
UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

Incorporada a la Universidad Nacional Autónoma de México

ESCUELA DE ADMINISTRACION, CONTABILIDAD Y ECONOMIA



PRINCIPALES ASPECTOS DE LA AUDITORIA PARA EFECTOS
FISCALES EN EMPRESAS ABARROTERAS MAYORISTAS.

SEMINARIO DE INVESTIGACION
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
SERGIO LUIS ALVARADO NUÑEZ
GUADALAJARA, JALISCO 1987



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

	Pag.
INTRODUCCION	I
<u>CAPITULO I. - EL DICTAMEN Y EL INFORME DE AUDITORIA</u>	1
<i>Diferencia entre dictamen e informe de auditoria</i>	<i>2</i>
<i>El dictamen fiscal</i>	<i>3</i>
<i>Normas de auditoria generalmente aceptadas</i>	<i>6</i>
<i>a).- Normas personales</i>	<i>7</i>
<i>b).- Normas relativas a la ejecución del trabajo</i>	<i>10</i>
<i>c).- Normas relativas a la información y dictamen</i>	<i>12</i>
<i>Requisitos para dictaminar para efectos fiscales</i>	<i>23</i>
<i>Contenido del dictamen para efectos fiscales</i>	<i>26</i>
<i>Ejercicios anteriores al que se va a dictaminar</i>	<i>30</i>
<u>CAPITULO II. - SISTEMA DE CONTABILIDAD Y CONTROL INTERNO</u>	36
<i>Libros principales</i>	<i>37</i>
<i>Libros auxiliares</i>	<i>38</i>
<i>Controles auxiliares</i>	<i>38</i>
<i>Documentación comprobatoria</i>	<i>39</i>
<i>Requisitos</i>	<i>40</i>
<i>Funcionamiento</i>	<i>42</i>
<i>a).- Compras de mercancías</i>	<i>42</i>
<i>b).- Ventas de mercancías</i>	<i>43</i>
<i>c).- Póliza de caja</i>	<i>46</i>
<i>d).- Póliza de diario</i>	<i>49</i>
<i>Catálogo de cuentas</i>	<i>50</i>
<u>CAPITULO III. - PROBLEMAS PRINCIPALES</u>	56
<i>Dificultad para el establecimiento de un fondo fijo de caja</i>	<i>57</i>
<i>Ventas al costo y a menos del costo</i>	<i>58</i>
<i>Normas, deterioro y destrucción de mercancías</i>	<i>60</i>
<i>Compras a ejidatarios y a pequeños agricultores</i>	<i>61</i>
<i>Problemas financieros</i>	<i>64</i>
<i>a).- Solicitud de préstamos</i>	<i>64</i>
<i>b).- Contratos de comisión mercantil</i>	<i>65</i>
<u>CAPITULO IV. - PLANEACION DE LA AUDITORIA</u>	67
<i>Arreglos con el cliente</i>	<i>68</i>
<i>Fijación de honorarios</i>	<i>69</i>
<i>Contratación de servicios</i>	<i>70</i>
<i>Estudio y evaluación del control interno</i>	<i>73</i>
<i>Programas de trabajo</i>	<i>74</i>

a).- Caja y bancos	78
b).- Cuentas por cobrar	84
c).- Inventarios	90
d).- Archivo fijo	95
e).- Cargos diferidos	98
f).- Cuentas por pagar	100
g).- Capital contable	103
h).- Cuentas de ingresos	105
i).- Costo de ventas	110
j).- Cuentas de gastos	112
k).- Nóminas	113

<u>CAPITULO V. - PAPELES DE TRABAJO</u>	116
---	-----

Concepto	117
Clasificación	117
Funciones	120
Naturaleza confidencial	122
Archivo	124

<u>CONCLUSIONES</u>	128
---------------------	-----

<u>BIBLIOGRAFIA</u>	131
---------------------	-----

INTRODUCCION

Una inquietud me impulsó a desarrollar la siguiente tesis, aparte de la curiosidad intelectual que despertaron en mí los estudios de la profesión, en particular los de Auditoría; la de procurar la solución de algunos problemas en este tipo de negocios, tan complejos e interesantes, sobre todo los de tipo fiscal, a los cuales no se les ha dado solución por parte de las autoridades correspondientes.

Mi esfuerzo se ha encaminado pues, a la formulación de este trabajo, en el que sin alentar la presunción de haber hecho descubrimiento alguno, mantengo la esperanza de contribuir con mis conocimientos y escasa experiencia, a la solución de algunos de los problemas enunciados de tan gran utilidad para las empresas mercantiles a las que debemos prestar nuestros servicios.

El caso concreto que escogí en torno de las actividades de algunas empresas abarroteras mayoristas, se refiere exclusivamente a negociantes que manejan abarrotes y semillas, sin expendir licores, y con un volumen de operaciones de respetable cuantía; explicable esta elección por haber auditado una empresa de este tipo por

parte de la S.H.C.P. en mi carácter de Auditor Fiscal.

Sírvame este prólogo, además, para expresar mi --
sincera gratitud a todas las personas que me prestaron -
su valiosa ayuda para ordenar las ideas que expongo y pa
ra hacer posible la conclusión de este trabajo.

CAPITULO 1

EL DICTAMEN Y EL INFORME DE AUDITORIA

DIFERENCIA ENTRE DICTAMEN E INFORME DE AUDITORIA

Singular importancia reviste, para el Contador Público, la distinción que debe hacerse entre los conceptos informe y dictamen de auditoría. Se da el nombre de "informe de auditoría" al documento en el cual el Contador Público independiente expresa su opinión sobre los resultados obtenidos de la revisión efectuada a través del trabajo de auditoría de los estados financieros. Este informe puede ser corto o largo.

El informe Corto es tan breve, que de hecho se anota al pie del balance y ha sido uniformemente aceptada su reducción que consta de dos párrafos: uno en el que se describe el trabajo efectuado y el método seguido para realizarlo. Básicamente se refiere a la afirmación del Contador Público de haber examinado los estados financieros que se le confiaron; que dicho examen fue practicado conforme a las normas de auditoría generalmente aceptadas y que incluyó pruebas sobre la documentación y los registros de contabilidad, aparte de que utilizó otros procedimientos adecuados, en vista de las circunstancias. El segundo párrafo del informe corto es la expresión de la opinión del Contador Público, sobre la corrección o incorrección de los estados financieros, basa

da esta opinión en la revisión efectuada, con la declaración expresa sobre si dichos estados fueron preparados de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, y si tales principios se aplicaron consistentemente, en relación con el ejercicio anterior. Este informe corto es prácticamente un dictamen y se ha generalizado en la práctica designarlo en esta forma, como es usual.

Por otro lado, tenemos el informe largo, que aún cuando no se ha estandarizado, consiste en una exposición más amplia del trabajo efectuado, mencionando las cuentas de mayor importancia que de acuerdo con el criterio del Contador Público deben comentarse, así como la exposición de los procedimientos de auditoría aplicados en cada caso y los resultados obtenidos, y como conclusión, la opinión o dictamen sobre lo que es el parecer del Contador Público, sobre el trabajo realizado.

EL DICTAMEN FISCAL

El instrumento número 10, girado por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal establece los términos en que debe ir redactado el dictamen para efectos fiscales, tratándose del último ejercicio, a fin de unificar el criterio de todos aquellos que se presenten ante dicha

dependencia. Este dictamen deberá ir redactado en la siguiente forma:

"He examinado el balance general de _____ al _____ de _____ de 19 ____ y los correlativos estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha. Mi examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias:

En mi opinión, el balance general y los estados de pérdidas y ganancias y de variaciones en el capital contable que se anexan, reflejan razonablemente la situación financiera de _____ al _____ de _____ de 19 _____, los resultados de sus operaciones y las variaciones en su capital contable por el ejercicio terminado en esa fecha, de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados consistentemente a los utilizados en el ejercicio anterior.

Declaro bajo protesta de decir verdad, que al emitir este dictamen no me encuentro dentro de algunas de -

las causas de impedimento establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y que como resultado de la revisión antes descrita, que no incluyó el examen de la clasificación arancelaria relativa a los impuestos de -- importación y exportación, no observé omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales de _____.

México, D. F., a _____ de _____ de 19 _____.

Nombre y firma del Contador Público y

Número de Registro en la Dirección de Auditoría -
Fiscal Federal.

En la parte inicial del dictamen: "He examinado - el balance general....." describe el auditor en forma general el trabajo realizado, sin expresar qué cuentas - fueron examinadas, ni qué procedimientos específicos se aplicaron, sino que se concreta a dar una idea general - del trabajo efectuado, significando con esto que hizo -- una revisión de las cuentas de la contabilidad. Al afirmar que su examen fue realizado de acuerdo con las nor-- mas de auditoría generalmente aceptadas, está declarando que su actuación profesional se apegó estrictamente a -- ellas, o sea que emite un dictamen porque cuenta con la capacidad profesional, con los conocimientos necesarios y con el entrenamiento técnico suficiente; además, decla

ra implícitamente, que su trabajo fue realizado con cuidado y diligencia y que su opinión está fundada en los elementos objetivos del caso sometido a su examen, sin influencias de ninguna clase; que el trabajo fue planeado y supervisado debidamente; que efectuó un estudio e hizo una evaluación del control interno, que le sirvió de base para determinar el alcance de su revisión y los procedimientos de auditoría aplicables; que obtuvo evidencia suficiente y segura para fundar su opinión, esclareciendo su relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto de ellos; que observó la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y la consistencia en su aplicación; que considera que la información que proporciona es suficiente y que no ha omitido ningún hecho importante; que hace uso de salvedades por limitaciones a su trabajo, u omite éstas, por no haber tenido ningunas de importancia y, por último, que considera que está en condiciones óptimas para expresar su opinión, porque los elementos de juicio que obtuvo fueron satisfactorios.

Dentro de este cuadro de elementos que se hallan en el dictamen, destaca el concepto de "Normas de Auditoría generalmente aceptadas" que son las siguientes:

Normas personales. 1.- Entrenamiento técnico y capacidad

profesional.

- 2.- Cuidado y diligencia profesionales
- 3.- Independencia mental.

Normas de ejecución del trabajo.

- 1.- Planeación y supervisión.
- 2.- Estudio y evaluación del control interno.
- 3.- Obtención de evidencia suficiente y competente.

Normas de dictamen e información.

- 1.- Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
- 2.- Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados.
- 3.- Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.
- 4.- Suficiencia de las declaraciones informativas.
- 5.- Salvedades.
- 6.- Negación de opinión.

NORMAS PERSONALES

Corresponden a las cualidades que debe poseer el Contador Público para poder asumir un trabajo de tan al-

to nivel profesional como lo es el de la Auditoría; estas normas se han clasificado como sigue:

Entrenamiento técnico y capacidad profesionales.-

Son dos conceptos distintos; el primero corresponde a -- los conocimientos de carácter general adquiridos durante sus estudios superiores en la carrera de Contador Público, los que no bastan para que pueda ofrecer sus servicios en el campo de la auditoría; aquí es donde entra en juego el segundo concepto -la capacidad profesional-, -- que corresponde a una amplitud de criterio y madurez de juicio que solamente se pueden adquirir a través de la -- experiencia práctica obtenida generalmente bajo la -- dirección de un auditor profesional experimentado, durante un tiempo razonable.

Cuidado y diligencia profesionales.-

Es necesario que el auditor ponga en el desarrollo de su trabajo -- el máximo desempeño, evitando que por negligencia o -- apatía pasen inadvertidos hechos de importancia, ya que -- únicamente él será el responsable por todo el trabajo ante las personas que le brindaron su confianza.

Independencia mental.- Al respecto, el Código de -- Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C., ha considerado esta norma de independen--

cia en su capítulo II con el público en general como sigue:

REGLAS 2.0 INDEPENDENCIA

2.01 El contador público que actúe en forma independiente, acepta la obligación de sostener un criterio libre e imparcial al examinar las cuentas y emitir su -- opinión respecto a los estados financieros. No se considerará que hay independencia e imparcialidad para expresar una opinión acerca de los estados financieros, cuentas y documentos, cuando el contador público sea:

a).- Pariente consanguíneo o civil en línea recta sin limitación de grado colateral dentro del cuarto y -- aún dentro del segundo grado del propietario o socio -- principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado del cliente, que tenga intervención importante en la administración o en las cuentas del propio cliente;

b).- Director, administrador o empleado del cliente o de una empresa afiliada, subsidiaria o que esté vinculada económicamente o administrativamente, cualquiera que sea la forma como se le designe y se le retribuyan -- sus servicios; o

c).- Propietario de la empresa, o tenga alguna --

ingerencia o vinculación económica en un grado tal que pueda afectar su libertad de criterio.

Con base en lo anterior se puede decir que independencia mental es la cualidad que debe poseer el Contador Público que actúa en forma independiente, de sostener un criterio libre e imparcial al examinar las cuentas y emitir una opinión respecto a los estados financieros.

NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO

Son los lineamientos a que debe apegarse el Contador Público en el desarrollo del trabajo de auditoría con el esmero que señalan las normas personales. Las normas relativas a la ejecución del trabajo se han clasificado como sigue:

Planeación y Supervisión. - Siendo la auditoría una realización de alto nivel profesional debe hacerse con un buen plan de trabajo; sin planeación previa podría resultar de un costo excesivo y, además, podría dar margen a cometer equivocaciones y hasta omitir hechos de importancia; por ello es necesario trazar un camino a seguir, el que debe consistir básicamente en lo siguiente:

1.- Estudio y evaluación del control interno para

determinar el plan de trabajo a seguir.

2.- *Formulación de programas de trabajo en que se especifiquen los procedimientos de auditoría, que habrán de utilizarse, así como la extensión que se hará del trabajo.*

3.- *Distribución del trabajo a los ayudantes, de acuerdo con la importancia de la labor a desarrollar y los conocimientos y experiencia práctica de cada uno de ellos.*

4.- *Supervisión adecuada a fin de dirigir a los ayudantes en su trabajo y asegurarse de que lo están desarrollando adecuadamente.*

Estudio y Evaluación del control interno.- Es de suma importancia que el Contador Público estudie y evalúe el sistema de control interno ya que de esto dependerá la extensión que habrá de dar a las pruebas de auditoría y la confianza que habrá de depositar en él.

Obtención de evidencia suficiente y competente.-- El auditor para emitir su dictamen, deberá obtener los suficientes elementos de juicio a través del examen realizado en los libros y registros de contabilidad, mismos que recopila en sus papeles de trabajo.

NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN

El dictamen es la culminación del trabajo del auditor y el medio a través del cual informa sobre la labor desarrollada y expresa la información por medio de su opinión que se ha formado de los estados financieros considerados en conjunto. Por lo anterior y atendiendo a la importancia que tiene este documento, la profesión ha establecido las siguientes normas que dicho documento debe contener:

Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida a ellos.- Esta norma se refiere a que cuando el nombre del Contador Público se encuentre asociado a los estados financieros deberá hacer una exposición clara y precisa de su relación con los mismos y a la responsabilidad que asume respecto de ellos. Esto se debe a que el Contador Público independiente puede participar en otras actividades diferentes a las de auditoría y aparecer su nombre asociado a algunos estados financieros en los que deberá aclarar su relación y responsabilidad con respecto de ellos.

Esta norma se encuentra debidamente reglamentada en el Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores

res Públicos de México, A. C., en el capítulo de relaciones con el público en general como sigue:

REGLA 2.0 INDEPENDENCIA

2.03 El Contador Público que desempeñe un cargo público o privado, solamente podrá firmar los estados e informes de las cuentas de la dependencia oficial o de la empresa en que preste sus servicios, indicando el carácter del puesto que desempeña.

Sin este requisito no podrá anteponer o posponer a su nombre o firma, inicial o expresión alguna que denote su profesión de Contador Público.

Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados y consistentes en su aplicación.- Los principios de contabilidad generalmente aceptados vienen a representar un conjunto de reglas que uniforman los criterios de contabilidad para el manejo de cuentas y presentación de estados financieros.

Dichos principios están sujetos a variaciones en su aplicación pero no en su contenido básico, el cual es inmutable.

En el transcurso de su trabajo el auditor debe tomar en cuenta tales principios así como la consistencia en su aplicación ya que de esto dependerá la corrección de los estados financieros dentro de los límites razonables de exactitud requerida.

Suficiencia de las declaraciones informativas. - -

Siendo el dictamen el medio a través del cual el auditor informa y expresa su opinión respecto a los estados financieros, se considera que éstos son razonablemente correctos mientras el auditor no exprese opinión contraria. Por tal razón es sumamente importante que el auditor no omita ningún hecho que pudiera afectar o invalidar su opinión, ya que las personas que llenen dichos estados financieros están depositando en él su confianza y desde el momento en que no encuentran ninguna expresión en contrario a la razonable corrección de los estados financieros, consideran como suficientes las declaraciones del dictamen.

Salvedades. - El auditor al emitir su dictamen dando su aprobación a los estados financieros, lo hace porque tiene el pleno convencimiento de que su examen fue satisfactorio, pero puede presentarse el caso de que en algún aspecto no haya quedado satisfecho, pese a to--

dos los esfuerzos y tenga alguna duda, la cual, en todo caso, tiene la obligación de expresar a través de lo que se llaman salvedades.

Las salvedades que emite el auditor en su dictamen pueden estar motivadas por faltas a los principios de contabilidad generalmente aceptados, por inconsistencia en su aplicación o por limitaciones en el alcance de su examen, ya sea que por las condiciones del negocio no le fue posible aplicar ciertos procedimientos de auditoría o al aplicar éstos, no haya obtenido resultados satisfactorios; en todo caso deberá agotar los recursos de investigación antes de llegar a la salvedad y al no obtener los resultados deseados, deberá hacerlo constar en su dictamen.

Cualquier salvedad que el auditor haga en su dictamen, deberá ser lo suficientemente clara y exponer los motivos que tuvo para hacerla; en ningún momento y bajo ninguna circunstancia podrá reservarse el motivo por el cual hacer una salvedad y al no obtener los resultados deseados deberá expresar clara y precisamente a fin de evitar confusión de parte de quien vaya a conocer su dictamen.

Negación de opinión. - Cuando exista alguna salvedad que por su naturaleza misma invalide la opinión --

del auditor, este no deberá, bajo ninguna circunstancia, dictaminar sobre la razonable corrección de los estados financieros tomados en conjunto, exponiendo clara y precisamente los motivos que lo llevaron a tal conclusión; sin embargo, podrá hacer algunos comentarios sobre el trabajo realizado y sobre algunas partidas examinadas que de acuerdo con su criterio juzgue conveniente.

Continuando con el estudio del contenido del dictamen, nos encontramos con la afirmación de que "consecuentemente incluyó las pruebas sobre la documentación y registros de contabilidad y otros procedimientos de auditoría que juzgó necesarios en vista de las circunstancias"; se refiere esta afirmación a que el auditor reunió todos aquellos elementos de juicio que le fueron necesarios para formarse una opinión sobre los estados financieros y así poder expresarla; además, la aplicación no sólo de los procedimientos mínimos de auditoría recomendados por el Instituto de Contadores Públicos, sino que también aplicó aquellos que, de acuerdo con su criterio y las características del negocio, fueron necesarios para poder obtener los elementos de juicio suficientes para la emisión de su dictamen.

El segundo párrafo del dictamen, referente a la -

opinión del auditor acerca de "la razonable corrección de los estados financieros" se debe a que éste no puede opinar sobre la exactitud de los mismos, y sí sobre su razonable aproximación a la realidad por intervenir en dichos estados diversos factores que por su naturaleza no permiten que éstos sean exactos. Dentro de estos factores que intervienen podemos mencionar las reservas complementarias de activo, reserva de pasivo, reservas de capital, etc.

Dentro de este párrafo del dictamen se menciona la siguiente frase: "de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes a las utilizadas en el ejercicio anterior", queriendo decir esto, que los estados financieros examinados están presentados de acuerdo con dichos principios, ya comentados al estudiar las normas de auditoría generalmente aceptadas, mismos que el auditor comprobó que fueron aplicados en el ejercicio anterior y que en el actual no se varió el criterio de su aplicación, es decir, es consistente.

Como ha podido observarse, el dictamen que requieren las auditorías fiscales, substancialmente es el mismo que normalmente se ha usado, solamente aumentado por

el párrafo en el que se declara bajo protesta de decir -
verdad que:

a).- Al emitirse el dictamen no se encuentra el -
Contador Público dentro de algunas de las causas de impe-
dimento establecidas por la Secretaría de Hacienda y - -
Crédito Público.

b).- Durante la revisión, que no incluyó la clasi-
ficación arancelaria relativas a los impuestos de impor-
tación y exportación, no se observó omisión alguna en el
cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del
contribuyente.

Cabe aclarar que el Colegio de Contadores Públi-
cos de México, A. C., gestionó y consiguió que auditoría
fiscal aceptara que se aumentara en la parte final de --
este párrafo las palabras "de importancia", quedando - -
pues la expresión de que "no se observaron omisiones de
importancia en el cumplimiento de las obligaciones fisca-
les federales del contribuyente".

Tratemos ahora de determinar hasta qué grado se -
hace necesario el párrafo que se adicionó, para efectos -
del cumplimiento del decreto del 21 de abril de 1959.

1.- Se inicia con "Declaro bajo protesta de decir verdad..." No obstante que esta frase es con el propósito de darle un carácter más oficial al dictamen, cabe -- aquí hacer los siguientes razonamientos:

a).- ¿Que en el resto del dictamen, que no queda -- bajo esta frase, existe la posibilidad de que el Contador mienta?

b).- ¿Qué si el Contador declara en falso, no podrán aplicársele las sanciones a que se haga acreedor por el hecho de no haber declarado "bajo protesta de decir -- verdad"?

Desde luego considero que ninguna de las dos situaciones planteadas en las preguntas anteriores se resuelve con el uso de la frase en referencia, por lo que creo que las autoridades fiscales deberían seguir cualquiera de -- estos dos caminos:

a) Que la frase de "declaro bajo protesta de decir verdad" sea antepuesta a todo el dictamen, en cuyo caso -- quedaría como sigue:

Declaro bajo protesta de decir verdad que:
He examinado el balance general de

b) Que se elimine definitivamente dicha frase, --

pues únicamente denota desconfianza por parte de las autoridades fiscales hacia el Contador Público, misma que no se identifica con el espíritu del decreto que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

A mi modo de ver, esta propuesta en segundo término sería mejor, dado el grado de confianza que necesariamente deben tener las autoridades para con sus colaboradores.

2.- Al hablar de causas de impedimento establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público, se refiere al artículo 53 del reglamento del Código Fiscal de la Federación, que creó la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, que en resumen dice:

Art. 53. fracc. I y II.- Estará impedido para -- examinar y dictaminar el Contador Público que: sea cónyuge, pariente por consanguinidad del propietario o socio -- principal de la empresa o de algún director, administrador o empleado; también que sea o haya sido en el ejercicio fiscal que dictamina, director, miembro del consejo administrativo, administrador o empleado del contribuyente o de una empresa afiliada, subsidiaria o vinculada económica o administrativamente a él.

Por otra parte el dictamen normal dice que el exa

men del auditor fue practicado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas, y una de esas normas, específicamente la tercera de las normas personales, establece que: "El auditor o auditores están obligados a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional como auditores"; asimismo esta independencia mental está reglamentada por el Código de Ética Profesional del Colegio de Contadores Públicos de México, A. C., en su parte relativa a "relaciones con el público en general" comentada anteriormente.

Como queda demostrado en lo expuesto anteriormente, la parte a discusión del párrafo agregado al dictamen, por parte de las autoridades fiscales, se traduce en una duplicidad, con lo expresado al principio del mismo dictamen; de donde se desprende lo innecesario de dicha expresión. Cabe aclarar que el Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. propuso a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, la eliminación de dicha expresión, donde sin embargo no fue aceptada tal sugestión, por lo que en el presente trabajo me concreto a manifestar mi adhesión a la misma.

3.- Por lo que se refiere a la declaración de no

haber observado en el transcurso de la revisión, omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del contribuyente; podemos hacer los siguientes razonamientos:

a).- El aspecto de los impuestos ha sido una de las mayores preocupaciones de los Contados Públicos, aún antes de la aparición del decreto del 21 de abril de -- 1959, tan es así, que una de las labores que siempre se ha desarrollado entre contadores, es la de convencimiento entre sus clientes, del fiel cumplimiento de sus obligaciones fiscales; llegando este propósito hasta el grado de no prestar sus servicios a quienes no acepten tal proposición.

b).- Cualquier omisión en impuestos, automáticamente se traduce en un pasivo real, que por su naturaleza y por la forma en que afecte a los estados financieros a dictaminar, obliga al Contador Público a expresarlo en su dictamen como una salvedad, y aún más, si la omisión es de gran magnitud, considero que debe negarse la opinión.

Con base en lo anteriormente expuesto, considero que esta última declaración también podría eliminarse, dejando así el dictamen en su forma original, que a mi -

modo de ver cubre los requisitos que debe tener la opinión del Contador Público sobre los estados financieros considerados en conjunto, independientemente del uso que se dé a dicho dictamen.

REQUISITOS PARA DICTAMINAR PARA EFECTOS FISCALES

Para que el Contador Público Independiente pueda dictaminar para efectos fiscales, deberá cubrir los siguientes requisitos establecidos en el artículo 45 del Reglamento del Código Fiscal de la Federación:

Art. 45 Frac. I.- El que acredite su nacionalidad mexicana.

Frac. II.-Cédula profesional emitida por la Secretaría de Educación Pública.

Frac. III.-Constancia emitida por colegio de contadores público que acredite su calidad de miembro activo, expedida dentro de los dos meses anteriores a la presentación de solicitud.

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

Estando cubiertos estos requisitos, el Contador - Público independiente podrá dictaminar los estados financieros de los contribuyentes, previa autorización de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, la que deberá solicitarse en la forma que para ello ha establecido dicha dependencia y la que deberá contener las siguientes informaciones:

- 1.- Número del Registro Federal de Contribuyente.
- 2.- El (los) periodo(s) que corresponda(n) a la(s) declaración(es) y estados financieros que serán dictaminados.
- 3.- Ingresos declarados o por declarar (en este último caso cuando no se haya presentado la declaración del Impuesto sobre la Renta).
- 4.- Fecha en que fueron o serán presentadas las declaraciones.
- 5.- Nombre del Contador Público que dictaminará.
- 6.- Número de registro del mismo en la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.
- 7.- Fecha en que se entregará el dictamen con sus anexos respectivos.
- 8.- Base técnica que se adoptará para dictaminar.

- 9.- Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente en la cual se entregará el dictamen -- con los anexos respectivos.
- 10.- La conformidad expresa del Contador Público para realizar el trabajo.
- 11.- Firma del contribuyente o de su representante legal.

La forma anterior se presentará cuando el contribuyente sea persona moral; tratándose de personas físicas, utilizarán la misma forma, declarando bajo protesta de decir verdad lo siguiente:

- 1.- Un detalle completo de todos los negocios que integran su actividad mercantil.
- 2.- Que los estados financieros que se propone presentar reflejan el patrimonio e ingresos totales de todos los negocios que se hayan mencionado conforme al inciso anterior y que todas las operaciones mercantiles realizadas por El han quedado registradas en sus libros de contabilidad.

Los estados financieros dictaminados deberán presentarse en la Oficina Federal de Hacienda de la jurisdicción del contribuyente en un plazo de 150 días contados a partir de la fecha de la terminación del ejercicio

fiscal de que se trate; este plazo solamente podrá prorrogarse cuando se considere que existen causas para ello y el contribuyente así lo solicite. Transcurrido el plazo antes mencionado y si los estados financieros no son presentados ya dictaminados quedará sin efecto el dictamen y la Dirección de Auditoría Fiscal Federal procederá de acuerdo con sus atribuciones legales. En caso de que el Contador Público no llegara a practicar la auditoría o no emite dictamen, tanto él como el contribuyente estarán obligados a informarlo a dicha dependencia.

CONTENIDO DEL DICTAMEN PARA EFECTOS FISCALES

El dictamen que se presente para efectos fiscales deberá contener lo siguiente:

- 1.- Balance general dictaminado.
- 2.- Estado de pérdidas y ganancias.
- 3.- Estado de cambios en la posición financiera.
- 4.- Estado de cambios en el Capital Contable.
- 5.- Estado comparativo de costo de producción y de lo vendido cuando se trate de empresas industriales.
- 6.- Relación donde consten las bases impositivas y los importes de los impuestos pagados durante el ejercicio.
- 7.- Estado que muestre el movimiento de las reser

vas para depreciación durante el ejercicio.

8.- Estado que muestre el movimiento de las reservas para amortización durante el ejercicio.

9.- Cédula en que se determinen los efectos en los resultados, cuando el contribuyente haya modificado los principios de contabilidad aplicados en el ejercicio anterior.

10.- Conciliación entre los ingresos declarados para impuesto al valor agregado y los ingresos declarados para el impuesto sobre la renta.

11.- Conciliación entre la utilidad contable y la utilidad fiscal por el ejercicio examinado.

12.- Conciliación entre la utilidad declarada por el contribuyente y la determinada por el Contador Público (cuando difieren ambas utilidades porque el contribuyente haya cerrado sus libros y presentado su declaración del impuesto sobre la renta).

Además de los estados y relaciones anteriores, deberá acompañarse un informe que contenga lo siguiente:

1.- Características jurídicas, mercantiles y fi--

nancieras.- Deberá exponerse la forma como fue constituido el negocio, su fecha de constitución, número de la escritura pública (tratándose de sociedades), nombre y número del Notario Público que otorgó la escritura, su capital social inicial así como las modificaciones que haya tenido y la forma en que se encuentra representado el objeto de la sociedad de acuerdo con su escritura constitutiva y los medios a través de los cuales obtiene financiamiento para la realización de sus operaciones.

2.- Síntesis del control interno.- Deberá hacerse una clara pero breve exposición de los libros, registros y documentos establecidos; contabilización de las operaciones, control y manejo efectivo y control de los inventarios.

3.- Situación fiscal.- Comprenderá el comentario referente a la situación fiscal del contribuyente, por los ejercicios anteriores al informe que se presenta, o sea si la empresa celebró algún convenio de regularización fiscal, si se han presentado los estados financieros dictaminados y si éstos han sido revisados y aprobados por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

4.- Resultado de las operaciones.- Deberá comentarse el estado de pérdidas y ganancias del ejercicio -

revisado, comparado con el inmediato anterior; asimismo las variaciones de mayor importancia y la extensión de las pruebas de auditoría sobre las cuentas de resultados.

5.- Comentarios al balance.- Comprenderá los comentarios sobre las cuentas del balance que el Contador Público considere más importantes, generalmente las de saldo significativo o aquellas que representen situaciones especiales, así como los procedimientos de auditoría aplicados, su alcance y los resultados obtenidos. Dentro de estos comentarios se presentará, al comentar el pasivo, los impuestos pendientes de pago al cierre del ejercicio que se examinó. También es conveniente hacer el comentario referente al pago de utilidades a los trabajadores, así como las contingencias a esa fecha.

6.- Obligaciones tributarias.- Comprenderá el comentario sobre el cumplimiento de las obligaciones tributarias del contribuyente, así como de aquellas situaciones especiales relativas al cumplimiento de sus obligaciones fiscales federales y la mención de las partidas objetadas por no haber cumplido los requisitos que señala el reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.

7.- Conclusión.- Generalmente se acostumbra a poner en este párrafo la opinión del Contador Público so-

bre los estados financieros examinados o sea el segundo párrafo del dictamen.

EJERCICIOS ANTERIORES AL QUE SE VA A DICTAMINAR

Las autoridades fiscales tienen facultad para revisar las declaraciones de los contribuyentes, a fin de verificar los datos que consignan; para comprobar el cumplimiento de las obligaciones establecidas por esta ley del Impuesto sobre la Renta y por las demás disposiciones legales y reglamentarias aplicables, en su caso, para formular liquidaciones por concepto de impuestos omitidos. Para estos fines las autoridades tendrán en cuenta las manifestaciones escritas de los contribuyentes, - las pruebas aportadas por éstos y el resultado de las auditorías e investigaciones practicadas.

Si de la revisión a que se contrae el párrafo anterior resultan diferencias a cargo del contribuyente, - este deberá cubrir las con recargos computados desde la fecha en que debió hacerse el pago y quedará sujeto en -

su caso a las sanciones que procedan.

Dentro de los cinco años siguientes a la fecha en que se presentó la declaración, la Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá formular liquidaciones adicionales que determinen la rectificación del impuesto a cargo del contribuyente.

Transcurrido dicho plazo, que no es susceptible de interrupción, se extinguirá por caducidad la acción fiscal para los citados fines.

Para los efectos de este artículo, los contribuyentes estarán obligados a conservar a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público por el plazo -- mencionado en el párrafo anterior, los libros y documentos relacionados con sus declaraciones.

Con base en lo anterior se puede decir que, por aquellos ejercicios por los cuales no haya prescrito la acción fiscal, los contribuyentes podrán utilizar los -- servicios de Contadores Públicos registrados en la Dirección de Auditoría Fiscal Federal para que les examinen -- sus estados financieros y presenten ante esta dependencia, los informes y dictamen respectivo.

Para que este organismo registre y dé trámite a estos informes sobre los estados financieros, será requisito indispensable que el último ejercicio a dictaminar haya terminado y que el contribuyente presente las solicitudes respectivas simultáneamente, tanto del último -- ejercicio como de los anteriores.

El tiempo transcurrido entre la fecha de los esta dos financieros y la época de su revisión, planteó un -- grave problema para el auditor, cuando examinaba estados financieros de ejercicios anteriores del contribuyente. -- El problema consistía en las limitaciones que imponía al auditor algunas pruebas que le hacían falta, principalmente la circulación de las cuentas por cobrar y cuentas por pagar, así como las pruebas físicas de inventarios, - circunstancias importantísimas en la emisión de su dictamen, ya que al hacer uso de salvedades de tal naturaleza, por su trascendencia invalidarían su opinión. Al efecto, la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, a fin de subsanar este problema, formuló un nuevo dictamen que se transcribe a continuación:

"De acuerdo con el convenio celebrado con ustedes y con la autorización _____ en la oficina _____ de fecha _____ de _____ de 19 _____,

de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, para dictaminar con fines fiscales los estados financieros de esa compañía por el ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 19____, a continuación señalo los anexos que se acompañan al presente:

Anexo Núm. 1. Dictamen acerca de los estados financieros.

Anexo Núm. 2. Balance General.

Anexo Núm. 3. Estado de Resultados.

Anexo Núm. 4. Estado de Variaciones en los eventos del Capital Contable.

Anexo Núm. 5. Notas a los estados financieros.

Anexo Núm. 6. Informe sobre la revisión general de Impuestos.

Anexo Núm. 7. Los siguientes anexos complementarios a los estados financieros son:

- a) Estado de resultados comparativo por los últimos cuatro ejercicios.
- b) Estado de costo de producción y ventas comparativo por los últimos ejercicios.
- c) Análisis por subcuentas comparativas de los dos últi-

mos ejercicios

- 1 Gastos de fabricación
- 2 Gastos de operación
- 3 Gastos financieros

- d) Movimientos registrados en el ejercicio de 19__ tanto para efectos contables como fiscales, en las cuentas que controlan las reservas complementarias de activo.
- e) Relación de prestaciones fiscales, la base gravable - y el impuesto causado y pagado a que estuvo sujeta la empresa durante el ejercicio terminado al 31 de Diciembre de 19__.
- 1 Determinación de la base gravable para efectos del impuesto sobre productos del trabajo y el 1% sobre erogaciones por el ejercicio de 19__.
- f) Conciliación entre la utilidad contable y el ingreso global gravable para efectos del Impuesto al Ingreso global de la empresa.
- g) Conciliación entre los ingresos declarados para efectos del Impuesto Sobre la Renta y los declarados sobre Impuesto al Valor Agregado.
- h) Documentación complementaria que se acompaña con moti

vo de impuestos determinados.

- i) Determinación de la participación de utilidades a los trabajadores.

Anexo Núm. 8. Registros federales de Contribuyentes.

Como puede observarse, el Contador Público no está emitiendo un dictamen, sino más bien una declaración sobre el trabajo realizado y la observancia del cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del contribuyente.

Después de describir el trabajo realizado se asienta en la parte inferior izquierda el nombre y firma del Contador Público, Núm. de Registro en la Dirección de -- Auditoría Fiscal Federal.

CAPITULO 11

SISTEMA DE CONTABILIDAD Y CONTROL INTERNO

Un sistema de contabilidad es indispensable a toda empresa mercantil. Este sistema de contabilidad, por disposición expresa de la ley, consiste en una serie de libros y registros en los que se anotan todas las operaciones del negocio y que luego sirve para proporcionar la información adecuada para una administración eficiente y para un exacto cumplimiento de las obligaciones fiscales.

La Ley del Impuesto sobre la Renta obliga a los contribuyentes mayores del impuesto global de las empresas, a llevar su contabilidad de acuerdo con las disposiciones de la misma Ley, su Reglamento y el Código. Obliga, asimismo, a expedir documentación que acredite las ventas que realicen y a conservar una copia de los mismos, teniendo todos estos papeles a disposición de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

En virtud de lo anterior, se considera dentro de las empresas que sirven de tema para este trabajo recepcional, la existencia de un sistema de contabilidad y control a través de los siguientes libros:

Libros principales. - Los libros principales que previene el Código de Comercio y el Código Fiscal son los siguientes:

- 1.- Libro de inventarios y balances.
- 2.- Libro mayor.
- 3.- Libro general de diario.
- 4.- Libro de actas en caso de sociedades.

Libros auxiliares. - Debido a la magnitud del movimiento contable de los negocios, así como los requisitos fiscales en vigor y a la necesidad de simplificar el trabajo y agrupar por conceptos las principales operaciones, se precisa la existencia de los siguientes libros - auxiliares:

- 1.- Libro diario de ventas.
- 2.- Libro diario de compras.

Controles auxiliares. - Los controles auxiliares tienen la finalidad de desglosar analíticamente y por separado determinadas cuentas de la contabilidad que por su naturaleza misma requieren un control continuo y pormenorizado. Entre los más usuales para la rama de negocios que nos interesa, tenemos los siguientes:

- 1.- Auxiliares de bancos.
- 2.- Auxiliares de clientes.
- 3.- Auxiliares de documentos por cobrar.
- 4.- Auxiliares de documentos descontados.

- 5.- Auxiliares de anticipos a proveedores.
- 6.- Auxiliares de deudores y acreedores diversos.
- 7.- Auxiliares de almacén y mercancías.
- 8.- Auxiliares de mercancías en tránsito.
- 9.- Auxiliares de activos fijos.
- 10.- Auxiliares de proveedores.
- 11.- Auxiliares de documentos por pagar.
- 12.- Auxiliares de gastos.

Documentación comprobatoria.- Sirve de base para efectuar y respaldar los movimientos de la contabilidad y se puede clasificar en dos grupos importantes como sigue:

- 1.- Documentación elaborada por el negocio o interna.
- 2.- Documentación proporcionada por terceros o externa.

Dentro del primer grupo se consideran las notas de venta, las notas de entrada a caja, los pedidos a proveedores, las notas de entrada de mercancías, las facturas, pólizas y toda aquella documentación de carácter interno que sirve de base para los registros de las operaciones.

Dentro del segundo grupo, correspondiente a la do

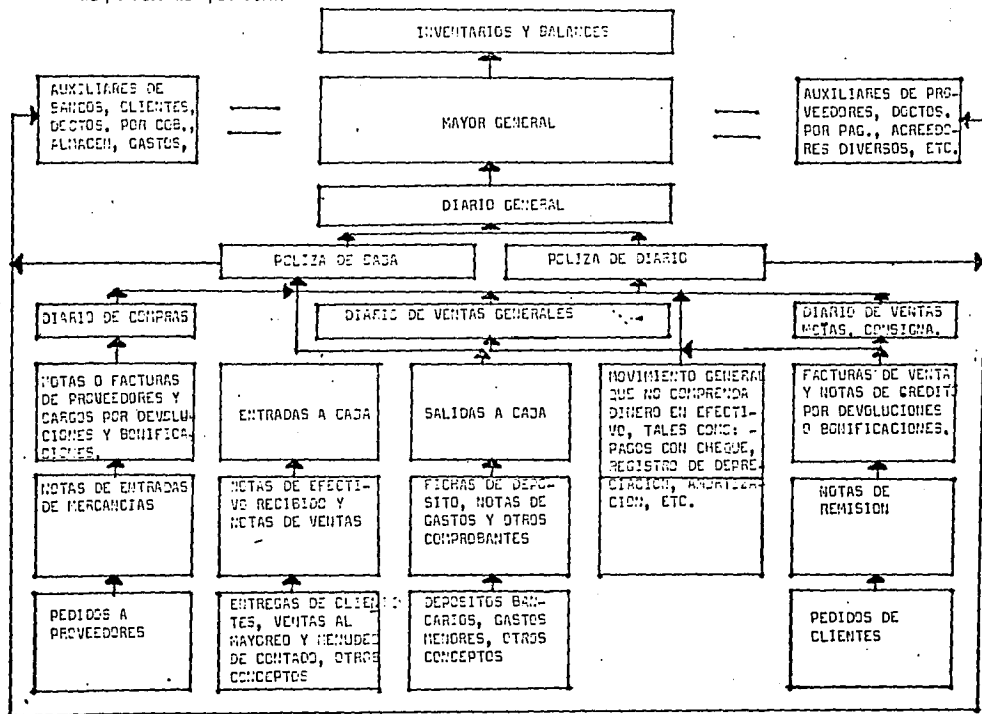
cumentación proporcionada por terceros o externa, se con-
sideran las facturas y otros documentos de compra, reci-
bos: de honorarios, notas y comprobantes de gastos, etc.

Requisitos. - Los requisitos que deben reunir --
los libros principales y auxiliares mencionados anterior-
mente son los de estar empastados y foliados progresiva-
mente, salvo excepción hecha en el caso de sistemas meca-
nizados de contabilidad en los que se pueden llevar ho-
jas sueltas, menos el libro de inventarios y balances. -
Deberán ser presentadas para su autorización en la Ofici-
na Federal de Hacienda de la Jurisdicción del contribu-
yente en forma simultánea al aviso de iniciación de ope-
raciones o dentro de un plazo que no debe exceder a los
sesenta días siguientes a la fecha de la última opera-
ción registrada al terminar el libro autorizado.

Para casos especiales también se pueden llevar --
otros libros como son los diarios de compras y ventas. -
En el diario de compras se anotarán también los gastos -
en que se incurra por operaciones efectuadas para benefi-
cio del negocio. En ambos casos se registrarán las ope-
raciones por oden cronológico y se tendrá la documenta-
ción comprobatoria que ampare dichos registros.

Funcionamiento

Esquema que muestra los libros principales, registros auxiliares y documentación básica con indicación de proceso de operación.



La gráfica anterior funciona en la siguiente forma:

COMPRAS DE MERCANCIAS

Se formula un pedido por duplicado enviando al -- proveedor el original y quedándose en poder del negocio -- la copia con objeto de que a la recepción de la mercancía pueda formularse la nota de entrada correspondiente, comprobando cantidad, calidad, precio y demás características. Con base en la nota de entrada de mercancías y -- la factura correspondiente se abona al proveedor, registrando la compra tanto en el diario auxiliar correspondiente como en las tarjetas auxiliares de almacén de mercancías. Por concentración mensual y por medio de una -- póliza de diario se carga el total de las compras a una "cuenta puente" que al final del ejercicio demuestra las compras netas efectuadas, con lo cual se confirma por -- medio de la contabilidad un renglón importantísimo para determinar el costo de lo vendido, sin necesidad de tener que recurrir a otro tipo de análisis en distintas -- cuentas. Inmediatamente después de corrido el asiento anterior, se traspassa su importe a la cuenta de almacén de mercancías en donde se lleva el registro y control -- continuo de las existencias a costo-promedio. Dado lo -- reducido de las devoluciones y bonificaciones por com-

pras en este tipo de negocios, es innecesaria la existencia de una cuenta especial para estos conceptos, pudiendo registrarlos dentro del mismo diario de compras restando su importe. Cabe aclarar que lo reducido de las devoluciones y bonificaciones se debe a que el tipo de mercancías que se manejan están sujetas a fluctuaciones de mercado y por lo mismo las bases de compra-venta son de carácter fijo.

VENTAS DE MERCANCIAS

Con base en los pedidos de los clientes, se forman las remisiones, que pueden incluir mercancías propiedad del negocio o mercancías recibidas para su venta en comisión.

Posteriormente pasan dichas remisiones al departamento de contabilidad donde se verifican sumas y cálculos, efectuándose además, la separación de ventas exentas y gravadas, así como de ventas de mercancías en comisión.

Lo anterior origina dos clases de documentos que son:

- 1.- Facturas por ventas propias del negocio, y
- 2.- Facturas por ventas de mercancías en comisión.

Las facturas por ventas propias del negocio se --
registran en orden progresivo numérico en el diario de -
ventas que para el efecto se encuentra debidamente auto-
rizado, efectuándose en este mismo registro la separa- -
ción de las ventas exentas y gravadas. Una vez efectua-
do este registro, se operan los auxiliares de clientes y
de almacén de mercancías. Los totales mensuales de este
diario originan una concentración del diario general por
medio de una póliza de diario.

Las facturas por ventas de mercancías en comi- --
sión, son registradas también en orden numérico progresi-
vo en un diario especial autorizado, el cual contiene --
las siguientes columnas:

1. - Fecha
2. - Número de factura
3. - Nombre del comitente
4. - Columnas de cargos por ventas
 - a) A clientes, por el total de la venta
 - b) A comitente (cuenta de orden), por el va-
lor de la mercancía
5. - Columnas de cargos por devoluciones y bonifi-
caciones
 - a) A comisiones, para cancelar la comisión --
que se obtuvo

b) A deudores, para registrar el valor de la mercancía que ya se habla pagado al comi--
tente.

c) A mercancías en comisión (cuenta de orden),
para registrar la entrada de la mercancía_
devuelta.

6.- Columnas de abonos por ventas

a) A comisiones, para registrar la comisión -
obtenida

b) A acreedores, para registrar el precio ba-
se de la mercancía

c) A mercancías en comisión (cuenta de orden),
para registrar la salida de la mercancía -
vendida.

7.- Columnas de abonos por devoluciones y bonifi-
caciones

a) A clientes, por el total de la devolución_
o bonificación.

b) A comitentes (cuenta de orden), para regis-
trar la entrada de la mercancía devuelta.

Al final del mes se obtienen los totales de estas
columnas y se efectúa un asiento de concentración en el
diario general por medio de una póliza de diario.

POLIZA DE CAJA

La imposibilidad de manejar un fondo fijo de caja (que en el siguiente capítulo se examina) y la necesidad de conocer diariamente el efectivo disponible, obliga a elaborar una sola póliza para registrar tanto las salidas como las entradas y las existencias, anterior y actual. Esta póliza es formulada por el departamento de contabilidad con base en la relación que junto con sus comprobantes pasa diariamente al cajero, misma que comprende los siguientes conceptos:

- a) Entradas a caja
- b) Salidas de caja

Entradas a caja.- Las entradas a caja pueden corresponder a los siguientes conceptos:

- 1.- Entregas de clientes:
 - a) Para abono en cuenta, y
 - b) Por ventas de contado
- 2.- Incrementos de las existencias a través de -- bancos
- 3.- Otros conceptos.

1.- Entregas a clientes.- Al momento de recibir

entregas de clientes para abono en cuenta, el cajero expide un comprobante (foliado progresivamente) cuyo original se entrega al mismo cliente y la copia la entrega al departamento de contabilidad. Por las ventas al contado de mayoreo y detalle, se expiden notas de venta que son protegidas por la máquina registradora que está en el mostrador y que acumula al final del día el total de ventas de contado efectuadas, pasándose al departamento de contabilidad la tira de la máquina registradora junto con las copias de las notas de venta, para que una vez revisadas, se elabore la factura global correspondiente, cuyo total será igual a la entrega que haga el mostrador al cajero.

2.- Incremento de las existencias a través de bancos.- Cuando a juicio del gerente de la empresa y por las necesidades de la misma, sea necesario incrementar la existencia en caja, se procede a retirar de cuentas bancarias la cantidad indispensable para lograr este objetivo.

3.- Otros conceptos.- Dentro de este renglón que dan comprendidas aquellas operaciones distintas de los conceptos anteriores y que por su naturaleza representan operaciones eventuales.

Salidas de caja.- Las salidas de caja pueden corresponder a lo siguiente:

- 1.- Depósitos bancarios
- 2.- Compras y gastos de compras
- 3.- Gastos menores

1.- Depósitos bancarios.- Este renglón está constituido en algunas ocasiones por el importe íntegro de las entradas a caja del día anterior y en otras, por la cantidad que se fija de acuerdo con las necesidades de la empresa.

2.- Compras y gastos de compras.- No obstante la conveniencia de pagar todas las compras por medio de cheques para lograr un mejor control interno, frecuentemente se opera por personas que, debido a su escasa preparación, no aceptan recibir en pago de la mercancía que venden, cheques o algún otro título de crédito.

En gastos de compras están incluidos los pagos -- que se hacen por fletes y acarreos cuyo importe es reducido y no justifica la expedición de un cheque.

3.- Gastos menores.- Los gastos en general, cuyo importe también es reducido, se pagan en efectivo, por -

la misma razón que los gastos de compra.

POLIZA DE DIARIO

Esta póliza comprende el movimiento general del negocio, exceptuando las operaciones que por su naturaleza se registran en la póliza de caja.

CATALOGO DE CUENTAS

- 1.- ACTIVO
- 2.- PASIVO
- 3.- CAPITAL
- 4.- CUENTAS DE RESULTADOS ACREEDORAS
- 5.- CUENTAS DE RESULTADOS DEUDORAS
- 6.- CUENTAS DE ORDEN
- 7.- CUENTAS PUENTE.

1.- ACTIVO11.- CIRCULANTE:

- 1101.- Caja
- 1102.- Bancos
- 1103.- Clientes
- 1104.- Documentos por Cobrar
- 1105.- Documentos descontados
- 1106.- Deudores diversos
- 1107.- Anticipos a Proveedores
- 1108.- Reserva para castigo de créditos
- 1109.- Almacén de mercancías
 - 01.- Mercancías exentas
 - 02.- Mercancías gravadas
- 1110.- Mercancías en tránsito

12.- FIJO:

- 1201.- Inmuebles
- 1202.- Muebles y equipo
- 1203.- Equipo de transporte
- 1204.- Depreciación acumulada
 - 01.- De inmuebles
 - 02.- De muebles y equipo
 - 03.- De equipo de transporte

13.- CARGOS DIFERIDOS:

- 1301.- Gastos amortizables
- 1302.- Amortización acumulada
- 1303.- Primas de seguros
- 1304.- Intereses pagados por anticipado
- 1305.- Anticipos de impuesto sobre la renta

2.- PASIVO21.- CIRCULANTE:

- 2101.- Proveedores
- 2102.- Acreedores diversos
- 2103.- Documentos por pagar
- 2104.- Intereses por pagar
- 2105.- Impuestos por pagar
- 2106.- Participación de utilidades a trabajadores

22.- FIJO:

2201.- Préstamos a Largo Plazo

23.- CREDITOS DIFERIDOS:

2301.-

3.- CAPITAL

3101.- Capital Social

3102.- Reserva Legal

3103.- Reserva de reinversión

3104.- Utilidades de ejercicios anteriores

3105.- Utilidad del ejercicio.

4.- CUENTAS DE RESULTADOS ACREEDORAS

4101.- Ventas de mercancías

4102.- Comisiones ganadas

4103.- Otros ingresos

5.- CUENTAS DE RESULTADOS DEUDORAS

5101.- Costo de ventas

5102.- Gastos de administración

01.- Sueldos

02.- Honorarios

03.- Gastos de viaje

04.- Papelería y artículos de escritorio

05.- Combustibles y lubricantes

- 06.- Correos, teléfono y telégrafos
- 07.- Luz y fuerza y material eléctrico
- 08.- Cuotas y suscripciones
- 09.- Limpieza y reparación de muebles y equipo
- 10.- Alimentación gatos
- 11.- Situación de fondos
- 12.- Publicaciones y anuncios
- 13.- Aseo y limpieza
- 14.- Donativos
- 15.- Varios

5103.- Gastos de venta

- 01.- Sueldos
- 02.- Comisiones
- 03.- Gastos de viaje
- 04.- Gastos de empaque
- 05.- Combustibles y lubricantes
- 06.- Refacciones y reparaciones de equipo de transporte
- 07.- Propaganda
- 08.- Fletes, acarreos, maniobras y almacenaje de mercancías.
- 09.- Fumigación y desratización
- 10.- Informes de créditos
- 11.- Varios

- 5104.- *Impuestos y derechos*
 - 01.- *Impuesto sobre la renta*
 - 02.- *Impuesto al valor agregado*
 - 03.- *1% para la enseñanza*
 - 04.- *Pesas y medidas*
 - 05.- *Uso y tenencia de vehiculos*
 - 06.- *Impuestos y derechos de agua*
 - 07.- *Varios*

- 5105.- *Previsión social*
 - 01.- *Cuotas al I.M.S.S.*
 - 02.- *Fomento de deportes*
 - 03.- *Servicio médico*

- 5106.- *Impuestos y gastos no deducibles*
- 5107.- *Arrendamientos*
- 5108.- *Intereses*
 - 01.- *Intereses por préstamos*
 - 02.- *Intereses por descuentos*

- 5109.- *Depreciación*
 - 01.- *De inmuebles*
 - 02.- *De muebles y equipo*
 - 03.- *De equipo de transporte*

- 5110.- *Amortización*
 - 01.- *De gastos de instalación*

- 5111.- *Castigo de créditos*

- 5112.- *Primas de seguros y fianzas.*

6.- CUENTAS DE ORDEN

61.- DEUDORAS:

- 6101.- Mercancías en comisión
- 6102.- Dividendos liberados de impuestos
- 6103.- Créditos cancelados

62.- ACREEDORAS:

- 6201.- Comitentes
- 6202.- Dividendos con impuesto pagado
- 6203.- Cancelación de créditos

7.- CUENTAS PUENTE

- 7101.- Costo de mercancías.

CAPITULO III

PROBLEMAS PRINCIPALES

DIFICULTAD PARA EL ESTABLECIMIENTO DE UN FONDO FIJO DE CAJA

La dificultad de mantener un fondo fijo de caja - se debe principalmente a la dinámica del movimiento operacional del negocio, con continuas operaciones de compra de productos agrícolas en pequeña escala generalmente con ejidatarios y pequeños agricultores, mercancías - que en la mayoría de los casos representan para dichas - personas, el producto de un ciclo agrícola completo y debido a que no están acostumbradas a tratar con instituciones bancarias ya sea por su escasa preparación o por vivir en el campo donde no existen estas instituciones, no aceptan en pago, por la venta de sus productos, cheques o algún otro título de crédito.

Por lo anterior y ante la necesidad de las empresas abarroterías que estudiamos, de tratar directamente con el productor a fin de obtener un mejor precio en estos artículos y poderlos realizar con un mayor margen de utilidad, y además, con el objeto de no perder a un buen proveedor, se ven obligados a satisfacer sus deseos, pagándoles sus productos en efectivo, lo que origina que - estos negocios tengan que mantener un fondo suficiente - de caja, de acuerdo con sus necesidades, mismas que están condicionadas por las circunstancias de tiempo y lu-

gar, no permitiéndoles esta situación determinar un fondo fijo que, dadas las circunstancias, tendría que ser muy elevado y que a pesar de ello en algunas ocasiones sería insuficiente y en otras, sería excesivo, originando esta última situación un procedimiento poco práctico y nada recomendable.

VENTAS AL COSTO Y MENOS DEL COSTO

Debido a las continuas fluctuaciones del mercado, en el ramo abarrotero, se presenta el caso de tener que vender algunos artículos a un precio igual o inferior al del costo; esta situación se presenta principalmente en los productos agrícolas que, como es conocido, su precio varía constantemente en el mercado por estar condicionado a los resultados obtenidos al final de cada ciclo agrícola.

Existen varias soluciones de las cuales puede echar mano el auditor para poder superar esta situación; entre ellas se pueden mencionar las siguientes:

1.- Autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.- Aún cuando este procedimiento es el más aceptable y correcto, acontece en la práctica, como es conocido, que la lentitud de los trámites viene a

redundar en perjuicio de los contribuyentes, ya que de esperar la autorización respectiva se presentará el caso de una pérdida mayor a la estimada, debido a la baja constante en los precios de mercado de los artículos de que se trate.

2.- Certificación de corredor público titulado.-

Con el objeto de hacer más expedita la comprobación de los artículos vendidos a un precio igual o inferior al de costo, se puede acudir ante un Corredor Público Titulado, con el objeto de obtener una certificación de que en la fecha de operación, el precio de mercado fue el que sirvió de base para la misma.

3.- Certificación de la Cámara de Comercio.-

Como en muchos lugares de la República no existen Corredores Públicos Titulados que puedan certificar el precio de mercado, puede suplirse la falta de esta certificación, por medio de una constancia expedida por la Cámara de Comercio del lugar donde se encuentre el establecimiento.

4.- Compras en la misma época de la operación.-

Las compras efectuadas del mismo artículo, vendido a un precio igual o inferior al del costo, en la misma época de la venta, pueden servir de comprobación con referencia a la situación de mercado en esa fecha, debiéndose -

comprobar que el precio de venta fue superior al de compra de tales artículos.

MERMAS; DETERIORO Y DESTRUCCION DE MERCANCIAS

La merma, deterioro y destrucción de mercancías es muy común encontrarlas en este tipo de negocios debido a la clase de artículos con que operan. Las mermas se localizan principalmente en el manejo de semillas, -- chiles, pescado seco, etc. ya sea por el hecho de trasladarlos de un lugar a otro o por el grado de humedad que contienen cuando se compran. El deterioro de mercancías se debe principalmente a la descomposición que sufren -- ciertos artículos tales como el queso, camarón, pescado seco, latería, etc.; cuando el estado de descomposición es completo se procede a su destrucción, la que debe ser ante la presencia de un representante de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que ésta pueda otorgar la autorización para deducir el costo de la mercancía destruída.

La Ley del Impuesto Sobre la Renta concede tácitamente la deducción por concepto de mermas, deterioro y destrucción de las mercancías adquiridas. El reglamento dice que se deberá presentar aviso por lo menos 30 días

antes de la destrucción pudiendo hacerlo una vez por -- cada ejercicio y en caso de productos perecederos se pre presenta un calendario de destrucciones periódicas con aviso de 15 días de anticipación a la primera destrucción.

Así mismo se deberá deducir de los inventarios en el ejercicio en que se incurra en esto siempre que se -- cumpla con los requisitos antes mencionados que corres-- ponden al Reglamento.

No obstante las disposiciones anteriores y en los casos en que los contribuyentes tengan establecido el -- sistema de inventarios perpetuos por medio del cual se -- pueda precisar la cuantía de estos conceptos, toca al -- auditor comprobar que esta situación es normal en rela-- ción con ejercicios anteriores, con la clase de articu-- los de que se trate o que está plenamente comprobada la destrucción, en su caso, ante la Secretaría de Hacienda y Crédito Público.

COMPRAS A EJIDATARIOS Y PEQUEÑOS AGRICULTORES

Uno de los problemas que se puede considerar como el de mayor trascendencia en estos negocios, ya que viene a representar un factor determinante en el costo de -- lo vendido, es el de la falta de requisitos fiscales en

Los comprobantes por compras a ejidatarios y pequeños -- agricultores, ya que los ejidatarios no tienen obliga- -- ción de pagar impuesto excepto el predial, ni tampoco se les podrá exigir otra prestación en numerario, ni en -- forma de contribución indirecta. Por otra parte la Ley_ del Impuesto sobre la Renta les da el derecho de deducir el 40% del impuesto.

Por otra parte la Ley del Impuesto al Valor Agregado declara exentos los ingresos que se obtengan por -- concepto de agricultura y ganadería, con excepción de -- los ingresos por flores cultivadas y toros y novillos de lidia.

Por lo anterior se puede observar que el trata- -- miento fiscal para los ejidatarios y pequeños agriculto- -- res siempre fue y sigue siendo de los más benignos, ya -- que además de estar exentos de impuestos, no se exige -- anotar su número de registro tal vez porque comprendía -- la Secretaría de Hacienda y Crédito Público que muchos -- agricultores no se encontraban registrados.

Las compras de productos de la tierra tales como_ -- chile, frijol, ajonjolí, garbanzo, maíz, trigo, café, -- etc., se efectúan por medio de liquidaciones en las cua- -- les se asientan los principales datos para identificar --

al vendedor y esta forma de requisitar dichas compras -- la siguen en el país todos los comerciantes en todo el país, industrias aceiteras y en general todos aquellos negocios que tienen necesidad de comerciar con personas que por circunstancias especiales están en situación difícil de expedir facturas. En virtud de esto y ante los problemas que se han suscitado con las Direcciones de -- Auditoría Fiscal y del Impuesto Sobre la Renta por la deficiente forma de requisitar fiscalmente las compras a ejidatarios debido a las restricciones reglamentarias ya comentadas, situación que las mismas autoridades han propiciado y que vienen a perjudicar a un gran número de comerciantes que tienen necesidad de celebrar este tipo de operaciones, es urgente dar fin a este problema con la solución que considero sería más conveniente y que expongo enseguida:

Que la Secretaría de Hacienda y Crédito Público y el Departamento Agrario se coordinen a fin de que éste proporcione los datos referentes a las comunidades agrarias existentes en el país, como son: el nombre de la comunidad agraria, lugar en donde se encuentra, nombres de los ejidatarios que comprende la comunidad así como el número y fecha del certificado de derechos agrarios de cada uno de ellos. Con base en estos datos asignarles -

un número de control que bien podría ser su inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes, y en aquellos casos en que el Departamento Agrario entregue certificados a una nueva comunidad agraria, así lo comunique a la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para que ésta les asigne su registro, mismo que debe quedar controlado al momento de entregar los mencionados títulos. Por otro lado, dicha Secretaría deberá informar a través del Diario Oficial que se ha establecido el control sobre los ejidatarios y poner a disposición de las empresas que efectúan compras a estas personas, una relación de las comunidades agrarias de su jurisdicción que incluya datos ya mencionados, para identificar a sus integrantes, obligando a estas empresas, que al efectuar compras a ejidatarios formulen un recibo-liquidación en el cual asentarán los datos de la relación a fin de identificar al vendedor y su calidad de ejidatario.

PROBLEMAS FINANCIEROS

Solicitud de préstamos.- Las variaciones de compras en las distintas épocas del año obligan a estos negocios a tener que recurrir a la obtención de préstamos con objeto de poder realizar hasta donde su capacidad se los permita las compras necesarias para su funcionamien-

to. No es posible solucionar el problema del financiamiento por medio de aumentos de capital, ya que así como hay épocas de compras voluminosas también hay otras de ventas también voluminosas en que se reducen las compras, en cuyo caso existiría una gran cantidad de recursos sin invertir lo cual resultaría antieconómico.

Contratos de Comisión Mercantil. - Otro de los problemas que bien podríamos llamar de carácter financiero es el que se refiere a la necesidad de mantener una existencia variada de mercancías a fin de satisfacer y atraer a los consumidores, presentándose la situación de tener que realizar algunos artículos a muy bajo precio lo que les reportan una utilidad mínima y en ocasiones hasta pérdida, debido a las condiciones del mercado, primordialmente el costo elevado de adquisición y el precio oficial de venta controlado por la Secretaría de Industria y Comercio sobre ciertos artículos tales como aceites, grasas, cerillos, etc.

Ante tal situación y con objeto de poder satisfacer las exigencias de los consumidores, recurren estos negocios a la celebración de contratos de comisión mercantil, que deberán reunir ciertos requisitos de forma a fin de que se les considere como tales, para lo cual - -

deberán apegarse a lo establecido por el Código de Comercio, y además reunir los requisitos que señala la Ley Federal del Impuesto al Valor Agregado en el art. 26 que dice:

"El comisionista trasladará en su caso, el impuesto por cuenta del comitente, aplicando al valor de los actos o actividades por los que se deba pagar el impuesto las tasas que correspondan. El comitente considerará a su cargo el impuesto correspondiente a los actos o actividades realizados por su comisionista, sin descontar el valor de la comisión ni los reembolsos de gastos efectuados por cuenta del comitente y otros conceptos".

Por lo anteriormente expuesto, el auditor, al examinar las comisiones ganadas por este concepto, deberá observar la existencia de contratos de comisión mercantil y no solamente que se encuentren formulados de acuerdo con lo establecido en el Código de Comercio sino también de acuerdo a la Ley del I.V.A. ya mencionada a fin de que en cualquier momento la empresa se encuentre ajustando sus actos a los dictados de la Ley y libre de toda responsabilidad.

CAPITULO IV

PLANEACION DE LA AUDITORIA

ARREGLOS CON EL CLIENTE

El primer paso para la planeación de la auditoría consiste en hacer los arreglos previos con el cliente a fin de determinar la clase de trabajo que se desea, el periodo que habrá de examinarse, el alcance y finalidad de la revisión. En el caso de la presente tesis, referente a una auditoría para efectos fiscales, habrán de determinarse el o los periodos que habrán de examinarse y el auditor trazará su plan a seguir y determinará la extensión y alcance que habrá de dar a sus pruebas de auditoría. Es de suma importancia que se le explique claramente al cliente que no se efectuará una auditoría detallada, sino que ésta se hará a base de pruebas selectivas con la extensión que el auditor juzgue conveniente para la obtención de resultados satisfactorios; asimismo deberá aclarársele que aunque reportara cualquier irregularidad que llame su atención, no asume responsabilidad para descubrir fraudes, desfalcos o irregularidades similares, excepto aquellas que pudieran ser descubiertas en el curso del alcance de la revisión, y que existen causas que impidan al auditor emitir su opinión sobre la corrección de estados financieros, así como del correcto cumplimiento de sus obligaciones fiscales, no quedará obligado a emitir el dictamen normal, sino más bien se

le presentará un dictamen negativo.

FIJACION DE HONORARIOS

Tratándose de una auditoría que habrá de efectuarse por primera vez, será conveniente que el auditor efectúe una visita al negocio para conocer el tipo de empresa, las operaciones que realiza, la organización implantada, el sistema de contabilidad en uso, el control interno establecido, el promedio de movimientos efectuados mensualmente en la contabilidad, para darse una idea -- aproximada del tiempo que habrá de emplear, así como del número y categoría de los ayudantes que necesitará y, -- con base en esto, fijar sus honorarios. Tratándose de una auditoría que se ha venido celebrando año tras año, bastará una sola entrevista con el cliente y con la presentación de la carta-convenio de prestación de servicios profesionales.

Los honorarios pueden cobrarse por hora o a precio fijo por toda la auditoría; aunque muchos auditores prefieren cobrar por hora, la mayoría de los clientes -- prefieren un importe total sobre la auditoría ya que así saben de antemano el desembolso exacto que habrán de -- efectuar y en algunos casos llegan a pensar que el --

auditor podría retardar su trabajo a fin de devengar mayores honorarios, idea errónea, ya que tratándose de un profesional honrado y consciente de sus obligaciones - tratará en todo caso de efectuar la auditoría en el tiempo que se ha estimado.

CONTRATACION DE SERVICIOS

Una vez hechos todos los arreglos con el cliente y fijadas las bases para la auditoría, es conveniente -- que el auditor formule una "carta-convenio" donde haga constar en forma breve los acuerdos tenidos en pláticas con el cliente y donde se solicite su conformidad a las bases establecidas para el desarrollo de la revisión. - Esta carta-convenio puede ir redactada de la siguiente forma:

México, D. F., a _____ de _____ de 19__

Sr. _____

Gerente General de

Cla. "Abarrotes y Semillas , S. A."

P R E S E N T E .

Muy señor mío:

Me refiero a las pláticas tenidas con usted, en --

relación con la prestación de mis servicios profesionales con el fin de practicar una auditoría para efectos fiscales en los Estados Financieros de "Abarrotes y Semillas, S. A." con números al 31 de diciembre de 1986.

A continuación me permito presentar a usted las conclusiones a que llegamos en este asunto, mismas que regirán nuestras relaciones, por lo que agradeceré a usted que de encontrarlas de conformidad se sirva expresarlo así firmando al calce de la presente "carta-convenio".

1.- Practicaré auditoría de balance a los estados financieros de "Abarrotes y Semillas, S. A." por el ejercicio terminado el 31 de diciembre de 1986, la que consistirá en una revisión general del Control Interno y de los procedimientos de contabilidad, sin hacer una auditoría detallada de las transacciones por cualquier periodo del año; examinaré la contabilidad y otros registros de la empresa con la extensión de pruebas que considere necesarios.

2.- Aunque reportaré a usted cualquier irregularidad que llame mi atención, no asumo responsabilidad alguna para descubrir fraudes, desfalcos o irregularidades similares, excepto aquellas que puedan ser descubiertas en el curso del alcance del examen arriba delineado.

3.- Formularé el informe de auditoría y anexos respectivos, por el ejercicio antes mencionado con el fin de - que la empresa aproveche las prerrogativas que se le concede, creadas por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.

4.- Con base en las observaciones que se hagan durante el desarrollo de este trabajo, proporcionaré a usted, si procede, una carta de sugerencias tendientes a mejorar tanto el control interno como el sistema de contabilidad de la empresa.

5.- Se ha estimado en forma tentativa que el trabajo mencionado podrá efectuarse en un lapso de 40 días, utilizando para ello el personal de mi despacho que juzgue necesario de acuerdo con las circunstancias.

6.- Por concepto de honorarios profesionales, por la ejecución del trabajo comentado en puntos anteriores, se me cubrirá la cantidad de \$xxxxx (cantidad con letra), - pagadera contra la entrega de mi dictamen.

7.- Es indispensable que se me otorguen las más amplias facultades y facilidades para el buen desarrollo de este trabajo dentro del tiempo previsto.

Atentamente.

Conforme.

Nombre del Contador Público

Nombre del Gerente de la Empresa.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO

La cuarta norma de auditoría generalmente aceptada, relativa a la ejecución del trabajo, exige que el -- trabajo de auditoría sea cuidadosamente planeado. Para que pueda efectuarse una correcta planeación, en principio deberá observar el auditor, la quinta de estas normas referente al estudio y evaluación del control interno que, como se dijo antes, es de suma importancia ya -- que de esto dependerán los procedimientos de auditoría -- que habrán de utilizarse, así como el alcance de la revisión.

El sistema de control interno se puede estudiar a través de los tres métodos conocidos que son:

- 1.- Método descriptivo.
- 2.- Método gráfico.
- 3.- Método de cuestionarios.

El primero de estos métodos --el descriptivo--, consiste como su nombre lo indica, en hacer una descripción del control interno establecido, a base de anotaciones -- sobre la organización del negocio, sistema de contabilidad en uso, funciones de los empleados, etc.

El segundo de estos métodos consiste en presen-

tar, en forma de gráficas, los conceptos anteriores.

El tercer método, -el de cuestionarios-, más comúnmente usado en nuestro medio, es a base de preguntas cuya contestación positiva indica la efectividad del mismo.

El estudio y evaluación del control interno puede efectuarse antes de iniciar la auditoría o conforme ésta se vaya desarrollando; ambos procedimientos son correctos y cualquiera de ellos que se adopte proporcionará al auditor los elementos para evaluarlo.

PROGRAMAS DE TRABAJO

Los programas de trabajo vienen a constituir el resultado de la auditoría en cuanto a planeación, hecha a través de las observaciones, investigaciones, estudio y evaluación del control interno. Su principal finalidad es la de guiar al auditor durante el transcurso de su revisión con el objeto de que la misma resulte lo más completa posible.

Los programas de trabajo en relación a un trabajo concreto pueden ser estándar o específicos; los primeros contienen un sinnúmero de procedimientos de auditoría, -

los cuales son aplicables a cualquier negocio en su parte correspondiente.

Los programas de trabajo del segundo grupo, -específicos-, se refieren a un negocio en particular, y los procedimientos de auditoría que en ellos se indiquen solamente serán aplicables al negocio de que se trate.

Muchos despachos de contadores prefieren los "programas estándar" ya que esto les ahorra el tiempo de estar preparando "programas específicos" para cada negocio en que efectúen auditorías.

A continuación me permito presentar un modelo de "programas de trabajo específicos" de acuerdo con el control interno y los problemas principales (tratados en capítulos anteriores de esta tesis) de las empresas que son el tema de este trabajo, considerando que se trata de una auditoría que se ha venido efectuando año tras año, ya que los casos de auditorías iniciales presentan una diversidad de situaciones que bien podrían constituir un tratado completo y diferente.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986 ..

Comentarios Hecho por:

1.- Al iniciar la auditoría revise los papeles de trabajo del archivo permanente y póngalo al corriente si no lo está.

2.- Solicite una copia del manual o instructivo de la contabilidad para usarlo en auditoría.

3.- Solicite la balanza de comprobación con saldos al cierre del ejercicio y:

a)- Verifique sumas

b)- Compare movimientos y saldos --
contra libro mayor.

4.- Revise las sumas de las cuentas -- del mayor.

5.- Cerciórese de que la empresa tiene en uso todos los libros autorizados -- que requieren las leyes, y que los -- asientos registrados en ellos están de acuerdo con las disposiciones legales.

Comentarios Hecho por:

6.- Por un periodo determinado, exami-
ne las pólizas de diario y de caja y
cerciórese:

- a)- Que estén debidamente aprobadas
- b)- Que tengan sus comprobantes - -
completos.
- c)- Su pase al diario general, al -
mayor y a los registros auxilia-
res.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S.A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

CAJA Y BANCOS

Comentarios Hecho por:

1.- Al iniciar el arqueo, tome nota - del último número y fecha de entrada a caja y ejerza control sobre todas las chequeras.

2.- Si las cantidades a tomar en nuestro arqueo son de consideración, deberá estar presente otro miembro de nuestro despacho y solicitar, además, la presencia de un funcionario responsable de la empresa.

3.- Solicite del cajero que muestre todos los fondos bajo su custodia, - haciéndole saber que no deberá dejar guardada ninguna cantidad, ya que -- por ningún motivo se modificará el - resultado de nuestro arqueo; asimismo deberá hacer de su conocimiento - que no podrá abandonar el lugar donde se encuentran los fondos durante el arqueo.

Comentarios Hecho por:

4.- Efectúe arqueo de caja listando los billetes, moneda fraccionaria.

5.- Examine y liste los cheques anotando su número, librador, librado, beneficiario, fecha de expedición, importe y el último endosante si lo hay, debiendo incluir cheques posechados en poder del cajero.

6.- Examine y liste vales por préstamos y anticipos así como todos los egresos por otros conceptos, anotando la fecha, importe y nombre de la persona a quien se otorgó y su correcta autorización, cuidando de que sean del día anterior y no de fechas atrasadas.

7.- Por aquellos vales de caja que no tengan autorización, obténgala de un funcionario responsable, así como sobre cheques, giros postales o telegráficos endosados que no la tengan.

8.- Obtenga la firma de conformidad con el encargado de estos conceptos al terminar el arqueo así como las -

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

Comentarios Hecho por:

firmas de los testigos presentes, -
poniendo al pie de la cédula la si-
guiente redacción:

"El efectivo y valores arriba lis-
tados por el importe total de --
\$ _____ (_____ M.N.) propiedad de
"Abarrotes y Semillas, S.A." que
son los únicos bajo mi custodia_
a la fecha de este arqueo, fue-
ron contados en mi presencia por
el Sr. _____ auditor del despa-
cho _____ y devueltos a mí ente-
ra satisfacción.

9.- Compare el resultado del arqueo_
contra la póliza de caja formulada_
por contabilidad y efectúe la cone-
xión con el saldo en libros al cie-
rre del ejercicio si el arqueo no -
se hizo en esa fecha.

10.- Solicite de la persona encargada
de los fondos, que prepare las fi-
chas de depósito bancario con una -
copia extra, la que deberá sellar -
el banco para nosotros.

Comentarios Hecho por:

11.- Cerciórese de que el efectivo y cheques incluidos en la ficha de depósito, que selló el banco, contenga -- los mismos conceptos tomados en nuestro arqueo.

12.- Respecto a cheques de fechas -- atrasadas tomados en nuestro arqueo:

a)- Investigue por qué no se han depositado en cuentas bancarias y solicite la aprobación de un funcionario del negocio.

b)- Vigile su depósito, y

c)- Solicite al banco que informe directamente a nosotros en caso de -- que alguno sea devuelto, así como sobre cualquier cheque tomado en nuestro arqueo.

13.- Solicite la autorización de un funcionario de la empresa por los cheques posfechados tomados en nuestro arqueo y de ser posible vigile su depósito.

14.- Revise las operaciones de caja -- por una semana anterior y una poste-

Comentarios Hecho por:

rion al cierre del ejercicio para cerciorarse de que no se incluyan movimientos de un ejercicio a otro.

15.- Verifique que todas las partidas de la conciliación que quedaron pendientes en la revisión del ejercicio anterior - hayan sido correspondidas definitivamente por el banco, si no se hizo en esa fecha.

16.- Obtenga confirmación directamente de todos los bancos con que opera la empresa, que incluya al cierre del ejercicio y a la fecha de nuestro arqueo los saldos en cuentas de cheques, el importe de documentos descontados, documentos al cobro, préstamos, así como un informe sobre cualquier responsabilidad directa o contingente en dichas fechas. También solicite estado de cuenta que muestre el movimiento hasta la fecha de nuestro arqueo.

17.- Nuestras solicitudes de confirmación a bancos deberán incluir también - -

cuentas canceladas durante el ejercicio.

18.- Formule la conciliación de las cuen
tas bancarias a la fecha de nuestro ar-
queo.

19.- Tome nota del último cheque expedi-
do al cierre del ejercicio, de cada cuen
ta bancaria, y cerciórese de que en los_
estados de cuenta a esa fecha no aparez-
can cheques de numeración posterior.

20.- Solicite las conciliaciones prepara-
das por los empleados de la empresa, al
cierre del ejercicio y las del mes ante-
rior y efectúe el siguiente trabajo:

a)- Verifique sumas

b)- Compare los saldos contra el ma-
yor y los estados de cuenta de los ban-
cos.

c)- Investigue y aclare los depósitos
y cheques pendientes así como todas las
partidas no correspondidas.

21.- Por el último mes del ejercicio o cualquier
otro verifique la secuencia numérica de los che-
ques y cerciórese de que los cancelados se hayan
utilizado debidamente y se encuentren formando
parte del talonario.

Programa de Auditoria Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

CUENTAS POR COBRAR

Comentarios Hecho por:

1.- Solicite relaciones de todas y cada una de las cuentas por cobrar, de preferencia por antigüedad de saldos, de la empresa al cierre del ejercicio y efectúe el siguiente trabajo:

a)- Verifique sumas

b)- Compare totales contra saldos del mayor

c)- A base de pruebas selectivas, compare las relaciones contra los auxiliares.

d)- A base de pruebas selectivas examine los movimientos de los auxiliares a fin de determinar las correcciones y antigüedad de los saldos.

2.- Seleccione un buen número de cuentas por cobrar (de no ser posible la totalidad) para solicitar su confirmación y elabore una cédula donde se muestre lo si-

guiente:

- a)- Clave
- b)- Nombre del cliente
- c)- Domicilio
- d)- Saldo a la fecha de circularización
- e)- Contestaciones recibidas:
 - de conformidad
 - inconformes aclaradas
- f)- Devueltas por correo
- g)- No recibidas
- h)- Con cobros posteriores
- i)- Observaciones.

Nota: La clave se supondrá también a la solicitud de conformidad, al estado de cuenta y a los sobres de envío y contestación, procurando ponerla al preparar el envío a fin de que los empleados del cliente no se enteren de la misma.

3.- Verifique selectivamente a través de los archivos y de la correspondencia los domicilios correctos de las circulares enviadas.

4.- Solicite a nuestro cliente que pre-

Comentarios Hecho por:

pare en papel membretado y por triplicado las circulares y estados de cuenta que se van a enviar, debiendo dar a estas formas el siguiente uso:

Originales: Se enviarán como primera solicitud.

Duplicados: Para una segunda solicitud.

Triplicados: Para formar parte de nuestros papeles de trabajo.

5.- Revise la corrección de sumas del estado de cuenta, así como el saldo de éste coincida con la solicitud de confirmación y contra nuestra relación.

6.- Las circulares deberán ser depositadas por nosotros en el correo y deberán llevar la dirección de nuestro despacho como remitente con el objeto de que si alguna es devuelta, lo sea directamente a nosotros.

7.- Por aquellas contestaciones inconformes a nuestra circularización deberá pedirse al contador de la empresa que haga las aclaraciones necesarias, mismas que deberán ser verificadas --

por nosotros.

8.- Investigue los domicilios de aquellas cartas devueltas por el correo a través de la correspondencia del cliente, directorio telefónico, directorios comerciales, etc., y envíe de nuevo la solicitud al cliente.

9.- Si no son contestadas envíese una segunda solicitud y si no, revise remisiones, facturas, notas de venta, etc., vea cobros posteriores para cercionarse de la autenticidad del cliente y en caso de ser saldos significativos efectúe una visita a estos clientes a fin de obtener su confirmación.

10.- Respecto a los adeudos de empleados y funcionarios, efectúe una revisión a base de pruebas selectivas sobre la correcta autorización de los préstamos, investigue y solicite la aprobación de un funcionario de la empresa -- por aquellas cuentas cuyo saldo no ha tenido movimiento durante un tiempo razonable.

Comentarios Hecho por:

11.- Solicite confirmación directa y -- por escrito de los funcionarios y empleados de la empresa sobre sus adeudos, procurando que dichas personas no se enteren de los adeudos de otros.

12.- Practique arqueo de documentos por cobrar, facturas pendientes de cobro, contrarrecibos y concilie éste contra el saldo en libros al cierre del ejercicio si se efectúa en fecha distinta.

13.- Investigue aquellos contrarrecibos de fechas muy atrasadas.

14.- Compare la relación de documentos descontados reportada por el banco contra el saldo en libros e investigue cualquier diferencia.

15.- Investigue la base tomada para el incremento de la reserva para castigo de créditos y discuta la cobrabilidad de las cuentas con el gerente para estimar si la reserva es suficiente.

Nota: El incremento que se haga a esta reserva no es deducible para efectos de la ley del I.S.R.

Comentarios Hecho por:

16.- Cerciórese de que cualquier cancelación de cuentas incobrables esté debidamente autorizada y que se haya hecho contra la reserva, en caso de existir ésta; si la cancelación se hizo contra los resultados del ejercicio por no existir reserva, deberá comprobarse ampliamente la consumación del plazo de prescripción o su imposibilidad absoluta de cobro.

17.- Respecto a las cuentas incobrables canceladas determine si se registran en cuentas de orden; de no ser así, hágalo constar en este programa para la carta de sugerencias.

18.- Formule un cuadro que muestre los resultados obtenidos con la circularización como el que se muestra en lo siguiente:

C O N C E P T O

Saldo a la fecha de circularización
 Total circularizado
 No circularizado
 Saldo de la cuenta a la fecha de circularización
 Conformes recibidos
 Inconformes aclarados
 Con cobros posteriores
 Devueltas por correo
 No recibidas
 Total circularizado

Cantidades Importes
 No. % No. %

=====

=====

=====

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S.A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

INVENTARIOS

1.- Antes de iniciar el recuento físico Comentarios Hecho por:
co:

a)- Efectúe el corte de inventarios controlando la última nota de entrada de mercancías, últimas notas de venta y remisión, así como la última factura expedida y cerciórese con posterioridad de su correcta contabilización.

b)- Observe los lugares donde se encuentran las mercancías, así como su correcto orden y acomodo con el objeto de tener un recuento exacto.

c)- Formule una lista en que aparezca el control de todas y cada una de las bodegas con base en los contratos de arrendamiento y cerciórese que en los casos en que se reporten como vacías, así lo estén.

2.- Cerciórese de que los empleados -

del negocio están desarrollando bien el Comentarios Hecho por:
 inventario físico, y:

a)- Efectúe algunas pruebas de la existencia tomando nota de ellas, así como de las demás partidas que forman el inventario, señalando claramente aquellas sobre las cuales se hicieron nuestras pruebas físicas.

b)- Tome nota de todas aquellas partidas dañadas.

3.- Por observaciones y pláticas con los empleados y funcionario de la empresa, investigue y determine que todos los artículos han sido contados, así como que aquellos artículos facturados pero no entregados al momento del inventario no hayan sido incluidos en éste.

4.- Prepare un breve memorándum en el que se indiquen las fechas en que se tomó el inventario, personas que intervinieron, procedimientos utilizados, extensión de nuestras pruebas físicas, así como cualquier asunto de interés.

5.- Sobre la relación final de inventa-

rios:

a)- Verifique sumas.

b)- Determine la correcta clasificación de las mercancías en exentas, gravadas.

c)- Compárelas contra las tarjetas - auxiliares de inventarios en lo referente a nombre del artículo, precio unitario, existencia e importe.

d)- A base de pruebas selectivas compare el inventario físico con la relación final.

e)- Verifique los cálculos del precio unitario por la existencia para determinar la corrección del saldo.

f)- Determine que los porcentos de mermas de acuerdo con el total de compras del ejercicio sean normales en relación a ejercicios anteriores.

6.- Compare los listados finales de inventarios con el saldo del mayor y haga un resumen de los asientos de ajuste motivados por las diferencias entre el inventario físico y libros.

Comentarios Hecho por:

7.- Obtenga confirmación de las mercancías recibidas en comisión, directamente de los comitentes y cerciórese de -- que éstas no se hayan incluido dentro de las mercancías propiedad de la em pre sa; asimismo obtenga confirmación sobre aquellas mercancías propiedad de la em pre sa.

8.- Cerciórese de que aquellas mercancías en tránsito al cierre del ejerci cio, así lo estuvieran y revise la docu mentación comprobatoria.

9.- Investigue si los inventarios se -- han dado en garantía o en alguna forma se han comprometido con terceros.

10.- Selectivamente efectúe pruebas de valuación de inventarios tomando como base las compras más recientes, revisan do contra las tarjetas auxiliares, fac turas, impuestos, fletes, cercionándose de que éstos dos últimos conceptos es tén distribuidos sobre una base adecuada; compare los precios de estos artícu

Comentarios Hecho por:

los con el costo de mercado, principalmente los de primera necesidad, para de terminar su correcta valuación de acuer do con el costo más bajo y determine -- que la base de valuación haya sido de la misma del ejercicio anterior.

11.- Asegúrese de que las existencias - estén debidamente protegidas contra incendios, etc. y que el seguro sea suficiente para cualquier contingencia.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S.A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

ACTIVO FIJO

Comentarios Hecho por:

1.- Formule una cédula por cada renglón - del activo fijo en la que se examinen los movimientos habidos en el ejercicio por:

a) - Adquisiciones: cerciórese de que estas fueron debidamente autorizadas, examine factura, escrituras u otros documentos que prueben la propiedad del activo fijo, mismos que deberán estar a nombre del negocio y cubrir los requisitos legales.

b) - Bajas por venta o inservibles: asegúrese también de que fueron debidamente autorizadas y que se operó la baja en libros por su valor original, así como la cancelación de la depreciación fue por la realmente acumulada, cerciórese que la -- utilidad o pérdida obtenida, en caso de venta, haya sido determinada correctamente y que se haya cubierto (si se obtuvo -- utilidad) el Impuesto Sobre la Renta por -- utilidad en venta de Activo Fijo. En ca-

Comentarios Hecho por:

so de haberse tenido pérdida deberá -- tenerse presente que no es deducible -- para efectos del Impuesto sobre la Renta, si fue con posterioridad a la fecha del cierre del ejercicio.

2.- Solicite una relación que contenga por años, incluyendo el último que se está revisando, los activos fijos propiedad del negocio, depreciación acumulada y valor neto, y efectúe el siguiente trabajo:

a)- Verifique sumas.

b)- A base de pruebas selectivas -- compare la relación contra los auxiliares.

c)- Compare el total de la relación contra el saldo del mayor.

d)- Efectúe amplias pruebas físicas cubriendo perfectamente activos no cubiertos en nuestra auditoría anterior y algunos sí examinados cubriendo, además, totalmente las adquisiciones del presente ejercicio.

3.- Compruebe que las mejoras o adiciones efectivamente lo sean y que estén

Comentarios Hecho por:

debidamente contabilizadas.

4.- Elabore una célula en la que se -
muestre el cálculo de la deprecia- --
ción en forma global tomando en cuen-
ta el año de las adquisiciones y ba--
jas habidas durante el ejercicio y -
determine el cargo correcto a gastos_
por depreciación.

5.- Por observaciones y pláticas con_
los empleados determine si se efectuó
alguna baja importante durante el - -
ejercicio la que no se haya registra_
do.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

CARGOS DIFERIDOS

Comentarios Hecho por:

1.- Respecto a los intereses pagados por anticipado:

a)- Verifique sus cálculos.

b)- Obtenga los recibos correspondientes, cuidando de que tengan sus requisitos fiscales y en caso de ser préstamos otorgados por particulares, además que éstos se encuentren debidamente timbrados conforme a la Ley del Impuesto sobre la Renta.

c)- Cerciórese de que la cantidad cargada a gastos por este concepto, haya sido la realmente devengada.

d)- Asegúrese de que los préstamos recibidos han sido invertidos en los fines del negocio.

2.- Tocante a primas de seguros pagadas por anticipado:

a)- Examine las pólizas de seguros co

Comentarios Hecho por:

respondientes y determine si los seguros son suficientes para cubrir cualquier contingencia.

b)- Examine los recibos de las primas pagadas e investigue si aprovechó el negocio los descuentos correspondientes.

c)- Verifique el cálculo de la parte devengada de las primas y determine el cargo correcto a gastos por este concepto.

Respecto a los gastos de instalación -- efectúe el trabajo descrito en el programa de activo fijo, en lo que sea aplicable.

Programa Especial de Auditoría para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

CUENTAS POR PAGAR

Comentarios Hecho por:

- 1.- Para este rubro son aplicables los puntos del número 1 al 9 de cuentas por cobrar, observando que en este caso se cubrirán las cuentas de proveedores, acreedores y documentos por pagar, solicitándoles el saldo a cargo del negocio al cierre del ejercicio; así como un estado de cuenta, debiendo circularizarse preferentemente en su totalidad y, además, incluir algunas de las cuentas saldadas.
- 2.- Establezca las diferencias entre las cuentas por pagar a corto y a largo plazo para su correcta presentación en el balance.
- 3.- Investigue si alguno de los créditos otorgados a la empresa, están garantizados con alguno de sus activos.
- 4.- Examine los pagos de un mes poste-

Comentarios Hecho por:

nior al cierre del ejercicio a fin de --
determinar si éstos incluyen alguna can-
tidad que debiera considerarse como pasi-
vo al cierre de las operaciones del nego-
cio.

5.- Respecto a sueldos y comisiones por
pagar, determine si su importe es correc-
to examinando nóminas, tarjetas de tiem-
po, cálculo de comisiones y como prueba_
determinante de la existencia de este pa-
sivo cerciórese de su pago posterior.

6.- Al revisar los impuestos por pagar,-
deberá tomarse en consideración que esta
cuenta incluya el pasivo por el último -
mes del ejercicio correspondiente al Im-
puesto al Valor Agregado, Impuesto sobre
la Renta, sobre Productos del Trabajo, -
cuotas obrero-patronales al Instituto Me-
xicano del Seguro Social por el último -
bimestre del ejercicio o su parte propor-
cional, diferencias de impuestos determi-
nados por la auditoría, etc., mismos que
deberán examinarse y tomar nota de_

Comentarios Hecho por:

su pago posterior; asimismo, deberá incluirse en esta cuenta, la diferencia, una vez deducidos los anticipos, a cargo del contribuyente por concepto de Impuesto sobre la Renta -- por la utilidad del ejercicio.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S. A. "

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

CAPITAL CONTABLE

Comentarios Hecho por:

1.- Tome nota del acta de asamblea por la aplicación de los resultados del -- ejercicio anterior y determine la co-- rrección de los incrementos a la reserva legal y la reinversión.

2.- Examine los cupones por pago de divividendos a los accionistas, cuidando - que estén de acuerdo con lo estipulado por el proyecto de aplicación de utilidades.

3.- Examine los comprobantes por la -- entrega de participación de utilidades a los trabajadores correspondientes al ejercicio anterior.

4.- Compare los incrementos a la reserva legal y de reinversión contra nuestros papeles de trabajo del ejercicio_ anterior cerciorándose de que las canttidades consideradas son ciertas.

Comentarios Hecho por:

5.- Cerciórese de que exista autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público para el incremento de la reserva de reinversión o en su defecto la solicitud respectiva.

6.- Efectúe los cálculos sobre participación de utilidades a los trabajadores por el presente ejercicio, así como los cálculos de la reserva legal y de reinversión.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

CUENTAS DE INGRESOS

Comentarios Hecho por:

1.- Para el examen de las ventas, seleccione un mes y efectúe un trabajo:

a)- Verifique sumas del diario de ventas, así como su concentración al diario general y su pase al mayor.

b)- Examine la secuencia numérica de las facturas y en aquellos casos en que estén canceladas cerciórese de que se encuentre el juego completo; revise su corrección aritmética de sumas y cálculos, su pase al diario de ventas, así como su correcta clasificación en exentas o gravadas.

c)- Compare las facturas indicadas anteriormente, contra la salida correspondiente en los auxiliares de almacén tomando nota de las ventas efectuadas al costo y a menos del costo; asimismo compare las facturas contra el cargo a

clientes o caja.

d) - Obtenga las notas de venta así como las de remisión correspondientes al período que se está revisando y compárelas contra las facturas examinadas, observando que coincidan las cantidades, tamaño, descripción de artículos, importe y fecha de entrega.

2. - Para las comisiones ganadas es - - aplicable el punto anterior, debiéndose completar esta revisión con la soli citud que se haga a los comitentes del total de comisiones pagadas al negocio durante el ejercicio.

Asimismo deberán examinarse los contra tos de comisión mercantil, cuidando de que éstos se encuentren vigentes a la fecha de la revisión y que la comi - sión pactada sea por un porcentaje o - una cantidad fija.

3. - Por las últimas facturas del ejercicio y las primeras del siguiente, -- las más importantes, examine notas de

Comentarios Hecho por:

remisión, notas de venta, tarjetas de inventarios, a fin de cerciorarse que tanto la venta como su costo han quedado registradas dentro del ejercicio correspondiente.

4.- Por el mismo mes en que se efectúe el examen de las ventas, obtenga las copias de notas de crédito y:

- a)- Revise su secuencia numérica
- b)- Verifique sus sumas y cálculos
- c)- Cerciórese de que estén debidamente autorizadas.

d)- Examine su pase al diario de ventas, así como su correcta clasificación en exentas y gravadas.

e)- Compárelas contra el crédito en los auxiliares de clientes y en caso de devoluciones examine la nota de entrada de mercancías y compare ésta contra el cargo en las tarjetas auxiliares de almacén correspondientes.

5.- Con base en los totales mensuales del diario de ventas, formule una cédula

Comentarios Hecho por:

la que muestre los ingresos obtenidos - durante los doce meses del ejercicio -- por concepto de comisiones, ventas y otros ingresos (afectos al pago del Impuesto al Valor Agregado) y compare estos totales contra el saldo de la cuenta de mayor que corresponda; separe los ingresos en exentos y gravados, calcule el Impuesto al Valor Agregado y compárelo contra el pagado en cada mes, determinando las diferencias pagadas de más o de menos.

Esta cédula que se indica puede ser con las siguientes columnas:

- a) - Mes
- b) - Ventas
- c) - Comisiones
- d) - Otros ingresos
- e) - Total de ingresos
- f) - Ingresos exentos
- g) - Ingresos gravados
- h) - Base gravable
- l) - Impuesto determinado por Auditoría
- j) - Impuesto pagado

Comentarios Hecho por:

k)- Pagado de más o de menos

l)- Fecha de pago

m)- Número de operación de caja

6.- Por las ventas efectuadas al costo o menos del costo, cerciórese de la existencia de la autorización de la Secretaría de Hacienda y Crédito Público o en su defecto la comprobación de que a la fecha de venta, el precio del mercado fue el que sirvió de base.

Programa Especial de Auditoría para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

COSTO DE VENTAS

Comentarios Hecho por:

- 1.- Por el mismo período seleccionado - para el examen de ventas, compare el total de créditos operados en cada una de las tarjetas auxiliares de almacén contra el resumen para el costo de las ventas del mes y verifique la suma de dicho resumen.
- 2.- Efectúe la prueba global del costo de ventas, sumando al inventario inicial las compras netas del ejercicio y restándole el inventario final del mismo.
- 3.- Por el mismo período seleccionado - para el examen de las ventas, examine - las compras en la siguiente forma:
 - a)- Verifique sumas del diario de -- compras, su concentración al diario general y su pase al mayor.
 - b)- Examine el paso de cada una de - las facturas del mes al diario de com--

Comentarios Hecho por:

pras, observando que tengan sus requisi
tos fiscales y que los gastos por fle-
tes, impuestos y otros conceptos estén
amparados por sus comprobantes respecti
vos y se hayan distribuido adecuadamen-
te, cuidando de no duplicar esto último
con la revisión hecha en inventarios.

c)- Compare estas facturas contra --
los pedidos hechos al proveedor y las -
notas de recepción de mercancías.

d)- Compare las facturas contra sus
registros en los auxiliares de almacén
y contra el crédito a proveedores, caja
o bancos.

e)- Cerciórese de que fue aprobado -
el pago de las facturas por algún fun-
cionario responsable y cancelada con el
sello de pagado y que se aprovecharon -
los descuentos procedentes.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

CUENTAS DE GASTOS

Comentarios Hecho por:

- 1.- Sume los auxiliares y compare el total contra el saldo de la cuenta de mayor correspondiente.
- 2.- Seleccione un buen número de cargos a los auxiliares, los más significativos y algunos pequeños, y examine que los comprobantes se hayan aplicado correctamente, correspondan al ejercicio examinado, que estén a nombre del negocio, esté debidamente autorizado su pago y cancelados con el sello de pagados; en general que tengan sus requisitos fiscales y que sean gastos propios y normales del negocio.
- 3.- Investigue los aumentos y disminuciones de importancia en los saldos de estas cuentas en relación con el ejercicio anterior y haga los comentarios adecuados que justifiquen tal situación.

Programa de Auditoría Especial para:

"Abarrotes y Semillas, S. A."

Ejercicio comprendido del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 1986.

NÓMINAS

Comentarios Hecho por:

1.- Verifique sumas y cálculos de la nómina, así como su registro en el diario, su base al mayor y su distribución adecuada a las cuentas de gastos y que se encuentre aprobado.

2.- Cerciórese de que los tiempos extras y otros conceptos distintos a los sueldos normales que aparezcan en la nómina, estén debidamente autorizados.

3.- Examine los contratos de trabajo y compare los sueldos que éstos indican contra la nómina.

4.- Compare las cantidades que aparecen en los recibos firmados por los empleados contra la nómina, así como sus firmas contra las que aparecen en los contratos de trabajo.

5.- Verifique los cálculos para el pago

Comentarios Hecho por:

del Impuesto sobre la Renta sobre productos del trabajo, y compárelos contra el pago efectuado.

6.- Verifique que los descuentos hechos a los empleados por concepto de ISPT, - y por cuotas al IMSS son correctos.

7.- Cerciórese de que todos los empleados estén inscritos en el Registro Federal de Contribuyentes.

8.- Examine la liquidación del IMSS por el bimestre que corresponde a nuestro examen de nóminas verificándole sus cálculos y cerciorándose de que todos los empleados que aparecen en nómina estén inscritos en dicho instituto y estén cotizando en el grupo correspondiente.

9.- Efectúe la prueba global para determinar que todas las percepciones afectas al ISPT fueron declaradas en el ejercicio y formule una cédula que muestre lo siguiente:

a)- Mes

b)- Cuentas de gastos en las que se

Comentarios Hecho por:

registran estos conceptos.

- c) - Total de conceptos gravados
- d) - Total declarado
- e) - Declarado de más o de menos
- f) - Impuesto pagado
- g) - Fecha de pago
- i) - Número de operación de caja.

CAPITULO V

PAPELES DE TRABAJO

CONCEPTO

Los papeles de trabajo vienen a representar la -- fuente del informe de auditoría; son la historia del trabajo desarrollado, las cuentas examinadas, los procedimientos utilizados, las pruebas efectuadas, el alcance de la revisión y los resultados obtenidos; son la prueba que tiene el auditor para demostrar la calidad y extensión de la revisión y que le servirán posteriormente para formular y respaldar su dictamen.

La denominación de papeles de trabajo proviene de la traducción literal del inglés "working papers" estrechamente unida al de "schedule" (cédula) que es el nombre que se les da cuando se consideran individualmente.

CLASIFICACION

Los papeles de trabajo se clasifican en dos grandes grupos que son:

- 1.- Papeles de trabajo del archivo permanente
- 2.- Papeles de trabajo relativos a la revisión.

Los del primer grupo, del archivo permanente, con tienen información general de la historia del negocio --

desde su origen hasta la fecha más reciente: acerca de su constitución, organización, etc., y vienen a representar la información sobre aspectos del negocio que han -- tenido poco o ningún cambio y que es útil en el ejercicio que se está revisando así como para revisiones futuras.

Su contenido lo podemos clasificar como sigue:

1.- Historia del negocio

- a).- Escritura constitutiva y modificaciones
- b).- Actas de asamblea
- c).- Actas de consejo

2.- Organización del negocio

- a).- Organización administrativa
- b).- Control interno establecido
- c).- Sistema de contabilidad en uso

3.- Personal del negocio

- a).- Lista del personal con indicación de funciones
- b).- Extracto del contrato colectivo de trabajo
- c).- Extracto del contrato individual del trabajo
- d).- Relación de firmas de funcionarios

4.- Documentos relativos a impuestos

- a).- Impuesto sobre la Renta

- b).- *Impuesto al Valor Agregado*
 - c).- *Impuestos varios*
- 5.- *Propiedades Inmuebles*
- a).- *Extracto de escritura de propiedad*
 - b).- *Métodos de depreciación*
 - c).- *Adiciones y mejoras*
 - d).- *Avalúos*
- 6.- *Contratos*
- a).- *Arrendamiento*
 - b).- *Teléfono*
 - c).- *Luz y fuerza*
 - d).- *Otros*
- 7.- *Varios.*

Los papeles de trabajo del segundo grupo, relativos a la reinversión, son aquellos que se refieren a las cuentas examinadas, al trabajo de auditoría, propiamente dicho, desarrollado en determinado período; su contenido lo podemos clasificar como sigue:

- 1.- *Proporcionados por el negocio*
- a).- *Balanza de comprobación*
 - b).- *Balance*

- c).- Estado de pérdidas y ganancias
 - d).- Conciliaciones
 - e).- Relaciones analíticas
 - f).- Diversos
- 2.- Elaborados por el auditor
- a).- Cédulas sumarias
 - b).- Cédulas analíticas
 - c).- Cédulas de ajuste
 - d).- Cédulas de reclasificación

FUNCIONES

Las funciones de los papeles de trabajo del archivo permanente son:

- 1.- Proporcionar la historia de la formación y cambios habidos en el negocio desde su origen hasta la fecha más reciente.
- 2.- Suministrar la información relativa a la administración, control interno y sistema de contabilidad, así como los cambios efectuados desde su preparación hasta la fecha más reciente.
- 3.- Eliminar la necesidad de tener que elaborar -

en cada auditoría, papeles de trabajo sobre partidas que han tenido poca o ninguna modificación.

Los papeles de trabajo del archivo permanente deberán revisarse cada año con el objeto de efectuar modificaciones por los cambios ocurridos en la empresa; asimismo, deberá llevarlos el auditor junto con los papeles de trabajo relativos a la revisión del ejercicio anterior, en cada auditoría.

Los papeles de trabajo relativos a la revisión --
tienen las siguientes funciones:

1.- Proporcionar la prueba del trabajo efectuado, sirviéndole al auditor para demostrar ante terceros la calidad y extensión de su trabajo, así como para apoyar en qué está basado su dictamen.

2.- Sirven de enlace entre los libros y registros de contabilidad y el dictamen del auditor.

3.- Sirven para la formulación de los estados financieros y el informe de auditoría.

4.- Sirven para auditorías de ejercicios futuros.

NATURALEZA CONFIDENCIAL

Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva - del auditor ya que constituyen la única prueba sobre el trabajo desarrollado y consecuentemente vienen a representar la salvaguarda de su responsabilidad. Su naturaleza confidencial se debe a su contenido, por estar elaborados en base a los libros y registros de la contabilidad de su cliente, y si éstos se consideran confidenciales en cualquier negocio, con mayor razón deberán considerarse así los papeles de trabajo. Por otro lado, el auditor tiene la obligación de guardar el secreto profesional y por ningún motivo podrá revelar hechos, datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión a menos que sea autorizado por las personas interesadas o sea requerida por autoridad competente.

Al respecto el Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. dejó claramente establecida la propiedad y naturaleza confidencial de los papeles de trabajo en los siguientes términos:

a).- Los papeles de trabajo son propiedad del auditor.

b).- Los papeles de trabajo son estrictamente confidenciales y el auditor no podrá mostrarlos a persona -

ajena a su despacho.

c).- Solamente podrá mostrar sus papeles de trabajo a terceras personas previa autorización de su cliente y siempre y cuando él o uno de sus representantes esté presente para dar las explicaciones sobre el alcance de su labor y la documentación que le sirvió de base para hacer su auditoría; pero por ningún concepto deberá dejar sus papeles de trabajo en manos DE PERSONAS EXTRANAS A SU DESPACHO.

Desde un punto de vista práctico, el auditor debe conocer que sus papeles de trabajo en manos de personas extrañas pueden ser mal interpretados, pues en algunas ocasiones se requiere la presencia de quienes los preparan para explicar ciertos procedimientos que se siguieron en el curso del trabajo, en virtud de las circunstancias del caso.

d).- Los papeles de trabajo constituyen la única prueba que tiene el contador público de la labor efectuada y son propiamente un instrumento de trabajo, sin el cual en un momento determinado no estaría el contador en posibilidades de responder a preguntas específicas de su cliente e inclusive de poder iniciar y continuar su auditoría, sobre todo en el caso de auditorías que se hacen

en forma continua.

En relación a la circular anterior, considero interesante hacer notar que la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en relación de entrega o exhibición de papeles de trabajo, dice:

"Será optativo del contador público, dejar sus papeles de trabajo en esta dirección o bien exhibirlos y explicarlos".

No obstante la opción que da la Dirección de Auditoría Fiscal Federal a los Contadores Públicos, considero que éstos deberán procurar exhibirlos y explicarlos con el objeto de aclarar las dudas que se tengan sobre el dictamen, y solamente en aquellos casos que sea sumamente indispensable, porque se le solicite, y como un último recurso, previa la autorización de su cliente, podrá dejar sus papeles de trabajo en esta dirección con el objeto de que se active la revisión y aprobación de su dictamen.

ARCHIVO

Por lo que representan los papeles de trabajo, deberán estar preparados y clasificados de una manera accesible e incluir toda la información esencial, sin llegar

al exceso e insuficiencia, procurando que éstos sean lo más legibles y claros. Es conveniente que se formulen a lápiz, aunque en la actualidad muchos despachos de contadores exigen a sus ayudantes que los formulen a tinta, - se presenta la desventaja que habiendo necesidad de borrar, resulta un poco difícil, lo que origina una mala presentación y en ocasiones hasta la repetición de una cédula.

Una vez terminada la auditoria y corridos todos los ajustes y reclasificaciones en las cédulas analíticas, sumarias y en las hojas de trabajo se deberá proceder a su revisión y acomodo, y antes de efectuar su encuadernación será necesario ponerles un índice a cada una de las cédulas que forman el conjunto para una fácil localización.

Existen varias formas de poner índices, pudiéndose hacer las combinaciones que se deseen. Por lo general, se usan en forma convencional, siguiéndose en cada despacho de Contadores Públicos cierta uniformidad lo que facilita su uso así como la rápida localización de cualquier cédula.

No basta únicamente el uso de índices, sino que es necesario también relacionar cantidades de una cédula

a otra, lo que se hace a través de lo que se llama "Índices cruzados", teniendo por ejemplo al analizar dentro del activo fijo el cálculo de las depreciaciones se pueden cruzar índices contra las cuentas de depreciación en resultados; con las cartas de confirmación de bancos se pueden cruzar índices contra el pasivo, en lo referente a préstamos documentados.

Es importante que al encuadernarse los papeles -- de trabajo se pongan en la carátula el número de legajos, el nombre del cliente, la clase de trabajo, la explicación de su contenido, con sus índices respectivos, fecha de iniciación de la revisión, fecha de terminación, auditores que intervinieron, así como sus firmas.

A continuación me permito mostrar un modelo de la forma de esta carátula:

Legajo No. 1Cliente "Abarrotes y Semillas, S. A."Clase de trabajo Auditoría de Estados FinancierosFecha Al 31 de Diciembre de 1986.

Descripción de

este legajo Activo, pasivo, capital y resultadosCONTENIDO

<u>1.- Hoja de tiempo</u>	<u>A- Caja y Bancos</u>
<u>2.- Informe</u>	<u>B- Cuentas por cobrar</u>
<u>3.- Estados</u>	<u>C- Inventarios</u>
<u>4.- Programa de trabajo</u>	<u>D- Activo Fijo</u>
<u>5.- HT Hoja de trabajo</u>	<u>E- Cargos Diferidos</u>
<u>6.- AJ Asientos de ajuste</u>	<u>AR- Cuentas por pagar</u>
<u>7.- AR Asientos de reclasificación</u>	<u>CC- Capital Contable</u>
<u>8.- Cálculos de impuesto</u>	<u>X- Resultados</u>

Fecha de iniciación _____ Fecha de terminación _____

Personal que intervino:

Como puede observarse, aunque el borrador del informe y de los estados no se estén considerando como papeles de trabajo, es conveniente anexarlos a este legajo con el objeto de tener un archivo más completo.

CONCLUSIONES

- 1.- Considero conveniente que se hagan las gestiones necesarias para que se elimine definitivamente el párrafo agregado al "dictamen de auditoria" pudiendo quedar en su forma original y dársele el uso que se desee.
- 2.- Es indispensable que se coordinen la SHCP y el Depto. Agrario con el objeto de ejercer un control sobre los ejidatarios y dar fin al problema existente como lo es la falta de una correcta comprobación de las compras a estas personas.
- 3.- Con el objeto de evitar malas interpretaciones de parte del cliente, el auditor deberá explicar claramente el alcance de su trabajo; asimismo de que el hecho de que al emitir su opinión sobre los estados financieros no implica la aprobación de su declaración del ISR por parte de las autoridades correspondientes y que no asume responsabilidad para descubrir fraudes, desfalcos e irregularidades similares, excepto aquellas que pudieran derivarse en el transcurso de su trabajo.
- 4.- Una vez unificado el proyecto de la contaduría pública, considero conveniente que se unifique el criterio de la DAFF para la revisión y aprobación de los

dictámenes.

- 5.- Ya que las relaciones entre la DAFF y los Contadores Públicos Independientes están basados en la confianza que aquella ha depositado en éstos, considero que dicha DAFF debe limitarse únicamente a solicitar explicación de lo indispensable para la revisión y - - .
aprobación de sus dictámenes sin exigir la exhibi- -
ción o entrega de los papeles de trabajo.

BIBLIOGRAFIA

- Arthur W. Holmes Auditoría.- Principios y procedimientos.
- Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C. Normas y procedimientos de auditoría.
- Colegio de Contadores Públicos Código de Etica Profesional
- Ley del Impuesto sobre la Renta. (1986)
- Reglamento de la Ley del Impuesto sobre la Renta.
- Ley del Impuesto al Valor Agregado.
- Decretos de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal.
- De la Dirección General del ISR-Depto. de consultas y fallos.
- De la Dirección de Oficinas Federales de Hacienda.
- De la Administración Fiscal Regional de Occidente.

INSTANTESIS

TESIS • INFORMES • MEMORIAS
COPIAS • REDUCCIONES • EN-
CUADERNADO • IMPRESIONES •
COPI-OFFSET • TRANSCRIPCIO-
NES IBM EN LINO • DIBUJO DE
GRAFICAS, PLANOS Y ORGANI-
GRAMAS • HELIOGRAFICAS •
REVELADO KODAK.

ENRIQUE G. MARTINEZ No. 30
(ANTES PARROQUIA)
TEL. 13-99-23 GUADALAJARA