar los Índices Nacionales de Precios al Consumidor. Estos ajustes proceden si las cifras actualizadas se apegan a la realidad del mercado.

Los avalúos pueden ser practicados por personal técnico capacitado de la misma empresa.

COSTO INTEGRAL DE FINANCIAMIENTO.

Concepto integrado por los intereses, resultados cambiarios y resultados por posi-

B-7

valúos con índices nacionales de precios al consumidor, siempre que no hubiesen transcurrido 5 años de la fecha en que se practicarón o la inflación no reflejara un incremento del 50 por ciento o más.

No se hace mención alguna al respecto.

Este concepto no se considera dentro de este boletín; sin embargo, si se determina el -

B-10

ción monetaria.

RESULTADOS CAMBIARIOS:

Se incorpora un nuevo concepto sobre la paridad denominada técnica o de equilibrio.

Los activos y pasivos en monedas extranjeras deberán valuarse utilizando la partida de mercado.

Sólo en el caso de posición corta en moneda extranjera. Se debe utilizar la paridad de equilibrio o de mercado, la que sea mayor.

Se debe efectuar un ajuste por el diferencial existente entre la paridad de mercado y la paridad técnica cuando ésta sea mayor. El monto del efecto neto deberá llevarse a resultados contra un pasivo contingente.

Indica la forma de obtención de la paridad técnica o de equilibrio.

B-7

resultado por posición monetaria.

Este concepto no se incluía en el B-7.

No se hacía mención a la valuación de monedas extranjeras, ya que estaban vigentes el boletín B-5 y las circulares 14 y 19.

Sin embargo, señalaba que en caso de pérdidas cambiarias significativas, éstas deberían aplicarse al resultado, acumulado por posición monetaria independientemente de la cuenta a la cual se había aplicado (inventarios, activo fijo o resultados).

B-10

RESULTADO POR POSICION MONE-  
TARIA:

Se indican dos métodos para\_ el cálculo de la posición mo- netaria entre el que se en- encuentra el citado en el B-7, y haciendo mención a un nue- vo procedimiento más comple- to.

COSTO INTEGRAL DE FINANCI-  
AMIENTO

Debe incorporarse al estado\_ de resultados básicos mos--- trándose en seguida de la -- utilidad de operación.

Dentro de este concepto, de- be separarse el ajuste espe- cial por las diferencias en- tre la paridad de equilibrio y de mercado.

Podemos concluir que los aspectos medulares del boletín B-10 son:

- a) Incorporación de la actualización de la información financiera al cuerpo de los estados financieros principales, eliminando - su carácter de información complementaria.
- b) Conservación como información adicional, la derivada del Costo

Historico Original, la cual debe revelarse en las notas a los estados financieros.

- c) Incorporación del nuevo concepto de costo integral de financiamiento el cual, por norma, debe reconocerse expresamente en -- los estados financieros básicos.

17.- Procedimientos de auditoría recomendados para la revelación de la inflación en la información fi nanciera.

Objetivos.

Los objetivos de los procedimientos de auditoría para el exa men de la actualización de la información financiera por los efec tos de la inflación son:

- a) Comprobar la correcta aplicación del método de actualización - seleccionado.
- b) Cerciorarse de que la actualización cubra aspectos sustanciales de la información financiera y que los métodos seleccionados - sean congruentes y se hayan adaptado en forma integral.
- c) Cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.
- d) Comprobar la adecuada revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

Control interno.

El estudio y evaluación de la efectividad del control inter-no deberá dirigirse principalmente a los siguientes aspectos:

- a) Evidencia de que existe la apropiada autorización para efectuar la actualización de las cifras;
- b) Registros y sistemas de captación de los datos necesarios para efectuar la actualización de la información financiera. En el activo fijo, cuando se practique avalúo por perito independiente deben existir:

- 1.- Medios que permitan la identificación de los valores actualizados de los distintos bienes o grupos homogéneos de éstos y su depreciación acumulada, con los registros que contienen sus respectivos valores históricos.
- 2.- La estimación de la vida útil probable de los bienes y el valor de desecho de los mismos.
- 3.- La descripción de las bases de valuación.

Tratándose de inventarios, deben existir medios que permitan asegurarse de que se incluyen todos, así como la posibilidad de determinar su antigüedad. Con respecto a los costos de reposición, deben existir registros de cotizaciones actualizadas o un archivo de facturas de compras, donde se puedan localizar los precios recientes.

Para el costo de ventas, es conveniente un sistema que actualice oportunamente los costos para que estos sean representativos de los existentes en el momento de la venta.

En el capital contable se requieren medios que proporcionen el análisis por fechas de las aportaciones del capital y de la obtención de las utilidades acumuladas;

- c) verificación interna independiente de la determinación de los valores actualizados;
- d) personal capacitado para la actualización de las cifras;
- e) supervisión adecuada durante el proceso de actualización.

#### Procedimientos recomendados.

Estos procedimientos se aplican tanto para el caso de que los efectos de la inflación se revelen en la información comple-

mentaria como para el caso de que los efectos de la revaluación de los activos fijos y su depreciación se incluyan en los estados financieros básicos.

- 1.- Verificación de cálculos.
- 2.- Comprobar el análisis del saldo al principio del ejercicio del capital por fechas de aportación, así como el de las utilidades acumuladas o capitalizadas de acuerdo a las fechas en que fueran obtenidas.
- 3.- Comprobar que se aplicó correctamente el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- 4.- Al fin del período en que por primera vez se actualicen las cifras y en actualizaciones subsecuentes, comprobar que se aplicó correctamente el Índice Nacional de Precios al Consumidor a los saldos iniciales de capital y utilidades acumuladas, previamente actualizados, así como a los movimientos del período.

I. Procedimientos de auditoría cuando se utiliza el método de ajuste por cambios en el nivel general de precios.

A. Actualización de cifras por primera ocasión.

- Verificar mediante los procedimientos indicados en los apartados correspondientes de este boletín, que se actualizaron los valores de los saldos iniciales de inventarios, activo fijo y su depreciación acumulada y capital contable.
- Verificar la correcta determinación de la ganancia o pérdida neta acumulada inicial por posición monetaria y que en el caso de pérdida, ésta se disminuyó de las uti-

lidades acumuladas iniciales actualizadas.

- B. Inventarios, activo fijo y depreciación acumulada.
- Comprobación del análisis por antigüedad de los saldos - al valor histórico original.
  - Comprobación de que se aplicó en forma adecuada el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
  - Comprobación de que la cifra actualizada no excede al valor de realización de los inventarios, entendiendo este último en los términos explicados en el Boletín C-4 "Inventarios", de la Comisión de Principios de Contabilidad.
- C. Costo de ventas.
- Verificar que se determinó el ajuste de este concepto -- aplicando al inventario inicial y final del período, el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- D. Depreciación del ejercicio.
- Comprobar que el cargo a gastos por este concepto ha sido el correspondiente al costo del activo fijo ya actualizado.
- E. Comprobar que se ajusta el efecto de las diferencias cambiarias.
- F. Comprobar la actualización del saldo inicial del ejercicio, de la "Ganancia acumulada por posición monetaria", así como el de la "Ganancia -o pérdida- neta acumulada inicial por posición monetaria", mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

G. Comprobar la determinación correcta de la ganancia o pérdida por posición monetaria del período.

Comprobar que en el caso de que el resultado sea utilidad -- por posición monetaria, su importe se haya presentado en el capital contable como "Ganancia acumulada por posición monetaria" o bien, si es pérdida, que su importe se haya disminuido del saldo de la "Ganancia acumulada por posición monetaria y que de existir excedente, éste se presenta como déficit,

II. Procedimientos de auditoría cuando se utiliza el método de actualización de costos específicos.

A. Actualización de cifras por primera ocasión.

- Verificar mediante los procedimientos indicados en los apartados correspondientes de este boletín, que se actualizaron los valores de los saldos iniciales de inventarios, activo fijo y su depreciación acumulada y capital contable.

- Comprobar que se determina correctamente el superávit o déficit inicial por actualización de activos y en caso de déficit, que éste fue disminuido de las utilidades acumuladas iniciales actualizadas.

B. Inventarios.

- Cuando se valúe el inventario final mediante el método de primeras entradas-primeras salidas, deberán aplicarse los procedimientos de auditoría relativos a valuación, descritos en el Boletín G-04, "inventarios" de esta Comisión.

- Cuando se calcule el inventario final al precio de la última compra del ejercicio, se deberán verificar los valores actualizados mediante la revisión de la documentación correspondiente.
- Cuando se utilice el costo estándar, se revisará la documentación que compruebe que éste sea representativo del costo de reposición al cierre del ejercicio.
- Cuando la actualización del inventario final se lleve a cabo mediante la aplicación de índices específicos de precios, los procedimientos aplicables son los sugeridos para el caso en que la actualización se haya efectuado con el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- Comprobación de que la cifra actualizada no excede al valor de realización de los inventarios, entendiendo éste último en los términos explicados en el Boletín C-4 "inventarios" de la Comisión de Principios de Contabilidad.

C. Activo fijo y su depreciación acumulada.

- a) En los casos de actualización con base en avalúo practicado por perito independiente.
  - Satisfacerse de la independencia, capacidad técnica y registro ante autoridad competente del perito valuador.
  - Obtener conocimiento de los métodos y supuestos empleados por el perito valuador para asegurarse de que su informe proporciona el valor de reposición de los bienes del activo fijo, su vida útil probable remanente y el valor de desecho de los mismos.

- Asegurarse de que el avalúo está respaldado con el informe del perito y de que la empresa cuenta con un resumen de los métodos y supuestos empleados, así como del trabajo desarrollado.
- Comprobar que los peritos valuadores cuentan con evidencia objetiva del estudio en el cual basan su juicio.
- Verificar que el cálculo técnico de la revaluación asigna valores específicos, actualizando el costo y la depreciación acumulada de cada uno de los distintos bienes en existencia.
- Comparar los registros del activo fijo al costo, con la relación detallada del avalúo.
- Comprobar si los bienes de características similares tienen actualizado su valor bajo el mismo criterio.
- Comprobar que de acuerdo con la vida transcurrida de los activos a la fecha del avalúo, más la vida útil remanente, el importe de la depreciación acumulada según el avalúo es congruente y que consecuentemente el valor neto de los activos (valor de reposición menos su depreciación acumulada) es adecuado.
- Solicitar a la administración que proporcione información de los bienes que no tiene intención de reponer y asegurarse de que se incluyan al costo si se encuentran en operación o al valor neto de realización si se van a vender.
- Comprobar que el avalúo que se está tomando como base para la reexpresión de valores, no tienen una antigüedad superior a cinco años.

- Comprobar la actualización de los valores del avalúo, - cuando no se obtuvo uno nuevo.
- En caso de que los estados financieros básicos se hayan ajustado para reflejar los costos específicos actuales\_ de los activos fijos, comprobar que el registro conta- ble de la actualización se haya efectuado por separado\_ de los costos históricos, de tal manera que se puedan - revelar en los estados financieros o en sus notas res- - pectivas, los costos históricos de cada uno de los dis- - tintos rubros de los activos fijos y su depreciación -- respectiva, así como los ajustes por revaluación, tanto en relación al costo de reposición como a la actualiza- ción de la depreciación acumulada.

b) En los casos de actualización con índices específicos de pre- cios.

- Comprobar que el análisis por antigüedad es correcto, - que se aplicó el índice adecuado según la rama indus- - trial a que pertenece la empresa y que el índice es pu- blicado por el Banco de México.
- Verificar que se aplicó al costo del activo fijo y a la depreciación acumulada el factor correcto, considerando el índice según la fecha de adquisición de los bienes.

D. Costo de ventas.

- Cuando se utilice el método de últimas entradas-primeras salidas, son aplicables los procedimientos de auditoría\_ sugeridos en los Boletines G-11, "Ventas y costo de ven- tas", y G-04, "Inventarios", emitido por esta Comisión.

Si existen consumos de capas de años anteriores, verificar ajustes para efectos de actualizar el costo de ventas con el fin de que sea representativo del existente en el momento de la venta.

- Si se utiliza el sistema de costos estándar, verificar que los estándares representen valores actuales en el momento de las ventas, realizando pruebas similares a las utilizadas en el punto anterior, relativo a inventarios.
- Si se utilizan costos de reposición al momento de la venta, se debe verificar que los valores actualizados realmente corresponden al costo de reposición específico a cada artículo en el momento de su venta, mediante el examen de la documentación respectiva.
- Si el ajuste se determina aplicando índices específicos de la rama industrial, los procedimientos serán los sugeridos para el caso en que se utilice el Índice Nacional de Precios al Consumidor.

#### E. Depreciación del ejercicio.

- Si se obtiene avalúo de un perito, comprobar que el cargo a resultados corresponde a la depreciación del valor actualizado del activo fijo, según el estudio técnico.
- Si la actualización es con números índices específicos, verificar que el cargo gastos corresponde al costo del activo fijo ya actualizado. El auditor debe cerciorarse de que el índice utilizado es el que corresponde a la rama industrial de la empresa y de que fue publicado por el Banco de México.

F. Ganancia o pérdida por posición monetaria.

- Comprobar la clasificación adecuada de los activos monetarios y no monetarios.
- Comprobar la posición monetaria neta y que se le aplica el factor que le corresponde según el Índice Nacional de Precios al Consumidor.
- Comprobar que en caso de que existan diferencias cambiarias significativas en el ejercicio, se hayan efectuado su traspaso al "Superávit por retención de activos no monetarios".
- Comprobar que el resultado por posición monetaria se haya presentado correctamente en la información adicional.
- Comprobar que se determina correctamente el superávit o déficit por retención de activos no monetarios.
- Comprobar que se actualiza mediante el Índice Nacional de Precios al Consumidor, el saldo al inicio del período de la "Ganancia acumulada por posición monetaria" y el "Superávit por retención de activos no monetarios".
- Cerciorarse de que exista consistencia en la aplicación de los métodos de actualización.
- Comprobar la adecuada presentación de los efectos de la inflación en la información financiera.

## V. TERMINACION DE LA AUDITORIA

- 1.- Procedimientos recomendados en el Boletín F-04 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- 2.- Puntos básicos de terminación de auditoría que deben ser cubiertos antes de la entrega del dictamen.
- 3.- Intervención del auditor externo en la elaboración de los estados financieros de la entidad auditada.
- 4.- Emisión del dictamen como culminación de la auditoría de estados financieros.

1.- Procedimientos recomendados en el Boletín F-04 del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Para dar por concluido el examen de los estados financieros de una empresa y emitir el dictamen relativo, es necesario tener presentes los aspectos básicos de esta etapa de la auditoría que se explican en este boletín, estos procedimientos son:

- 1.- Cerciorarse de que se ha efectuado la evaluación del control interno y se ha dado cumplimiento a todos los puntos de los programas de trabajo.
- 2.- Revisar las operaciones y eventos subsecuentes hasta la fecha del dictamen.

Los eventos subsecuentes son los hechos o transacciones que ocurren en el período comprendido entre la fecha de la información financiera que se está examinando y la terminación de la auditoría y que por su importancia, pudieran afectar el juicio sobre la situación financiera y los resultados de operación que se están dictaminando.

- 3.- Obtener una carta de la gerencia de la empresa fundamentalmente sobre:
  - a) Hechos o situaciones que no se encuentran reflejados en los registros o documentación de la empresa y la afecten;
  - b) Situaciones especiales que, aunque estén registradas, requieran ratificación;
  - c) Reconocimiento de su responsabilidad por la corrección de la información financiera proporcionada para el examen.

Esta declaración debe ser firmada por todo funcionario que sea responsable de autorizar transacciones de suma importancia y que puedan influir en el dictamen.

En cada caso, el auditor debe precisar qué datos conviene -- que incluya la carta de declaraciones, siendo recomendable -- abstenerse de aplicar esta técnica para obtener conclusiones que se puedan alcanzar por observación, cálculo, verifica---ción, etc., de los datos y registros de la empresa.

- 4.- Obtener una carta del Secretario del Consejo o funcionario -- equivalente, en la que declare que todas las Actas de las -- Juntas de Consejo y de las Asambleas de Accionistas celebra-- das hasta la fecha del dictamen, se encuentran asentadas en\_ los libros respectivos.
- 5.- Cerciorarse de que los estados financieros que se dictaminen coincidan con los saldos finales que aparezcan en los regis-- tros contables. Si existen reclasificaciones sugeridas por\_ el auditor, éstas deberán ser aprobadas por el cliente.
- 6.- Verificar que los papeles de trabajo contengan las conclusio\_ nes que se derivan de los procedimientos de auditoría apli-- cados.
- 7.- Comprobar que el expediente continuo de auditoría se encuen-- tre actualizado.
- 8.- Verificar que el juicio sobre la presentación de los estados financieros y sus notas relativas es congruente con la opi-- nió\_n emitida.

2.- Puntos básicos de terminación de auditoría que deben ser cubiertos antes de la entrega del dictamen.

CLIENTE \_\_\_\_\_

Supervisor o encargado \_\_\_\_\_ Comentarios

AUDITORIA AL \_\_\_\_\_

- 1o. Comparación de los estados que se dictaminan con el Mayor ya ajustado, en su caso ( o en su defecto, balanza "certificada" por el contador declarando que muestra los saldos finales ya ajustados). Hojas de trabajo y sumarias cerradas. \_\_\_\_\_
- 2o. Aprobación expresa del cliente (verbal o escrita) de la presentación de estados financieros, - incluyendo el texto de sus notas ..... \_\_\_\_\_
- 3o. Estudio y evaluación del control interno y obtención de notas para carta de observaciones ..... \_\_\_\_\_
- 4o. Estudio de situación y problemas fiscales incluyendo el desarrollo del cuestionario fiscal y discusión de puntos importantes con el departamento fiscal ..... \_\_\_\_\_
- 5o. Obtención de la Carta de Gerencia ..... \_\_\_\_\_
- 6o. Revisión y estudio de las Actas de Consejo y --- Asamblea y obtención de Carta del Secretario del Consejo ..... \_\_\_\_\_

- 7o. Cédula de asuntos para consideración de los socios del despacho ..... \_\_\_\_\_
- 8o. Revisión de segundo socio ..... \_\_\_\_\_
- 9o. Carta convenio ..... \_\_\_\_\_
- 10o. Comparación de tiempo real con presupuesto estimado para el año siguiente y sugerencias para la auditoría del año siguiente (Enviar este al Pre-auditfile) ..... \_\_\_\_\_

3.- Intervención del auditor externo en la elaboración de los -- estados financieros de la entidad auditada.

Los funcionarios de la administración de la entidad auditada son los primeros responsables en la elaboración de los estados -- financieros, debido a que su departamento de contabilidad procesa los datos y proporciona información financiera que es utilizada - en la toma de decisiones.

Partiendo de la base enunciada anteriormente, es de suma im- portancia para el auditor externo, el que verifique que las ci-- - fras de los estados financieros que se dictaminan, coincidan con\_ los saldos que registran las cuentas de mayor y que las reclasifi\_ caciones hechas, que no se reflejan en la contabilidad del clien- te, han sido aprobadas expresamente por éste.

Por otra parte el auditor externo debe de cuidar ciertos pun- tos en la revelación de los estados financieros y sus reglas de - valuación. A continuación se mencionan estos.

Principios contables básicos.

Revelación suficiente.

- Verificar que las notas se referencien con el renglón corres- pondiente de los estados financieros.
- Preparar los estados financieros indicando el nombre de la en- tidad, la fecha o período que comprenden y la moneda en la - cual están representados.
- Revelar los hechos ocurridos entre las fechas de "cierre" y\_ de emisión de los estados financieros, que afecten substan--

cialmente la situación financiera y los resultados de operación.

- Preparar estados financieros comparativos, (Recomendable).
- En estados financieros comparativos efectuar la misma clasificación de los conceptos de los estados financieros; si existe cambio respecto del año anterior, revelarlo.
- Elaborar un resumen de las principales políticas contables de la entidad y revelarlas en una nota.

#### Consistencia.

Ante la presencia de inconsistencia:

- a) Determinar las causas que provocaron el cambio en la aplicación de reglas particulares y su justificación.
- b) Cuantificar el efecto del cambio (neto de ISR y PTU).
- c) Revelar lo mencionado en incisos a) y b).

Ante la presencia de falta de comparabilidad:

- a) Determinar el efecto del cambio en estimaciones (neto de ISR y PTU).
- b) Revelarlo.

En caso de existir ajustes a resultados de ejercicios anteriores:

- a) Cuantificar el ajuste y revelar la deducción por concepto de ISR y PTU.
- b) Reformular los estados financieros a los que sea atribuidos el ajuste y revelar la modificación efectuada a dichos estados.

Cuando existan cambios en la agrupación o clasificación de conceptos, los estados financieros precedentes deberán reformularse considerando esos cambios; lo anterior debe revelarse en notas a los estados financieros en que surja el cambio.

Principios relativos a estados financieros en general.

Estado de cambios en la situación financiera en base a flujo de efectivo.

Revisar que el estado de cambios contenga la información siguiente:

- a) El capital de trabajo (recursos) generado en el período.
- b) Los recursos generados o utilizados en las operaciones normales.
- c) Los cambios en el capital de trabajo, analizados por rubros.
- d) Las transacciones importantes de financiamiento e inversión, presentadas individualmente.
- e) El resultado significativo de ventas de activos no circulantes debe presentarse después de los recursos generados por las operaciones.

Transacciones en monedas extranjeras.

- Verificar que los bienes y servicios adquiridos y enajenados o proporcionados, derivados de operaciones en moneda extranjera, se registren al tipo de cambio vigente en la fecha de operación.
- Cerciorarse que la diferencia entre el tipo de cambio utili--

zado en el registro inicial y el correspondiente a la fecha de cierre o liquidación, se aplique a los resultados del período excepto, en el siguiente caso.

Cuando una moneda extranjera se devalúa o revalúa y la diferencia cambiaria es significativa, verificar que:

- a) los ajustes a pasivos destinados a financiar activos no monetarios (inventarios y activos fijos, principalmente) podrán modificar el costo original de dichos activos.
  - b) En todos los casos adicionales, el ajuste a los resultados podrán diferirse, considerándolo como un cambio al costo de financiamiento hasta por el equivalente de la tasa de interés utilizada en México para pasivos similares. El plazo de diferimiento del ajuste debe ser el mismo en el que se apliquen los intereses correspondientes.
- Comprobar que las fluctuaciones constantes en el cambio de paridad de monedas extranjeras, se considere como resultado del ejercicio.
- Verificar que la información relativa a monedas extranjeras incluya:
- a) Restricciones cambiarias.
  - b) Efectos de devaluación o revaluación (deducidos del ISR y PTU).
  - c) Bases de registro.
  - d) Tipo de cambio utilizado.
  - e) Activos y pasivos en moneda extranjera (posición corta o larga).

f) Indicación respecto a la moneda en que están expresados los estados financieros (unicamente si estos circulan al extranjero o han sido convertidos a una moneda diferente al peso mexicano).

Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

- Verificar que las cifras de los estados financieros, en que los efectos de la inflación sean significativos, se actualicen, con objeto de presentar dicha actualización incorporada a los estados financieros.

4.- Emisión del dictamen como culminación de la auditoría de -  
estados financieros.

El dictamen del auditor externo es el documento formal que -  
suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión,  
relativo a la naturaleza, alcance y resultados del examen real  
lizado sobre los estados financieros de su cliente. La importan-  
cia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que  
usualmente es lo unico que el público ve de su trabajo.

El objetivo del 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 contabi-  
lidad, aplicados sobre bases consistentes.

Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objel  
tiva y profesional, el auditor tiene la responsabilidad de reunir  
los elementos de juicio suficientes que le permitan obtener, con\_  
certeza razonable, la convicción de:

- 1.- La autenticidad de los hechos y fenómenos que los esta-  
dos financieros reflejan.
- 2.- Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usal  
dos para captar y reflejar en la contabilidad y en los\_  
estados financieros, dichos hechos y fenómenos.
- 3.- Que los estados financieros están de acuerdo con princil  
pios de contabilidad, aplicados sobre bases consisten-  
tes.

Existe una gran variedad de usuarios del dictamen del auditor externo que lo utilizan para diversos fines como son:

- a) Los dueños, socios y accionistas. Para tener confianza y seguridad en sus aportaciones o inversiones.
- b) El Consejo de Administración Para garantizar la correcta administración de la entidad, de acuerdo a sus estatutos.
- c) Los comisarios. Para vigilar la administración de la entidad.
- d) Los directivos y funcionarios. Para comparar lo real con lo planeado y tomar decisiones correctivas.
- e) Los trabajadores. Para conocer el resultado de la entidad y asegurarse del cumplimiento de la participación de utilidades.
- f) Los proveedores. Para determinar y vigilar constantemente el límite de crédito.
- g) La banca. Para determinar el monto de financiamiento de acuerdo con la capacidad de pago, así como obtener la seguridad y garantía de los créditos de acuerdo con la productividad de la entidad.

- h) El estado. Para tener seguridad de que se enteraron y pagaron correctamente los impuestos.
- i) Inversionistas. Para ver la conveniencia de ingresar como accionistas - de acuerdo con el rendimiento de la entidad.

Diversas formas de rendir el auditor su dictamen

A continuación se presentan las diversas formas en que el auditor puede rendir su dictamen según las circunstancias:

1. Limpio o sin salvedades.

2. Con salvedades o excepciones por:

A) Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.

B) Desviación en la aplicación consistente de los principios de contabilidad, incluyendo las reglas particulares.

C) Limitaciones en el alcance del examen practicado.

D) Incertidumbres.

3.- Dictamen negativo u opinión adversa.

4.- Abstención de opinión.

## **CONCLUSIONES**

### Conclusiones.

En el desarrollo de la auditoría se tiene que llevar a cabo un orden o método para poder alcanzar el objetivo que se persigue y que en este caso es el dictamen del auditor.

Vemos pues, que de una planeación hecha en base al estudio y evaluación del control interno, se desprenden los procedimientos, alcances y oportunidad en su aplicación hasta que logramos formar nos un criterio propio acerca de la razonabilidad de los estados financieros dictaminados.

Por lo expuesto, nos convencemos de que todo este orden del que hablamos, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos lo establece a través de los boletines que ha emitido en esta área.

Así inferimos que se debe llevar toda una secuencia lógica de sistemas, métodos, pasos, etc., para lograr dar una opinión acerca de la razonabilidad de las cifras que se encuentran plasmadas en los estados financieros.

No debemos de olvidar que el Contador Público pertenece y se desarrolla en una comunidad; por lo tanto se considera como un ser social. Partiendo de esta premisa, tiene que sujetarse a los lineamientos que marca el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, pues este organismo se encuentra integrado por una colectividad, donde se llegan a conclusiones, ideas y criterios en base al resultado de varias opiniones tomadas de una mayoría.

Todo Contador Público que dictamina para efectos financieros debe apearse a los boletines elaborados por la Comisión de Nor-

mas y Procedimientos de Auditoría, tomando en cuenta muchas características como lo son:

- a) Criterio propio del auditor que dictamina.
- b) Características de la entidad sujeta a dictaminar.
- c) Medio-ambiente en que se desenvuelve la auditoría.
- d) Novedades de todo tipo que puedan influir en la opinión.

Los procedimientos suscritos en los boletines son enunciativos, más no limitativos, pero hay que tener en cuenta que el auditor debe tener el suficiente criterio, raciocinio y capacidad para fijarse un camino y dar su dictamen con bases suficientes que respalden la opinión que haya dado en su dictamen, tanto al cliente que requirió de sus servicios como ante la responsabilidad que adquiere ante terceras personas que hagan uso de su dictamen.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, por medio de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, constantemente está trabajando e investigando para poder proporcionar mayores bases, técnicas y conocimientos, a todos los Contadores Públicos que se desenvuelven en el ramo de la auditoría de estados financieros, razón por la cual debemos de ser mayores conocedores de éstos y estar actualizados constantemente.

El presente trabajo tiene por objeto dar una aportación -que no sé si se alcance- a efecto de establecer la influencia que los boletines de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría tienen sobre la auditoría de estados financieros.

## **BIBLIOGRAFIA.**

Bibliografía.

- .- Revista No. 69  
Facultad de Contaduría y Administración.  
Universidad Nacional Autónoma de México.  
Junio de 1973.
- .- Revista No. 70  
Facultad de Contaduría y Administración.  
Universidad Nacional Autónoma de México  
Agosto de 1973.
- .- Normas y Procedimientos de Auditoría.  
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.  
15a. edición, 1984.
- .- Auditoría 1.  
Israel Osorio Sánchez.  
Ed. ECASA.  
1a. edición, 1981.
- .- Auditoría interna integral.  
Juan Ramón Santillana G.  
Ed. ECASA.  
3a. edición, 1983.
- .- Auditoría interna:  
su enfoque operacional, administrativo y de relaciones humanas.  
Jorge Lozano Nieva.  
Ed. ECASA.  
2a. edición, 1983.

.- Boletín B-7.

Revelación de los efectos de la inflación en la información financiera.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1a. edición, 1980.

.- Boletín B-10.

Reconocimiento de los efectos de la inflación en la información financiera.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

1a. edición, 1983.

.- Temas prácticos de auditoría general.

Módulo 1.

Jaime Del Valle Noriega.

Doñiscal Editores.

1a. edición, 1981.

.- La información financiera en la administración.

Eduardo Villegas H.

Ed. Laró.

1a. edición, 1982.

.- La investigación contable.  
significación y metodología.

Arturo Elizondo López.

Ed. ECASA.

1a. edición, 1980.

.- Código de ética profesional.

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Octubre de 1979.

.- Normas y procedimientos de auditoría - American Institute of -  
Certified Public Accountants.

Comisión de Publicaciones del Colegio de Contadores Públicos -  
de México, A.C.