



**UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA  
DE MEXICO**

---

**FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES  
CUAUTITLAN**

**AUDITORIA PARA EFECTOS FISCALES EN LA  
REVISION DE LA CUENTA DE ACTIVO FIJO**

**T E S I S**  
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE:  
LICENCIADO EN CONTADURIA  
P R E S E N T A N :  
ERIC CAMACHO FERNANDEZ  
SALVADOR GARCIA CARRASCO

ASESOR: C.P. JOSE FRANCISCO ASTORGA Y CARREON



Universidad Nacional  
Autónoma de México

Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

**Biblioteca Central**



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

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

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

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



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS  
FACULTAD DE ESTUDIOS  
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE

AT'N: Q. Manuel Robinson García Mijares  
Jefe del Departamento de Exámenes  
Profesionales de la FES Cuautitlán

DRA. SUEMI RODRIGUEZ ROMO  
DIRECTORA DE LA FES CUAUTITLAN  
P R E S E N T E

Con base en el art. 19 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Auditoría para efectos fiscales en la revisión de la  
Cuenta de Activo Fijo.

que presenta el pasante: Eric Camacho Fernández  
con número de cuenta: 09100272-5 para obtener el TITULO de:  
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE.  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 27 de Abril de 2006

- PRESIDENTE MCE. Ma. de la Luz Ramos Espinosa
- VOCAL C.P. José Francisco Astorga y Carreón
- SECRETARIO L.C. Rolando Sánchez Peláez
- PRIMER SUPLENTE L.C. Luis Yescas Ramírez
- SEGUNDO SUPLENTE L.D. Juan Arredondo Contreras



UNIVERSIDAD NACIONAL  
AUTÓNOMA DE  
MÉXICO

FACULTAD DE ESTUDIOS SUPERIORES CUAUTITLAN  
UNIDAD DE LA ADMINISTRACION ESCOLAR  
DEPARTAMENTO DE EXAMENES PROFESIONALES

ASUNTO: VOTOS APROBATORIOS  
FACULTAD DE ESTUDIOS  
SUPERIORES-CUAUTITLAN



DEPARTAMENTO DE

EXAMENES PROFESIONALES  
AT'N: María del Socorro García Mijares  
Jefa del Departamento de Exámenes  
Profesionales de la FES Cuautitlán

DRA. SUEMI RODRIGUEZ ROMO  
DIRECTORA DE LA FES CUAUTITLAN  
P R E S E N T E

Con base en el art. 19 del Reglamento General de Exámenes, nos permitimos comunicar a usted que revisamos la TESIS:

Auditoría para efectos fiscales en la revisión  
de la cuenta de Activo Fijo.

que presenta el pasante: Salvador García Carrasco  
con número de cuenta: 9957575-7 para obtener el TITULO de:  
Licenciado en Contaduría

Considerando que dicha tesis reúne los requisitos necesarios para ser discutida en el EXAMEN PROFESIONAL correspondiente, otorgamos nuestro VOTO APROBATORIO

ATENTAMENTE.  
"POR MI RAZA HABLARÁ EL ESPÍRITU"

Cuautitlán Izcalli, Edo. de Méx., a 27 de Abril de 2006

PRESIDENTE	<u>MCE. Ma. de la Luz Ramos Espinosa</u>	
VOCAL	<u>C.P. José Francisco Astorqa y Carreón</u>	
SECRETARIO	<u>L.C. Rolando Sánchez Peláez</u>	
PRIMER SUPLENTE	<u>L.C. Luis Yescas Ramírez</u>	
SEGUNDO SUPLENTE	<u>L.D. Juan Arredondo Contreras</u>	

ERIC CAMACHO FERNÁNDEZ

## AGRADECIMIENTOS

### A ADIOS:

Te agradezco señor el haberme brindado una familia la cual has guiado para poder gular a sus hijos y sacarlos adelante, con su amor, paciencia, dedicación y tolerancia. Gracias señor por ser guía y de llevar mis pasos por buen camino, el cual encaminas con luz para seguir adelante dándome la fuerza, la sabiduría para llevar ese camino para el bien.

### A MI PADRE:

Te agradezco el apoyo que me has brindado desde que era un bebé. A pesar de lo problemático que fui y que a veces con tus regaños no lo entendía, el exigirme la escuela que terminará y que concluyera con el título que una herramienta para abrir esas puertas para buscar un empleo y ser el sustento de mi familia y que no solo es diversión en la vida, y me he dado cuenta que siempre lo haces por mi bien, te doy las gracias papá.....

### A MI MADRE:

Gracias mamá por darme la vida, tus cuidados, tu cariño, amor, paciencia y sobre todo el tiempo invertido para guiar mi camino. Te agradezco tus desmañadas para levantar a tu hijo para que llegara temprano a la escuela desde la primaria hasta la universidad. Impulsarlo a terminar mi carrera aunque fuera tan lejos y que no se rindiera, y te lo estaré siempre muy agradecido mamá.

Te quiere tu hijo...

### A MIS HERMANOS:

Evelyn y Alan.

Gracias por estar siempre juntos y compartir muchas cosas juntos.

Por que no me han hecho sentir de que no estoy solo y por el contrario se que siempre tendré en alguien en quien confiar. Les doy gracias por haberme dado su cariño y apoyo.

### A MI ESPOSA:

Gracias amor por estar conmigo por existir en tiempo y espacio, por ser esa voz de aliento cuando más lo he necesitado.

Te quiero mucho Anacell.....

**\* A MIS MAESTROS:**

POR TRANSMITIRME EN SUS CÁTEDRAS, TODA SU EXPERIENCIA Y CONOCIMIENTOS PARA PODER SEGUIR ESE CAMINO QUE YA LLEVAN RECORRIDO Y PODER ALGÚN DÍA EXPANDIR YO TAMBIÉN ESOS CONOCIMIENTOS.

**\* A MI ASESOR DE TESIS (C.P.C. JOSÉ FRANCISCO ASTORGA Y CARREÓN):**

POR SER PARTE FUNDAMENTAL EN ESTE PROCESO YA QUE CON SU ORIENTACIÓN Y EXPERIENCIA HEMOS LLEVADO A BUEN TÉRMINO ESTE TRABAJO.

**\* A MIS COMPAÑEROS Y AMIGOS:**

A TODOS ELLOS MI MÁS PROFUNDO AGRADECIMIENTO Y ADMIRACIÓN, POR RECORRER Y TERMINAR JUNTOS ESTA ETAPA DE NUESTRAS VIDAS QUE SIN DUDA SERÁ INOLVIDABLE PARA LA GRAN MAYORÍA.

**\* A MI COMPAÑERO DE TESIS (ERIC CAMACHO FERNÁNDEZ):**

POR EMPRENDER JUNTOS ESTE PROYECTO Y VERLO CULMINADO COMO ESPERAMOS.

## ÍNDICE

•	Introducción.	Pág.	4
---	---------------	------	---

### Capítulo 1

#### Generalidades de la Auditoría

1.1	Concepto de auditoría.	Pág.	7
1.2	Finalidad de la auditoría.	Pág.	9
1.3	Objetivo de la auditoría.	Pág.	11
1.4	Clasificación de la auditoría.	Pág.	11
1.5	Normas de auditoría.	Pág.	57
1.6	Técnicas y procedimientos de auditoría.	Pág.	63
1.7	Control interno.	Pág.	71
1.8	Papeles de trabajo.	Pág.	92
1.9	Informe y dictamen.	Pág.	105

### Capítulo 2

#### Aspectos Contables

2.1	Manejo contable del activo fijo.	Pág.	129
2.2	Alta de un activo fijo.	Pág.	131
2.3	Baja de un activo fijo.	Pág.	132
2.4	Venta de un activo fijo.	Pág.	133

2.5	Manejo contable de las depreciaciones.	Pág.	133
-----	--	------	-----

### **Capítulo 3**

#### **Generalidades de los Estados Financieros.**

3.1	Que son los Estados Financieros.	Pág.	141
3.2	Clasificación de los Estados financieros.	Pág.	142
3.3	Objetivos de los Estados Financieros (Boletín B-1).	Pág.	147
3.4	Características de los Estados Financieros.	Pág.	148
3.5	Limitaciones en el uso de los Estados Financieros.	Pág.	150
3.6	Reglas de presentación del rubro de activo fijo en los Estados Financieros (Boletín C-6)	Pág.	150
3.7	Normas de Información Financiera	Pág.	153

### **Capítulo 4**

#### **Aspectos Generales de los activos fijos.**

4.1	Definición de activo fijo (Boletín C-6)	Pág.	172.
4.2	Relación con los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.	Pág.	175
4.3	Clasificación de activos fijos.	Pág.	176
4.4	Definición de depreciación.	Pág.	181

4.5	Métodos de depreciación.	Pág.	183
-----	--------------------------	------	-----

## **Capítulo 5**

### **Aspectos Fiscales.**

5.1	Ley del Impuesto sobre la renta.	Pág.	188
5.2	Ley del Impuesto al valor agregado.	Pág.	199
5.3	Ley del Impuesto al activo.	Pág.	201

## **Capítulo 6**

### **Caso Práctico**

6	Caso Práctico.	Pág.	205
	Conclusiones	Pág.	317
	Bibliografía	Pág.	319

## INTRODUCCION

Como Contadores Públicos Certificados estamos obligados a emitir una opinión razonable, clara y precisa sobre los estados financieros que estemos revisando. Para ello necesitamos contar con la suficiente capacidad técnica, ética y experiencia profesional para analizar y evaluar los registros contables.

El objetivo de este trabajo es ofrecer un panorama de cómo realizar el análisis y revisión de la cuenta de activo fijo en base a lo desarrollado en nuestro ámbito laboral.

El activo fijo es uno de los rubros de mayor importancia en la entidad porque son un conjunto de inversiones que son decisivos en el curso de vida de las empresas por razón del objetivo para el cual fueron adquiridos ya que contribuyen directamente en el uso de los mismos para beneficio de la entidad, producción de artículos y prestación de servicios.

En el capítulo 1 se explican las generalidades de la auditoría, que abarca aspectos como lo son las normas de auditoría, su clasificación, las diferentes técnicas y procedimientos para verificar la razonabilidad de la información plasmada en los estados financieros; los elementos de la estructura del control interno y los pronunciamientos normativos aplicables a su estudio y evaluación, la elaboración de papeles de trabajo e índices que darán cuerpo a la auditoría y que servirán para sustentar la opinión que se verá reflejada en el informe y dictamen fiscal.

En el capítulo 2 se dará a conocer el marco contable de cómo se registra la alta de un activo, como es el asiento contable que origina la baja de un activo por estar totalmente depreciado, y el asiento contable por la venta de activo fijo, y manejo contable que se le da a la depreciación que es el desgaste por uso o transcurso del tiempo que sufre un activo fijo.

En capítulo 3 se tratarán aspectos referentes a los estados financieros, entendiendo lo que es un estado financiero, sus objetivos que persigue, sus características, sus limitaciones y las reglas particulares que deben considerarse para su elaboración y presentación.

En el capítulo 4 haremos mención sobre lo que es el activo fijo, proporcionando algunas definiciones que estudiosos en la materia dan al respecto, daremos una breve explicación de la relación que existe con cada uno de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, su clasificación y que es la depreciación así como los diferentes tipos que existen de ésta.

En el capítulo 5 se habla de los aspectos fiscales que se deben tener en cuenta cuando se elabora la conciliación contable-fiscal y requisitos para su deducibilidad así como la determinación de saldos promedios para el cálculo del Impuesto al Activo y el manejo del IVA al adquirir o vender un activo fijo.

Finalmente en el capítulo 6 expondremos un caso práctico en el que reflejaremos todo lo antes mencionado a manera de dar un panorama más amplio de lo que en el ámbito laboral nos podemos encontrar en lo relacionado a este tema y que puede ser una guía para futuras generaciones que se interesen en el mismo que nosotros para titularse.

# **CAPITULO 1**

## **Generalidades de la Auditoria.**

## Capítulo 1

### Generalidades de la Auditoría.

#### Devenir Histórico de la Auditoría.

La auditoría, en su forma más primitiva y simple, surge cuando un pueblo o núcleo social sojuzga o domina a otro, bien sea a través de la política, la religión, la economía, las ciencias, o por la fuerza. Así, el pueblo o comunidad social avasallado tiene que pagar un tributo al que lo domina o gobierna; tributo hoy conocido como impuesto. El pueblo o grupo dominante requiere que los tributos que impuso le sean pagados correctamente y en tiempo; y para cerciorarse del debido cumplimiento de ello comienza a crear cuerpos de revisores que se encargan de esa "fiscalización". Son los albores primigenios de la auditoría, actualmente identificada como Auditoría Fiscal.

Como ejemplo de ello en México se tiene el caso del pueblo azteca, belicoso por naturaleza, que por la fuerza dominó a muchos otros pueblos y tribus, llegando a expandir su dominio hasta centroamérica. Los aztecas se mantenían de tributos que les eran entregados por sus dominados; y los registros de la historia señalan los "procedimientos" que aplicaban cuando un pueblo bajo su férula no cumplía con sus tributos; incumplimientos que eran detectados y reportados por sus calpixque (una especie de recaudadores-audidores). Esta sojuzgación y tiranía excesiva provocó las alianzas que se dieron de muchos pueblos indígenas con Hernán Cortez y sus poco más de 300 coterráneos para lograr la Conquista de México.

#### 1.1 Concepto de Auditoría.

#### C.P. Y M.C.A. Juan Ramón Santillana González.

Auditoría, en su acepción más amplia, significa verificar que la información financiera, operacional y administrativa que se presenta es confiable, veraz y oportuna. Es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma como fueron planeados; que las políticas y lineamientos establecidos han sido observados y respetados; que se cumple con obligaciones fiscales, jurídicas y reglamentarias en general. Es evaluar la forma cómo se administra y opera tendiendo al máximo de aprovechamiento de los recursos.

### **C.P. Donald H. Taylor.**

La auditoría ha sido definida de modo general como "un proceso sistemático que consiste en obtener y evaluar objetivamente evidencia sobre las afirmaciones relativas a los actos y eventos de carácter económico; con el fin de determinar el grado de correspondencia entre esas afirmaciones y los criterios establecidos, para luego comunicar los resultados a las personas interesadas".

### **C.P. Gabriel Sánchez Curlel.**

La auditoría es una actividad profesional que consiste en el examen crítico y constructivo de eventos individuales o colectivos, con objeto de emitir una opinión respecto a ellos y promover la implantación de acciones correctivas que se consideren necesarias para mejorar su ejecución.

### **I.M.P.C.**

Representa el examen de los estados financieros de una entidad, con objeto de que el contador público independiente emita una opinión profesional respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, 'de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

### **Lic. Enrique Hernández Hernández.**

Es un proceso formal que se efectúa por requerimientos de las empresas o del gobierno en periodos establecidos con anterioridad por los interesados, con objeto de verificar el cumplimiento oportuno de las políticas y procedimientos relacionados con cada una de las actividades de la organización.

## 1.2. Finalidad de la auditoría.

La finalidad primordial de una auditoría es expresar una opinión acerca de si los estados financieros de la entidad están presentados razonablemente de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados. El auditor debe tener un alto nivel de seguridad de que su opinión es correcta; es decir, el riesgo de auditoría se debe reducir a un bajo nivel. El riesgo de auditoría se definió en él como el peligro de que se produzcan declaraciones erróneas importantes, lo cual abarca los riesgos inherente y de control que el auditor evalúa como apoyo para la definición de la estrategia de auditoría, y el riesgo, llamado riesgo de detección, de que no se detecten distorsiones importantes en los estados financieros. El auditor controla el riesgo de detección mediante la aplicación de pruebas de sustancia para asegurarse de que las declaraciones en los estados financieros son válidas.

El Financial Accounting Standards Board (FASB) en el Statement of Financial Accounting Concepts No. 2 señala que la relevancia y la confiabilidad constituyen las dos cualidades principales que hacen a la información contable confiable para la toma de decisiones. Los usuarios de la información financiera recurren al dictamen del auditor independiente para tener la seguridad de que esas dos cualidades fueron satisfechas. La necesidad de auditorías independientes de estados financieros se atribuye a cuatro situaciones: conflicto de intereses, consecuencia, complejidad y lejanía. Para los usuarios, estas condiciones contribuyen colectivamente al riesgo de información, que es el riesgo de que los estados financieros puedan estar incorrectos, incompletos o con prejuicios, o sesgados.

### Conflicto de Intereses.

Los usuarios de los estados financieros podrán tener diversos intereses en la entidad que informa y éstos podrán no coincidir con los de quienes hayan elaborado la información. Muchos usuarios están particularmente preocupados con respecto al potencial conflicto de intereses entre ellos y la administración de la entidad. Esto comprende el temor de que los estados financieros y las notas correspondientes que proporciona la administración puedan estar o no intencionalmente perjudicados por quien elabore tal información. Por lo tanto, los usuarios buscan la seguridad que otorgan los expertos independientes externos respecto a que la información esté libre de cualquier conflicto de intereses que se perciba.<sup>1</sup>

<sup>1</sup> CONTINENTAL S.A. DE C.V. "AUDITORIA MODERNA" KELL, ZIEGLER.

Un problema de esta naturaleza podrá existir también entre los usuarios de estados financieros. Por ejemplo, un accionista preferirá una política liberal de dividendos, en tanto que un acreedor podrá preferir que la empresa no distribuya dividendos. A fin de que los estados financieros puedan ser confiables para el usuario prospectivo, la información deberá ser imparcial. Esto significa que no debe favorecer a un grupo de personas interesadas en relación con otras. Es de esperarse que el auditor independiente proporcione igual atención a las necesidades de cada grupo de usuarios cuando emita una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros del cliente.<sup>2</sup>

### **Consecuencia.**

Los estados financieros publicados representan una importante y, en algunos casos, la única fuente de información para la toma de decisiones por parte de los usuarios. Cuando se eligen decisiones importantes de inversión, de préstamo y demás determinaciones, los usuarios desean que los estados financieros contengan la mayor cantidad posible de datos relevantes. Esta necesidad es reconocida por los requerimientos de revelación tan amplios, impuestos por la SEC (comisión de valores) bajo su jurisdicción. Los usuarios de los estados financieros acuden al auditor externo e independiente para tener mayor seguridad que aquéllos fueron elaborados de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados y que los estados financieros contienen revelaciones adecuadas para un usuario conocedor razonable.<sup>3</sup>

### **Complejidad**

Tanto la materia contable como el proceso para elaborar estados financieros se vuelven cada vez más complicados. El registro y la información de las utilidades por acción, arrendamientos y pensiones son tan sólo algunos de los muchos ejemplos de esta realidad.<sup>4</sup>

A medida que la materia se hace más complicada, existe mayor riesgo de malas interpretaciones y mayor posibilidad de errores intencionales. Por lo tanto, a los usuarios les resulta difícil e incluso imposible evaluar la calidad de los estados. En consecuencia, acuden al dictamen del auditor independiente para tener seguridad en lo que se refiere a la calidad de la información que se recibe.<sup>5</sup>

<sup>2</sup> CONTINENTAL S.A. DE C.V. "AUDITORIA MODERNA" KELL, ZIEGLER.

<sup>3</sup> CONTINENTAL S.A. DE C.V. "AUDITORIA MODERNA" KELL, ZIEGLER.

<sup>4</sup> CONTINENTAL S.A. DE C.V. "AUDITORIA MODERNA" KELL, ZIEGLER.

<sup>5</sup> CONTINENTAL S.A. DE C.V. "AUDITORIA MODERNA" KELL, ZIEGLER.

## Lejanía

Pocos usuarios tienen acceso directo a los registros contables con base en los cuales se elaboran los estados financieros. Además, en casos en que los registros se tienen disponibles para escrutinio, el tiempo y costo representan restricciones que normalmente impiden que los usuarios realicen un examen significativo. La lejanía impide que los usuarios juzguen por sí mismos la calidad de los estados. Bajo tales circunstancias, los usuarios tienen dos alternativas: aceptar la calidad de la información financiera con fe o confiar en la opinión de un tercero. En términos de estados financieros incluidos en publicaciones de informes anuales, los usuarios prefieren la segunda alternativa.<sup>6</sup>

### 1.3. Objetivos de Auditoría.

Cada uno de los procedimientos de auditoría que se aplican en un trabajo debe ser diseñado de manera que satisfagan uno o más de los objetivos específicos de auditoría que, a su vez, se relacionan con declaraciones específicas contenidas en los estados financieros. Los objetivos generales de auditoría: existencia u ocurrencia, integridad, exactitud, corte, derechos y obligaciones, valuación y asignación, y presentación y revelación. Los objetivos de auditoría son los mismos en todos los trabajos. El énfasis que se pone en algunos de ellos en relación con determinados saldos de cuentas y clases de operaciones varía de acuerdo con los juicios sobre la importancia relativa y el riesgo probable. Por tanto, la naturaleza, oportunidad y amplitud de los procedimientos de auditoría aplicados para lograr los objetivos varían también.

### 1.4. Clasificación de la Auditoría.

#### Aspecto histórico de la clasificación de la auditoría.

#### Auditoría de Estados Financieros.

A mediados del siglo XVIII se dio en Inglaterra un fenómeno que vino a transformar a la humanidad. En 1733 se inventa la lanzadera volante, artefacto éste que revoluciona el proceso de manufactura textil. En 1767 aparecen las primeras máquinas hiladoras y de tejido que son accionadas por energía

<sup>6</sup> CONTINENTAL S.A. DE C.V. "AUDITORIA MODERNA" KELL, ZIEGLER.

hidráulica. Es el nacimiento de la Revolución Industrial; es la sustitución de los procesos manuales de fabricación por la máquina.

En 1783-1784 se descubre un nuevo método para descarbonar el hierro logrando que su industrialización se abarate y comience a utilizarse de manera masiva. Es el nacimiento de la industria siderúrgica, lo que permite al maquinismo una extraordinaria expansión. Por esos mismos años se inventa la máquina de vapor, lo que propicia que la naciente industria no sólo se de en los márgenes de los ríos merced a la energía hidráulica que proporciona.

Hacia finales de ese siglo toma posesión formal la Revolución Industrial. Aparecen en consecuencia nuevas formas de organización fabril y comercial. Nace el concepto de Capitalismo. Surgen las teorías económicas de Libre Comercio de Adam Smith y David Ricardo.

Obviamente que tales desarrollos tuvieron que impactar en la contabilidad. Se perfeccionan y modernizan los procesos de contabilidad comercial y nacen nuevas corrientes en materia de contabilidad de costos.

El advenimiento del capitalismo ocasiona las concentraciones de capital. Tienden a desaparecer los pequeños talleres y fábricas familiares. Surgen por consecuencia las sociedades comerciales e industriales que, a su vez, se agrupan en pools, trusts y holdings cada vez más ávidas de inversionistas particulares para allegarse de recursos que apoyen su crecimiento y expansión. Este fenómeno se da hacia las últimas décadas del siglo XIX tanto en Europa como en los Estados Unidos de Norteamérica.

Comienzan a surgir en esa época tibias disposiciones y regulaciones gubernamentales que solicitaban (no exigían) que los estados financieros de las empresas que tenían acciones colocadas entre el gran público inversionista fueran revisados por contadores públicos independientes. El gran pero es que en ese entonces no habían aparecido lo que hoy se conoce como Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados; dando lugar a que cada quien contabilizara como quisiera, como pudiera, o como le conviniera. Tampoco existía lo hoy conocido como Normas y Procedimientos de Auditoría, también generalmente aceptados; y los auditores revisaban como querían o como podían y, las más de las veces, sus informes eran presentados a capricho y conveniencia de los dueños y administradores de las empresas emisoras de acciones; quienes a su vez los entregaban o mostraban a las autoridades y a los pequeños inversionistas cuando querían.

Todo lo anterior dio origen a una cadena de fraudes y engaños que, en combinación con pérdidas de mercados y problemas económicos, provocaron la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York en octubre de 1929.

La solución para evitar volviera a repetirse otro fenómeno como el referido, tuvo lugar en el año de 1933 cuando el entonces presidente norteamericano Franklin Delano Roosevelt emitió la Securities Act of 1933 (SA, Ley de Valores de 1933) complementada y ampliada con la Securities Exchange Act of 1934 (SEA, Ley Sobre el Intercambio de Valores de 1934) las cuales, entre otras disposiciones, obligan a que todas las empresas emisoras que tienen colocadas acciones entre el gran público inversionista registren sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y generalmente aceptados por el núcleo social en el que convergen y por los contadores públicos. Y, de igual manera, que los estados financieros que se generen sean revisados y examinados anualmente por contadores públicos independientes con base en normas y procedimientos de auditoría que sean de aceptación general por la comunidad contable.

Y para vigilar que se de cumplimiento a tales disposiciones, la misma SEA incluye la creación de la Securities and Exchange Commission (SEC, Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores).

Ante la ausencia de una doctrina contable formal, homogénea y de aplicación general, y la falta de pronunciamientos para la práctica estandarizada de la auditoría de estados financieros, la SEC convocó a contadores, investigadores, académicos y a las dos grandes organizaciones de contadores públicos de la época, la American Accounting Association (AAA, Asociación Americana de Contabilidad) y al American Institute of Accounting (AIA, Instituto Americano de Contadores) para que recogieran los estudios e investigaciones sobre la materia que habían comenzado a aparecer desde principios del presente siglo; los más a título personal.

Es así como la AAA en junio de 1936 publicó un documento denominado A Tentative Statement of Accounting Principles (Una Declaración Tentativa de Principios de Contabilidad). Por su parte, la AIA, en el mismo año, publica su Examination of Financial Statements (Examen de Estados financieros) que fue de inmediato aceptado por la SEC quien dispuso que su uso fuera obligatorio por los auditores externos.

Pero dos organizaciones de contadores no podían emitir pronunciamientos cada una por su lado en las mismas materias contabilidad y auditoría que llegaron a ser inclusive, discrepantes y contradictorias entre una y otra. Además, por su parte, a la SEC no le era dable permitir confrontaciones de esta naturaleza. La

solución se dio en el año de 1938 cuando se fusionaron ambos organismos dando nacimiento al American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos) mismo que prevalece hasta la fecha.

El AICPA, en el mismo año de su constitución, crea el Accounting Principles Board (Comité de Principios de Contabilidad) quien promulga en el año de 1939 sus Accounting Research Bulletins (Boletines de Investigación Contable) que vinieron a constituir los primeros pronunciamientos formales del AICPA en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados como se conocen hoy en día.

Por lo que hace a pronunciamientos en materia de Normas y Procedimientos de Auditoría, el AICPA recoge el Examination of Financial Statement previamente elaborado por la AIA que se hacen de uso obligatorio para quienes ejercen la contaduría pública independiente (auditores externos de estados financieros).

Haciendo una reflexión sobre lo hasta aquí tratado en el devenir histórico de la auditoría de el año de 1934 con un acto de ley al promulgarse la Securities Exchange Act of 1934 en los Estados Unidos de Norteamérica, que obliga al uso de los ahora llamados Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y las Normas y Procedimientos de Auditoría también generalmente aceptados. Además de la creación de la SEC que vigila, desde entonces, su estricta aplicación y cumplimiento. No obstante que los pronunciamientos formales en la materia se hayan dado cinco años más tarde.

## **Auditoría Interna.**

La auditoría interna nace durante la época de consolidación de la Revolución Industrial cuando los pequeños talleres y empresas comerciales de origen familiar comienzan a crecer y se fusionan con otros, hasta derivar en las grandes concentraciones de capital que adoptaron las formas de Pools, Trusts y Holdings.

Es obvio que los dueños y administradores de esos nuevos tipos de organización hubieron de delegar en estructuras administrativas las tareas que de origen ellos vigilaban y cuidaban en su totalidad. Ahora ya el manejo de los recursos quedaba en manos de terceros que, aun cuando fueren sus subordinados, no dejaban de causar les inquietud en cuanto a la honradez y eficiencia con que estaban siendo utilizados, en especial los monetarios.

Y una forma que encontraron los referidos para ejercer vigilancia y control sobre dichos recursos fue acudiendo a personal de su confianza que cuidaba y vigilaba por el buen uso y destino de ellos. Esas personas de confianza comenzaron a ser identificados como auditores internos.

Así, los nacientes auditores internos se ocuparon fundamentalmente de detectar eventuales malos manejos en el uso del dinero y del demás patrimonio de la organización a través de la práctica de arqueos, tomas de inventarios, y vigilancia de procesos de captación de ingresos y soportes fehacientes de los egresos. Dichos procedimientos y filosofía de actuación se extendieron hasta la tercera década del presente siglo.

Iniciaba el año de 1941 cuando un contador público de nombre Victor Z. Brink concluía con su trabajo de tesis doctoral denominado INTERNAL AUDITING, base para la sustentación de su examen de grado en la Universidad de Columbia en los Estados Unidos de Norteamérica. Esa tesis viene a revolucionar la concepción tradicional que hasta esa fecha se tenía con respecto a esta disciplina o especialidad del contador público: la auditoría interna.

La nueva corriente del señor Brink infiere que los auditores internos cubran lo que tradicionalmente venían realizando (según lo anotado en párrafos precedentes) pero sobre una base más ordenada y programada en y datos que aparecen en los estados financieros; revisar el control interno; y presentar recomendaciones a la administración sobre medidas tendentes a reforzar el control interno en la organización. Toda una perspectiva profesional de la auditoría interna.

El trabajo de Victor Z. Brink adoptó la forma de libro, naciendo la primera edición de Internal Auditing en el mismo 1941. Continúa su evolución hacia 1958 en que se imprime la segunda edición, en 1973 la tercera que aparece bajo el nombre de Modern Internal Auditing and Operational Approach; y en 1982 la cuarta y última denominada Modern Internal Auditing, Appraising Operations and Controls. Es válido señalar la participación de los señores James A. Cashin y Herbert Witt (en plan coautorial) en la obra de Victor Z. Brink, considerada por los estudiosos de la auditoría interna como la mejor que se ha escrito en la historia universal.

Pero la obra intelectual de Z. Brink no quedó ahí. En el mismo año de 1941 el referido, en compañía de 10 profesionales más de la auditoría interna, constituyen The Institute of Internal Auditors, organización que aún prevalece y que agrupa en la actualidad a más de 50,000 miembros representados en poco más de 100 países, instituto respetado mundialmente como la máxima autoridad mundial en materia de auditoría interna.

El 3 de julio de 1984 se constituye en México el Instituto Mexicano de Auditores Internos, mismo que se afilia de inmediato a the Institute of Internal Auditors

## **Auditoría Operacional**

El primer antecedente formal sobre el origen de la auditoría operacional se remonta al año de 1945, cuando en ocasión de la Conferencia Anual de The Institute of Internal Auditors se incluye, para discusión en panel, el tema Shoppe of Internal Auditing of Technical Operational (Alcance de la Auditoría Interna en Operaciones Técnicas). En el año de 1948, Arthur H. Kent, auditor interno de la Standard Oil Company of California, escribe un artículo denominado Auditing of Operational (Auditorías de Operaciones).

En 1945 Frederic E. Mints, auditor interno de la Lockheed Aircraft Corporation, comienza a utilizar de manera formal en sus trabajos y reportes el término Operational Auditing (Auditoría Operacional) como se conoce hasta la fecha, causando gran revuelo entre la comunidad por lo novedoso del nombre a esta naciente disciplina y ya el primer pronunciamiento o referencia formal sobre la auditoría operacional lo da The Institute of Internal Auditors al incluir, en 1956, en su libro Bibliography of Internal Auditing, un capítulo (dentro de diez) denominado Operational Auditing (Auditorías de Operaciones).

A partir de entonces comienza a generarse una gran inquietud dentro de los profesionales de la auditoría interna en los Estados Unidos de Norteamérica por adentrarse en esta nueva rama de especialización.

Dichas inquietudes derivaron en encomendar The Institute of Internal Auditors a su Director de Investigación y Educación, Bradford Cadmus, se avocará a investigar y presentar una propuesta formal sobre la auditoría operacional.

El trabajo de Bradford Cadmus que provocó fuera considerado como el padre de la auditoría operacional derivó en su libro denominado Operational Auditing Handbook (Manual de Auditoría Operacional) que fue publicado en el año de 1964 por The Institute of Internal Auditors.

El Manual de Auditoría Operacional de Cadmus presenta en su primer capítulo la naturaleza y filosofía de la auditoría operacional como un análisis constructivo que debe llevar a cabo el auditor interno para coadyuvar en la mejora de las

operaciones tendiendo a obtener mayor rentabilidad de ellas. Los siguientes siete capítulos se refieren a igual número de funciones, proporcionando un antecedente e información general sobre los objetivos de cada una de las mismas, su problemática, los controles que requieren y programas para auditarlas. Dichas funciones son: compras; tráfico y transportación; desperdicios, recuperaciones y material obsoleto; operaciones de recepción; inmuebles, maquinaria y equipo; publicidad y promoción de ventas; y programas de seguros. Concluye el libro sobre la perspectiva que avizoraba su autor sobre el futuro de la auditoría operacional.

La naturaleza y filosofía de la auditoría operacional, describe en las siguientes citas (las más representativas):

1. Cuando un auditor revisa los registros de ingresos, está haciendo auditoría interna. Cuando observa cómo se trata a un cliente está actuando como auditor operacional.
2. El auditor operacional debe asumir que es el dueño del negocio, que le pertenece. Antes que recomiende un cambio, que critique una operación, debe preguntarse a sí mismo qué haría si fuera el dueño.
3. El auditor operacional debe cuestionarse ¿cómo revisaría el dueño su negocio si tuviera tiempo para hacerlo?
4. La auditoría operacional debe considerarse como un estado de actitud, a manera de análisis, enfoque y raciocinio.
5. La auditoría operacional infiere familiarizarse con las operaciones y sus problemas, siguiendo con el análisis y evaluación de los controles para asegurarse que son los adecuados en aras de proteger a la organización

Fue tal el impacto de la naciente corriente técnica propuesta por Bradford Cadmus, que provocó que el mismo Victor Z. Brink impulsor de la auditoría interna moderna modificará y ampliara sus posturas al aceptar la auditoría operacional en la tercera y cuarta edición de su libro *Modern Internal Auditing (Auditoría Interna Moderna)* adicionándole al título las frases *An Operacional Approach (Un Enfoque Operacional)* y *Appraising Operations and Controls (Evaluación de Operaciones y Controles)* a cada edición en ese orden. Por supuesto que The Institute of Internal Auditors, por su parte, también cambió y adaptó sus pronunciamientos para darle entrada a esta nueva técnica.

La auditoría operacional entra a México en la década de los años mil novecientos setenta, divulga y amplía su aceptación en los ochenta, y llega a su plena consolidación y madurez en los años noventa.

### **Auditoría Administrativa.**

El maestro Joaquín Rodríguez Valencia señala "El padre de la administración, Henry Fayol, mencionó en una entrevista (que le hizo la *Cronique Social de France*) en 1925, que "el mejor método para examinar una organización y determinar las mejoras necesarias, es estudiar el mecanismo administrativo para determinar si la planeación, la organización, el mando, la coordinación y el control están siendo atendidos", o sea, si la empresa está bien administrada.

"El doctor James Mckinsey en los años de 1935 a 1940 llegó a la conclusión de que la empresa debe periódicamente hacer una auditoría, que consistiría en una evaluación de la empresa en todos sus aspectos, a la vista de un medio ambiente empresarial... "En México, un antecedente sobre la auditoría administrativa lo tenemos en el libro "El Análisis Factorial" -guía para estudios de economía industrial elaborado por Nathan Grabinsky y Alfred W. Klein, publicado por el Departamento de Investigaciones Industriales del Banco de México, S.A., en 1959".

Y se llega al año de 1961 cuando un ingeniero asesor en administración de nombre William P. Leonard recoge todas las corrientes en materia de auditoría administrativa, más las suyas propias, y conforma un libro denominado *The Management Auditing (La Auditoría Administrativa)* que es editado en 1962 en los Estados Unidos de Norteamérica. Es a partir de ese año en que los estudiosos e investigadores de esta rama de especialización de la auditoría consideran como el del nacimiento formal y estructurado de la auditoría administrativa.

La filosofía impresa por Leonard se centra en que las estructuras administrativas siempre habrán de estar en alerta permanente para percibir los cambios que se dan en los negocios, la economía, las políticas y disposiciones gubernamentales, y en la sociedad en general, para adecuar la administración a ellos. Impacto que se captará por medio de un ordenado y riguroso proceso de evaluación, que incluye la medición de la calidad de las decisiones, denominado auditoría administrativa.

La obra de Leonard abarca un repaso a los elementos básicos de la administración (planeación, organización, coordinación, dirección y control);

evaluación de los métodos y eficiencia administrativa y ejecutiva; conceptos fundamentales de la auditoría administrativa; preparación, iniciación, recopilación, análisis e interpretación de información; y preparación, presentación y seguimiento del informe de auditoría administrativa.

## **Auditoría Integral**

Iniciaba el mes de noviembre de 1977 cuando el que esto escribe tomaba posesión como auditor general en una importante organización. La primera instrucción fue auditar la entidad "X". En compañía de un grupo de auditores nos presentamos ante el responsable de dicha entidad solicitándole nos proporcionara un ejemplar de sus últimos estados financieros (a efecto de hacer una revisión al manejo de sus finanzas); los tenía con cuatro meses de retraso y dicha información era en extremo deficiente. Se solicitó, en seguida, un organigrama de la entidad y un ejemplar de su manual de organización y documentación sobre las principales políticas administrativas (el enfoque, ahora, era llevar a cabo una evaluación administrativa); el organigrama tenía más de un año de haber sido actualizado, y los manuales de organización y de políticas simplemente no se contaba con ellos. Por último se le requirió al entrevistado que facilitara a los auditores un manual o recopilación de procedimientos operativos en vigor (para intentar realizar una auditoría' operacional); tampoco los tenía instrumentados. En resumen, la entidad era un gran caos que se podía auditar por todos lados. Pero la intervención habría de hacerse con orden.

Ante tal situación decidí que el trabajo se iniciaría haciendo un estudio general o identificación con la entidad a auditar, pasando, en seguida, a hacer un análisis de cada una de las unidades administrativas que la conformaban aplicando, para dichos propósitos, técnicas de análisis de sistemas.

El estudio general o identificación consistió en conocer sus datos generales, datos comerciales, su organización, datos de volúmenes, datos financieros y datos contables. El análisis incluyó el conocer, por unidad administrativa, su organigrama detallado; una descripción de puestos y/o actividades principales; los costos de personal correlacionados con sus cargas de trabajo; y análisis específico de los procedimientos de operación, las formas de papelería en uso, los archivos y el sistema de información vigente.

Una vez concluida esa primera etapa apreciamos que la información recopilada era en extremo valiosa; valía pues la pena aprovecharla al máximo. Y así, se inició la auditoría con tres enfoques: financiero, administrativo y

operacional; y el informe correspondiente se refirió a los mismos tres ámbitos de intervención. Estaba naciendo, ni más ni menos, la auditoría integral.

Dicha corriente técnica empecé a transmitir la a otros colegas y a difundirla a nivel académico, siempre con magnífica aceptación. Integré material de apoyo, mismo que fui documentando en forma de notas y apuntes hasta que decidí darle forma de libro, mismo que apareció en el año de 1979 bajo el nombre de Auditoría Interna Integral editado por Ediciones Contables Y Administrativas, S.A.

Auditoría Interna Integral tuvo una magnífica aceptación de mercado merced a lo novedoso del tema, la filosofía técnica implícita, Y a ser el primero que trataba de manera abierta Y formal el tema de la auditoría integral.

Hacia 1986 el libro de referencia había alcanzado su tercera edición, cuando decidí discontinuarlo e integrar su contenido al de "Conoce las Auditorías", mismo que se discontinuó en 1995, para retomarse nuevamente el tema el tema en el libro "Auditoría IV Santillana, Auditoría Interna: Administrativa, Operacional, y Financiera" editado a partir de 1996 por Ediciones Contables, Administrativas y Fiscales, S.A. de C.V.

## **Auditoría Gubernamental**

La auditoría gubernamental es tan antigua como antiguas han sido las culturas Y civilizaciones donde los soberanos Y jefes de estado se hacían de personal de confianza que les informaran cuál era el comportamiento de sus subordinados, en especial en materia de recaudación de tributos Y en el manejo de los caudales.

Así se tiene, por ejemplo, como un antecedente formal de la auditoría gubernamental, que en el año de 1453 las cortes españolas crean el Tribunal Mayor de Cuentas que tenía como función específica la fiscalización de las cuentas de la Hacienda Real, Y que años más adelante sirvió para vigilar que los conquistadores cubrieran el tributo del quinto real, o sea, el 20% de las ganancias que obtenían en oro, piedras preciosas y objetos valiosos obtenidos en las empresas de conquista que eran financiadas por la Corte quien, a su vez, nombraba a un contador para cuantificar ese tributo y un veedor (llámese ahora auditor gubernamental) que supervisaba todo el proceso. En el año de 1524 se crea en México el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España que tuvo como objetivo inicial la revisión de tributos que habría que pagar Hernán Cortés bajo el procedimiento referido.

Y siguiendo con el caso de México en materia de auditoría gubernamental, se tiene que el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España subsiste hasta el año de 1824 en el que se expide la primera Constitución Federativa de los Estados Unidos Mexicanos que establece como Facultad del Congreso General el tomar anualmente las cuentas al Gobierno Federal. Con este antecedente, el 16 de noviembre de 1824 se expide el decreto Arreglo de la Administración de la Hacienda Pública, documento por el cual se suprime el Tribunal Mayor de Cuentas de la Nueva España y da paso a lo que actualmente se conoce como Contaduría Mayor de Hacienda, órgano técnico dependiente de la Cámara de Diputados, con funciones para examinar y glosar las cuentas de la hacienda y del crédito público federales.

Las entidades federativas, o sea, los Estados que conforman la República Mexicana, por su parte, crean órganos técnicos dependientes de sus legislaturas locales en forma similar al ámbito federal y con igual tipo de funciones, mismas que se extienden hacia los municipios, además de la propia hacienda estatal.

La consolidación de la Contaduría Mayor de Hacienda en esa primera etapa, se vino a dar con la Constitución federal de los Estados Unidos Mexicanos de 1857. Diez años más tarde, el Poder Ejecutivo expide la primera reglamentación en relación con la "Administración y Contabilidad de los Caudales del Gobierno"; sentándose con ello las bases para la realización de una función de mayor envergadura.

Esta función, que subsiste durante la vigencia de la Constitución del 57, se caracteriza por ser ajena al Ejecutivo Federal, o sea, externa; y porque la Contaduría Mayor de Hacienda empieza a participar, mediante sugerencias al Ministerio de Hacienda, en el proceso de corrección de deficiencias e irregularidades en el manejo de los recursos públicos.

La misma Constitución de 1917 crea el Departamento de Contraloría cuyo objetivo era ejercer el control de los egresos públicos, la glosa de cuentas del manejo de fondos, bienes y valores, y la constitución de responsabilidades; todo ello como fase previa a la rendición de cuentas al Poder Legislativo. Con posterioridad, en 1932, se suprime este Departamento, dejando sus funciones en materia de fiscalización en manos de la Tesorería de la Federación, para pasar a dispersarse años más tarde en diferentes Secretarías de Estado.

Y así se llega al 30 de abril de 1981 cuando la entonces Secretaría de Programación Y Presupuesto del Gobierno Federal Mexicano emite un documento denominado "Manual de Auditoría Gubernamental" que viene a ser un notable avance en la materia, aplicable por esa Secretaría en las auditorías internas

gubernamentales que practicaba en las diversas instancias que conformaba la administración del Poder Ejecutivo Federal.

Al asumir, en el año 1981, la presidencia de la República el Lic. Miguel de la Madrid Hurtado, una de sus primeras acciones de gobierno fue el concentrar toda la dispersión fiscalizadora y de auditoría (hacia el interior de la administración pública) en una sola instancia de revisión y control, dando lugar al nacimiento de la Secretaría de la Contraloría General de la Federación. Las entidades federativas, por su parte, manejarán esquemas similares a los instaurados por el gobierno federal.

Sobre lo comentado en relación a este tema, se puede concluir que la auditoría gubernamental se da en la función de vigilancia y fiscalización que ejercen en forma externa la Contaduría Mayor de Hacienda y las Contadurías Mayores o de Glosa locales en sus respectivos ámbitos o jurisdicción. Y la que se practica hacia el interior de sus propias administraciones por parte de órganos de control (llámese contralorías) federal, estatal o municipal.

## **Clasificación de la auditoría desde el punto de vista de la Contaduría Pública.**

### **Auditoría Fiscal**

**OBJETIVO.** Verificar correcto y oportuno pago de diferentes impuestos y obligaciones fiscales de los contribuyentes desde el punto de vista fisco: Secretaría de Hacienda y Crédito Público, direcciones o tesorerías de hacienda estatales y tesorerías municipales. En esta auditoría recae también, por filosofía, las revisiones que llevan a cabo organismos o autoridades con facultades de imponer gravámenes a los contribuyentes; como son, a manera de ejemplo: Instituto Mexicano del Seguro Social e Instituto del Fondo Nacional para la Vivienda de los trabajadores.

Hablar de auditoría fiscal, y más aún si su orientación es para efectos académicos, es casi hablar de un tabú merced al impacto que estas dos palabras causan en los que contribuyen a cubrir el gasto público. Ello debido a las consecuentes molestias y trastornos que acarrea una auditoría de esta naturaleza, no obstante se esté consciente de haber contribuido y cumplido correctamente con esta obligación ciudadana. Grave preocupación se presenta cuando se ha incurrido en errores o faltas por omisión o comisión en el pago de las contribuciones impositivas.

Independientemente de los criterios y puntos de vista que cada lector, a título individual, pueda tener al respecto, se debe tener conciencia de que la auditoría fiscal es una verdadera necesidad, indispensable para la integración armónica (aun cuando a veces no lo sea tanto) de la relación contribuyente-fisco. Y, porque hablando claro si no se supiera de la existencia de este elemento de fiscalización, simple y sencillamente es de dudarse que existiera un considerable número de contribuyentes que cubrieran sus impuestos como lo establecen las leyes respectivas.

Hablar de auditoría fiscal es hablar de una acción que atemoriza a los ciudadanos con responsabilidades contributivas... pero no se debe ver tal cual. La auditoría fiscal es un importantísimo elemento que contribuye a alcanzar la armonía y tranquilidad de cualquier país. Lo anterior se apoya en un simple y supuesto efecto: ¿Qué pasaría si cada contribuyente pagara lo que quisiera de impuestos en virtud de que no existiera un órgano de revisión que se lo exigiera? la respuesta es sencilla: anarquía, sencillamente por la razón de que los impuestos son el medio para cubrir el gasto público y el costo de los servicios que proporciona y administra el Estado. Un estado sin ingresos, vía impuestos, nada más no existiría.

Si todos los contribuyentes pagaran honrada, correcta y oportunamente sus impuestos, con verdadera confianza en su responsabilidad ciudadana, pues simplemente no tendría razón de existir la auditoría fiscal... pero esto no se da.

Cabe ser realistas; se necesita, se depende, se requiere, es de exigirse la auditoría fiscal (aun cuando en el fondo no se quiera reconocer). A contribuir pues a crear la conciencia de esta necesidad y verla tal cual es. Y el contador público, principal profesional relacionado con la auditoría fiscal, debe aprender y conocer la esencia de ésta y contribuir a su desarrollo y desenvolvimiento.

Merced a las apreciaciones tabú de la auditoría fiscal, pocos son los que se han preocupado por el estudio y análisis de esta disciplina; la bibliografía al respecto es escasa, por no decir que no existe. A continuación se presentan los aspectos más importantes de esta determinante especialidad del contador público.

## FILOSOFÍA DE LA FISCALIZACIÓN

La filosofía de la fiscalización se puede resumir en cuatro acciones básicas y progresivas que encubren la auditoría fiscal; estas son:

Primera: Buscar que todos los contribuyentes estén bajo control; es decir, que los obligados a registrarse como tales lo hagan. El objetivo, es, por lo tanto, ampliar el universo de contribuyentes registrando a todos los que deben aportar al gasto público.

Ni duda cabe que esta primera etapa de acción de fiscalización reviste gran complejidad, ya que al indagar qué contribuyentes son desconocidos para las entidades con capacidad de cobro de aspectos impositivos se requiere de la adopción de sistemas de captación y registros persistentes, aparejados con exigencias de identificación de los mismos contribuyentes en muy diversas instancias. Está la base de la pirámide de fiscalización, según la identifican algunas autoridades.

Segunda. Las acciones de fiscalización se encaminarán en esta segunda etapa a contar con adecuados controles para impulsar a todos los contribuyentes conocidos -registrados- a que den el primer paso hacia el cumplimiento voluntario: presentar las declaraciones en el tiempo y en la forma que las leyes establezcan. De hecho se trata de un segundo proceso de identificación de los contribuyentes: determinar individualmente, dentro del universo de contribuyentes conocidos, aquellos que no hayan cumplido con su obligación primaria de presentar sus declaraciones.

Tercera. En esta etapa se buscará que los contribuyentes que ya estén cumpliendo con la presentación de sus declaraciones, incluyan en ellas información cada vez más fidedigna. En otras palabras, se pretende que no eludan el cumplimiento mediante la presentación de declaraciones con cifras y datos no apegados a la realidad.

Cuarta. Esta última fase de la fiscalización es la referente a la recuperación o cobro de adeudas de los contribuyentes que ya hayan declarado y lo han hecho fielmente pero que, sin embargo, no han cubierto los adeudas determinados.

De las anteriores acciones que comprende la filosofía de la fiscalización se desprenden dos actividades fundamentales: La primera relativa a la captación e integración de la base obligada a contribuir al gasto público, así como la gestión de cobranza que se ejerce por medio de las oficinas designadas para tal efecto y

que están en estrecho contacto con el universo de contribuyentes. La segunda correspondiente a la comprobación de la fidelidad de la información contenida en las declaraciones presentadas, que constituyen la esencia del proceso fiscalizador.

### **Origen de una Auditoría Fiscal.**

Pueden ser varias las razones que originan, dan motivo o provocan intervención de una autoridad con facultades de revisión del cumplimiento de aspectos impositivos. Destacan dentro de éstas las siguientes:

**Auditorías por Programa.** Son aquellas que emanan de un programa normal, o especial, diseñado por autoridades específicas. Los programas normales se conforman por lo regular sobre base anual y en él se establecen las metas a alcanzar por ese período con base en los recursos humanos, materiales y económicos con que se disponga para el efecto, establecidos con base en los recursos presupuestales asignados de manera regular para tales propósitos.

Suelen haber programas especiales o extraordinarios, de carácter temporal, diseñados para la revisión de aspectos o conceptos específicos que tiendan a la pretensión de regularizaciones en áreas que así lo ameriten a juicio de la autoridad o porque circunstancias especiales que se presenten en el país o una zona de él así lo demanden. Estos programas, para su consecución, requieren de asignaciones presupuestarias extraordinarias en proceso para el fin del programa en cuestión; como ejemplo de éstos se pueden citar aquellos que tienden a la ampliación de la base y regularización de pago de Impuesto Sobre la Renta por servicios profesionales (por determinada rama profesional, como es el caso de los médicos); otro ejemplo lo dan algunas tesorerías estatales que instauran programas de regularización catastral para efectos de Impuesto Predial; y otro ejemplo sería la regularización en pago de cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social en alguna área de la industria de la construcción.

**Auditorías Derivadas de Estudios Económicos.** Merced al gran avance tecnológico en el campo de la informática y la aplicación de la estadística, las autoridades fiscalizadoras se están interesando cada vez más por desarrollar programas de medición de factores económicos o estadísticos que permitan detectar, con el uso de modelos matemáticos manejados a través de computadoras, casos de evasión de pago de impuesto o tributaciones al no darse, con base en los modelos referidos, los supuestos que debieran

alcanzarse derivados del conocimiento de determinados factores económicos. Como ejemplos de estos casos se señala cuando la autoridad tiene estimados los márgenes brutos mínimos de utilidad que se puede esperar de una actividad comercial o industrial, y las declaraciones de los contribuyentes reportan márgenes inferiores a los esperados; cítese, para abundar más en el ejemplo, el caso de la rama de comercio en zapatería donde la autoridad espera que el margen de utilidad bruta deba ser no menor del 40% y en la declaración anual de Impuesto Sobre la Renta de un contribuyente de este giro comercial encuentra que su margen de utilidad bruta es del 15%; es de esperar, en el presente ejemplo, que se están omitiendo ingresos o se están aumentando los costos, salvo que hubieren sucedido planes especiales de ventas, perfectamente demostrables, donde el comerciante abatió con promociones especiales su margen bruto de utilidad. .. pero éstas promociones no pueden durar todo el año porque simplemente el negocio implícito dejaría de serlo.

Otro ejemplo, muy interesante por cierto, es aquel cuando la autoridad estima cuál es el consumo de energía eléctrica para determinado volumen de producción en cierta rama de la industria y encuentra en las declaraciones que el consumo es muy superior al estimado. La presunción obvia es que se está produciendo más (porque este factor del costo así lo informa) para unas ventas superiores a las reportadas. Otro caso muy normal es cuando los auditores del Instituto Mexicano del Seguro Social estiman la mano de obra incurrida en una construcción determinada y la comparan contra la que se está manifestando por el obligado al pago de las cuotas correspondientes.

En el caso de las auditorías provocadas, o consecuencia de indicadores reportados por estudios económicos en algunos casos llamados econométricos-, la única limitante que tiene el auditor es su imaginación para detectar caminos de evasión fiscal.

**Auditorías Consecuencia de otras Auditorías o Compulsas.** Uno de los procedimientos de auditoría más usuales en auditoría fiscal es el conocido con el nombre de compulsas. Por compulsas se puede entender el aplicar con más profundidad la técnica de la confirmación; entiéndase mejor con un ejemplo: La Empresa "A" le compra mercancía a la Empresa "B" por \$15 millones amparada con 27 facturas; y le vende \$12 millones en servicios a la Empresa "C" consignada en 19 facturas, ambos volúmenes de transacciones efectuados durante el año de 2000. El auditor fiscal que está interviniendo a la Empresa "A" solicita (compulsa) por correo, con base en disposiciones legales ex

profeso, a la Empresa "B" le informe cuánto, le vendió a la Empresa "A"; Y a la Empresa "C" le solicita (compulsa) también por correo, le informe a cuánto ascendió el importe de los servicios que le proporcionó la Empresa "A", en ambos casos también por el año de 2000.

La Empresa "B" informa que efectivamente le vendió a la Empresa "A" lo reportado por ésta. La Empresa "C" no da respuesta al auditor, se le envía una segunda solicitud de información y tampoco la contesta. Ante tal circunstancia, el auditor fiscal decide, y con apoyo en ordenamientos jurídicos ha lugar, apersonarse en el domicilio de la Empresa "C" para solicitar (compulsar) la información aludida se encuentra que en los registros contables de esta empresa efectivamente aparece registrado el pago de 19 facturas por servicios prestados por la Empresa "A", sólo que en vez de \$12 millones tiene registrado un costo de \$22 millones; al comparar el original de estas facturas con la copia fiscal de las mismas en poder de la Empresa "A", el auditor encuentra que dos de éstas fueron alteradas por la empresa "C" para incrementar sus costos precisamente en \$10 millones. Ante esta clara evidencia de evasión (tanto en Impuesto al Valor Agregado por acreditarse un impuesto superior al que tiene derecho, como en Impuesto Sobre la Renta por aumentar el monto de las deducciones autorizadas), la autoridad fiscal ordena se audite a la Empresa "C".

Lo anterior demuestra que la Empresa "C" no estaba programada para ser revisada fiscalmente, ni estaba incluida dentro de un programa especial de revisión, ni tampoco estaba considerada dentro de los contribuyentes a revisar vía estudios econométricos; pero sin embargo "por rebote", y por virtud de la situación detectada, se hizo acreedora a una intervención formal de auditoría fiscal.

**Auditorías por Denuncia.** Otro causal de intervención de auditoría fiscal se da por denuncia específica de evasión fiscal presentada por alguna persona física o moral contra un contribuyente. Por regla general la autoridad no da curso a denuncias anónimas o si éstas no están acompañadas con pruebas mínimas que las sustenten. Otra fuente de denuncia suelen ser los Sindicatos cuando no están conformes con el Reparto de utilidades a los Trabajadores y tal inconformidad la apoyan con elementos de prueba que pueden dar lugar a la presunción de evasión fiscal que perjudique los intereses de sus agremiados.

**Otros Causales de Auditoría Fiscal.** Las anteriores causas de intervención de autoridades fiscalizadoras pueden considerarse como las más comunes o importantes. Existen otras de menor impacto, pero que no por ello deben de ser dejadas de tomar en consideración; éstas son, enunciativa que no limitativamente: a) seguimiento de una auditoría fiscal anterior, o sea cuando después de haberse auditado un ejercicio y el contribuyente salió mal librado, la autoridad decide revisar el siguiente ejercicio para cerciorarse que ya se corrigió en sus procedimientos de cumplimiento de sus obligaciones fiscales; b) por detectar la autoridad cambios constantes en la razón o denominación social del contribuyente, de sus principales accionistas, fusiones, etc.; c) por diferencias muy notorias en la información presentada en declaraciones complementarias en comparación contra las declaraciones originales; etc.

### **Medios de Fiscalización**

Ya entrando en sí al proceso de fiscalización, tomando como referencia a la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, ésta dispone de los medios que a continuación se presentarán y que ilustran el ejercicio de la auditoría fiscal en el ámbito federal. No olvidar que los medios de fiscalización a tratar únicamente son ilustrativos del tema, ya que cada organismo, entidad o autoridad con facultades para imponer gravámenes a los contribuyentes tendrá que identificar sus propios medios o recursos de que disponga para esta acción.

Revisión de declaraciones. La revisión de declaraciones es uno de los procedimientos de fiscalización directa, mediante el cual se busca comprobar la fidelidad de la información incluida en tales documentos. Tradicionalmente se han distinguido varios tipos de revisión de declaraciones siendo las principales:

- a) La revisión de la corrección aritmética a la cual deberán sujetarse todas las declaraciones recibidas,
- b) La llamada revisión legal, que comprueba el cumplimiento formal de requisitos en declaraciones; y
- c) La que tiene por objeto comprobar la veracidad de la información contenida en las declaraciones, que en sí constituye la auténtica actividad fiscalizadora. A esta última es a la que se hará referencia primordialmente en los párrafos siguientes.

En un medio de tendencia a la evasión, la revisión de declaraciones es útil con ciertas limitantes. Los procedimientos de revisión tenderán básicamente a buscar que estén incluidos todos los ingresos, y que los egresos (deducciones) sean procedentes. Es de presumir que la evasión se encontraría primordialmente en el ocultamiento de los primeros y en el incremento de los últimos.

El objeto mediato de la revisión de declaraciones consiste, por lo tanto, no en incrementar la recaudación, sino en ir cerrando caminos de incumplimiento en forma gradual, para que las declaraciones presentadas por los contribuyentes vayan teniendo, en la medida que transcurra el tiempo, más fidelidad.

**Visitas Domiciliarias.** Este medio de fiscalización es el que reúne en mayor grado las características necesarias para permitir al poder público satisfacerse del adecuado cumplimiento de las obligaciones tributarias, ya que al desarrollarse en el terreno propio del contribuyente, se tiene mejor acceso a cualquier elemento de comprobación.

Es el medio de fiscalización por excelencia.

Las visitas domiciliarias revisten dos modalidades:

Las visitas de inspección, que buscan la comprobación del cumplimiento de un impuesto en particular, generalmente de los de tipo especial, que tienen como característica principal la brevedad para su desahogo; y

Las visitas de auditoría, que buscan la comprobación integral del cumplimiento de obligaciones tributarias y que, por ende, tienen una mayor duración.

Al ser la visita fiscal el mejor medio de fiscalización de que se dispone, su utilización, en función de que los recursos humanos y materiales por lo general son relativamente limitados en relación con el universo de contribuyentes, debe enfocarse hacia la obtención de resultados óptimos. Si el objetivo mediato de la fiscalización es el cumplimiento voluntario, en la programación de este instrumento deben prevalecer los criterios que consideren fundamentalmente el efecto ejemplificado que debe surtir una visita domiciliaria hacia el entorno en que actúa un determinado contribuyente, como son las empresas del mismo giro y las que con ellas están relacionadas en calidad de proveedor o cliente, principalmente.

En segundo término entrarán las consideraciones relativas al impacto recaudatorio. La relación costo beneficio no opera en este sentido en cuanto al

proceso de fiscalización.

**Revisión de Dictámenes para Fines Fiscales Emitidos por Contadores Públicos.** El dictamen para efectos fiscales es un instrumento de fiscalización producto de la confianza bien ganada que en México se ha depositado en la profesión de contador público.

Sin embargo, no obstante esa "confianza", la Administración General de Auditoría Fiscal Federal de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público puede ejercer sus facultades revisoras a través del documento señalado, interviniendo al contribuyente dictaminado en la siguiente secuencia:

**PRIMERO.** El fisco, en primer término, puede hacer uso para sus fines de los elementos que contiene o debiera contener el cuaderno de estados financieros dictaminados.

**SEGUNDO.** Si de esa revisión el fisco queda satisfecho, quedará concluido el proceso; si no es así, se procederá a revisar por medio del contador público y en su orden secuencial lo siguiente:

- a) Cualquier información que debiera estar incluida en los estados financieros dictaminados para fines fiscales;
- b) los papeles de trabajo que dan evidencia del trabajo realizado;
- c) si con esa revisión aún subsisten dudas, el propio contador público proporcionará la información adicional que se requiera;
- d) si aún en esta circunstancia subsisten puntos oscuros, nuevamente y con auténtica situación de excepción, se solicitará, vía el contador público, la presentación de documentación original.

**TERCERO.** Como tercera fase de revisión, cuando mediante el contacto con el contador público no ha sido posible quedar satisfecho el fisco, la revisión se desahogará mediante información y/o documentación que se solicite directamente al contribuyente, equiparándose esta fase a lo que se denomina revisión de escritorio.

**CUARTO.** Una cuarta etapa de revisión, cuando de hecho ya existen dudas razonables sobre la validez del dictamen, será recurrir a obtener información de terceros, lo que se conoce en el medio de auditoría fiscal como compulsas. Este procedimiento será para ratificar o rectificar la presunción de que los hechos asentados en el dictamen no son ciertos.

**QUINTO.** Finalmente, la secuela de revisión llegará a una última instancia, cuando no se otorgue crédito al dictamen fiscal, a una visita domiciliaria; esto implica la supresión de las llamadas pruebas selectivas. La posición es clara, si se cree en la validez del dictamen, no habrá auditoría directa; pero si no, ésta se efectuará con claro entendimiento para contribuyentes y contadores públicos de las razones que la motivaron.

## **Auditoría de Estados Financieros.**

**Concepto.** La auditoría de estados financieros es el examen que efectúa un contador público independiente a los estados financieros de su cliente.

**Objetivo.** Revisión total o parcial de estados financieros, con un criterio y punto de vista independiente, con objeto de expresar una opinión respecto a ellos para efectos ante terceros.

La auditoría de estados financieros ha sido y es, sin lugar a dudas, una de las áreas de actuación del contador público que mayor impulso ha recibido tanto de organizaciones educativas como de instituciones profesionales e investigadores particulares. Sobra reconocer que, de hecho, esta disciplina ha sido el pilar para el desarrollo y surgimiento de otros tipos de auditoría.

Es, en función a lo referido, que se han logrado excelentes estándares en pronunciamientos formales o institucionales y una alta calidad bibliográfica que versa sobre la auditoría de estados financieros. Por tal razón, en el presente apartado no se pretenderá abrir nuevos caminos para el conocimiento y ejercicio de esta disciplina; se recurrirá fundamentalmente a los lineamientos profesionales ya establecidos, citándose de manera muy especial al Instituto Mexicano de Contadores Públicos de cuyos pronunciamientos se nutrirá básicamente el contenido de estos comentarios.

Es, en función a lo referido, que se han logrado excelentes estándares en pronunciamientos formales o institucionales y una alta calidad bibliográfica que versa sobre la auditoría de estados financieros. Por tal razón, en el presente apartado no se pretenderá abrir nuevos caminos para el conocimiento y ejercicio de esta disciplina; se recurrirá fundamentalmente a los lineamientos profesionales ya establecidos, citándose de manera muy especial al Instituto Mexicano de Contadores Públicos de cuyos pronunciamientos se nutrirá básicamente el contenido de estos comentarios.

Es de reconocer, por consecuencia, que el practicante de la auditoría de estados financieros deberá tener siempre a la mano como requisito indispensable para su ejercicio, los boletines en materia de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados y los boletines de Normas y Procedimientos de Auditoría emitidos por la referida organización profesional; ya que, además de la invaluable guía que representan, son disposiciones reconocidas y aceptadas por la profesión organizada en tomo al Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

El Boletín 1020 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, dentro de sus pronunciamientos generales, dice lo siguiente en relación con la auditoría de estados financieros:

*"La finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente, respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.*

."

En boletines anteriores al referido 1020 se encuentran los siguientes conceptos que complementan el enunciado anterior:

*"Para estar en condiciones de emitir su opinión en forma objetiva 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 reflejan los estados financieros.
2. Que son adecuados los criterios, sistemas y métodos usados 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 principios de contabilidad, aplicados sobre bases consistentes.

*"Para la obtención de los elementos de juicio suficientes, el auditor debe aplicar procedimiento de auditoría de acuerdo con las circunstancias específicas del trabajo, con la oportunidad y alcance que juzgue necesario en cada caso.*

"Estos tres pronunciamientos reflejan el orden lógico como se realiza el trabajo del auditor, poniendo particular énfasis en que el objetivo del mismo es emitir una opinión sobre la razonabilidad con que los estados financieros presentan la posición financiera y que no se pretende como objetivo el descubrimiento de fraudes, la corrección de los sistemas contables de la empresa, la actualización de la contabilidad, corregir deficiencias del control interno, etc. También recuerdan que el auditor no debe emitir su opinión si no reúne todos los elementos de juicio necesarios para ello, los que se obtienen a través de los procedimientos de auditoría y que deberán adaptarse a las circunstancias en cuanto a alcance y oportunidad".

**Origen y Evolución en México.** Con la promulgación de la Securities Act of 1933 (SA, Ley de Valores de 1933) y de la Securities Exchange Act of 1934 (SEA, Ley Sobre el Intercambio de Valores de 1934), misma que crea la Securities and Exchange Commission (SEC, Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores) en los Estados Unidos de Norteamérica, según lo comentado en el apartado correspondiente al devenir histórico de la auditoría de estados financieros, se genera una verdadera revolución en materia de control y vigilancia por parte del gobierno de ese país sobre las empresas emisoras de acciones y valores que tienen colocados entre el gran público inversionista. Este control y vigilancia traen aparejado un nuevo problema.

Un número considerable de empresas emisoras que han captado recursos, vía mercado de valores, los han utilizado para su consolidación y expansión.

Dicha expansión representa no sólo hacer inversión en su propio país, los Estados Unidos, sino abrirse hacia otros mercados bajo el contexto generalmente denominado de empresas transnacionales; es decir, llevar parte de esa inversión y recursos hacia otros países, dentro de ellos México, y el problema radica en que ya se cuenta con tecnología contable y de auditoría para registrar y revisar las operaciones de las empresas que actúan hacia el interior de los Estados Unidos de Norteamérica, y para controlar y revisar el uso de los recursos aportados por el gran público inversionista en esas empresas. Pero ¿cómo se van a registrar y controlar las inversiones y consecuentes operaciones hechas en la geografía de otros países? Recuérdese que a la SEC hay que darle cuenta y razón, en forma consolidada, de todas las transacciones que efectúan las empresas emisoras en cualquier rincón del mundo donde se hayan colocado recursos captados del gran público inversionista.

(Conjuntamente con el crecimiento y expansión de las empresas transnacionales que se empezó a dar durante las últimas décadas del siglo pasado, se dio el fenómeno de una falta de doctrina contable de aplicación general y homogénea para registrar sus operaciones tanto hacia el interior como hacia el

exterior de la geografía estadounidense; al igual que para revisar esas operaciones. La solución a este problema, como ya se quedó anteriormente apuntado, sucedió en el año de 1934. Aquí es evidente que la contaduría pública caminó aparejada con todo este proceso).

La primer medida que se adoptó fue enviando auditores de despachos de contadores públicos norteamericanos para que examinaran los estados financieros de las filiales, subsidiarias, sucursales o representaciones de empresas transnacionales que operaban en otros países. Esta acción no tuvo gran éxito debido a las siguientes limitantes: la barrera del idioma, la falta de transporte rápido y eficiente como el que existe hoy en día, diferencias en hábitos alimenticios, el gran costo que implicaba el desplazamiento de auditores y, tal vez lo más importante, la gran discrepancia en doctrina, teoría y técnica contable y de auditoría entre la aplicada en los Estados Unidos de Norteamérica y los países visitados.

La solución que encontraron las empresas transnacionales y los despachos de contadores públicos que examinaban sus estados financieros, fue exportando esa nueva corriente en materia de contabilidad y auditoría hacia aquellos países donde se encontraba inversión norteamericana vigilada y regulada por la SEC y haciendo referencia al caso de México, se tiene que a finales de la década de los treinta, despachos de contadores públicos norteamericanos buscaron y formalizaron asociarse con despachos de contadores públicos mexicanos para que auditaran a las empresas transnacionales proporcionándoles para el efecto tecnología contable y de auditoría, apoyo financiero y cartera de clientes. Es así como México entra al contexto de la contabilidad y la auditoría moderna asimilando y adaptando para el efecto los pronunciamientos del American Institute of Certified Public Accountants (AICPA, Instituto Americano de Contadores Públicos).

Tomando como fuente de inicio esa nueva corriente técnica, México fue desarrollando la suya propia; es así como el Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su entonces Comisión de Procedimientos de Auditoría, durante los años de 1956 a 1976, generó 37 boletines en materia de los inicialmente llamados Procedimientos de Auditoría los cuales, por la importancia histórica que representan en la evolución de la auditoría en este país, a continuación se detalla el número, nombre y fecha de su emisión.

1. Preámbulo, agosto de 1956.
2. Conceptos Generales, octubre de 1956.
3. Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, diciembre de 1956.
4. Planeación de la Auditoría, enero de 1957.
5. Examen del Control Interno, febrero de 1957.

6. Examen de Cuentas y Documentos por Cobrar, marzo de 1957.
7. Examen de Caja y Bancos, abril de 1959.
8. Examen de Inventarios, junio de 1959.
9. Examen de Ventas y Costo de Ventas, julio de 1961.
10. Examen de los Gastos de Operación, julio de 1961.
11. Examen de Inmuebles, Maquinaria y Equipo, septiembre de 1962.
12. Pruebas Selectivas de Auditoría, septiembre de 1962.
13. Examen de Pasivos Acumulados y Estimados, abril de 1963.
14. Examen de Inversiones en Valores, agosto de 1963.
15. Examen de Cuentas y Documentos por Pagar, septiembre de 1963.
16. Examen de Pasivo a Largo Plazo, septiembre de 1963.
17. Examen de Contingencias, septiembre de 1963.
18. Participación de los Trabajadores en las Utilidades de las Empresas, mayo de 1964.
19. Examen del Capital Contable, octubre de 1964.
20. Examen de Activo Intangible, octubre de 1964.
21. El Dictamen sobre Estados Financieros, octubre de 1964.
22. El Auditor y la Publicación de Estados Financieros, agosto de 1965.
23. Problemas de Auditoría Iniciales, mayo de 1967.
24. El Dictamen del Contador Público en Relación a Estados Financieros Proforma, junio de 1968.
25. Carta de Confirmación del Cliente a su Auditor, diciembre de 1968.
26. Terminación de la Auditoría, noviembre de 1969.
27. Responsabilidad del Auditor Externo sobre Estados Financieros Emitidos en el Transcurso del Ejercicio, junio de 1970.
28. Informe sobre el Control Interno Derivado del Examen de Estados Financieros, octubre de 1970.
29. Utilización de los Dictámenes de otros Auditores, octubre de 1970.
30. Opiniones Profesionales del Contador Público Distintas al Dictamen sobre Estados Financieros, septiembre de 1971.
31. El Dictamen del Estado de Cambios en la Posición Financiera, noviembre de 1971.
32. La Confirmación en el Examen de Estados Financieros, fecha no identificada.
33. La Supervisión del Trabajo de Auditoría, fecha no identificada.
34. Responsabilidad del Auditor Independiente ante Eventos Subsecuente, marzo de 1973.
35. Carácter y Obligatoriedad de los Boletines de la Comisión, junio de 1971
36. Un Nuevo Dictamen sobre Estados Financieros, octubre de 1975.
37. Estados Financieros Ajustados por Cambios en el Nivel de Precios,

tributarias federales de su cliente. A continuación los antecedentes y evolución de este dictamen.

A mediados de la década de los cincuentas, el Gobierno Federal de la República Mexicana, determinó que el problema de evasión fiscal era uno de los que más le asistía en su gestión; y sin embargo, poco podía hacer para enfrentársele merced a la carencia de recursos humanos, materiales y técnicos con qué poder combatido de manera eficiente. Ante tal situación, soslayó la conveniencia y necesidad de asistirse en su actividad fiscalizada ora utilizando, indirectamente, el gran potencial que le podría reportar la contaduría pública independiente facultándola para que en forma simultánea al examen de los estados financieros de sus clientes, se extendiera en su revisión hacia el verificar el cumplimiento de sus obligaciones tributarias federales:

Ante tal perspectiva, el 21 de abril de 1959 mediante Decreto Presidencial publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 30 del mismo mes y año, se creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal como un órgano de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para investigar y vigilar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes. En el Decreto citado destacan los siguientes puntos:

- a) El propósito del Gobierno Federal de lograr de los contribuyentes la observancia de las leyes fiscales y al mismo tiempo evitar molestias innecesarias o infundadas a los contribuyentes cumplidos.
- b) La integración de un Registro de Contadores Públicos autorizados por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para dictaminar con fines fiscales los estados financieros de los contribuyentes.
- c) El propósito del fisco de orientar su acción contra los defraudadores y evitar molestias e investigaciones innecesarias a los contribuyentes cumplidos que, mediante la asistencia técnica de contadores públicos designados por dichos contribuyentes, hace resaltar además su buena fe.
- d) El que a los dictámenes para efectos fiscales de los contribuyentes se dará crédito sin necesidad de practicar auditorías por parte de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, salvo las pruebas selectivas que dicha Dirección podrá realizar para comprobar si los dictámenes se ajustan a la disposiciones legales aplicables y a los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Fue de esta manera que en el decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal (DAFF) se incorporó una innovación dentro de los métodos de fiscalización de los contribuyentes: el dictamen de contador público para efecto fiscales. Es importante, por lo tanto, reconocer el gran beneficio que le reportó al

país el ampliar su capacidad fiscalizadora mediante este instrumento; y por su parte también a la profesión de contador público al otorgársele un gran reconocimiento y crédito con el nacimiento de dicho dictamen. Es conveniente aclarar que tal régimen de dictaminación quedó como optativo y no obligatorio, dejando la decisión a los contribuyentes el apegarse a él debido a los alicientes anteriormente señalados.

Además, con objeto de lograr mayor interés aun por parte de los contribuyentes, estos alicientes se ampliaron posteriormente al emitir la Subsecretaría de Ingresos de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público el oficio No. 102-119 de fecha 3 de enero de 1962, el cual fue publicado en el Diario Oficial de la Federación el día 18 del mismo mes y año. En ese oficio expresaba que aquel contribuyente que hubiere sido dictaminado por contador público ya no sería revisado por la DAFF en materia de Impuesto sobre la Renta en los ejercicios dictaminados, salvo que hubiese motivos para suponer que el contribuyente había incurrido en evasión de impuesto y no haya sido señalado en el dictamen.

Si bien es cierto que el decreto del 21 de abril de 1959 que estableció la Auditoría Fiscal Federal fue derogado por el Código Fiscal de la Federación que entró en vigor el 1 de abril de 1967, también es necesario mencionar que debido a que en este Código se incorporó el dictamen de contador público para efectos fiscales, esto dio mayor importancia a dicho dictamen, perfeccionando así lo estipulado en el decreto de abril de 1959, con la notoria diferencia de que en el Código se expresan en forma más conservadora, generalizada o menos específica, el crédito que se dará al dictamen y, de manera más amplia, las facultades de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para probar su veracidad. El artículo 85 del referido Código Fiscal es el que hizo alusión al dictamen para efectos fiscales, y del cual destacaron los siguientes aspectos:

- a) Que los hechos afirmados en los dictámenes de estados financieros para fines fiscales se presumirán ciertos, salvo prueba en contrario, si se reúne el siguiente requisito (además del que se refiere a que el contador público que dictamine esté registrado en la Secretaría de Hacienda y Crédito Público): que el dictamen se formule de acuerdo con las disposiciones fiscales y, en su defecto, conforme a las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptadas.
- b) Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá cerciorarse mediante revisión y pruebas selectivas del cumplimiento del requisito citado en el párrafo anterior.
- c) Que las opiniones o interpretaciones contenidas en los dictámenes no obligan a las autoridades fiscales, las que podrán ejercer directamente sus facultades de vigilancia y comprobación sobre los sujetos pasivos o res-

pensables solidarios, y expedir las liquidaciones de impuestos omitidos que correspondan.

Como se puede observar por lo mencionado en el párrafo a) anterior, en el Código Fiscal de la Federación se establece una prioridad de las disposiciones fiscales ante las normas y procedimientos de auditoría. Esto obedece al hecho de que las primeras emanan del Poder Legislativo y, en esta forma, el fisco da apoyo y énfasis a sus propias disposiciones sobre cualquier otro tipo de normas; es por ello que, aunque no se supongan contradicciones entre unas y otras, en caso de que llegaran a existir discrepancias (debido a que las disposiciones fiscales incluyeran preceptos más estrictos o diferentes de las normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados), deberá cumplirse, en primer término, con el contenido de dichas disposiciones.

Ya en años más recientes, en virtud de que al fisco, particularmente la actual Administración General de Auditoría Fiscal Federal (otrota Dirección de Auditoría Fiscal Federal), le toca establecer claramente el régimen de los contribuyentes dictaminados, en tal forma que las relaciones entre las tres partes involucradas - fisco, contribuyentes y contador público- se sujeten a un marco jurídico y técnico con base en el cual no haya lugar a confusiones como las que en los primeros años de ejercicio del dictamen de contador público para efectos fiscales se presentaron, se desprendió la necesidad de reglamentar el artículo 85 del Código Fiscal de la Federación, documento que salió publicado en el Diario Oficial de la Federación del día 11 de abril de 1980. A continuación una síntesis de su contenido por el interés que reviste para los efectos del tema ahora en estudio.

Considerados:

- Que es propósito del Gobierno Federal alentar el cumplimiento voluntario de las obligaciones fiscales de los contribuyentes.
- Que es necesario establecer un adecuado marco jurídico que regule los derechos y obligaciones de los contribuyentes que se acojan al régimen sobre estados financieros para fines fiscales, y de los contadores públicos que emitan dichos dictámenes.
- Que el dictamen relativo a estados financieros para fines fiscales emitido por contador público ha demostrado ser un instrumento útil en el proceso de fiscalización tanto para las autoridades fiscales como para los contribuyentes.

Acorde con las ideas anteriores, el reglamento de referencia contenía cinco áreas fundamentales como son:

1. Registro de contadores públicos;
2. Características formales de los avisos para presentar dictamen fiscal y sus elementos complementarios, como son casos de sustitución de contador público e impedimentos para dictaminar;
3. Requisitos formales y técnicos de presentación de dictámenes, estados financieros y anexos;
4. Procedimientos de revisión por parte del fisco; y
5. Efectos derivados de la inobservancia del Reglamento.

En el Diario Oficial de la Federación del 31 de diciembre de 1981 se publicó un Código de la Federación que entró en vigor en enero de 1983, el cual no tuvo cambios sustanciales en relación con lo establecido en el Código de 1967 y su correspondiente Reglamento.

A la fecha (1996), lo referente a dictámenes de contadores públicos para efectos fiscales se encuentra regulado por el Código Fiscal de la Federación y su correspondiente Reglamento haciéndose destacar que la condición optativa de acogerse los contribuyentes a dichos dictámenes, a partir del año de 1991 se vuelve obligatorio, en términos generales, para todas las personas físicas con actividades empresariales y las personas morales cuando se den cualquier de los siguientes supuestos: que en el ejercicio inmediato anterior hayan obtenido ingresos acumulables superiores a \$7'554,000.00, que el valor de su activo determinado en los términos de la Ley del Impuesto al Activo sea superior a \$15'107,000.00, o que por lo menos 300 de sus trabajadores les hayan prestado servicios en cada uno de los meses del ejercicio inmediato anterior.

## AUDITORIA INTERNA

Es aquella cuyo ámbito de su ejercicio se da por auditores que dependen, o son empleados, de la misma organización en que se practica. El resultado de su trabajo es con propósitos internos o de servicio para la misma organización. La auditoría interna abarca los tipos de auditoría administrativa, operacional y financiera.

La mejor forma de comentar el tema sobre auditoría interna es recurriendo a los pronunciamientos emitidos al respecto por The Institute of Internal Auditors con sede en los Estados Unidos de Norteamérica, institución que mayores avances ha logrado en esta materia ahora en estudio. (Como ya se comentó previamente, en el año de 1984 se constituyó el Instituto Mexicano de Auditores Internos,

organización, que al igual que otras muchas similares en diferentes países del mundo, está afiliada a The Institute of Internal Auditors y quienes han adaptado o adoptado los lineamientos de ésta para la práctica de la auditoría interna. Obviamente esta afiliación deriva en el uso y aceptación voluntaria de los pronunciamientos que les son aplicables en su propia esfera de influencia aportando, además, corrientes que tiendan a la unificación de criterios para el ejercicio de esta disciplina a nivel internacional).

Para el efecto, se acudirá al Marco de Responsabilidades de la Auditoría Interna emitido por The Institute of Internal Auditors en el año de 1981. El primer Marco apareció en el año de 1947; tuvo una segunda revisión en 1957; la tercera en el año de 1971; y la última en el señalado año de 1981. El Marco abarca los conceptos previamente establecidos e incluye los cambios que se consideraron necesarios a la luz de las circunstancias presentes de esta rama de la profesión de contador público.

En este Marco se encontrarán los elementos fundamentales que determinarán lo que se debe entender por auditoría interna ya que existen muchos y diversos puntos de vista, a título personal, de otros tantos estudiosos e investigadores sobre la materia; no se entrará a este análisis ni a tratar de calificar o evaluar cuáles son los mejores. Se comentará este tema bajo los criterios y pronunciamientos institucionales.

## **Marco de Responsabilidades de la Auditoría Interna**

### **Naturaleza.**

"Auditoría interna es una función independiente de evaluación establecida dentro de una organización, para examinar y evaluar sus actividades como un servicio a la misma organización. Es un control cuyas funciones consisten en examinar y evaluar la adecuación y eficiencia de otros controles".

### **Objetivo y Alcance**

"El objetivo de la auditoría interna consiste en apoyar a los miembros de la organización en el desempeño de sus actividades. Para ello la auditoría interna les proporciona análisis, evaluaciones, recomendaciones, asesoría e información concerniente con las actividades revisadas. Es objetivo también de la auditoría interna la promoción de un efectivo control a un costo razonable.

"El alcance de la auditoría interna considera el examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema de control interno de la organización y la

"La posición organizacional de la auditoría interna debe ser relevante para asegurar un amplio margen de cobertura de auditoría, y para asegurar acciones efectivas sobre los hallazgos y recomendaciones de auditoría.

"La objetividad requiere que los auditores internos tengan una actitud de independencia mental y una honesta confianza sobre el resultado de su trabajo. El establecer procedimientos, diseñar, instalar y operar sistemas no son funciones de auditoría; el llevar a cabo tales actividades presumen perder la objetividad de la auditoría".

## AUDITORIA ADMINISTRATIVA

**OBJETIVO.** Verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego al correcto funcionamiento de las fases o elementos del proceso administrativo y lo que incide en ellos. Es su objetivo también el evaluar la calidad de la administración en su conjunto.

Sin lugar a duda una de las auditorías que más se ha prestado a la controversia y divergencia de opiniones es la auditoría administrativa. La razón de ello puede ser provocado fundamental y principalmente por un exceso de celo profesional entre los que la practican: los contadores públicos y los licenciados en administración (tanto de empresas como en administración pública). La discusión se centra, básicamente, en una mutua y aparente "invasión de territorios" entre el alcance de la auditoría operacional y el de la auditoría administrativa.

El auditor operacional (contador público) defiende que el auditor administrativo (licenciado en administración) no tiene que abarcar en su revisión los aspectos operacionales que a aquél competen. El auditor administrativo, por su parte, no está de acuerdo en que el auditor operacional incluya en su revisión el aspecto administrativo. Y hay mucha razón de ello por ambas partes.

La supuesta "invasión" se nota más por parte del licenciado en administración; y prueba de esto es que en la bibliografía escrita sobre auditoría administrativa sus autores invariablemente recomiendan que el practicante de esta disciplina incluya en sus revisiones la cobertura de los aspectos operacionales de la entidad sujeta a auditoría. Por el lado de los estudiosos de la auditoría operacional también existen casos en que se recomienda, en el ejercicio de esta disciplina, la cobertura que los factores o elementos del proceso administrativo; sin embargo, estas referencias son las menos.

administrativa se debe ocupar de verificar, evaluar y promover el cumplimiento y apego al correcto funcionamiento de las fases o elementos del proceso administrativo y lo que incide en ellos; complementando su acción con la evaluación de la calidad de la administración en su conjunto.

## AUDITORIA OPERACIONAL

**OBJETIVO.** Promover eficiencia en la operación. Es su objetivo también el evaluar la calidad de la operación.

Al inicio de la década de los setentas hizo su aparición en el medio profesional, de gobierno y en el sector privado en México, una nueva especialidad del contador público; especialidad que, como novedad, fue bien recibida y elogiada gracias a las bondades que proyectaba su ejercicio y resultados en la práctica... y así sucedió, esta disciplina que en su origen fue motivo de duda, confusión e incertidumbre por no estar perfectamente definida y delineada vino a dar un gran cambio en la actividad del contador público y en las entidades en las que ofrece sus servicios. Cambio altamente positivo en virtud de que las expectativas se convirtieron en realidades en beneficio de quienes la practican y de los que se nutren con el resultado de la aplicación de esta disciplina; esta es: la auditoría operacional.

En los albores de este nuevo tipo de auditoría, como es lógico, era muy escasa la literatura u orientación institucional para ejercerla sobre bases firmes y consistentes; y lo poco que había escrito se contradecía entre un autor y otro creando más dudas y confusión que respuesta a las necesidades de orientación y guía de quienes intentaban practicarla. Pero como todo proceso en evolución, se fueron afinando los criterios y ahora existe más o menos cierta congruencia y unidad en cuanto a lo que es la auditoría operacional y lo que se puede esperar de ella; sin embargo, hay que tener presente que hoy en día todavía existen discrepancias sobre este tema entre algunos estudiosos, practicantes o filósofos de esta especialidad más del contador público (profesional éste que se adjudicó la paternidad de su ejercicio, aun cuando no es excluyente la participación de otras disciplinas).

Y así, fue apareciendo bibliografía que aborda este tema de manera muy profesional y convincente, vista, claro está, desde los ojos del autor o investigador en turno en función a su experiencia, extracción profesional, y muy particular y personal criterio sobre lo que considera es la auditoría operacional, su filosofía, su ejercicio y metodología de aplicación. Destacan de manera relevante los siguientes autores: Bradford Cadmus, Roy A. Lindberg y Theodore Cohn y los pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Auditores Internos y por el

Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su comisión en turno de auditoría operacional. También ha habido aportaciones muy valiosas por parte de algunos escritores y participantes con artículos para revistas técnicas especializadas en contaduría pública.

El que esto escribe también aportó sus consideraciones sobre lo que entiende y ha practicado en materia de auditoría operacional; y hoy, al igual que desde el año de 1979 en que presentó su primer trabajo conformado en libro, su tesis sigue siendo la misma, tesis que se ha reforzado con el transcurso del tiempo y con la afinación de criterios de otros estudiosos de la materia: La práctica de la auditoría operacional consiste en dar efecto a uno de los objetivos del control interno: la promoción de eficiencia de operación, complementándose con la evaluación a la calidad de la operación, y está apoyada en cuatro consideraciones básicas que ilustrarán de manera más clara lo que se debe entender por esta nueva especialidad del contador público, y nueva variante en la práctica de la auditoría en general:

Primera. La auditoría operacional es una actividad que conlleva como propósito fundamental el prestar un mejor servicio a la administración proporcionándole comentarios y recomendaciones que tiendan a mejorar la eficiencia y eficacia de las operaciones de una entidad.

Segunda. Aun cuando la costumbre ha asignado el nombre de auditoría operacional, en el ejercicio o en su práctica el auditor operacional no únicamente debe revisar la operación en sí, habrá de extenderse a la función de esa operación. Poniendo un ejemplo, si se revisa la operación de facturación, ésta se inicia, de hecho, en el departamento de embarques (así ya se entró a la operación de embarcar) y concluye al enviarse la factura para su cobro (en este momento el auditor debe cerciorarse que efectivamente es recibida, y automáticamente ya alcanzó la operación de crédito y cobranzas). Concluyendo: la auditoría operacional debe ser a una función operacional dada; en el ejemplo se denominará: auditoría operacional a la función de facturación.

Tercera. La auditoría operacional es un gran reto a la capacidad y calidad profesional del contador público como auditor operacional. Para una buena ejecución de esta técnica requiere introducirse en otras disciplinas como son, a manera de ejemplo: análisis de sistemas, ingeniería industrial (para revisar costos y producción), mercadotecnia (para revisar ventas), relaciones industriales (para revisar la administración de los recursos humanos), etcétera.

Cuarta. Concomitante con la conclusión anterior, puede surgir la duda de cómo un individuo, como el auditor operacional, que no tiene ningún entrenamiento específico sobre cierta área, puede ser útil. La respuesta a esta duda

descansa en los aspectos de control, lo cual es común a cualquier actividad operacional.

La prueba determinante de que cualquier actividad operacional es aquella que debe tener un propósito definido, es que éste se encuentre determinado por el grado de esfuerzo que se le debe aplicar para que sea alcanzado. En otras palabras, y hablando en términos de control, se requiere una definición clara de objetivos; así como contar con elementos para comparar lo que se está realizando contra esos objetivos con el propósito de determinar desviaciones y analizar y evaluar éstas para así poder tomar medidas correctivas acorde con las circunstancias.

El auditor operacional proporciona la experiencia y el cómo cubrir estas necesidades de trabajo combinando su acción con las de aquellas personas que conocen la naturaleza exacta de las actividades de la operación relativa. Para proporcionar esta ayuda y alcanzar un máximo de provecho, se deberán encontrar fórmulas para administrar esas operaciones de tal manera que provocan los mejores resultados o, lo que es lo mismo, alcanzar en forma óptima lo objetivos establecidos. En tal modo, los conocimientos en aspectos de control vienen a ser para el auditor operacional la puerta de acceso a las diferentes áreas operacionales, y serán la base de su contribución hacia cada directivo responsable de esas áreas.

## **AUDITORIA FINANCIERA**

**OBJETIVO.** Examen total o parcial de información financiera, y la correspondiente operacional y administrativa, así como los medios utilizados para identificar, medir, clasificar y reportar esa información.

Quien cuenta con información confiable, veraz, oportuna, completa; adquiere poder. Poder para hacer, para cambiar cosas y situaciones; para tomar mejores y bien soportadas decisiones. Un navegante no puede decidir rumbos para llegar a un destino si no cuenta con instrumentos que le informen cuál es la situación o lugar donde se encuentra, y los elementos de que dispone para alcanzar su propósito. Un administrador no alcanzará los objetivos, metas y misión de su organización si no tiene a su alcance los elementos informativos básicos e indispensables que le ayuden y soporten sus decisiones.

De aquí surge la vital importancia de la auditoría financiera como elemento de la administración que ayuda y coadyuva en la obtención y proporcionamiento de información contable-financiera, y su complementaria operacional y administrativa,

verificar la razonabilidad y con fiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración. De esta definición se determinan cuatro objetivos del control interno, mismos que se relacionan con cada tipo de auditoría y que son los siguientes, en la inteligencia de que para efectos del análisis que se está efectuando no llevan la misma secuencia de la definición apuntada:

Objetivo 1: Obtención de información financiera veraz y confiable: Auditoría Financiera.

Objetivo 2: Promoción de eficiencia en la operación de la entidad: Auditoría Operacional.

Objetivo 3: Que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas prescritas por la administración de la entidad: Elemento para la Auditoría Administrativa.

Objetivo 4: Protección de los activos de la entidad: Resultado de la observancia de los otros tres objetivos.

La corriente más moderna en materia de control interno dice que éste se divide en dos grandes áreas: control financiero-contable y control administrativo. La conjunción de ambas da lugar al Sistema Integral de Control Interno. Pues bien, este "Sistema" es uno e indivisible; o sea, en la verificación de la observancia de sus objetivos se deben cubrir los cuatro y no ver a cada uno en forma aislada, en cuyo caso se estaría entrando a una revisión "parcial" del control interno faltando así el auditor a su principio básico de vigilar por el Sistema en su conjunto.

Segundo. Existen ciertas bases de estudio, análisis y conocimiento que el auditor interno debe tener de la entidad a auditar; es decir, debe recorrer el mismo camino para identificarse con la entidad, así como para conocer la función sujeta a auditoría y las condiciones ideales (administrativas, operacionales y financieras) que deben prevalecer y que sirven de base para efectuar sus comparaciones y llegar a conclusiones.

Lo siguiente lleva a la siguiente reflexión: Si el auditor interno tiene que identificarse con la entidad, conocer la función que va a auditar y lo ideal que debe prevalecer en ella ¿no vale la pena que revise simultáneamente el aspecto administrativo, operacional y contable-financiero de la misma?; ¿no acaso su carácter y responsabilidad profesional le obligan a rendir un mejor servicio a la entidad que le paga por ello?

Tercero. No existe una línea perfectamente definida que indique en una revisión de auditoría interna dónde inicia y dónde termina la auditoría administrativa, la auditoría operacional y la auditoría financiera. Póngase por caso la revisión de los procedimientos (el primer problema que se encuentra es que habrá quien los llame procedimientos de operación y otros dirán que son administrativos); un procedimiento (como parte integrante de un sistema), por su lógica de acción es operativo, pero también está encuadrado dentro de disposiciones y políticas administrativas y obviamente por medidas elementales de protección de activos (una de ellas, de las más importantes, es que se encuentren registrados en la contabilidad).

Ahora bien, ¿Buscará el auditor interno operacional únicamente la eficiencia de operación y hará caso omiso de las disposiciones y políticas administrativas, así como las medidas adoptadas para la protección de activos?; ¿Evaluará y sancionará el auditor interno administrativo únicamente las disposiciones y políticas administrativas y pasará por alto verificar la promoción de eficiencia de operación y las medidas adoptadas (por contabilidad) para la protección de activos?; y, por último, ¿Se concretará el auditor interno financiero solamente a verificar la corrección y oportunidad de la información financiera, a evaluar las medidas protectoras de activos y se olvidará de promover la eficiencia de operación y de evaluar y asegurar adherencia a las políticas prescritas por la administración?

Cuarto. Los resultados de operación de una entidad se deben consignar en los estados financieros. Una de las fases de revisión de la auditoría financiera implica la revisión de las "transacciones" u "operaciones" (las que generan ingresos o costos y gastos) y que son registradas en las cuentas llamadas de resultados. Pero, para "operar" se debió contar con políticas o disposiciones administrativas que normaron esas operaciones; cítese, a manera de ejemplo: políticas de compra de materiales y suministros, planes y programas de producción, políticas de precios de venta, políticas de crédito, etcétera.

En síntesis, para auditar resultados de operación (consignados en estados financieros) se deben revisar las operaciones que les dieron efecto, y las disposiciones administrativas con base en las cuales se operó. Para revisar aspectos operacionales se debe recurrir a las mismas disposiciones administrativas que los gobiernan y cerciorarse que el resultado de esas operaciones esté correctamente contabilizado. Para revisar funciones administrativas habrá que recurrir a las operaciones para calificar qué tan efectivas han sido aquellas, además de analizadas en su conjunto en los estados financieros.

Quinto. Un problema lamentablemente común entre los auditores internos (llámense administrativos, operacionales o financieros) es que su trabajo lo desarrollan para satisfacerse ellos mismos y sus técnicas van encaminadas a aplicadas en función a su propia formación y trascendencia profesional; y así se tiene, por ejemplo, cuando una autoridad, con facultades para ello, ordena una auditoría, si el receptor de la orden es un licenciado en administración, de inmediato pensará en una auditoría administrativa; si es un contador público conservador dirá que va a hacer un trabajo de auditoría financiera; por último, si el receptor es un novel contador público dirá simple y llanamente que va a efectuar una auditoría operacional.

No habrá que olvidar, jamás, que seguramente a la autoridad que dio la orden de hacer una auditoría, a su grupo interno de auditoría, lo que menos le va a importar es cómo se llame ésta; ya que lo que desea saber es qué está sucediendo en determinada área de su organización, y entre más integral o completo sea el enfoque de revisión de su auditor será mejor; de igual manera, tampoco le interesará saber si se aplicaron enfoques de auditoría administrativa, operacional o financiera, pues sólo querrá, simple y sencillamente: Resultados.

**COROLARIO.** Como quedó asentado al inicio del presente apartado, conceptual, académica y doctrinalmente hablando sí se puede y se debe identificar cada tipo de auditoría; en la práctica se pueden conjugar los objetivos de las mismas para dar un servicio más completo y profesional. La auditoría integral debe tener un enfoque primario con revisión de aspectos complementarios; por ejemplo: auditoría operacional de la función de cuentas por cobrar cubriendo, complementariamente, los aspectos financiero-contables y los administrativos de esa misma función. La auditoría integral infiere la filosofía de un mayor servicio y calidad del mismo, que debe imperar en un auditor que depende en forma interna de una entidad.

## **AUDITORIA GUBERNAMENTAL**

**OBJETIVO.** Revisión de aspectos financieros, operacionales y administrativos en las dependencias y entidades públicas, así como el resultado de programas bajo su encargo y el cumplimiento de disposiciones legales que enmarcan su responsabilidad, funciones y actividades.

La auditoría gubernamental nació y se ha desarrollado como una necesidad más de vigilar el ejercicio de la actividad pública por medio de órganos de control expresa y formalmente establecidos para el efecto. Se ejerce en dos vertientes fundamentales: 1) a través de grupos de auditoría o de contra (internos) integrados a la organización a vigilar o controlar, normados por un órgano

supremo de control, y 2) directamente por este órgano de control, mismo que es creado y facultado o por los cuerpos legislativos correspondientes para cumplir con esta función. Como ejemplo de estos últimos se tiene a la Contaduría Mayor de Hacienda del Poder Legislativo del Gobierno Federal, la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo del Gobierno Federal, las Contadurías Mayores o de Glosa de los Poderes Legislativos estatales, y las contralorías o grupos de auditoría de los gobiernos estatales y municipales.

Para un mejor entendimiento del cómo se ejerce la auditoría gubernamental, cítese el caso de la secretarías de estado o dependencias del gobierno federal cuyos titulares nombran a los responsables de sus respectivos órganos de control, pero la normatividad en éstos es facultativa de la Secretaría de Contraloría y Desarrollo Administrativo del Gobierno Federal quien, a su vez, lo ejerce bien sea directamente o por medio de los órganos señalados en primer término.

El aspecto técnico del ejercicio de la auditoría gubernamental no difiere en gran forma de los conceptos y criterios de los diversos tipos de auditoría tratados en capítulos anteriores; pero la gran diferencia de esta auditoría en relación con las demás (exceptuando la auditoría fiscal), es que se ejerce al amparo, respeto y apego a las disposiciones jurídicas o marco legal aplicables a las entidades públicas susceptibles de ser vigiladas por este medio ya la investidura que este mismo marco otorga y faculta a los órganos de control y vigilancia para el ejercicio de su función.

## **Clasificación de la Auditoría Gubernamental**

### **POR SU AMBITO**

**Auditoría Interna.** Es la auditoría que realiza el personal adscrito a la propia dependencia o entidad. Su importancia radica en que se constituye en el instrumento de control interno que revisa, analiza, diagnostica y evalúa el funcionamiento de otros controles, proporcionando a los responsables de la dirección y operación, información coadyuvante sobre el resultado de su gestión y propiciando, en su caso, la adopción de medidas que tiendan a mejorar la eficiencia en la administración de los recursos, así como la eficacia en el logro de las metas y objetivos asignados.

Al tender la administración pública al fortalecimiento del esquema de participación corresponsable de los tres diferentes niveles de gobierno para propiciar una mayor agilidad y efectividad de la gestión pública, es necesario que, paralelamente, se apoyen y optimicen los sistemas de autocontrol que tienen establecidos en lo particular las dependencias y entidades. Por ello, la auditoría

interna adquiere mayor importancia ya que se constituye en el mecanismo idóneo para determinar si los sistemas establecidos de autocontrol funcionan adecuadamente.

La auditoría interna debe analizar y evaluar los procesos de administración, aprobación, contabilización y, en general, los que dan origen a la toma de decisiones, sin intervenir en la ejecución de ellos y cuando, como parte de sus funciones, participe en actividades específicas como por ejemplo la toma de inventarios físicos, entrega-recepción de funcionarios, remates, bajas y otros actos similares, su acción debe constreñirse a testificar u observar.

La auditoría interna requiere tener libre acceso a cualquier operación o actividad que amerite un examen; es necesario que dependa directamente de la máxima autoridad de la dependencia o entidad con objeto de que cuente con la suficiente independencia de acción y el apoyo necesario. Para el desarrollo de las actividades de auditoría interna, es indispensable que exista una estrecha coordinación y efectiva comunicación con las diferentes unidades de la dependencia o entidad para propiciar que las acciones de revisión se desarrollen bajo un esquema de participación conjunta.

El concepto auditoría interna en sus orígenes fue concebido como una técnica para ser aplicada y dar servicio a organizaciones del sector privado; la evolución en materia de control en la administración pública provocó su paulatina y, actualmente total aplicación en ésta. Con un ánimo semántico a efecto de establecer un marco de comparación, en años recientes se acuñó el término contraloría interna a los grupos de auditoría interna establecidos en las dependencias y entidades gubernamentales. La filosofía de acción y actuación de la contraloría interna en el sector público es idéntica a la auditoría interna en el sector privado.

Auditoría Externa. Tradicionalmente se ha identificado a la auditoría externa como la practicada por contadores públicos independientes a la dependencia o entidad, con objeto de emitir una opinión sobre la situación financiera y resultados de operación que guarda el ente auditado. Es correcto; pero no es todo.

Bajo ese enfoque primigenio, el tipo de revisiones que se practican ha sido orientado hacia la emisión de un dictamen sobre la razonabilidad de los estados financieros de las entidades del sector paraestatal. A esta actividad se le denomina auditoría de estados financieros que sólo es realizada por contadores públicos ajenos a la dependencia o entidad auditada bajo las normas, procedimientos y pronunciamientos emitidos por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Sin embargo, el concepto auditoría externa no se circunscribe únicamente a los profesionales referidos ya que en muchas ocasiones se recurre a especialistas en otras materias que no guardan ninguna relación laboral con la dependencia o entidad auditada, y que tampoco son contadores públicos para que lleven a cabo exámenes y revisiones con un criterio imparcial e independiente, y emitan una opinión o dictamen sobre los resultados de su trabajo. Ilustrativo de estos casos son las auditorías externas que se realizan a obras de infraestructura o instalaciones con alto grado de especialidad.

Además, las acciones de fiscalización y auditoría que ejercen los órganos técnicos de la Cámara de Diputados: Contaduría Mayor de Hacienda, caso federal; Contadurías Mayores o de Glosa de los estados, tienen una connotación eminentemente externa, dado que no guardan ninguna dependencia o vínculo laboral con las dependencias o entidades que auditan.

### POR SU TIPO

En diferentes documentos y eventos se han expresado diversos criterios y acepciones para denominar a las revisiones específicas que se hacen de las operaciones de gobierno, manejando términos como auditorías administrativas, presupuestales, técnicas, legales, de eficiencia, operacionales, de sistemas, etc.; sin embargo, no siempre se concibe de igual forma el contenido y alcance que tiene cada una de ellas, por lo que es necesario establecer una convención de los términos que se manejan en la auditoría gubernamental y lo que debe entenderse por cada uno de ellos (esta definición es congruente con los objetivos señalados en cada uno de los diversos tipos de auditoría tratados previamente). Por lo tanto, se han establecido los siguientes tipos de auditoría:

**Auditoría Financiera.** Es aquella que comprende el examen de las transacciones, operaciones y registros financieros con objeto de determinar si la información financiera que se produce es confiable, oportuna y útil (en el caso de la auditoría de estados financieros, o externa financiera para seguir con la tónica del apartado, es el contador público independiente quien emite el dictamen correspondiente).

**Auditoría Operacional.** Este tipo de auditoría comprende el examen de la eficiencia obtenida en la asignación y utilización de los recursos financieros, humanos y materiales, mediante el análisis de la estructura organizacional, los sistemas de operación y los sistemas de información. Los aspectos fundamentales de esta auditoría son determinar si:

1. La estructura organizacional de la dependencia o entidad reúne los requisitos, elementos y mecanismos necesarios para cumplir con los objetivos

que garantizaran el adecuado uso de los recursos ministrados; si fue entregada a satisfacción de la autoridad contratante y/o comunidad beneficiada con la obra.

La auditoría de obras adquiere una gran relevancia merced a que la obra pública es un rubro dentro de los egresos de la administración pública a la que se le asigna una gran cantidad (sino es la que más) de recursos.

Auditoría de Legalidad. Tiene como finalidad revisar si la dependencia o entidad, en el desarrollo de sus responsabilidades, funciones y actividades, ha observado el cumplimiento de disposiciones legales que le sean aplicables (leyes, reglamentos, decretos, acuerdos, circulares, normatividad, etcétera).

### POR SU CONTEXTO

Auditoría Integral. Cuando en una misma asignación de auditoría concurren los seis tipos de auditoría recién descritos (financieras, operacionales, administrativas, de resultado de programas, de obra y de legalidad), se le denominará auditoría integral. Suele considerarse también auditoría integral cuando se excluye de la revisión integral al aspecto auditoría de obras en virtud del alto grado de especialidad que ésta reviste y que, por lo general, es otro perfil de auditores (ingenieros civiles, arquitectos) quienes la practican.

Auditoría Parcial. Será aquella en la que se practique un solo tipo de auditoría.

### POR SU APLICACIÓN

Las auditorías podrán realizarse a diferentes niveles, en atención al objetivo u objetivos que se persiguen en la revisión, pudiendo practicarse auditorías a unidades, programas o actividades.

Auditoría a Unidades. Se entenderá por unidad, aquella área que tiene asignado un programa o conjunto de programas encaminados al logro de determinados objetivos y metas de la dependencia o entidad. Las unidades, atendiendo al tipo de actividades que realizan, se clasifican en:

Unidades Sustantivas. Aquellas que realizan funciones tendentes a lograr en forma específica los objetivos para los cuales fue creada la dependencia o entidad.

Unidades Adjetivas o de Apoyo Administrativo. Aquellas que realizan funciones de tipo administrativo en apoyo de los objetivos de las unidades sustantivas.

Las unidades podrán ser una dirección general, una dirección de área, una subdirección, un departamento, etc. En el caso de que las unidades tengan asignados dos o más programas, el alcance de la revisión comprenderá la totalidad de los programas bajo la responsabilidad de la unidad sujeta a auditoría.

**Auditoría a Programas.** El siguiente nivel de la clasificación de la auditoría gubernamental por su aplicación, es el de la auditoría a programas, que comprende la revisión del conjunto de funciones y actividades que integran un programa específico asignado a una o varias unidades. En este caso se revisará aquel programa, subprograma, proyecto, etc., que esté establecido en la estructura programática del presupuesto, excluyéndose los otros que pudieran estar bajo la responsabilidad de la misma unidad.

**Auditoría de Actividades.** El alcance que comprende este nivel de auditoría, está circunscrito a la revisión de aquellos aspectos que se identifiquen con el objetivo específico a examinar y que sean diferentes a unidad o programas; por ejemplo, en el sistema descentralizado de pagos se encuentra que en su funcionamiento intervienen varias unidades que, en determinados aspectos, tienen injerencia con el pago de remuneraciones al personal (recursos humanos, contabilidad, presupuesto, cómputo, etcétera).

## **1.5. NORMAS DE AUDITORIA.**

Todas las profesiones tienen normas técnicas y de ética que guían a sus miembros en el cumplimiento de sus deberes y en sus relaciones con los diversos grupos con los cuales entran en contacto. Asimismo, todas las profesiones tienen medios para hacer cumplir esas normas. En este tema se presentan y examinan las normas técnicas de la profesión de auditor o, más específicamente, de la profesión de contador público relacionadas con la práctica de una auditoría (normas de auditoría generalmente aceptadas) y los principios de ética que guían a los auditores profesionales en sus relaciones de trabajo con sus clientes, sus colegas y el público. El cumplimiento con las normas técnicas y los principios de ética de la profesión se logra a través de diversos mecanismos creados por el AICPA y, por las asociaciones estatales de contadores públicos, los consejos estatales de contabilidad, la SEC, los tribunales y las firmas mismas de contadores, todos los cuales se examinarán más adelante.

La auditoría es una actividad profesional. En este sentido 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.<sup>7</sup>

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 los servicios del auditor y de las que utilizan el resultado de su trabajo. En alguna época se pensó que ese nivel profesional podría lograrse estudiando y estableciendo procedimientos mínimos obligatorios para el desempeño del trabajo de auditoría. Sin embargo, pronto la experiencia y las características de la actividad profesional demostraron la imposibilidad práctica de lograr este objetivo.<sup>8</sup>

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.<sup>9</sup>

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, sí, en cambio, 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"<sup>10</sup>

En la relación entre cliente y profesional, el cliente confía en el propio profesional, no sólo en el sentido de su capacidad técnica, sino también, y en

<sup>7</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>8</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>9</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>10</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

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 que existan normas que definan las cualidades personales que debe reunir el profesional.<sup>11</sup>

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 credibilidad 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 depende ni de la voluntad personal del auditor ni de la voluntad personal 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 determinadas normas de calidad.<sup>12</sup>

Por consiguiente, la existencia de las normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuente los siguientes dos hechos:

- La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- La auditoría tiene características y finalidades propias le son conaturales.

## **Definición.**

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 este trabajo.<sup>13</sup>

## **Clasificación:**

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo.
- c) Normas de información.

---

<sup>11</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>12</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>13</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

## **Normas Personales.**

Las normas personales se refieren a las cualidades que el auditor debe tener para poder asumir, dentro de las exigencias que el carácter profesional de la auditoría impone, un trabajo de este tipo. Dentro de estas normas existen cualidades que el auditor debe tener preadquiridas antes de poder asumir un trabajo profesional de auditoría y cualidades que debe mantener durante el desarrollo de toda su actividad profesional.<sup>14</sup>

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

El trabajo de auditoría, cuya finalidad es la de rendir una opinión profesional independiente, debe ser desempeñado por personas que, teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido, tengan entrenamiento técnico adecuado y capacidad profesional como auditores.<sup>15</sup>

### **Cuidado y diligencia profesional**

El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictamen o informe.<sup>16</sup>

### **Independencia**

El auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.<sup>17</sup>

## **Normas de ejecución del trabajo.**

Al tratar las normas personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia. Aun 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

<sup>14</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>15</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>16</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>17</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

diligencia, son los que constituyen las normas denominadas de ejecución del trabajo.<sup>18</sup>

### **Planeación y supervisión**

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y, si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados en forma apropiada.<sup>19</sup>

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

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.<sup>20</sup>

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

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 opinión.<sup>21</sup>

### **Normas de Información.**

El resultado final del trabajo del auditor es su dictamen o informe. Mediante él, pone en conocimiento de las personas interesadas los resultados de su trabajo y la opinión que se ha formado a través de su examen. El dictamen o informe del auditor es en lo que va a depositar la confianza de los interesados en los estados financieros para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa. Por último, es principalmente, a través del informe o dictamen, como el público y el cliente se dan cuenta del trabajo del auditor y, en muchos casos, es la única parte, de dicho trabajo que queda a su alcance.<sup>22</sup>

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente y para los interesados que van a descansar en él, hace necesario

<sup>18</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>19</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>20</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>21</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>22</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

que también se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del informe o dictamen correspondiente. A esas normas las clasificamos como normas de dictamen e información y son las que se exponen a continuación.<sup>23</sup>

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

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 adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.<sup>24</sup>

### **Bases de opinión sobre estados financieros**

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 qué consisten las desviaciones y su efecto cuantificado sobre los estados financieros.

En boletines específicos se establecen los pronunciamientos relativos a las normas personales, de ejecución de trabajo y de información.

---

<sup>23</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>24</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

## **1.6. Técnicas y procedimientos de auditoría.**

### **Técnicas de auditoría.**

#### **Concepto:**

Las técnicas de auditoría a tratar en el presente apartado están orientadas fundamentalmente hacia la auditoría de estados financieros; sin embargo, es de observar que son de aplicación general a cualquier tipo de auditoría.

Estas técnicas emanan del Boletín 5010 de Normas y Procedimientos de Auditoría elaborado por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos. Se harán transcripciones con el debido crédito a dicha fuente.

Técnicas de Auditoría son los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para buscar la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

#### **Objetivo.**

Su objetivo consiste en proporcionar elementos técnicos que puede utilizar el auditor para obtener la información necesaria que fundamente su opinión profesional sobre la entidad sujeta a su examen.

#### **Clasificación.**

- a) Estudio general.
- b) Análisis.
- c) Inspección.
- d) Confirmación.
- e) Investigación.
- f) Declaración.
- g) Certificación.
- h) Observación.
- i) Cálculo.

#### **Estudio General.**

Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la

empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del contador público que, basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar, situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. Por ejemplo, el auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones de los asientos anotados en la cuenta y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en ella. En forma semejante, el auditor puede darse cuenta de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los estados de resultados del ejercicio anterior y del actual. Esta técnica sirve de orientación para la aplicación de otras técnicas por lo que, generalmente, deberá aplicarse antes de cualquier otra.

El estudio general deberá aplicarse con mucho cuidado y diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez, para asegurar un juicio profesional sólido y amplio.<sup>25</sup>

### **Análisis.**

Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades, homogéneas y significativas.<sup>26</sup>

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer cómo se encuentran integrados, y puede ser básicamente de dos clases:<sup>27</sup>

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

<sup>25</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>26</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>27</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

saldo de la cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta. Cuando este es el caso, se pueden analizar solamente aquellas partidas que al final quedaron formando parte del saldo neto de la cuenta. El detalle de estas partidas y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo.<sup>28</sup>

- b) Análisis de movimientos. En otras ocasiones los saldos de las cuentas se forman no por compensación de partidas, sino por acumulación de ellas, como por ejemplo en las cuentas de resultados; aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra los movimientos deudores, o bien que por razones particulares no convenga hacerlo. En este caso el análisis de la cuenta debe hacerse por agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia cuenta.<sup>29</sup>

### **Inspección.**

Examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros<sup>30</sup>

En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos del activo, los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.<sup>31</sup>

En igual forma, algunas de las operaciones de la empresa o sus condiciones de trabajo pueden estar registradas en títulos, documentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación

<sup>28</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>29</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>30</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>31</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar, mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.<sup>32</sup>

### **Confirmación.**

Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentre en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.<sup>33</sup>

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas.<sup>34</sup>

- Positiva. Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están conformes como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación, preferentemente para el activo.
- Negativa. Se envían datos y se pide contestación, sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo.
- Indirecta, ciega o en blanco. No se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.<sup>35</sup>

A efecto de que el lector comprenda con mayor amplitud el uso de las confirmaciones positiva; negativa e indirecta, ciega o en blanco, en el Apéndice A de este texto se muestran modelos de solicitud de confirmación de saldos.

### **Investigación.**

Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.<sup>36</sup>

<sup>32</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>33</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>34</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>35</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>36</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. Por ejemplo, el auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa.<sup>37</sup>

### **Declaración.**

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo ameritan.<sup>38</sup>

Conviene hacer notar que, aun cuando la declaración es una técnica de auditoría conveniente y necesaria, su valdez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron injerencia en la formulación de los estados financieros que se están examinando.

### **Certificación.**

Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.<sup>39</sup>

### **Observación.**

Presencia física de cómo se realizan ciertas operaciones o hechos.<sup>40</sup>

### **Cálculo.**

Verificación matemática de alguna partida.<sup>41</sup>

Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.<sup>42</sup>

<sup>37</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>38</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>39</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>40</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>41</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>42</sup> INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C. "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas. Por ejemplo, el importe de los intereses ganados que puede haber sido originalmente calculado sobre la base de cálculos mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo.

## **Procedimientos de auditoría.**

### **Concepto:**

Las referencias básicas acerca de los procedimientos de auditoría contemplados en este apartado, al igual que las técnicas de auditoría, se refieren a la auditoría de estados financieros, y su uso es aplicable o adaptable a cualquier tipo de auditoría. Dichas referencias están tomadas del Boletín 5010 de Normas y Procedimientos de Auditoría de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar una partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva. Por lo que, en la práctica, la combinación de dos o más técnicas de auditoría da origen a los denominados Procedimientos de Auditoría. La conjugación, en la práctica, de dos o más procedimientos de auditoría, deriva en Programas de Auditoría. Y el conjunto de programas de auditoría da lugar al de Auditoría.

### **Objetivo:**

Su objetivo es la conjugación de elementos técnicos cuya aplicación servirá de guía u orientación sistemática y ordenada para que el auditor pueda allegarse de elementos informativos que, al ser examinados, le proporcionarán bases para rendir su informe o emitir su opinión.

## **Clasificación.**

Los procedimientos de auditoría se pueden clasificar en dos grandes grupos: los de aplicación general que son recomendables para cualquier tipo de auditoría y entidad en que se practique; y los de aplicación específica que tendrán que ser diseñados ex profeso para cada tipo de auditoría y, a su vez, adaptarlos en función de las características de la entidad sujeta a intervención.

En seguida se detallan los números y nombres de boletines emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos para el caso de la auditoría de estados financieros. Al tenor del párrafo precedente, los boletines de procedimientos de auditoría de aplicación general son ampliamente recomendables para otros tipos de auditoría, además de la referida de estados financieros; y los boletines de aplicación específica, aun cuando están diseñados para la auditoría multimencionada, son un buen modelo para que el practicante de cualquier otro tipo de auditoría se apoye en ellos para el diseño de sus propios procedimientos acordes a sus necesidades. Obviamente se recomienda al lector, el análisis y estudio de los boletines señalados a efecto de que capte en toda su dimensión el mensaje aquí señalado.

### **Procedimientos de auditoría de Estados Financieros de aplicación general.**

- 5010. Procedimientos de Auditoría de Aplicación General.
- 5020 El Muestreo en la Auditoría
- 5030 Metodología para el Estudio y Evaluación del Control Interno.
- 5040 Procedimientos de Auditoría para el Estudio y Evaluación de la Función de Auditoría Interna.
- 5050 Utilización del Trabajo de un Especialista.
- 5060 Partes Relacionadas.
- 5070 Comunicaciones entre el Auditor Sucesor y el Auditor Predecesor.
- 5080 Efectos del Procesamiento Electrónico de Datos (PED) en el Examen de Control Interno.

### **Procedimientos de auditoría de Estados Financieros de aplicación específica.**

- 5100 Efectivo e Inversiones Temporales.
- 5110 Ingresos y Cuentas por Cobrar.
- 5120 Inventarios y Costo de Ventas.
- 5130 pagos Anticipados.
- 5140 Procedimientos de Auditoría Relacionados con Estados Financieros

Consolidados y Combinados, y con la Valuación de Inversiones Permanentes en Acciones.

- 5150 Inmuebles, Maquinaria y Equipo.
- 5160 Intangibles.
- 5170 Pasivos.
- 5180 Estimaciones Contables.
- 5190 Capital Contable.
- 5200 Gastos.
- 5210 Examen de Remuneraciones al Personal.
- 5220 Contingencias No Cuantificables y Compromisos.
- 5230 Hechos Posteriores.
- 5240 Procedimientos de Auditoría Aplicables a una Revisión Limitada sobre Estados Financieros Intermedios.
- 5250 Procedimientos de Auditoría Relativos a la Opinión sobre el Control Interno Contable.
- 5260 Comprobación del Reconocimiento de los Efectos de la Inflación en los Estados Financieros.
- 5270 Utilización del Trabajo de Otros Auditores.

#### **Otras declaraciones de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.**

- 6010 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Ingresos
- 6020 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Compras
- 6030 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Producción
- 6040 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Nóminas
- 6050 Guía para el Estudio y Evaluación del Control Interno del Ciclo de Tesorería.
- 6060 Muestreo Estadístico en Auditoría.
- 6070 Consideraciones en la Auditoría de Negocios Pequeños.
- 6080 para Confirmar la Prestación de Servicios de Auditoría.

#### **Naturaleza de los Procedimientos de Auditoría.**

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y, en general, los detalles de operaciones de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de estados financieros. Por esta razón el

### **Objetivo del boletín**

El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el examen del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo, los cuales deberán ser diseñados por el auditor en forma específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa.

### **Objetivos de auditoría**

Los objetivos de los procedimientos de auditoría relativos a inmuebles, maquinaria y equipo son los siguientes:

- a) Comprobar que existan y estén en uso.
- b) Verificar que sean propiedad de la empresa.
- c) Verificar su adecuada valuación. Comprobar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables.
- d) Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y en el cálculo de la depreciación.
- e) Determinar los gravámenes que existan.
- f) Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros.

### **Control Interno**

El estudio y la evaluación del control interno deberán efectuarse conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de esta Comisión. Consecuentemente, deben cumplirse los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, incluyendo los que sean aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al proceso electrónico de datos (PED).

Ejemplos de aspectos a considerarse en la revisión, estudio y evaluación de la efectividad del control interno sobre los inmuebles, maquinaria y equipo, en forma enunciativa pero no limitativa, incluyen los controles claves, los cuales deberán dirigirse a:

- a) Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa.

En términos generales, por su importancia, la dirección de la empresa deberá autorizar el método y políticas de valuación, incluyendo las relativas a capitalización, actualización, depreciación, etcétera.

## BOLETÍN 5150. INMUEBLES. MAQUINARIA Y EQUIPO

El objetivo del presente boletín es establecer los procedimientos de auditoría recomendados para el en del rubro de inmuebles, maquinaria y equipo. los cuales deberán ser diseñados por el auditor en específica en cuanto a su naturaleza, oportunidad y alcance, tomando en cuenta las condiciones y características de cada empresa".

### PREGUNTAS

1. ¿Consideró el auditor que los objetivos de los procedimientos de auditoría en este rubro son los siguientes?:

SI	NO	REF
----	----	-----

a)	¿Comprobar que existan y estén en uso?			
b)	¿Verificar que sean propiedad de la empresa?			
c)	¿Verificar su adecuada valuación?			
d)	¿Comprobar que el cómputo de la depreciación se haya hecho de acuerdo con métodos aceptados y bases razonables?			
e)	¿Comprobar que haya consistencia en el método de valuación y en el cálculo de la depreciación?			

SI	NO	REF
----	----	-----

f)	¿Determinar los gravámenes que existan?				
g)	¿Comprobar su adecuada presentación y revelación en los estados financieros?				
2.	Al efectuar el estudio y evaluación del control interno conforme a lo dispuesto en el Boletín 3050 de la Conpa, ¿Verificó el auditor que la empresa cumpla los objetivos relativos a autorización, procesamiento y clasificación de transacciones, salvaguarda física y de verificación y evaluación, que incluye los aplicables a la actualización de cifras y a los controles relativos al Proceso electrónico de datos?				
a)	¿Autorización del método de valuación seleccionado por la empresa?				
b)	¿Aprobación de la administración para adquirir, vender, retirar, destruir o gravar activos?				
c)	¿Segregación adecuada de las funciones de adquisición, custodia y registro?				
d)	¿Existencia de procedimientos para comprobar que se hayan recibido y registrado adecuadamente los bienes adquiridos?				
e)	¿Existencia de archivos de documentación?				
f)	¿Existencia de reglas para distinguir las adiciones de aquellos gastos por conservación y reparaciones?				

SI	NO	REF
----	----	-----

-	¿Cuando se practique avalúo por perito independiente o, excepcionalmente, cuando sea practicado por personal de la empresa, se debe contar con expedientes en donde se controlen los avalúos internos o externos y, en su caso, archivos de documentación necesaria para respaldar los internos, tales como: cotización de precios recientes, estudios de costos de reposición, etcétera?			
+	¿Documentación que permita la identificación de los valores actualizados de todos los bienes y su depreciación acumulada y la del periodo según los informes de los valuadores, con los datos contenidos en sus respectivos registros?			
+	¿Estimación de la vida útil en función del tiempo de servicio remanente en la empresa y su valor de desecho?			
+	¿En los casos en que se apliquen índices generales o específicos de precios, la empresa deberá mantener expedientes en los cuales se documenten los análisis de partidas clasificadas por antigüedad, cálculos y los índices utilizados, así como la evidencia de que éstos se han obtenido de una fuente apropiada?			

SI	NO	REF
----	----	-----

- ¿Las políticas en cuanto al monto y naturaleza de las partidas a ser capitalizadas, así como los cambios importantes en relación con dichas políticas?			
- ¿Estimaciones que afectan el valor neto en libros de los activos (depreciación, avalúos, determinación del valor de uso, etc.)?			
- ¿Cambios en los métodos de depreciación de los activos?			
- ¿Existencia de capacidad no utilizada significativa o de activos no utilizados?			
- ¿Existencia de gravámenes sobre los activos o limitaciones en cuanto a su disponibilidad?			
- ¿Falta de identificación física de los activos a través de etiquetas, marbetes, etc.?			
- ¿Falta de control sobre la localización física de los activos?			
- ¿Existencia de obligaciones por contratos para la adquisición o construcción de activos?			
- ¿Existencia de activos en poder de terceros o recibidos de terceros?			
- ¿Activos vendidos y no dados de baja en la contabilidad?			

SI	NO	REF
----	----	-----

	+ ¿Asignación de responsabilidad y líneas de autoridad?			
	+ ¿Existencia de modos de control, registros y archivos?			
<b>15</b>	Respecto a la verificación de la existencia e integridad, ¿efectuó el auditor las siguientes pruebas?:			
a)	¿Examen de las adquisiciones, investigando si representan activos nuevos o reposiciones y comprobar, en su caso, que los bienes sustituidos hayan sido dados de baja adecuadamente en la contabilidad?			
b)	¿Inspección física para comprobar que los bienes registrados existan y estén en uso?			
c)	¿Al efectuar la inspección en la planta, consideró aquellos bienes cuyo estado físico denote abandono, deterioro o imposibilidad de utilización, para posteriormente verificar su adecuado registro a su valor de uso o realización?			
d)	¿Comprobación de que si se efectúan recuentos físicos periódicos de los bienes del activo, las bajas detectadas hayan sido ajustadas?			
e)	¿Cerciorarse de que los bienes en proceso se encuentren aún inconclusos y no estén siendo utilizados?			

SI	NO	REF
----	----	-----

	- ¿La aplicación de otros costos incurridos, como puede ser el caso del costo integral de financiamiento capitalizado durante la fase operacional?			
	- ¿Las erogaciones reales, comparándolas con las aprobadas y, en su caso, obteniendo de los funcionarios de la empresa aclaraciones sobre las diferencias importantes?			
	+ ¿Proceso de construcción?			
	+ ¿Venta de construcción en curso a productos acabados?			
	+ ¿Su adecuada custodia?			
	+ ¿La adecuada segregación de funciones?			
	+ ¿Asignación de responsabilidad y líneas de autoridad?			
	+ ¿Existencia de modos de control, registros y archivos?			
17	En relación con los procedimientos anteriores, ¿el auditor se cercioró de que no se hayan capitalizado erogaciones que deban considerarse como gastos de mera conservación y reparación, de conformidad con principios de contabilidad?			
18	¿Verificó el auditor la determinación de la actualización del costo histórico, de su depreciación acumulada y su correspondiente efecto en los resultados del ejercicio?			

SI	NO	REF
----	----	-----

d)	¿Conocer la base técnica usada por el perito valuador y resultado de los trabajos desarrollados por la empresa para comprobar que las cifras fuesen confiables. a fin de evaluar si el informe da razonablemente el valor neto de reposición de los bienes, su vida útil remanente y valor de desecho?			
e)	¿Se aseguró de que el avalúo esté documentado en un informe emitido por el perito y de que la empresa cuenta con un resumen de los métodos y supuestos empleados en el trabajo desarrollado, consultando los papeles de trabajo del valuador en los casos en que se considere procedente?			
f)	¿Verificar que el cálculo técnico de la revaluación asigne valores específicos a los distintos bienes en existencia o grupos de bienes homogéneos, actualizando el costo, la depreciación acumulada y la del año de cada uno de ellos, y de que no se haya efectuado únicamente una estimación en forma global?			
g)	¿Comparar los registros del activo fijo al costo, con la relación detallada del avalúo, para comprobar que los valores actualizados incluyen todos los bienes del activo fijo contabilizados en libros?			

SI	NO	REF
----	----	-----

h)	¿Comprobar que la depreciación acumulada y del periodo sea congruente, tanto con los valores actualizados prevalecientes en el misma, como con la vida útil (total, transcurrida y remanente) de los bienes?				
22	Respecto a avalúos hechos por la empresa,				
a)	¿Comprobó el auditor, los elementos objetivos que soporten la razonabilidad de las cifras de su estudio?				
b)	¿Que exista personal que posea un conocimiento profundo de los activos a revaluar en lo tocante a su costo, tecnología y estado físico o bien, que por su naturaleza se disponga de elementos objetivos y prácticos para determinar su valor de reposición?				
c)	¿Los procedimientos anotados para el caso de la revisión de los avalúos practicados por perito independiente para juzgar si la empresa cuenta con razones válidas que justifiquen este procedimiento?				

SI	NO	REF
----	----	-----

d)	¿Que cuando existan indicios de que los valores actualizados de los activos fijos (determinados por cualquiera de los métodos de actualización) sean excesivos en proporción con su valor de uso (monto de los ingresos potenciales que se espera razonablemente obtener como consecuencia de la utilización de tales activos), se haga la reducción correspondiente del valor actualizado?			
e)	¿Qué importes de activos fijos que se proyecte vender o desechar en un futuro inmediato, no exceden a su valor de realización?			
f)	¿Que la utilidad o pérdida resultante de ventas o retiros de activos haya sido correctamente registrada y se haya cancelado la depreciación acumulada correspondiente hasta la fecha de venta o retiro?			
g)	¿La autorización de la baja y su precio autorizado de venta, así como los cálculos de la depreciación, para determinar la utilidad o pérdida resultante, vigilando que el valor neto en libros haya sido cancelado correctamente?			
h)	¿Con el personal adecuado de la empresa, sobre posibles movimientos importantes que físicamente hayan ocurrido en el activo fijo, para verificar que se hayan registrado?			

SI	NO	REF
----	----	-----

i)	¿Que el tratamiento de las herramientas y moldes, adaptaciones o mejoras y reparaciones mayores, se hayan efectuado de acuerdo con las políticas contables establecidas y en forma consistente?			
k)	¿La depreciación mediante pruebas selectivas de los cálculos individuales en los registros de la empresa, en caso de no poder efectuar cálculos globales?			
l)	¿Con especial cuidado el valor de desecho, así como la exclusión de las partidas totalmente depreciadas?			
m)	¿Los cargos a resultados por mantenimiento y reparación, para comprobar que no incluyan partidas de activo?			
n)	¿Los bienes están adecuadamente protegidos y asegurados?			
o)	¿Los gravámenes, restricciones y compromisos?			
23	En el caso de auditorías iniciales, ¿extendió el auditor su revisión a ejercicios anteriores, en cuanto al examen de la documentación comprobatoria, criterios o políticas de capitalización, métodos de valuación, depreciación y actualización; así como la inspección física?			

## Objetivo

Documentar todos aquellos aspectos importantes de la auditoría que proporcionan evidencia de que el trabajo se llevó a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. Dicha documentación está constituida por los propios papeles de trabajo preparados por el auditor y los que le fueron suministrados por la entidad auditada o por terceras personas, y que conserva este profesional para soportar el trabajo realizado.<sup>46</sup>

## Importancia de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo representan uno de los elementos más importantes a considerar por el auditor, toda vez que:

- Constituyen la prueba del trabajo realizado por el auditor;
- Fundamentan la opinión o informe que emite el auditor;
- Constituyen una fuente de aclaraciones o ampliaciones de información y son la única prueba que tiene el auditor con respecto a la solidez y calidad profesional de su trabajo;
- Constituyen el eslabón que une los registros, operaciones y administración de la entidad auditada con el dictamen o informe final del auditor;
- Proveen la evidencia de la naturaleza y extensión en la aplicación de las técnicas y procedimientos de auditoría, y es la prueba del cuidado y diligencia que ejerció el auditor en la conducción de su examen;
- Consignan los conocimientos del auditor respecto del área auditada, así como su habilidad para analizar problemas e identificar situaciones relevantes;
- Reflejan hábitos de orden, limpieza, imaginación, visión e ingenio del auditor por pretender hacer bien, regular o mal su trabajo;
- Constituyen el medio más importante a través del cual se lleva a cabo el proceso de supervisión de la auditoría en sus diferentes niveles;
- Sirven para calificar la calidad de planeación de la auditoría y el avance entre tiempos estimados y tiempos reales de ejecución atendiendo a la calidad de los resultados;
- Constituyen una magnífica fuente de información para presentar y soportar, recomendaciones o sugerencias al responsable de la entidad auditada;

<sup>46</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 118

- Constituyen una fuente básica de información para la conformación, preparación y soporte del dictamen o informe de auditoría;
- Sirven para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría;
- Constituyen un registro histórico permanente de la información examinada y de las técnicas, procedimientos y alcances de auditoría aplicados;
- Constituyen una útil guía y fuente de información para la planeación de auditorías subsecuentes.<sup>47</sup>

### **Información Básica que deben contener.**

Antes de dar inicio a la preparación y/o formulación de los papeles de trabajo, el auditor deberá tener en cuenta las siguientes consideraciones:

- Determinar la necesidad de elaboración de tales papeles en función a los objetivos que se persiguen con la auditoría;
- Planear su diseño de acuerdo con la información a obtener y las pruebas a realizar. En esta etapa vale la pena recurrir a los papeles de trabajo de auditorías anteriores, en caso de que se tuvieren a la mano, a efecto de evaluar la utilidad de aquellos y adoptados o adaptados a la auditoría a practicar con el ánimo de eficientar el uso de estas herramientas;
- Determinar la eventualidad de que las pruebas de auditoría se lleven a cabo directamente en la información de la entidad auditada e indicar en el programa de auditoría, o en memorándum de auditoría (que hará las veces de papel de trabajo), la naturaleza y alcance del trabajo realizado;
- Evaluar la posibilidad de que la entidad auditada prepare la información a contener la cédula de auditoría (papel de trabajo), diseñada por el auditor, en aras del consiguiente ahorro de tiempo para el auditor;
- Identificar qué documentación, preparada en forma regular por la entidad auditada, puede hacer las veces de papeles de trabajo, con las adaptaciones (mínimas) del caso;
- En caso de auditoría de estados financieros para efectos fiscales, considerar la revisión de este aspecto en el diseño de los papeles de trabajo a efecto de evitar duplicidad en la preparación de estos documentos (o sea, evitar que se haga una cédula para efectos de auditoría de estados financieros y otra para la revisión fiscal de un mismo rubro ya que ambos aspectos pueden quedar cubiertos en

<sup>47</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 116

- una misma cédula);
- Tener en mente en el diseño de las cédulas la información que será transferida al archivo de referencia permanente;
  - Determinar con oportunidad la clave de identificación de los papeles de trabajo (indización) y las marcas de auditoría a ocupar, de manera que tales papeles se estructuren y crucen debidamente entre ellos y el programa de auditoría en turno y el programa de trabajo de la auditoría en su conjunto.
  - Con respecto a la información básica que deben contener los papeles de trabajo se puede citar, de manera enunciativa, las siguientes condicionantes:
    - Nombre de la entidad sujeta a examen;
    - Tipo de auditoría a practicar;
    - Fecha a que se está efectuando la revisión y, en su caso, periodo que está abarcando;
    - Fecha en que se efectuó la revisión;
    - Nombre de la cuenta, rubro, área u operación sujeta a auditoría;
    - Nombre específico a asignar a la cédula;
    - Clave de identificación o índice asignado a la cédula de auditoría;
    - Firma, nombre, o iniciales de nombre (perfectamente legibles y que permitan la identificación del que las puso) con objeto de saber quién fue la persona que efectuó el trabajo, el de la persona que lo supervisó y el de la que aprobó señalando, en cada instancia, la fecha ha lugar;
  - Identificación clara y completa de la fuente de información básica para efectuar la revisión, nombre y posición del empleado que la suministró o fue entrevistado, así como descripción de los registros y / o documentación consultados;
  - Métodos de verificación utilizados que contengan en detalle notas y explicaciones acerca del trabajo de auditoría llevado a cabo, así como razones que asistieron al auditor para aplicar ciertos procedimientos de auditoría y omitir otros;
  - Marcas de auditoría utilizadas y su significado;
  - Conclusión o conclusiones a que llegó el auditor sobre la cuenta, rubro, área u operación que revisó y cuyo resultado de su trabajo se encuentra consignado en la misma cédula.<sup>48</sup>

---

<sup>48</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 118

## ¿De quien son propiedad los Papeles de Trabajo?

Debido a la importancia que guardan los papeles de trabajo para el auditor de estados financieros, ya que en ellos descansan las bases de su opinión, es conveniente señalar que tales documentos son propiedad absoluta de este profesional condicionando su uso únicamente a los propósitos de su revisión y soporte de los resultados obtenidos; por lo que la información en ellos contenida debe quedar salvaguardada en términos de secreto profesional y responsabilidad moral hacia la entidad que se la confió. Existen casos de excepción a la aseveración referida; y estos son cuando se tiene que satisfacer la demanda de estos documentos por parte de alguna autoridad legalmente constituida citándose, a manera de ejemplo, aquellos procedimientos de auditoría fiscal en que estos auditores, dentro de una de las etapas de su revisión, requieren de la presencia del contador público que dictaminó para efectos fiscales los estados financieros de su cliente, junto con sus papeles de trabajo, para satisfacer cuestionamientos presentados por esta autoridad fiscal hacendaría.<sup>49</sup>

También existen casos de auditoría, no necesariamente de estados financieros, como pueden ser de operaciones o administrativas, que son contratadas con un profesional externo ajeno a la administración de la entidad requirente, en que los papeles de trabajo pasan a ser propiedad del auditor en los términos del párrafo precedente. En las mismas condiciones se encuentran los auditores fiscales cuyo trabajo es ordenado por una autoridad con capacidad para ordenar la ejecución de una auditoría de esta naturaleza y los papeles de trabajo que se deriven de sus intervenciones pasan a la guarda y custodia de la autoridad emisora de la orden.

En aquellos tipos de auditoría en que existe una relación laboral entre entidad auditada y auditor (trátase de auditores interno o gubernamentales) los papeles de trabajo son propiedad de la entidad; pero en virtud de que contienen información confidencial en los más de los casos, y además evidencia que soporta las opiniones y recomendaciones del auditor, su uso debe quedar restringido a este profesional o exclusivamente a los altos niveles de la organización. En el caso de los auditores gubernamentales, sus papeles de trabajo pueden ser también requeridos por autoridad competente.

Cualquiera que sea el destino final de los papeles de trabajo, éstos, invariablemente, deberán quedar debida y adecuadamente resguardados y archivados en lugar seguro y con acceso limitado a determinadas personas claramente identificadas- ya que la pérdida, alteración (recuérdese que por lo general son

---

<sup>49</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 120

elaborados a lápiz), o mal uso de estos documentos puede acarrear un sin fin de problemas, en algunos casos impredecibles.

### **Clasificación de los Papeles de Trabajo.**

Los papeles de trabajo se clasifican en dos grandes grupos: Archivo de Referencia Permanente y Legajo de Auditoría. A su vez, cada uno de estos grupos tendrá su propia clasificación que estará definida por los índices asignados a los papeles en función a su contenido y uso.<sup>50</sup>

**Archivo de Referencia Permanente.** Es aquel que contiene información de interés continuo que se extiende más allá de cualquier periodo de auditoría en particular. En la parte introductoria de este archivo se incorporará una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran, mismas que, a su vez, se irán conformando en secuencia cronológica conforme se va recopilando información; en función a ello, resulta indispensable planear con oportunidad la información a contener previendo así el crecimiento de este archivo.<sup>51</sup>

La actualización del archivo de referencia permanente se irá efectuando conforme avance la auditoría y se determine nueva información a incorporar. Resulta indispensable que al cierre de la auditoría se haga una revisión a este archivo para cerciorarse que se ha integrado a él toda la información que, a juicio del auditor, se considere conveniente mantener.

El contenido básico de un archivo de referencia permanente incluye, entre otra, la siguiente información:

- Copia o extracto de la escritura constitutiva de la entidad auditada, así como modificaciones posteriores a la misma;
- Copia o extracto de actas de asambleas, de consejo de administración, o de consejos o comités especiales;
- Cuadros y manuales de organización, evolución histórica de los mismos;
- Manuales de procedimientos y de operación, evolución histórica de los mismos;
- Sistemas de operación en uso, como es el caso de sistemas de contabili-

<sup>50</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 120

<sup>51</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 120

dad general y del sistema de contabilidad de costos (incluyendo en ambos casos catálogo de cuentas, guía de contabilización e instructivo de contabilización);

- Copia o extracto de los principales contratos con los que está obligada la entidad; como por ejemplo: arrendamiento, compras o suministro de materiales, ventas, préstamos, servicios a prestar o recibir, asistencia técnica, comisión, concesión, etcétera.
- Análisis de los principales indicadores financieros, estadísticas de rubros importantes (ventas, compras, inventarios, volumen de personal, volúmenes de operación, etc.) así como de cambios en las cuentas del capital contable;
- Evolución de las cuentas de activos capitalizables y su correspondiente depreciación y/o amortización;
- Copias de informes de auditorías anteriores y de cartas sobre el control, interno de la entidad, respuestas de la entidad a los informes o cartas de auditoría
- Programa general de trabajo de la auditoría y evolución del mismo;
- Obligaciones fiscales y legales a que está sujeta la entidad;
- Copia del sistema de información gerencial en uso de la entidad y evolución del mismo.

**Legajo de Auditoría.** Es el conjunto de papeles de trabajo que soportan el resultado de la auditoría en proceso o de una auditoría concluida. También, en este caso, en la parte introductoria del legajo se incorporará una cédula que hará las veces de índice o contenido que indicará las distintas secciones que lo integran. La organización de este legajo deberá ser en orden al índice referido.<sup>52</sup>

El legajo de auditoría se integra, enunciativa, que no limitativamente con la siguiente documentación:

- Evidencia del proceso de planeación y programa de auditoría.
- Evidencia del estudio y evaluación del sistema contable y de control interno, la que puede estar referida a cuestionarios, diagramas de flujos, descripción de procedimientos de operación, o una combinación de estos métodos.
- Cédulas que consignen el examen realizado a las diversas cuentas contables, operaciones o aspectos administrativos.
- Registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría aplicados.

<sup>52</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 121

- Descripción del método o procedimiento de muestreo aplicado.
- Evidencia de que el trabajo llevado a cabo fue supervisado y revisado.
- Referencia respecto a quién aplicó los procedimientos de auditoría y la fecha en que fueron aplicados.
- Comunicaciones con otros auditores, expertos y otros terceros involucrados,
- Cartas o documentos relativos a asuntos de la auditoría comunicados o discutidos con el auditado, incluyendo los términos del trabajo y debilidades importantes en el sistema de control interno.
- Declaraciones recibidas del auditado.
- Conclusiones de la revisión, incluyendo la resolución y tratamiento dado a las excepciones y asuntos poco usuales detectados en la aplicación de los procedimientos de auditoría.
- Copia de la información examinada y de los informes de auditoría correspondientes.<sup>53</sup>

## CEDULA DE AUDITORIA Y CRUCE DE CEDULAS

**Cédula de Auditoría.** Es el documento o papel que consigna el trabajo realizado por el auditor sobre una cuenta, rubro, área u operación sujeto a su examen.<sup>54</sup>

Las cédulas de auditoría se pueden considerar de dos tipos: tradicionales y eventuales. Las tradicionales, también denominadas básicas, son aquellas cuya nomenclatura es estándar y su uso es muy común y ampliamente conocido; dentro de estas se encuentran las siguientes: Cédulas Sumarias: resúmenes o cuadros sinópticos de conceptos y/o cifras homogéneas de una cuenta, rubro, área u operación; y Cédulas Analíticas: detalle de los conceptos que conforman una cédula sumaria. Entiéndase lo referido con un ejemplo: La cédula sumaria de cuentas por cobrar a clientes informará, por grupos homogéneos, los tipos de clientela que tiene la entidad sujeta a auditoría: clientes mayoreo, clientes menudeo y clientes gobierno, así como el saldo total de cada grupo; las cédulas analíticas, una por cada tipo de clientela, señalará cómo está conformado el saldo de cada grupo. Por lo regular, es en las cédulas analíticas donde se consigna el trabajo efectuado por el auditor.<sup>55</sup>

El segundo tipo de cédulas de auditoría -eventuales- no obedece a ningún patrón estándar de nomenclatura y los nombres son asignados a criterio del propio

<sup>53</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 122

<sup>54</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 122

<sup>55</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 123

- Facilita la secuencia entre auditorías, ya que por lo general trabajos similares se localizarán con el mismo índice;
- Facilita la elaboración del dictamen o informe.

Los índices de auditoría pueden ser de las siguientes clases: alfabéticos, numéricos, alfanuméricos (incluyendo números arábigos o romanos); existen variantes de utilización de mayúsculas, minúsculas o combinación de ambas. En fin, la diversidad puede ser tan grande como imaginación tenga el auditor; sin embargo, aun cuando aparentemente sea sencilla la decisión de los índices a utilizar, ésta debe ser definitiva puesto que no resulta nada fácil ni práctico cambiar los índices una vez que éstos han sido ya definidos y consignados en los papeles de trabajo.<sup>59</sup>

A efecto de ilustrar al lector con un catálogo de índices de auditoría, en seguida se presentan dos modelos de éstos. El primero (simple) está enfocado básicamente a la auditoría de estados financieros. El segundo (amplio) hace referencias específicas aplicables a diversos tipos de auditoría (en función a la que se vaya a practicar); cabe señalar que este modelo está diseñado para su control por medio de un computador electrónico, además, el mismo sirve para, en un momento dado, controlar también en un computador los tiempos invertidos en la auditoría, obviamente diseñando el usuario un sistema específico para tal efecto.<sup>60</sup>

## **Modelo Simple de Índices de Auditoría**

### **Conceptos Generales.**

- a) Programa general de auditoría.
- b) Estudio general o identificación con la entidad a auditar
- c) Análisis de la función a auditar
- d) Estudio y evaluación del control interno.
- e) Otros cuestionarios de auditoría
- f) Antecedentes de la auditoría (contrato, escrito u oficio de comisión, comunicado que consigne la orden o instrucción, etcétera)
- g) Hoja de trabajo (de las utilizadas en contabilidad para la preparación de estados financieros con su correspondiente adaptación para efectos de auditoría)
- h) Asientos de reclasificación y ajustes de auditoría
- i) Estados financieros de la entidad sujeta a auditoría

<sup>59</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 124

<sup>60</sup> AUDITORÍA I; "C.P. Y M.C.A. JUAN RAMÓN SANTILLANA GONZALEZ"; PAG 125

## 1.9. Informe y Dictamen.

El dictamen es el resultado formal de todo el trabajo que implica una auditoría de estados financieros. Hay muchos otros resultados (el efecto directo e indirecto de las auditorías en el control, la responsabilidad y las prácticas de información al público por parte de las empresas, por ejemplo) y algunas personas sostienen que son más importantes; pero el dictamen de estados financieros es el servicio profesional sui géneris y privativo del contador público y es el foco de atención para todo ese público que confían en la auditoría. Se le llama también "informe corto" u "opinión". La palabra certificado también aparece todavía en ocasiones, si bien los auditores desalientan su empleo porque implica un grado de precisión y certidumbre que en la práctica no se puede lograr.

### Generalidades.

El dictamen es el documento que suscribe el contador público conforme a las normas de su profesión, relativo a la naturaleza, alcance y resultado del examen realizado sobre los estados financieros de la entidad de que se trate. La importancia del dictamen en la práctica profesional es fundamental, ya que usualmente es lo único que el público conoce de su trabajo. El público inversionista, proveedores, acreedores, autoridades gubernamentales, etc., conocen las formas usuales de dictámenes de los auditores, de modo que una desviación sustancial de esos modelos requiere una explicación clara del motivo que la origina.<sup>67</sup>

En el boletín 1020 de esta Comisión, "Declaraciones normativas de carácter general sobre el objetivo y naturaleza de la auditoría de estados financieros", se establece que la finalidad del examen de estados financieros, es expresar una opinión profesional independiente respecto a si dichos estados presentan la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera de una empresa, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>68</sup>

Por ser declaraciones de la administración de la entidad, es importante señalar claramente que los estados financieros y sus notas son responsabilidad de la misma. En tanto que el dictamen sobre esos estados financieros es responsabilidad exclusiva del profesional que lo emite.<sup>69</sup>

<sup>67</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>68</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>69</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

El dictamen deberá establecer claramente la opinión del auditor acerca de si los estados financieros presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera, los resultados de las operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>78</sup>

- Redacción y firma del dictamen.

Siempre deberá aparecer el nombre y firma del contador público para mantener la responsabilidad profesional individual de quien suscribe el dictamen; sin embargo, el dictamen puede redactarse utilizando la primera persona del plural (ejemplo: Hemos examinado; En nuestra opinión; etc.), cuando el contador público sea socio de una firma de contadores públicos cuyo nombre se menciona en dicho documento.<sup>79</sup>

- Fecha del dictamen.

Como regla general, la fecha del dictamen debe ser la misma en la que el auditor concluya su trabajo de auditoría, es decir, cuando se retira de las oficinas de la entidad, una vez obtenida la evidencia de la información que esté dictaminando.<sup>80</sup>

- Obligaciones en su uso

Con el fin de asegurar uniformidad y evitar confusiones a los usuarios de los estados financieros, cuando se emite un dictamen.

Pronunciamientos relativos al dictamen de estados financieros cuando no existen salvedades.

Cuando como resultado del examen practicado el auditor puede expresar su opinión sin salvedades, el dictamen se deberá presentar como sigue:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 20- y 20-, Y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en

<sup>78</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>79</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>80</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

la situación financiera que les son relativos; por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 20- y 20- Y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>81</sup>

### Pronunciamientos relativos al dictamen con salvedades.

#### - Generalidades

En ocasiones el auditor no se encuentra en condiciones de expresar una opinión sin salvedades, ya sea por existir desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados o por limitaciones en el alcance de su examen. Al existir cualquier excepción de importancia relativa, el auditor

---

<sup>81</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

deberá emitir, según sea el caso, una opinión con salvedades, una abstención de opinión o una opinión negativa, como se explica en los párrafos siguientes.<sup>62</sup>

- Dictamen con salvedades

Cuando el auditor expresa una opinión con salvedades debe revelar en uno o más párrafos, dentro del cuerpo del dictamen, todas las razones de importancia que las originaron e indicar inmediatamente después de la expresión "En mi opinión", la frase "excepto por" o su equivalente, haciendo referencia a dichos párrafos.<sup>63</sup>

a) Salvedades por desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad.

El Boletín A-1 de la Comisión de Principios de Contabilidad establece que los principios de contabilidad son conceptos básicos que establecen la delimitación e identificación del ente económico, las bases de cuantificación de las operaciones y la presentación de la información financiera cuantitativa por medio de los estados financieros.<sup>64</sup>

Cuando existan desviaciones en la aplicación de dichos principios contables el auditor deberá describir en forma precisa en qué consisten, cuantificar su efecto en los estados financieros, neto del impuesto sobre la renta y la participación de los trabajadores en las utilidades, y señalar el efecto en su opinión. Si las salvedades no pueden cuantificarse razonablemente, así deberá indicarse en el dictamen.<sup>65</sup>

Si en una nota a los estados financieros se revelan los asuntos que dan origen a desviaciones en los principios de contabilidad, el párrafo del dictamen que describe la salvedad puede abreviarse haciendo referencia a dicha nota.<sup>66</sup>

Considerando la importancia relativa que pudieran tener las desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad, el auditor deberá emitir, según sea el caso, un dictamen con salvedades o un dictamen negativo.<sup>67</sup>

<sup>62</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>63</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>64</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>65</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>66</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>67</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mi examen proporciona una base razonable para sustentar mi opinión.

Debido a que fui contratado como auditor de la compañía en fecha posterior al cierre del ejercicio, no presencié los inventarios físicos y, debido a la naturaleza de los registros contables, no pude satisfacerme, a través de otros procedimientos de auditoría, del importe de los inventarios y del costo de ventas del ejercicio.

En mi opinión, excepto por los efectos de los ajustes que pudiese haber determinado si hubiera presenciado los inventarios físicos, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2 y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>91</sup>

### **Pronunciamientos relativos al dictamen negativo.**

El auditor debe expresar una opinión negativa o adversa cuando, como consecuencia de su examen, concluye que los estados financieros no están de acuerdo con los principios de contabilidad y las desviaciones son a tal grado importantes que la expresión de una opinión con salvedades no sería adecuada.<sup>92</sup>

<sup>91</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>92</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

estados financieros no presentan la situación financiera y/o el resultado de las operaciones conforme a los principios de contabilidad, así deberá expresarlo.<sup>99</sup>

En el caso de que se exprese una abstención de opinión, el auditor no deberá incluir en su dictamen una opinión parcial sobre componentes o partidas individuales de los estados financieros, en vista de que haría contradictorio y confuso su dictamen.<sup>100</sup>

Cuando se emite un dictamen con abstención de opinión, además de modificar la redacción del último párrafo del modelo de dictamen, se debe omitir la afirmación de la responsabilidad del auditor incluida en el primer párrafo y, adicionalmente, eliminar el segundo párrafo o modificar su redacción de acuerdo a las circunstancias de cada caso en particular.<sup>101</sup>

#### Ejemplo de dictamen con abstención de opinión:

Fui contratado para examinar el estado de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por el año que terminó en esa fecha. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía.

Con excepción de lo que se menciona en el párrafo siguiente, mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto.

Mi examen reveló que los saldos de las cuentas por cobrar al 31

<sup>99</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>100</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>101</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

de diciembre de 19X2, que ascienden a \$XXXXXX y que representan un de los activos totales, requieren de una depuración integral, por lo que no pude cerciorarme de su razonabilidad.

Debido a la limitación en el alcance de mi trabajo, que se menciona en el párrafo anterior, y en vista de la importancia de los efectos que pudiera tener la depuración integral de las cuentas antes mencionadas, me abstengo de expresar una opinión sobre los estados financieros de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19X2, y por el año terminado en esa fecha, considerados en su conjunto.<sup>102</sup>

### Otros pronunciamientos relativos al dictamen.

#### 1. Mención de un asunto importante en el dictamen.

- Existen circunstancias en las que es necesario que el auditor haga énfasis en su dictamen a un hecho importante que debe revelarse en los estados financieros. Estas aclaraciones o menciones no implican salvedades. Algunos de estos casos se pueden presentar cuando.<sup>103</sup>
- Existan contingencias no cuantificables, tales como demandas, problemas de continuidad del negocio en I marcha, etcétera.
- Existan cambios en la aplicación de los principios de contabilidad o en las reglas particulares, por ajustes a los resultados de ejercicios anteriores por corrección de errores
- Existan operaciones importantes con partes relacionadas, empresas en etapa preoperativa, en liquidación, fusiones, escisiones, etcétera.

### Contingencias no cuantificables

Las contingencias no cuantificables pueden incidir en el dictamen de la siguiente forma:

- a) Cuando, atendiendo a su importancia, sea necesario incluir un

<sup>102</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>103</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

párrafo de énfasis en el dictamen.

En este caso, no obstante que la contingencia se encuentre adecuadamente revelada en una nota a los estados financieros, el auditor deberá mencionarla en un párrafo de énfasis en su dictamen.

A continuación se muestra un ejemplo de un párrafo de énfasis en el dictamen para mencionar una contingencia cuantificada:

He examinado los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19- y 19-, Y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, la compañía fue demandada por un cliente que considera que ciertos equipos que le vendió, por \$XXXXX, no reúnen las características especificadas, y reclama la devolución del importe señalado y el pago de daños y perjuicios por \$XXXXX. La compañía está en proceso de demostrar al cliente que los equipos cumplían con todos sus requerimientos técnicos; sin embargo, a la fecha de este informe, la administración de la

compañía y sus asesores legales no están en posición de determinar el resultado final de este asunto.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19- y 19- y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>104</sup>

- b) Cuando por falta de evidencia suficiente y competente sea necesario incluir una salvedad por limitaciones al alcance de su revisión.<sup>105</sup>

Es posible que el auditor no haya podido obtener evidencia suficiente y competente para soportar las declaraciones de la administración en relación a la completa revelación de una contingencia en los estados financieros. De presentarse esta situación, deberá considerar la necesidad de expresar una salvedad en su opinión por limitación al alcance de su trabajo o una abstención de opinión; de acuerdo a la importancia de la misma.<sup>106</sup>

- c) Cuando por falta de revelación suficiente sea necesaria una salvedad por desviación en la aplicación de los principios de contabilidad.<sup>107</sup>

Si el auditor concluye que una contingencia no está adecuadamente revelada en los estados financieros de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados, deberá expresar una salvedad o una opinión negativa, según la importancia de la misma.<sup>108</sup>

#### Continuación de la entidad como negocio en marcha

El auditor tiene la responsabilidad de evaluar si existen dudas sustanciales con relación a la posibilidad de la entidad para continuar como negocio en marcha.

La continuación de una entidad como negocio en marcha se puede considerar como dudosa cuando existan factores tales como: problemas de solvencia por pérdidas de operación recurrentes, capital de trabajo deficitario, incapacidad para

<sup>104</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA "

<sup>105</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA "

<sup>106</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA "

<sup>107</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA "

<sup>108</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA "

obtener suficiente financiamiento para continuar las operaciones proyectadas, incumplimiento con los términos de contrato de préstamos, flujos negativos derivados de las operaciones, insuficiencia en la inversión de los accionistas, índices financieros negativos, pérdidas de personal clave, huelgas o dificultades laborales, obsolescencia del producto en el mercado, cambios bruscos de paridad monetaria, etc. En estas circunstancias, el auditor podrá cuestionarse la existencia de la entidad como negocio en marcha y, por lo tanto, podrá tener dudas respecto a la valuación y clasificación de los activos y pasivos en los estados financieros.<sup>109</sup>

Por otro lado, pueden existir otros factores que atenúen los aspectos negativos, tales como: capacidad para obtener nuevos financiamientos o renegociar adeudos, posibilidad de reducir costos y gastos obtención de capital adicional, etcétera.<sup>110</sup>

El auditor debe juzgar tanto los factores negativos como los positivos, para poder concluir respecto a la capacidad de la entidad para continuar como negocio en marcha, hasta por el año siguiente a partir de la fecha de su dictamen. Si el auditor concluye que aún existen dudas respecto a dicha capacidad, deberá mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen y asegurarse que se hagan las revelaciones necesarias en las notas a los estados financieros.<sup>111</sup>

Ejemplo de un dictamen con mención de un problema de un negocio en marcha:

He examinando los estados de situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19- y 19-, y los estados de resultados, de variaciones en el capital contable y de cambios en la situación financiera, que les son relativos, por los años que terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente

<sup>109</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>110</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>111</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19\_\_ la compañía sufrió una pérdida de \$XXXXX; además, a esa fecha tiene pérdidas acumuladas por \$XXXXX, y el estado de situación financiera muestra un exceso de pasivos circulantes sobre activos circulantes de \$XXXXX; adicional mente, ha perdido más de las dos terceras partes de su capital social y, de acuerdo con la Ley General de Sociedades Mercantiles, esto podría ser causa de disolución de la entidad, a solicitud de algún tercero interesado. Estos factores, entre otros, indican que la compañía tal vez no pueda continuar en operación. Los estados financieros no incluyen aquellos ajustes relacionados con la valuación y clasificación de los activos y con la clasificación e importe de los pasivos, que podrían ser necesarios en caso de que la compañía no pudiera continuar en operación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de compañía, X, S.A., al 31 de diciembre de 19- Y 19- Y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>112</sup>

- Cambios en principios de contabilidad o en la aplicación de las reglas particulares

El Boletín A-7 de la Comisión de Principios de Contabilidad describe las causas que originan falta de comparabilidad en los estados financieros por cambios en la aplicación de los principios de contabilidad y de sus reglas

<sup>112</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

terminaron en esas fechas. Dichos estados financieros son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad consiste en expresar una opinión sobre los mismos con base en mi auditoría.

Mis exámenes fueron realizados de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, las cuales requieren que la auditoría sea planeada y realizada de tal manera que permita obtener una seguridad razonable de que los estados financieros no contienen errores importantes, y de que están preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados. La auditoría consiste en el examen, con base en pruebas selectivas, de la evidencia que soporta las cifras y revelaciones de los estados financieros; asimismo, incluye la evaluación de los principios de contabilidad utilizados, de las estimaciones significativas efectuadas por la administración y de la presentación de los estados financieros tomados en su conjunto. Considero que mis exámenes proporcionan una base razonable para sustentar mi opinión.

Como se menciona en la Nota X a los estados financieros, en el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 19 – la compañía cambió el método que venía utilizando para la actualización del valor de los inmuebles, maquinaria y equipo, del de ajustes por cambios en el nivel general de precios por el de costos específicos determinados por perito independiente. Este cambio originó un incremento de aproximadamente \$XXXXXX en el valor neto de los activos fijos, de \$XXXXXX en el capital contable, y de \$XXXXXX en el cargo a los resultados del ejercicio por concepto de depreciación.

En mi opinión, los estados financieros antes mencionados presentan razonablemente, en todos los aspectos importantes, la situación financiera de Compañía X, S.A., al 31 de diciembre de 19- y 19- y los resultados de sus operaciones, las variaciones en el capital contable y los cambios en la situación financiera, por los años que terminaron en esas fechas, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.<sup>118</sup>

---

<sup>118</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

## 2. Estados financieros comparativos.

Si en el año anterior hubo salvedades o se dio una opinión negativa, o bien, el auditor se abstuvo de opinar, tales aseveraciones deberán mencionarse en el dictamen actual, si aún son válidas. En caso de que ya no existan los hechos que dieron origen a estas aseveraciones, el auditor deberá mencionar en su dictamen los cambios en las circunstancias y, en su caso, modificar la opinión previamente emitida.<sup>119</sup>

Cuando los estados financieros de ejercicios anteriores no hayan sido dictaminados, el auditor deberá hacer constar este hecho en su dictamen y señalar que, por lo tanto, los estados de esos ejercicios se presentan únicamente para fines comparativos y no se expresa opinión alguna sobre ellos. Además, es conveniente que en la columna de las cifras correspondientes en los estados financieros se indique la mención de ser "No auditados".<sup>120</sup>

Cuando los estados financieros del ejercicio anterior fueron dictaminados por otro contador público, el auditor deberá mencionar este hecho en su dictamen, el tipo de opinión emitida y, en su caso, las salvedades expresadas. No será necesario mencionar el nombre del auditor anterior.<sup>121</sup>

### 3. Dictamen cuando existan ajustes a resultados de ejercicios anteriores.

En el caso de corrección de errores en qué es necesario afectar, mediante ajustes retroactivos, los estados financieros ejercicios anteriores, el auditor deberá observar que se hagan las revelaciones necesarias para ayudar a los lectores a su interpretación, principalmente a aquellos que pudieran haber tomado decisiones sobre los estados financieros que ahora se corrigen. Estas revelaciones, hechas por la entidad, incluirán la justificación y explicación de las causas de los ajustes y de la conciliación de éstos con los saldos de las cuentas afectadas 9lites de su corrección. En estos casos, el auditor deberá, atendiendo a su importancia relativa, mencionar este hecho en un párrafo de énfasis en su dictamen para destacar el efecto de dichos ajustes retroactivos.<sup>122</sup>

<sup>119</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>120</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>121</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>122</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS " NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

Cuando en el ejercicio examinado se determinen ajustes a los resultados de ejercicios anteriores y la empresa no reformule los estados financieros modificando las partidas que se hubieran afectado, el auditor deberá, en su caso, expresar la salvedad correspondiente en su dictamen.<sup>123</sup>

#### 4. Conocimiento de hechos posteriores a la fecha del dictamen.

Existen hechos o transacciones que es necesario revelar en los estados financieros y que ocurren con posterioridad a la fecha de terminación de la auditoría. Dichos hechos o transacciones pueden suceder:<sup>124</sup>

- De la fecha de dictamen a la fecha en que éste se entregue a la entidad.
- De la fecha del dictamen a la fecha en que, debido a propósitos diversos, se solicite al auditor emitir nuevamente su opinión.

Cuando el auditor conozca de hechos que ocurran después de que haya concluido su trabajo de auditoría, pero antes de que entregue su dictamen, y que tengan un efecto sobre éste, se puede seguir cualquiera de las dos alternativas que se describen a continuación:<sup>125</sup>

- Utilizar dos o más fechas, dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando enseguida la nueva fecha referida exclusivamente al hecho posterior revelado en una nota a los estados financieros. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha de terminación de la auditoría, excepto por hecho posterior.<sup>126</sup>
- Cambiar la fecha del dictamen a la del hecho posterior, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha.<sup>127</sup>

Cuando al auditor se le solicite emitir nuevamente su dictamen, éste deberá llevar la misma fecha que el originalmente emitido, a menos que se tenga conocimiento de hechos ocurridos después de esa fecha que afecten en forma importante el contenido e información de los estados financieros en cuestión, en cuyo caso el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos

<sup>123</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>124</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>125</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>126</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>127</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

posteriores que originaron los cambios, fechando el nuevo dictamen conforme a lo establecido en los incisos anteriores.<sup>128</sup>

Cuando después de haber emitido su dictamen el auditor conozca de hechos o situaciones que existían a esa fecha y que, de haber sido conocidos por él, hubieran afectado su dictamen, deberá solicitar a la entidad que notifique los hechos descubiertos a las personas que se sabe están utilizando o hayan utilizado los estados financieros y el dictamen relativo, para que suspendan su uso y esperen a que los estados financieros y el dictamen revisados puedan ser nuevamente emitidos. En este caso, el auditor deberá referirse a su dictamen anterior y explicar los hechos descubiertos que originaron los cambios.<sup>129</sup>

Asimismo, si la entidad se rehusara a hacer las revelaciones solicitadas por el auditor, éste deberá notificar por escrito al consejo de administración sobre esa negativa y tomar las medidas que considere pertinentes en las circunstancias, entre otras notificar por escrito a las personas que el auditor tenga conocimiento que están utilizando los estados financieros. En estos casos el auditor deberá considerar la conveniencia de asesorarse legalmente adecuado de control interno.<sup>130</sup>

### **Dictamen sobre el estado de situación financiera**

Es posible que en algunas ocasiones el auditor sea contratado exclusivamente para opinar sobre el estado de situación financiera de la compañía. En estos casos, el dictamen no contendrá limitaciones al alcance si el auditor estuvo en posibilidad de aplicar todos los procedimientos de auditoría que hubiese considerado necesarios para expresar su opinión sobre los cuatro estados financieros básicos.<sup>131</sup>

Adicionalmente, será necesario que en las notas al estado de situación financiera se describan las razones por las cuales no se presentan los demás estados financieros básicos. Además el auditor deberá incluir un párrafo de énfasis en su dictamen haciendo referencia a dicha nota y aclarando de esta forma porqué únicamente se emite una opinión sobre el estado de situación financiera.<sup>132</sup>

<sup>128</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>129</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>130</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>131</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

<sup>132</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

## Dictamen de estados financieros de personas físicas.

Para que el auditor esté en condiciones de dictaminar los estados financieros del negocio de una persona física, enterado éste como una entidad económica perfectamente separada de su propietario, es necesario que dichos estados financieros emanen de registros contables y exista un sistema<sup>133</sup>

### Vigencia

El presente boletín fue aprobado para su promulgación por el Comité Ejecutivo Nacional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., y deja sin efecto al anterior Boletín 4010 "Dictamen del auditor", entrando en vigor a partir del 1 de enero de 1996, aunque se recomienda su aplicación anticipada.

Adicionalmente, para los dictámenes y opiniones emitidos con base en los demás boletines de la serie 4000, se deberán modificar los modelos utilizados y adaptarlos de acuerdo al formato aprobado en el presente boletín.

---

<sup>133</sup> EL INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS "NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA"

# **CAPITULO 2**

## **Aspectos Contables.**

- c) Que los consumos de materiales, partes o equipos utilizados en la construcción sean controlados mediante la emisión de salidas de almacén prenumeradas con secuencia numérica que aseguran su registro.
- d) Una vez que los activos fijos estén listos para su uso, se emita un aviso para que sean dados de alta en las cuentas de mayor correspondientes y se establezcan los auxiliares apropiados para su control.
- e) Que se efectúen periódicamente verificaciones físicas con el fin de confirmar su ubicación y existencia.
- f) Que se reporte por escrito cualquier cambio, venta, bajas, obsolescencia, trasposos, etc.
- g) Que se mantengan auxiliares de activos totalmente depreciados que aún se encuentren en uso se hayan dado de baja.

Los procedimientos anteriores aseguran una buena captación de las operaciones, y las formas prenumeradas y el control numérico progresivo aseguran la no omisión de alguna operación.

Es indispensable que la contabilidad lleve un buen control de las inversiones, que nos permita tener seguridad sobre la información que se genera tanto para fines financieros como para fines fiscales. Este control puede ser llevado desde la misma contabilidad mediante un adecuado registro de las operaciones en la misma, valiéndonos de un catálogo de cuentas apropiado, así como con la elaboración de cédulas o papeles de trabajo que nos permitan amarrar y corroborar que la información contenida en nuestra contabilidad, así como en los estados financieros sea correcta.

Para verificar la localización, condición y existencia de los activos fijos registrados en las cuentas es necesario establecer un control físico, el cual se realiza a través de inventarios.

Como primera medida es necesaria para establecer este control, es conveniente tomar un inventario detallado de todas las máquinas, mobiliario, y equipo incluidos en las cuentas de activo fijo.

El inventario debe tomarse conjuntamente por el superintendente de la planta u otra persona de categoría similar, conocedora del equipo; y por el contador o algún empleado del departamento de contabilidad encargado del activo fijo.

disminución del valor del bien, durante el transcurso del tiempo esta depreciación tendrá un valor igual a la del activo fijo.

Se mencionan las diferentes aplicaciones de porcentajes en los diversos activos con los que puede contar una entidad.

Al mobiliario y equipo de oficina se le da una vida probable de 10 años para que el activo deje de ser útil para los fines de la empresa y se deprecia con un porcentaje del 10% y se deja en la cuenta del activo fijo un peso para efectos de control. La depreciación se determina de la siguiente forma:

VALOR DEL ACTIVO FIJO	10,000.00
PORCENTAJE DE DEPRECIACIÓN	10%
DEPRECIACIÓN ANUAL	1,000.00

El papel de trabajo de la depreciación anual se muestra así:

AÑO	VALOR EN LIBROS	DEP. ANUAL	DEP. ACUMULADA
VALOR ORIGINAL	10,000.00		
1	9,000.00	1,000.00	1,000.00
2	8,000.00	1,000.00	2,000.00
3	7,000.00	1,000.00	3,000.00
4	6,000.00	1,000.00	4,000.00
5	5,000.00	1,000.00	5,000.00
6	4,000.00	1,000.00	6,000.00
7	3,000.00	1,000.00	7,000.00
8	2,000.00	1,000.00	8,000.00
9	1,000.00	1,000.00	9,000.00
10	1.00	999.00	9999.00

El registro contable de la depreciación anual sería de la siguiente forma:

GASTOS DE ADMON	-1,000.00	
DEPRECIACION MOB. Y EQ.		
DEPN.ACUM. DE MOB. Y EQUIPO		1,000.00

### TERRENOS

Los terrenos son los activos sobre los cuales se construyen los edificios, y se valúa a su valor de adquisición, así como, los gastos notariales, gastos de escrituración, y de avalúo, etc.

Hay que considerar que aunque representa un activo fijo no genera depreciación sino plusvalía, que es el valor que va adquiriendo el terreno con el transcurso del tiempo.

DESCRIPCIÓN	COSTO DE ADQUISICIÓN	GASTOS DE ADQUISICIÓN	VALOR TOTAL
TERRENO	600,000.00	-	600,000.00
ESCRITURACIÓN		20,000.00	20,000.00
GASTOS NOTARIALES		15,000.00	15,000.00
AVALUO		12,000.00	12,000.00
	<u>600,000.00</u>	<u>47,000.00</u>	<u>647,000.00</u>

## EDIFICIO

El edificio representa la construcción destinada para las actividades de la entidad, ya sea en el caso de oficinas, tiendas o plantas industriales o de almacenamiento.

Su valuación se realiza a su valor histórico con los gastos de adquisición, gastos notariales, escrituración, avalúo, etc., en el caso de ser adquirido por compra; cuando se adquiere por construcción del propietario se incluirán los gastos por materiales, mano de obra, fletes, gastos de escrituración, gastos de arquitectos, permisos de construcción.

DESCRIPCIÓN	COSTO DE ADQUISICIÓN	GASTOS DE ADQUISICIÓN	VALOR TOTAL
EDIFICIO	2,000,000.00	-	2,000,000.00
ESCRITURACIÓN		60,000.00	60,000.00
GASTOS NOTAR.		30,000.00	30,000.00
AVALÚO		20,000.00	20,000.00
	2,000,000.00	110,000.00	2,110,000.00

El registro contable de la compra del edificio se realiza de la siguiente forma:

EDIFICIO	2,110,000.00	
IVA ACREDITABLE	316,500	
BANCOS		2,426,500.00

La depreciación del edificio se realiza de la misma forma que cualquier otro tipo de activo; la vida estimada del edificio es de 20 años y su depreciación en porcentaje es del 5%.

VALOR DEL ACTIVO FIJO	2,110,000.00
PORCENTAJE DE DEPRECIACIÓN	5%
DEPRECIACIÓN ANUAL	<u>105,500.00</u> =====

El papel de trabajo de la depreciación anual se muestra así:

AÑO	VALOR EN LIBROS	DEP. ANUAL	DEP.ACUMULADA
VALOR ORIGINAL	2,110,000.00		
1	2,005,000.00	105,000.00	105,000.00
2	1,900,000.00	105,000.00	210,000.00
3	1,795,000.00	105,000.00	315,000.00
4	1,690,000.00	105,000.00	420,000.00
5	1,585,000.00	105,000.00	525,000.00
6	1,480,000.00	105,000.00	630,000.00
7	1,375,000.00	105,000.00	735,000.00
*	*	*	*
*	*	*	*
20	1.00	104,999.00	2,109,999.00

El registro contable de la depreciación anual sería de la siguiente forma:

GASTOS DE ADMON	105,000.00
DEPRECIACION DE EDIFICIO	
DEPN.ACUM. DE EDIFICIO	105,000.00

La depreciación del equipo de transporte también se realiza de la misma forma que se ha mostrado con anterioridad; la vida estimada del equipo de transporte por su uso continuo es de 4 años y su depreciación en porcentaje es del 25%.

VALOR DEL ACTIVO FIJO	265,000.00
PORCENTAJE DE DEPRECIACIÓN	25%
DEPRECIACIÓN ANUAL	<u>66,250.00</u>

El papel de trabajo de la depreciación anual se muestra así:

AÑO	VALOR EN LIBROS	DEP. ANUAL	DEP.ACUMULADA
VALOR ORIGINAL	265,000.00		
1	198,750.00	66,250.00	105,000.00
2	132,500.00	66,250.00	132,500.00
3	66,250.00	66,250.00	198,750.00
4	1.00	66,249.00	264,999.00

El registro contable de la depreciación anual sería de la siguiente forma:

GASTOS DE ADMON	66,250.00	
DEPN. DE EQ. DE TRANSP.		
DEPN.ACUM. DE EQ. DE TRANSP.		66,250.00

# **CAPITULO 3**

## **ESTADOS FINANCIEROS.**

## CONCLUSIONES

Como lo mencionamos en nuestra introducción, el objetivo esencial de este trabajo de tesis es el de mostrar un panorama de cómo realizar el análisis y revisión de la cuenta de activo fijo que cualquiera que sea la empresa de la que estemos hablando y que en su contabilidad cuente con activos fijos, representa uno de los rubros de mayor importancia ya que como es conocido y lo mencionamos en este trabajo, son el conjunto de inversiones que son decisivos en el curso de vida de las empresas por razón del objetivo para el cual fueron adquiridos ya que contribuyen directamente en el uso de los mismos para el beneficio de la entidad, producción de artículos y prestación de servicios.

Es por lo anterior que capítulo por capítulo fuimos detallando y explicando desde lo que son las generalidades de la auditoría que lo conformamos por distintos conceptos que dan los estudios de la materia acerca de la auditoría, la finalidad que persigue la misma y mencionamos una clasificación de ésta para su mejor comprensión. Mencionamos también la normatividad de la auditoría, así como la manera en que debe programarse un trabajo de auditoría y el resultado final que de dicha auditoría emana.

En el segundo capítulo manejamos todos los aspectos contables a los que un activo fijo se encuentra sujeto desde el momento de su adquisición, la manera en que ha de depreciarse y hasta el momento de su baja ya sea por estar depreciado totalmente o por su venta.

En el capítulo tres dimos un panorama amplio acerca de los Estados Financieros, que son el resultado del proceso contable y es en donde se refleja el estado que guardan los distintos rubros que los conforman entre ellos el activo, todo esto para brindar a los interesados, información sobre el resultado de las operaciones que ha hecho la entidad en un periodo dado de acuerdo a los principios de contabilidad generalmente aceptados y es aquí donde hicimos mención de las Normas de Información Financieras (NIF) que entrarán en vigor a partir del 1º de enero de 2006.

En el cuarto capítulo tratamos sobre todos los aspectos generales que guardan los activos fijos, ofreciendo definiciones de lo que es un activo fijo así como una relación que tienen con cada uno de los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados, definiciones de la depreciación y los distintos métodos que para su cálculo existen.

En el capítulo cinco tratamos todo lo relacionado al ámbito fiscal con el que el activo fijo tiene relación desde su adquisición (Ley del IVA) hasta el impacto que representa ya dentro de la entidad (Ley de Impuesto Sobre la Renta y Ley del Impuesto al Activo).

Finalmente en el capítulo seis desarrollamos un caso práctico con base en la experiencia laboral que tenemos y que es una forma de plasmar lo que en el campo laboral nos podemos encontrar esperando como mencionamos desde un inicio, sirva de guía para las futuras generaciones que se interesen en el tema.

## BIBLIOGRAFÍA:

- 1 HERNÁNDEZ SAMPERI ROBERTO  
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN.  
MCGRAW HILL, MÉXICO, 1998.
- 2 ELIZONDO LÓPEZ ARTURO  
METODOLOGÍA DE LA INVESTIGACIÓN CONTABLE.  
MÉXICO, I.M.P.C. 2000.
- 3 INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.  
PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE  
ACEPTADOS  
MÉXICO, I.M.P.C. 2003
- 4 INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.  
NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA  
MÉXICO, I.M.P.C. 2003.
- 5 PASCUAL OCAÑA GÓMEZ  
CUESTIONARIO DE SUPERVISIÓN DE AUDITORIA  
MÉXICO, I.M.P.C. 2001.
- 6 SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.  
"LEY DEL IMPUESTO SOBRE LA RENTA"  
MÉXICO, EDI. DOFISCAL 2004
- 7 SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.  
"LEY DEL IMPUESTO AL VALOR AGREGADO"  
MÉXICO, EDI. DOFISCAL 2004

- 8 SECRETARÍA DE HACIENDA Y CRÉDITO PÚBLICO.  
"LEY DEL IMPUESTO AL ACTIVO"  
MÉXICO, EDI. DOFISCAL 2004
- 9 INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PÚBLICOS, A.C.  
MANUAL DE INFORMES DEL AUDITOR (GUÍA PARA LA  
PREPARACIÓN DE DICTÁMENES Y OTROS INFORMES)  
MÉXICO, I.M.P.C. 1999.
- 10 C.P. CESAR CALVO LANGARICA.  
ANÁLISIS E INTERPRETACIÓN DE ESTADOS FINANCIEROS  
MÉXICO, EDITORIAL PAC, S.A. DE C.V. 1999
- 11 CP JAIME DOMÍNGUEZ OROZCO.  
REEXPRESIÓN CON EL BOLETÍN B-10 Y SUS CINCO  
ADECUACIONES.  
MÉXICO, EDICIONES FISCALES ISEF, S.A., 2000
- 12 MA ISABEL BLANCO; MA AMÉRICA ÁLVAREZ, MA. ROSARIO  
BABÍO  
INTRODUCCIÓN A LA CONTABILIDAD  
MADRID, EDITORIAL PRENTICE HALL, 2000