
Escuela Nacional de Comercio y Administración

U.N.A.M.

**EL EXAMEN DEL PASIVO
EN LA AUDITORIA DE
ESTADOS FINANCIEROS**

TESIS PRESENTADA POR
VICTOR MANUEL CANALIZO TORRES

EN SU EXAMEN PROFESIONAL DE
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

MEXICO

1961



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A mis padres:

Sr. Lic. Francisco Canalizo L.

Sra. Graciela T. de Canalizo.

A mi hermana:

Graciela

A mis hermanos:

Francisco

y

Sergio

A mi tío:

Sr. Adolfo Torres.

A mi Escuela y a mis
Maestros.

A mis compañeros
y amigos.

INTRODUCCION

Siendo la auditoria de estados financieros la función más completa que el contador público desarrolla, y siendo éste el campo de acción en donde he adquirido la poca experiencia que en la actualidad poseo, me he sentido inclinado a escogerla como base del tema sobre el cual desarrollo mi tesis profesional.

El examen del pasivo como parte integrante de la auditoria de estados financieros, es en mi concepto uno de los renglones en donde el auditor debe poner en juego todos sus conocimientos y toda su experiencia para cumplir adecuadamente con los fines de la auditoria.

Como mi experiencia es corta y mis conocimientos limitados; solicito del Honorable Jurado, considere este trabajo sólo como un sincero esfuerzo de mi parte para obtener el título de Contador Público que tanto ambiciono.

Victor Manuel Canalizo Torres.

CAPITULO

PRIMERO

GENERALIDADES

Auditoria de los Estados Financieros.

Los Estados financieros.

Elementos de los Estados Financieros.

Clasificación de los Estados Financieros.

El Balance General.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.

CAPITULO I

GENERALIDADES

Es necesario interiorizarse previamente de las bases fundamentales sobre las que ha de desarrollarse un determinado tema; a continuación se harán algunos breves comentarios de lo que implican las bases de este trabajo.

DEFINICION DE LA AUDITORIA.—La auditoria es la revisión y comprobación, sistemática que se lleva a cabo con el fin de constatar algo. Así, la auditoria de estados financieros será:

“El examen analítico que realiza el contador público de acuerdo con las normas de auditoria generalmente aceptadas, para lograr una opinión, acerca de la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de las operaciones que presentan los estados financieros”.

Debe hacerse hincapié en que no se examina a la empresa en sí; sino a sus estados financieros.

En la definición anterior se incluyen conceptos que requieren una explicación más o menos detallada para tener una visión más amplia de lo que ésta implica.

ESTADOS FINANCIEROS.—Los estados financieros son documentos contables que muestran un estado de cosas expresado en moneda a una fecha o por un periodo determinado los cuales han sido elaborados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en forma sumaria y clasificada. Los estados financieros son juntamente con el control financiero, los principales objetivos de la contabilidad; sin que por esto se piense que por sí mismos constituyan un fin; sino que por el contrario, “son verdaderos medios de que se

sirven o deben servirse los hombres de negocios para calificar el pasado, medir el presente y planear el futuro". (1)

ELEMENTOS DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Los elementos básicos que constituyen un estado financiero son dos:

- 1.—Su contenido descriptivo. El cual está formado por el encabezado, los rubros o títulos, conceptos listados, y notas complementarias.
- 2.—Su contenido numérico. El cual está formado por cifras parciales, subtotales, y totales.

CLASIFICACION DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Los estados financieros se clasifican desde dos puntos de vista:

I.—Por su importancia:

- 1.—Básicos.—Balance General; Estado de Pérdidas y Ganancias y Estado Analítico de Variaciones del Capital Contable o Estado de Superávit.

Nota.—La teoría clásica sólo acepta como estados básicos al Balance y al Estado de Pérdidas y Ganancias.

2.—Secundarios.—Que pueden ser:

a).—Analíticos.—Relaciones analíticas de los conceptos que integran el Balance y el Estado de Pérdidas y Ganancias.

b).—Comparativos.—Balance General comparativo, Estado de Pérdidas y Ganancias comparativo, Estado de Superávit comparativo y en general todos los conceptos integrantes de estos estados, presentados en forma comparativa.

3.—Especiales.—Son aquéllos que no se derivan de los libros de contabilidad; y quebrantan en algunos casos uno o varios principios de contabilidad generalmente aceptados: Estados Pro-forma, Balances Seccionales o por Fondos, Estados de Situación, de Realización y Liquidación, Estados Consolidados, Estados Presupuestos, Etc.

(1) Ricardo Mora Montes "Importancia de los Estados Financieros" 1959.

II.—Por el tipo de información que contienen:

- 1.—Estáticos.—Balance General y todos los estados secundarios y especiales que de él se deriven.
- 2.—Dinámicos.—Estado de Pérdidas y Ganancias, Estado Analítico de Variaciones del Capital Contable y todos los estados secundarios y especiales que de ellos se deriven.

Cabe añadir que existen variadas opiniones que afirman que tanto el Estado de Pérdidas y Ganancias como el Estado Analítico de Variaciones del Capital Contable o Estado de Superávit no son básicos ya que sólo analizan partidas del balance.

EL BALANCE GENERAL.—Así, el Balance General queda como el Estado Financiero por excelencia, siendo básico por su importancia y estático por la información que contiene y se define como el estado que muestra razonablemente la situación financiera de una entidad económica a un momento dado, elaborado de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

Se ha definido someramente lo que se entiende por estados financieros siendo esto de gran importancia ya que ellos serán la base para el desarrollo de la auditoría.

Principia pues la definición como "El examen analítico que realiza el Contador Público..." "Así pues, si se entiende por *análisis* la descomposición de un todo en sus partes integrantes; por examen analítico se entenderá la revisión metódica y sistemática de las partes integrantes de un estado financiero. Y este examen será llevado a cabo por un contador público precisamente, ya que es éste profesional el que por sus estudios, por la experiencia que le ha dado la práctica, y por su independencia de juicio, puede llegar a opinar de la razonabilidad de la situación financiera que dichos estados presentan.

"En el desarrollo de los negocios, el Contador Público realiza una contribución vital al satisfacer la demanda de opiniones expertas, independientes e imparciales, sobre la situación financiera y los resultados de operación. Esta contribución única, es un servicio que nadie ofrece, y que nadie más tiene los atributos necesarios para realizar". (1)

(1) The Journal of Accountancy — American Institute of Accountants. Julio 1947.

Continúa la definición con "de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas..."

LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

El boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de diciembre de 1956, nos dice que: "Las normas de auditoría son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas".

En otras palabras las normas de auditoría son las reglas específicas que debe cumplir el auditor para estar en condiciones de emitir un juicio respecto al examen que hubiere llevado a cabo.

En Instituto Americano de Contadores dice al respecto "Las normas de auditoría como cosa distinta de los procedimientos de auditoría conciernen no sólo a la calidad profesional del auditor sino que también al ejercicio de su juicio en su examen y opinión". (1)

Se requeriría un trabajo especial sobre la materia para poder hablar ampliamente sobre las normas de auditoría pero no siendo propiamente el tema de este trabajo, se hará mención de ellas sin tratar de profundizar acerca de las mismas.

Ha sido generalmente aceptado que los requisitos básicos que llamamos Normas de Auditoría, sean 12, y se dividen en tres grandes categorías:

I.—Normas Personales.

II.—Normas de Ejecución del Trabajo.

III.—Normas Relativas a Dictámenes e Informes.

I.—*Normas generales relativas a la personalidad del Auditor:*

Es decir; el que realiza un examen de estados financieros para dar su opinión acerca de ellos debe llenar los siguientes requisitos:

1.—Ostentar el título de Contador Público, lo cual implica un *entrenamiento técnico* suficiente y ser además *profesionalmente capaz*.

(1) Special Report by the Committee on Auditing Procedure 1947. — Tentative Statement of Auditing Standards (Appendix A) C.P.A. Handbook.

2.—Llevar a cabo su trabajo con *esmero y diligencia profesional* y tener un alto sentido de responsabilidad.

3.—*Independencia de Juicio.*—“La independencia mental, histórica y filosóficamente es la base o fundamento de la Contaduría Pública, y de su apoyo dependen la fortaleza, la altura y la moral de la profesión”. (1)

Esta norma es la que propiamente da a la auditoria el carácter de Profesión.

La independencia se rige por dos clases de circunstancias:

- a).—Código de Etica Profesional.—Que el auditor no intervenga para dictaminar estados financieros de pariente y en donde tenga lazos de interés ya sea como socio, gerente, contador, etc., que es el aspecto subjetivo.
- b).—El aspecto objetivo es decir, que el auditor haya obrado, sin que existiera alguna fuerza interna o externa que hubiese influido en él.

II.—*Normas relativas a la Ejecución del Trabajo.*

Son propiamente los requisitos mínimos que deben llevarse a cabo en el desarrollo del trabajo.

1.—*Planeación cuidadosa y supervisión adecuada del trabajo.* El auditor debe elaborar un programa de trabajo para realizar la auditoria, con base en las características del negocio principalmente tomando en cuenta el Control Interno que en ella exista.

En la mayoría de los casos el auditor delega la ejecución material del examen de estados financieros en otras personas que son sus ayudantes y consecuentemente el trabajo debe de supervisarse adecuadamente ya que el auditor es el que emite su opinión no sus ayudantes. (Esta norma da origen a la elaboración del Programa de Trabajo).

2.—*Estudio y Evaluación del Control Interno.* Esto quiere decir: La *Naturaleza* de los procedimientos a emplear; la *extensión* de éstos, (su alcance y profundidad) y la *oportunidad* de los mismos o sea la época en la cual han de aplicarse dichos procedimientos.

(1) C.P.A. Handbook — Volumen 1 Chapter 13.

Esta norma da origen a la elaboración del cuestionario, gráfica o memoranda de Control Interno.

3.—*Obtención de Evidencia Suficiente y competente.* El trabajo que se desarrolle con motivo del examen debe asentarse en los papeles de trabajo de tal manera que por sí solos constituyan una evidencia clara que servirá de base para emitir un juicio.

La base para emitir un juicio no depende del número de pruebas o procedimientos que se hayan aplicado en un examen, sino de la calidad de éstos. (Esta norma da origen a la elaboración de los Papeles de Trabajo).

III.—*Normas relativas a la información y dictamen.*

Estas normas fijan la culminación de la auditoría, culminación que significa que el auditor ha estudiado detenidamente los resultados de su examen y está en condiciones de emitir un juicio acerca de éste.

En el juicio que el auditor emita va a descansar la confianza de los interesados en los estados financieros; para prestarles fe a las declaraciones que en ellos aparecen, sobre la situación financiera y los resultados de operaciones de la empresa; y también será a través del dictamen y del informe como el público y el cliente se den cuenta del trabajo del auditor.

Esa importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para el cliente y para los terceros interesados, hace necesario que se establezcan normas que regulen la calidad y requisitos mínimos del dictamen y del informe correspondiente, los cuales se exponen a continuación.

1.—*Relación del Contador Público con los Estados Financieros y responsabilidad asumida respecto a ellos.*—El examen de estados financieros cuya culminación es el dictamen, constituye la labor más importante del Contador Público; pero ello no quiere decir que ésta sea la única función que este profesional desempeñe, sino que por el contrario realiza una serie de funciones tanto en su carácter público, como en su carácter privado, estando la mayor parte de ellas, íntimamente ligadas con los estados financieros; por lo cual se hace necesario, que el contador público que asocie su nombre a un estado financiero, exponga claramente la relación que guarda con éste; es decir

si él fue el que lo elaboró, si dicho estado fue elaborado sin auditoría, etc.

En el caso de contadores públicos que presten sus servicios en una empresa como funcionarios y su nombre aparezca en un estado financiero, deberán asentar junto con su nombre, el puesto que ocupan en dicha empresa, y la responsabilidad que estén asumiendo en dicho estado financiero.

Cuando se trate de un contador público independiente que realice actividades profesionales y su nombre se asocia a ciertos estados financieros, sin que se haya realizado un examen lo suficientemente extenso para justificar la expresión de una opinión en forma de dictamen, el auditor debe expresar su relación con dichos estados, y en su caso, el alcance del examen realizado. Por el contrario si el auditor ha realizado su examen tendiente a la expresión de una opinión por medio de un dictamen, tan sólo expresará, que dicho examen fue practicado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y que aplicó todos los procedimientos que consideró necesarios en las circunstancias.

2.—*Aplicación de Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados.*—Cabe asentar de antemano, que lo que llamamos PRINCIPIOS, no son más que convencionalismos, normas o reglas, que se apartan de lo que gramatical y filosóficamente debe entenderse por "Principio"; pero en cambio son ellos los que han permitido a los contadores tener un común denominador para el registro de las operaciones, y en general, a todos aquéllos que tienen contacto con los estados financieros y los estudian, una base firme para su correcta interpretación.

El Boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, nos dice al respecto: "La experiencia, el desarrollo de la técnica contable, la aceptación general, hace que para que un estado financiero se considere correcto, es decir, para que sea una presentación razonable de la situación y los resultados de una empresa, dichos estados financieros deben haber sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados".

A continuación se mencionan algunos de los principios más conocidos:

- a).—*Principio de la entidad económica.*—El cual considera que los estados financieros presentan la situación financiera de una empresa con vida propia y personalidad jurídica distinta de la de los miembros que la integran, la cual registra todas las operaciones que realiza y solamente éstas. Este principio obliga en la práctica a llevar la partida doble.
- b).—*Principio del Período Contable.*—Considera éste que deben prepararse estados financieros cada año lo cual está de acuerdo con lo que sobre el particular establecen las leyes mexicanas, por lo que algunos contadores observan que se trata solamente de una exigencia de tipo legal a la cual ha tenido que adaptarse la contabilidad. Este principio da origen a reconocer el método contable de las acumulaciones, es decir obliga a considerar como utilidad de un ejercicio de un año, a la diferencia entre los ingresos obtenidos y los costos y gastos incurridos para lograrlos.
- c).—*Principio que considera a la empresa como un negocio en marcha.* Presupone, salvo prueba en contrario que la vida de la empresa es indefinida y considera a ésta con capacidad para recuperar su inversión, y nuevas inversiones adicionales a la inicial. "Teniendo en cuenta este principio, en el análisis e interpretación de estados financieros, se ha puesto particular atención al estudio de las "tendencias" y a los estados de carácter dinámico como el de pérdidas y ganancias".
- d).—*Principio del Costo.*—Establece que el registro de las operaciones debe hacerse al costo de éstas, por ser un dato objetivo, y fácil de comprobar (factura, escritura, póliza de seguros, etc.) Este principio se expresa como sigue: "La causación de gastos y la adquisición de activos que no correspondan a los grupos de efectivos o derechos, deben contabilizarse de acuerdo con la disminución de activo o aumento de pasivo o capital que provoquen".
- e).—*Principio conservador.*—Se expresa como sigue: "Las utilidades se registran cuando se realizan y las pérdidas cuando se conocen"; o bien que en caso de soluciones alternativas a un problema, se deberá elegir la que menos optimismo refleje. Es por demás decir que el exagerar la aplicación de este principio llevaría al establecimiento de reservas ocultas y falseamiento de los resultados del negocio lo cual resultaría tan malo como dejar de aplicarlo.

f).—*Principio monetario.*—Este es el que da a la contabilidad el carácter financiero. En los estados financieros no se presentan valores, sino cifras valuadas en pesos y centavos.

La enumeración anterior no es limitativa ya que pueden indudablemente agregarse todos los que las circunstancias específicas requieran.

3.—*Consistencia o Uniformidad de los Principios de Contabilidad.* Como ya se ha dicho anteriormente, los principios a que nos referimos no son del tipo de los principios en las ciencias físicas, naturales o matemáticas, sino que son sólo convencionalismos basados en la experiencia, por lo cual, si bien es importante la aplicación de éstos en los estados financieros así mismo es de vital importancia que se apliquen en forma constante y uniforme; sólo así serán comparables los estados financieros.

No quiere decir que la aplicación de este principio constituya una barrera para el progreso de la contabilidad, ya que cuando sea necesario o conveniente la aplicación de un principio diferente al que se ha venido implantando se hará constar, en forma clara y concisa dicho cambio, asentando la repercusión que ello ocasiona en los resultados y en la situación que los estados financieros de la empresa presentan.

4.—*Suficiencia de las declaraciones informativas.*—Ya se ha dicho con anterioridad que los estados financieros están formados por una serie de elementos, títulos, rubros, clasificaciones, agrupaciones, cifras, totales, subtotales, notas aclaratorias, etc.; siendo estos elementos el medio informativo de la situación financiera de una empresa hacia los terceros interesados, se considerará que a menos que el contador público haga declaración expresa en contrario él estima que las declaraciones informativas incluidas en los estados financieros son razonablemente adecuadas.

Es decir, que la carencia de una declaración en contrario implica tácitamente la afirmación del auditor de que la información que presentan los estados financieros es razonablemente correcta.

5.—*Salvedades.*—El auditor para emitir su opinión se basa en 4 declaraciones básicas:

a).—Que su examen fue realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- b).—Que los estados examinados muestran razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa.
- c).—Que dichos estados fueron elaborados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- d).—Y que estos principios fueron aplicados sobre bases uniformes a las del ejercicio anterior.

No obstante que el auditor esté en posibilidad de hacer las declaraciones anteriores pueden existir determinados hechos en la realización de su trabajo o en los resultados del mismo, que le obligan a hacer aclaraciones parciales a dichas declaraciones de carácter genérico.

Estas aclaraciones a que se hace mención pueden llegar a afectar en mayor o menor grado el panorama que en sí ofrecen los estados financieros y es de grado también que se haga salvedad a la opinión del auditor o simplemente una nota a los estados financieros.

Al hacer una salvedad o una nota el auditor deberá en forma clara expresar los motivos de éstas y la importancia relativa que las mismas ofrecen dentro del panorama general que presentan los estados financieros.

6.—*Negación de Opinión.*—Así mismo debido a los insuficientes elementos de juicio que se tengan para emitir una opinión o a los resultados insatisfactorios a que se haya llegado por medio del examen realizado, el auditor deberá declarar que está en imposibilidad de emitir una opinión sobre los estados financieros y las razones que tuvo para ello.

Con esto se termina propiamente aunque de una manera muy somera la explicación de lo que las normas de auditoría a que se refiere la definición significan, por medio de las cuales se lleva a cabo el examen para lograr una opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de las operaciones que presentan los estados financieros.

CAPITULO

SEGUNDO

EL PASIVO

Definición del Pasivo.

El Pasivo en el Balance General.

El Pasivo Circulante o Flotante.

El Pasivo Fijo o Consolidado.

EXAMEN DEL PASIVO

Objetivos de la Auditoria del Pasivo.

Método para el Examen del Pasivo.

Planeación Adecuada.

Estudio y Evaluación del Control Interno.

Evidencia Suficiente y Competente.

CAPITULO II

EL PASIVO

DEFINICION DEL PASIVO.—W. A. Paton dice al respecto:

"El pasivo de una empresa comprende todas sus obligaciones fuera de los derechos representados por el capital o las cuentas del patrimonio, que requieren o pueden ser expresadas en términos financieros definidos. Las cantidades de que se trata pueden ser vencidas, o en proceso de acumulación o pueden representar créditos fijos o créditos variables por vencer en una fecha o fechas futuras".

La definición anterior se enfoca principalmente a la explicación de lo que se entiende por Pasivo Real pero debe tenerse en consideración y esto es lo más importante, que por pasivo no debe entenderse sólo aquellas obligaciones definidas, sino también todas y cada una de las situaciones que puedan originar una responsabilidad o crear una nueva obligación.

EL PASIVO EN EL BALANCE GENERAL.—El balance nos muestra los bienes y derechos que existen a favor de una empresa, con los cuales puede hacer frente a las responsabilidades y obligaciones a su cargo. Es costumbre que los balances en las empresas comerciales sigan un orden descendente de disponibilidad y las obligaciones y responsabilidades en orden descendente de exigibilidad.

Los bienes y derechos constituyen el activo de una empresa y se presentan del lado izquierdo del balance.

Las obligaciones y responsabilidades que tiene la compañía con terceros constituyen el pasivo y aquellas obligaciones y responsabi-

lidades que tiene para con los propietarios constituyen el capital contable. Como se ve, se muestra en primer término el pasivo y después el capital contable, porque los terceros tienen prelación a los propietarios en cuanto a exigibilidad.

Así mismo el pasivo se clasifica por su exigibilidad: Pasivo a Corto Plazo o Pasivo Circulante; entendiéndose por corto plazo aquellas deudas con vencimiento hasta de un año, y pasivo a largo plazo o pasivo fijo, es decir, aquellas deudas con vencimiento mayor a un año.

PASIVO CIRCULANTE O FLOTANTE.—Montgomery define al pasivo circulante o flotante como "aquellas obligaciones que son pagaderas dentro del período aproximado de un año a partir de la fecha del balance".

El Pasivo circulante incluye diversos conceptos que pueden agruparse como sigue:

- 1.—Cuentas y documentos por Pagar.
- 2.—Pasivo acumulado.
- 3.—Rendimientos diferidos.

1.—Las cuentas y documentos por pagar comprenden el típico pasivo circulante como son: proveedores, acreedores diversos, cuentas personales ordinarias, préstamos a funcionarios y empleados y deudas a corto plazo documentadas.

2.—El Pasivo Acumulado, tiene su origen en el principio del período contable y se establece cuando existe una corriente más o menos continua de servicios por lo que puede decirse que la obligación se "devenga" o "acumula" por el transcurso del tiempo, ejemplo, intereses por pagar, sueldos y salarios por pagar, impuestos, rentas, regalías por pagar, etc.

3.—Rendimientos Diferidos, se originan cuando se obtiene el precio total o parcial de un bien o de un servicio con anterioridad a su traspaso de propiedad o a la prestación de éste. Ejemplo, anticipos de clientes, primas cobradas por anticipado, etc.

PASIVO FIJO O CONSOLIDADO.—W. A. Paton dice: "El pasivo fijo está constituido por las obligaciones a largo plazo que repre-

sentan la fuente de parte del capital, de carácter más permanente en la empresa, o sea el capital empleado para adquirir el activo fijo original, para abastecer del elemento, más permanente al capital de trabajo, para consolidar otras obligaciones o para financiar la expansión."

En las clasificaciones de la Interstate Commerce Commission la deuda consolidada se define como "la deuda no vencida que vence después de un año de la fecha en que se contrae".

Es conveniente señalar que sólo es aconsejable solicitar préstamos a largo plazo, cuando los intereses que se pagan por dicho capital son inferiores al por ciento que se cubre a los accionistas como dividendos.

El pasivo fijo se compone principalmente por los siguientes conceptos:

1.—*Documentos por Pagar.*—Bonos, obligaciones y pagarés a largo plazo en su diferentes formas, representan la parte más común e importante del pasivo fijo. Esas obligaciones pueden garantizarse específicamente por hipoteca, prenda u otro medio cualquiera o bien pueden quedar respaldadas simplemente por el crédito que inspire la situación financiera del deudor.

2.—*Anticipos y Depósitos.*—Efectuados por clientes u otras personas los cuales según el contrato respectivo permanecerán por más de un año como tales.

A continuación se presenta una serie de reglas de presentación del pasivo en los estados financieros. Dichas reglas usadas por una importante firma de contadores públicos de los Estados Unidos de Norteamérica fueron publicadas en el Manual del Contador Público editado por el "Instituto Americano de Contadores" y son como sigue:

PASIVO CIRCULANTE:

- 1.—Considérense en este capítulo todas las obligaciones que deban liquidarse en un período menor de un año.
- 2.—Clasifíquese este capítulo separando cuentas por pagar, documentos por pagar, gastos acumulados por pagar, ingresos diferidos y cualquier otro renglón de importancia.

- 3.—Indíquese si alguna parte del activo ha sido gravada como garantía del pago de cualquiera de los renglones anteriores.
- 4.—Incluyase la porción que vence dentro del siguiente ejercicio del pasivo consolidado.
- 5.—Muéstrese el total del pasivo flotante o circulante.

DOCUMENTOS POR PAGAR:

- 1.—Sepárese el pasivo garantizado con algún renglón del activo del que no lo está.
- 2.—Muéstrense separadamente los documentos por pagar a los bancos, financieras, proveedores, funcionarios, empleados y accionistas.
- 3.—Describanse las obligaciones garantizadas por colaterales, mencionando la naturaleza del colateral.
- 4.—Muéstrense separadamente las porciones del pasivo a largo plazo que venzan dentro del periodo fiscal siguiente.

IMPUESTOS:

- 1.—Muéstrense separadamente los impuestos federales de los impuestos estatales. Dénse detalles con respecto al impuesto sobre utilidades exedentes.
- 2.—Sepárense el pasivo por impuestos que afectan al presente ejercicio de aquellos correspondientes a ejercicios anteriores.

GASTOS POR PAGAR:

- 1.—Muéstrense separadamente, en caso de ser por cantidades importantes: los intereses acumulados, sueldos y salarios acumulados por pagar, regalías por pagar, primas de seguros por pagar. En caso de ser por cantidades pequeñas, pueden esos renglones agruparse bajo un mismo rubro.

DIVIDENDOS POR PAGAR:

- 1.—Muéstrense los dividendos por pagar en un renglón por separado.

- 2.—Indíquese la fecha en que deben pagarse.
- 3.—Muéstrese por medio de una nota al balance, si se ha decretado un pago de dividendos posterior a la fecha del balance.
- 4.—Muéstrense separadamente los dividendos acumulados pendientes de pago, correspondientes a los accionistas preferentes.
- 5.—Dividendos pagaderos en acciones no forman parte del pasivo.

DEUDA CONSOLIDADA:

- 1.—Muéstrense detalladamente: Tipo de título (bonos, obligaciones, cédulas, etc.) porcentaje de interés, fecha de vencimiento, emisión total autorizada.
- 2.—No debe incluirse la porción de títulos cuyo vencimiento sea de un periodo menor de un año.
- 3.—Indíquese cuáles valores de activo responden en garantía o se encuentran gravados para responder del pago de este renglón.

OTRO PASIVO A LARGO PLAZO:

- 1.—Muéstrese separadamente cualquier otro pasivo cuya importancia amerite un renglón aparte.

PASIVO DE CONTINGENCIA:

- 1.—Muéstrese la información concerniente a este tipo de pasivo por medio de notas al balance; el monto no deberá sumarse al resto de los renglones del pasivo.

EXAMEN DEL PASIVO

OBJETIVOS DE LA AUDITORIA DEL PASIVO.—El objetivo de la auditoría del pasivo se resume en las reglas de inclusión, exclusión, valuación y presentación que rigen a los estados financieros, las cuales se derivan de los principios de contabilidad generalmente aceptados y se pueden expresar como sigue:

1o. Comprobar que el pasivo registrado represente todas las obligaciones directas o contingentes que realmente existan a cargo de la empresa a la fecha del balance.

2o. Que no haya obligaciones registradas a cargo de la compañía, que no correspondan única y exclusivamente a ella.

3o. Que dichas obligaciones se encuentren debidamente valuadas.

4o. Por último que estas obligaciones sean correctamente presentadas en el balance de acuerdo con su exigibilidad.

Siendo el pasivo, parte integrante del estado financiero que llamamos balance, su examen se llevará a cabo de acuerdo con las normas de auditoría a que se hace referencia en el primer capítulo de esta tesis.

Es necesario aclarar sin embargo, que la revisión de que se trata no se considera como una revisión aislada e independiente, sino por el contrario, como parte integrante, de la revisión de los estados financieros examinados en conjunto; y es por lo anterior que en este trabajo se aplicarán los procedimientos de auditoría necesarios a aquellos renglones de los estados financieros que no siendo pasivo propiamente puedan de alguna manera influir en éste.

METODO PARA EL EXAMEN DEL PASIVO.

1.—*Planeación.*—No sólo para el examen del pasivo, sino en general para el examen de los estados financieros, es necesario llevar a cabo una planeación adecuada del trabajo a desarrollar.

Se entiende por PLANEACION, el acordar previamente la naturaleza de los procedimientos de auditoría que serán aplicados, su extensión y oportunidad, así como los papeles de trabajo que se llevarán a cabo y el personal necesario para su realización.

2.—*Estudio y Evaluación del Control Interno existente en la Compañía.*—Esta es la fase más importante de toda auditoría ya que del resultado de este estudio dependerán en gran parte los procedimientos a emplear en la revisión, así como su extensión (profundidad y alcance) y su oportunidad.

3.—*Evidencia suficiente.*—Todas y cada una de las pruebas realizadas por el auditor, aplicación de técnicas y procedimientos de auditoría deberán constar en sus papeles de trabajo ya que son éstos la base para la formación de juicios.

Preguntas

Respuestas
SI NO N.A.

Explicación de las deficiencias, su
Importancia y Registros, que Afectan
Directa o Indirectamente.

Fuente de las Respuestas

IV. SUPERVISION.

- 1.—¿Existe un consejo de administración que autorice las compras o adquisición de pasivos de importancia?
- 2.—¿Las actas del consejo de administración especifican :
 - a) Los nombres de los bancos o personas que otorgan préstamos?
 - b) Los funcionarios autorizados para concertar préstamos?
 - c) Las garantías máximas que dichos funcionarios pueden ofrecer a nombre de la compañía?
- 3.—¿Dichas decisiones son asentadas en actas, de las cuales se lleva un libro?
- 4.—¿Las órdenes de compras son preparadas con base en requisiciones del departamento que solicite la compra?
- 5.—¿Dichas órdenes, son preparadas de acuerdo con cotizaciones previas a los proveedores, en cuanto a precio y condiciones de pago?
- 6.—¿Esas órdenes son aprobadas por la persona en el departamento de contabilidad, que ejerce el control de pagos?
- 7.—¿Revisa el departamento de contabilidad los precios, cantidades y condiciones, según factura, con las órdenes de compra y reportes de recepción?
- 8.—¿Se revisan periódicamente los precios de compra por empleados desligados del departamento de compras?

Respuestas
SI NO N.A.

Explicación de las deficiencias, su
Importancia y Registros, que Afectan
Directa o Indirectamente.

Fuente de las Respuestas

Sugestiones para mejorar el
Control Interno

Administración que
adquisición de pa-

de administración

ancos o personas
s?

rizados para con-

e que dichos fun-
a nombre de la

asentadas en ac-
a un libro?

s son preparadas
del departamen-

paradas de acuer-
a los provee-
y condiciones de

adas por la per-
de contabilidad,
pagos?

de contabilidad
condiciones, se-
enes de compra y

te los precios de
esligados del de-

Preguntas

Respuestas
SI NO N.A.

Explicación de las deficiencias, su
Importancia y Registros, que Afec-
tan Directa o Indirectamente.

Fuente de las Respuestas

III. PERSONAL.

- 1.—Las órdenes de compra son preparadas por:
- 2.—Las órdenes de compra son aprobadas por
- 3.—El registro de recepciones es preparado por:
- 4.—Las facturas de proveedores son verificadas por:
- 5.—Las facturas de proveedores son aprobadas por:
- 6.—Las cuentas por pagar sin registradas por: ..
.....
- 7.—Las anteriores personas son distintas de aquellas que:
 - a) ¿Tienen acceso a caja?
 - b) ¿Tienen acceso a los almacenes?
- 8.—¿Comprueba la distribución de cargos, una persona del departamento de contabilidad?
- 9.—¿Hace la distribución de cargos una persona responsable y capaz?
- 10.—Los ajustes a las cuentas por pagar son aprobados por personas responsables?
- 11.—El registro de cuentas por pagar es llevado por:
- 12.—Los auxiliares de cuentas y documentos por pagar son llevados por:
- 13.—Las personas autorizadas para firmar documentos son:
- 14.—Son distintas las personas que manejan los auxiliares de aquellas que manejan las cuentas control?

Preguntas	Respuestas SI NO N.A.	Explicación de las deficiencias, su Importancia y Registros, que Afectan Directa o Indirectamente.	Fuente de las Respuestas	Sugestiones para mejorar el Control Interno
... son preparadas				
... son aprobadas				
... es preparado				
... son verifica-				
... son aprobadas				
registradas por: ..				
... son distintas de				
... almacenes?				
... ón de cargos, una				
... de contabilidad?				
... cargos una per-				
... por pagar son				
... responsables?				
... pagar es llevado				
... s y documentos				
... or:				
... para firmar do-				
... que manejan los				
... ue manejan las				

a s	Respuestas SI NO N.A.	Explicación de las deficiencias, su Importancia y Registros, que Afectan Directa o Indirectamente.	Fuente de las Respuestas	Sugestiones para mejorar el Control Interno
ra son preparadas				
a son aprobadas				
ones es preparado				
dores son verifica-				
dores son aprobadas				
registradas por: ..				
son distintas de				
a?				
s almacenes?				
ón de cargos, una				
de contabilidad?				
cargos una per-				
z?				
por pagar son				
responsables?				
pagar es llevado				
s y documentos				
por:				
para firmar do-				
...				
que manejan los				
que manejan las				

- 13.—¿Es la distribución de labores y procedimientos tal que salvaguarde a las cuentas por pagar de falsificaciones?
- 14.—¿Está la comprobación de facturas sincronizada con el recibo de materiales, artículos y servicios?
- 15.—¿Asegura el procedimiento, que los comprobantes, mercancía devuelta, y cargos relativos a proveedores se registren en el mismo período contable respectivamente?
- 16.—Se ejerce control adecuado, sobre los pagos anticipados a proveedores, hechos con el objeto de obtener descuentos o con cualquier otro motivo?
- 17.—¿Se preparan periódicamente relaciones de cuentas por pagar?
- 18.—¿Se comparan las anteriores relaciones con los totales de las cuentas control?
- 19.—¿Se confirman periódicamente las cuentas por pagar?
- 20.—¿Se confrontan los estados de cuenta de los proveedores con los libros de la compañía?
- 21.—¿En el momento en que se firman los cheques, son cancelados los documentos, para evitar duplicidad en los pagos?
- 22.—¿Se guardan en los archivos los documentos pagados?
- 23.—¿El total de los comprobantes por pagar, de acuerdo con el registro respectivo, se concilia periódicamente con la correspondiente cuenta de control del mayor?

P r e g u n t a s

Respuestas
SI NO N.A.

Explicación de las deficiencias, su
Importancia y Registros, que Afectan
Directa o Indirectamente.

Fuente de las Respuestas

Su

II. PROCEDIMIENTOS.

- 1.—¿Se requiere el uso de órdenes de compra para efectuar las mismas?
- 2.—¿Están las órdenes de compra prenumeradas?
- 3.—¿Las órdenes de compras son preparadas por personas que no tengan acceso a los almacenes o estén relacionadas con el recibo de materiales?
- 4.—¿Se envía directamente al departamento de contabilidad una copia del reporte del recibo de materiales?
- 5.—¿Se preparan reportes prenumerados de recibos de materiales así como un registro previo de los mismos en el departamento de recepción?
- 6.—¿Se verifica el registro de recepciones contra las facturas?
- 7.—¿Se tramitan las devoluciones de mercancía comprada a través del departamento de embarque, verificándolas con las notas de crédito al proveedor?
- 8.—¿Se verifican las facturas en cuanto a:
 - a) ¿Precios?
 - b) ¿Cálculos?
 - c) ¿Fletes? por persona ajena a caja e inventarios.
- 9.—¿Están controladas las compras para prevenir irregularidades?
- 10.—¿Se incluye en la revisión de las facturas, la verificación de los descuentos?
- 11.—¿Se registran las devoluciones sobre compras, reclamaciones y otros cargos contra los proveedores, para efectos de control?
- 12.—¿Se tramitan las compras para empleados a través del departamento de compras y conforme a los mismos procedimientos?

Respuestas
SI NO N.A.

Explicación de las deficiencias, su
Importancia y Registros, que Afec-
tan Directa o Indirectamente.

Fuente de las Respuestas

Sugestiones para mejorar el
Control Interno

de compra

prenumera-

preparadas

acceso a los

con el re-

rtamento de

orte del re-

merados de

un registro

departamento

aciones con-

de mercan-

tamento de

as notas de

ento a:

a caja e in-

s para pre-

as facturas,

os?

sobre com-

rgos contra

de control?

empleados

compras y

mientos?

- 11.—¿Existe un registro de cuentas por pagar?
- 12.—¿Existen registros auxiliares de proveedores, acreedores diversos, cuentas y documentos por pagar, etc.?
- 13.—¿Muestra el registro de documentos por pagar:
 - a) ¿El monto del préstamo?
 - b) ¿Fechas de vencimiento del monto e intereses?
 - c) ¿Los pagos del préstamo?
 - d) ¿Los pagos de intereses?
- 14.—¿Es política de la empresa que ningún funcionario pueda expedir aval a nombre de la compañía?

COMPANIA INDUSTRIAL, S. A.
CONTROL INTERNO

Questionario Referente al Pasivo

Explicación de Respuestas y Sugeriones

P r e g u n t a s

I. ORGANIZACION.

- 1.—¿Existe un departamento de compras?
- 2.—¿Es independiente de los departamentos de
 - a) Contabilidad?
 - b) ¿Recepción de materiales?
 - c) ¿Embarque?
 - d) ¿Almacén?
- 3.—¿Existe un departamento de recepción de materiales?
- 4.—Es independiente de los departamentos de:
 - a) ¿Compras?
 - b) ¿Contabilidad?
 - c) ¿Embarques?
 - d) ¿Almacén?
- 5.—¿Es politica del departamento de compras, pedir cotizaciones y llevar record de ellas antes de iniciar un pedido?
- 6.—¿Existe personal exclusivamente dedicado al registro, verificación y aprobación de los pasivos?
- 7.—¿Es este personal distinto del que:
 - a) ¿Tiene acceso a caja?
 - b) ¿Tiene acceso a los almacenes?
- 8.—¿Existe instructivo contable del manejo de los pasivos?
- 9.—¿Se mantienen al corriente las gráficas de organización interdepartamental?
- 10.—¿Existe un departamento de auditoria interna que efectúe revisiones periódicas a los renglones de compras y cuentas por pagar?

Respuestas
SI NO N.A.

Explicación de las deficiencias, su
Importancia y Registros, que Afectan
Directa o Indirectamente.

Fuente de las Respuestas

S. A. vivo estiones compras? tamentos de cepción de mentos de: e compras, de ellas dedicado on de los ue: nes? manejo de ráficas de ditoria in- riódicas a as por pa-	Respuestas SI NO N.A.	Explicación de las deficiencias, su Importancia y Registros, que Afectan Directa o Indirectamente.	Fuente de las Respuestas	Sugestiones para mejorar el Control Interno:

- 4.—Cada sección del cuestionario ha sido provista de espacios para indicar respuestas afirmativas, negativas o no aplicables. Las preguntas han sido formuladas de tal manera que las respuestas afirmativas indiquen un probable grado satisfactorio de control interno, y las respuestas negativas indiquen una debilidad; estas últimas deben ser evaluadas por el auditor en "principales" y "secundarias" dependiendo, a su juicio de la importancia de la falla y de las consecuencias que pueda acarrear. Cada pregunta debe ser contestada o, en caso de no ser aplicable dicha pregunta asentarla así: (N. A.)
- 5.—Existe otro espacio para anotar la explicación de todas las respuestas negativas y en su caso los procedimientos suplementarios llevados por la empresa.
- 6.—El siguiente margen será para que el auditor anote la fuente o fuentes de donde obtuvo la respuesta.
- 7.—Y por último, el espacio en donde el auditor en jefe, anotará las sugerencias para mejorar el sistema de control interno.

CAPITULO

TERCERO

EL CONTROL INTERNO

Concepto del Control Interno.

El Control Interno en el Pasivo.

Estudio y Evaluación del Control Interno.

Procedimiento para el Examen del Control Interno, y la Evaluación de su Efectividad.

Uso de Gráficas de Organización.

Uso de Memoranda Descriptivas.

Uso de Cuestionarios.

Modelo de Cuestionario enfocado al Examen del Pasivo.

CAPITULO III

CONTROL INTERNO

CONCEPTO DEL CONTROL INTERNO.—El Comité de Procedimientos de Auditoria, del Instituto Americano de Contadores, en su estudio "Internal Control", 1949, lo define como sigue:

"El control interno comprende un plan de organización y la adopción de todos los métodos y medidas coordinadas dentro de un negocio, para salvaguardar los bienes, verificar la exactitud y la confianza que merezca la información financiera, promover la eficiencia de operación y fomentar la adhesión a las políticas administrativas establecidas".

El Boletín no. 5 de la Comisión de Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos de febrero de 1957, explica que "sólo es obligatorio el examen de aquella parte del sistema general de control interno sobre la que se apoyan los métodos y registros que producen la información financiera que ha de dictaminar".

Sobre este punto es pertinente el comentario que hace Saúl Levy en su artículo "Internal Control and legal Responsibility", publicado en "The Journal of Accountancy" de febrero de 1957.

"El control interno en su concepto más amplio, no sólo tiene por objeto evitar o reducir los fraudes. Es también una salvaguarda en contra del desperdicio e ineficiencia y promueve la seguridad de que las políticas de operación, están siendo cumplidas por personal competente y leal.

Nuestro estudio y evaluación del control interno tiene como objetivo primario, la planeación de un programa de auditoria que nos

permita emitir un dictamen sobre la posición financiera y los resultados de operación. Sin embargo, el examen de estados financieros no es equivalente a un estudio técnico de la administración. Es evidente, por lo tanto, que nuestra responsabilidad queda limitada al estudio de aquellos controles que tienen relación directa con los registros contables”.

EL CONTROL INTERNO EN EL PASIVO.—Enfocando las opiniones anteriores al estudio y evaluación del control interno por lo que se refiere al pasivo podemos decir que si bien los objetivos del control interno general pueden resumirse en tres declaraciones básicas que son:

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

dichas declaraciones enfocadas al pasivo, se traducirán en:

Implantación de políticas, sistemas y medios en general, para contraer, conocer, registrar y liquidar pasivos, salvaguardando por estos medios, los intereses de un negocio y teniendo como consecuencia de la adhesión a ellos, un control informativo eficiente.

ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.—La fortaleza del sistema de control interno que tenga una empresa o la deficiencia de éste, será la base que tenga el auditor para determinar la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos a emplear en una auditoría, es decir, la extensión que el auditor dé a sus pruebas investigatorias, irá en razón inversa a la solidez del sistema de control interno implantado. Por lo dicho anteriormente, se ve la importancia que debe dársele al estudio y evaluación del control interno. La evaluación del control interno no es más que la captación o impresión mental que se forme el auditor de los elementos que lo integran.

No obstante, es preciso que el auditor anote todas y cada una de sus impresiones en papeles de trabajo, por las siguientes razones:

En primer lugar; porque es muy difícil que el auditor se forme una impresión correcta del grado de efectividad del control interno

sin tener todos los elementos de juicio necesarios a la vista, en segundo, porque sus papeles de trabajo serán una evidencia del cumplimiento de la norma de auditoría que lo obliga a examinar el control interno, y en tercer lugar, como explicación de la extensión de sus pruebas de auditoría.

PROCEDIMIENTO PARA EL EXAMEN DEL CONTROL INTERNO Y LA EVALUACION DE SU EFECTIVIDAD.—Los procedimientos para el examen del control interno y la evaluación de su efectividad son tres; pero muchas veces se combinan entre sí para obtener mejores resultados. Se puede decir que el sistema que haya de adoptarse, depende de las características propias de la auditoría y a los propósitos especiales de cada caso, aunque puede asegurarse que no existe un procedimiento que contenga un conjunto de reglas fijas, que invariablemente puedan aplicarse al examen y evaluación del control interno.

Los procedimientos a que se hace alusión son los siguientes:

I.—Uso de Gráficas de Organización.

II.—Uso de Memoranda Descriptivas.

III.—Uso de Cuestionarios.

I.—Uso de Gráficas de Organización.—Consiste en la elaboración de varias gráficas en donde se presente objetivamente la organización general del cliente, organización contable, departamental, de trámites, procedimientos, etc.

Por medio de estas gráficas, el auditor puede obtener la información relativa a los puestos y nombres de los empleados y funcionarios de la empresa así como su relación con la segregación de las responsabilidades funcionales. Además deberán incluir representaciones correspondientes a las ventas, cuentas por cobrar, ingresos, egresos, compras y nóminas de las cuales se obtendrá la información necesaria para el estudio de la política de procedimientos de cada unidad de la organización.

La preparación de las gráficas de organización por parte del auditor, con objeto de determinar el grado de control interno en general, no se considera práctica, ya que presenta ciertas desventajas como las siguientes:

- 1.—No todos los negocios cuentan con gráficas, o en caso de que existan, éstas no están formuladas en forma que brinden toda la información que el auditor necesita, por lo que sería indispensable adaptarlas o rehacerlas.
- 2.—Se considera que en general el auditor no es un experto en la preparación de gráficas, lo que pudiera dar lugar a emplear un tiempo excesivo en la revisión.
- 3.—Cualquier cambio, por pequeño que fuera, en los procedimientos de la empresa, daría lugar a la necesidad de la formulación de nuevas gráficas.
- 4.—Por regla general, las gráficas muestran únicamente los procedimientos normales, y no las excepciones u omisiones por los cuales pudiera localizarse la posible existencia de deficiencias, cosa que es de lo más importante para el auditor.

II.—*Uso de Memoranda Descriptivas.*—Este procedimiento es aplicable a empresas pequeñas en las que el control interno es débil o muy limitado. Consiste en la preparación de papeles de trabajo, en los que se describen los procedimientos contables y administrativos de la empresa, haciendo mención a los registros, empleados encargados de los mismos, división de trabajos y responsabilidades, manuales, instructivos, etc.

Es conveniente que la extensión de las memoranda abarque todos los aspectos de la revisión, y que no contenga únicamente las deficiencias del control interno localizadas, no obstante se especifique en los papeles de trabajo que el control existente es adecuado respecto a las secciones no mencionadas en el memorándum.

En ambos casos este procedimiento de examen puede tener las siguientes desventajas:

- 1.—Cuando el memorándum consta de varias páginas o se concreta a los puntos débiles, existe la dificultad de verificar que todos los aspectos del control interno han sido cubiertos correctamente. Esta desventaja puede ser disminuida, en los casos en que el memorándum haya sido preparado en forma completa, cuidadosa y ordenada.
- 2.—Cuando se concretan los comentarios relativos a las deficiencias del control se dificultará, como consecuencia de falta de datos, la próxima revisión en los casos de auditoría posteriores.

III.—*Uso de Cuestionarios.*—El uso de cuestionarios como procedimiento para la investigación y estimación de la efectividad del control interno, es actualmente uno de los más aceptados y usados en las firmas de auditores.

El cuestionario como su nombre lo indica está compuesto de preguntas, las cuales deben elaborarse con el mayor cuidado con objeto de darles un carácter general, para lograr que sean aplicables en el mayor número posible de casos.

Es conveniente que las preguntas se redacten en tal forma, que las contestaciones afirmativas indiquen un probable control eficiente y las negativas señalen fallas en el mismo, con el objeto de facilitar su revisión; como por ejemplo: "¿Son diferentes las personas que controlan las cuentas de proveedores a aquellas que controlan las existencias del almacén?", la respuesta afirmativa en este caso nos dará cierta confianza en el control de estos renglones; en cambio una contestación negativa será el indicio de una falla en el control; situación por la cual debemos enfocar nuestra atención hacia tal hecho y consecuentemente habrá que ampliar la extensión de los procedimientos de auditoría.

Sin embargo es conveniente incluir determinadas preguntas que requieran de una respuesta explicativa y no de una simple afirmación o negación tal será el caso que se refiere al personal, ejemplo:

"Las órdenes de compra son preparadas por . . .

Algunos autores omiten esta clase de interrogaciones, importándoles únicamente por ejemplo en el caso anterior, que exista alguien que prepare las órdenes de compra, sin interesarles el nombre ni el puesto que éste ocupe en la compañía; pero esto es de gran importancia, pues siendo el personal uno de los elementos del control interno, la eficiencia e integridad de él, traerá como consecuencia un control interno eficiente y sólido.

No obstante lo dicho anteriormente, hay que tener en cuenta una circunstancia esencial; en una palabra: "lo que principalmente debe emplear el auditor . . . como muy inteligentemente dice el maestro Ricardo Mora Montes . . . no son recetas preparadas de antemano para ahorrar trabajo; sino su criterio personal, criterio que depende de la

experiencia y mucho del conocimiento de las personas y del modo de comportarse de éstas”.

Con esto no quiere decirse que el uso de cuestionarios impresos como los usados en la mayoría de los despachos de auditores, sea incorrecto; sino por el contrario, estos son de gran utilidad, pues gracias a ellos no se omite la aplicación de procedimientos de importancia en el examen del control interno; pero es en ellos precisamente, en donde el auditor debe emplear su criterio profesional.

La resolución de estos cuestionarios, debe llevarse a cabo principalmente por el auditor en jefe, el cual se auxiliará en algunos casos por personal del cliente, escogiendo a la o las personas más indicadas para ello como son el contralor, el auditor interno o el contador, etc., ya que cualquiera de estas personas debe ser conocedor de los sistemas, procedimientos contables y de custodia de la empresa. También en los casos en que sea práctico, se aconseja que las preguntas se hagan con la concurrencia de los empleados encargados de los departamentos especiales, tales como: ventas, compras, crédito, cobranzas, etc.

Es de gran importancia, sin embargo, que las respuestas del cliente sean tomadas como verdades absolutas; sino que el auditor debe satisfacerse, visual y documentalmente durante el desarrollo de la auditoría de que dichas respuestas han sido contestadas correctamente; pues puede suceder que exista dolo o mala fe de la persona a quien recurrimos o también es muy común, que sin existir mala fe, los funcionarios de una compañía confundan las políticas a seguir que se ha trazado la compañía, con el desempeño de funciones que realmente se sigue día con día.

El caso práctico sobre control interno de un negocio textil, publicado por el Instituto Americano de Contadores en 1950. (The Textile Company" Case Study in Internal Control No. 1), contiene en el cuestionario que presenta la siguiente recomendación:

“El examen del sistema de control interno no concluye con la contestación de las preguntas del cuestionario; el auditor en jefe debe satisfacerse por observación y/o por pruebas, de que los procedimientos a que se refieren las contestaciones, se llevan efectivamente a la práctica”.

“Tales pruebas —dice “The Internal Control” publicado en 1948 por el mencionado Instituto— pueden asumir las formas de análisis de ciertas cuentas por un periodo elegido, en el que se aprecie la credibilidad y corrección de los documentos que comprueben los asientos contables; estudio de la secuencia completa de una serie de operaciones, desde su nacimiento hasta su registro final en contabilidad, examinando la evidencia documental en cada una de sus fases; comparación de los registros de mercancía con los inventarios físicos, o confirmación de un grupo seleccionado de cuentas por pagar”.

La desventaja principal del uso de cuestionarios es que limita la iniciativa del auditor; pero contra esta desventaja tiene muchas ventajas, que hacen de este método el más práctico. A continuación se enumeran las principales ventajas:

- 1.—Su adaptabilidad a la generalidad de las empresas.
- 2.—Representa un ahorro de tiempo.
- 3.—Su carácter recordatorio.
- 4.—Facilita la evaluación de la efectividad del sistema.
- 5.—Su utilidad y adaptabilidad en auditorías subsecuentes.

Un cuestionario de control interno puede tener varias secciones aplicables cada una a los distintos aspectos contables y de custodia más usuales. Puede contener también espacios para los nombres de los funcionarios y empleados, así como las preguntas y explicaciones e instrucciones relativas a las funciones más importantes de cada actividad.

El cuestionario que se presentará a continuación, está enfocado únicamente, al examen y evaluación del control interno en lo referente al pasivo; pero incluirá determinados procedimientos aplicables en renglones diferentes a éste por la repercusión directa que puedan tener en él. Asimismo, tendrá dicho cuestionario las instrucciones para su uso y aplicación, formando parte del cuestionario mismo, con el fin de que los ayudantes del auditor tengan conocimiento de su importancia, de su objeto y manejo.

CUESTIONARIO SOBRE CONTROL INTERNO. INSTRUCCIONES.

- 1.—El presente cuestionario de control interno tiende a auxiliar al auditor en la determinación de lo adecuado o inadecuado del sistema de control interno de la empresa, no tiende a ser un cuestionario completo para toda clase de empresas y por lo tanto no impide al auditor adicionar preguntas que en su opinión sean pertinentes según la naturaleza del negocio.
- 2.—Como auxiliar que es del auditor lleva un orden lógico en las preguntas, de acuerdo con los elementos que integran el control interno es decir:
 - a).—Organización.
 - b).—Procedimientos.
 - c).—Personal.
 - d).—Supervisión.

De esta manera, el auditor tiene una base más firme para la inserción de las preguntas que considere necesarias y podrá enfocar su atención a aquel elemento que no crea adecuado.

- 3.—El auditor debe resolver el cuestionario, mediante la inspección de los registros, y por la observación de los procedimientos y rutinas que se lleven en la empresa; sin embargo no debe excluirse el interrogatorio cuidadoso en los casos que juzgue necesarios.

- 4.—Cada sección del cuestionario ha sido provista de espacios para indicar respuestas afirmativas, negativas o no aplicables. Las preguntas han sido formuladas de tal manera que las respuestas afirmativas indiquen un probable grado satisfactorio de control interno, y las respuestas negativas indiquen una debilidad; estas últimas deben ser evaluadas por el auditor en "principales" y "secundarias" dependiendo, a su juicio de la importancia de la falla y de las consecuencias que pueda acarrear. Cada pregunta debe ser contestada o, en caso de no ser aplicable dicha pregunta asentarla así: (N. A.)
- 5.—Existe otro espacio para anotar la explicación de todas las respuestas negativas y en su caso los procedimientos suplementarios llevados por la empresa.
- 6.—El siguiente margen será para que el auditor anote la fuente o fuentes de donde obtuvo la respuesta.
- 7.—Y por último, el espacio en donde el auditor en jefe, anotará las sugerencias para mejorar el sistema de control interno.

- 9.—¿Los registros de cuentas por pagar son revisados cuidadosamente por persona responsable?
- 10.—¿Se aprueban y vigilan por el departamento de crédito los saldos deudores de importancia?
- 11.—¿Se hacen recuentos físicos independientes de los del departamento de recepción por el departamento de auditoría interna?

CAPITULO CUARTO

PROGRAMA DE TRABAJO:

Procedimientos de Auditoria.

Naturaleza de los Procedimientos.

Extensión de los Procedimientos.

Oportunidad de los Procedimientos.

Ejemplo de un Programa de Trabajo para la Revisión
del Pasivo.

Generales.

Cuentas y efectos por pagar.

Documentos por pagar.

Pasivo no registrado.

Pasivos devengados.

Pasivo contingente.

CAPITULO IV

PROGRAMA DE TRABAJO

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.—Habiendo llevado a cabo la planeación general de su trabajo, y con base en el estudio del control interno existente en la empresa, el auditor está en condiciones de fijar los procedimientos a seguir en su examen; dichos procedimientos como antes se ha dicho deben ser aplicados desde tres puntos de vista.

- a) Por su naturaleza.
- b) Por su extensión.
- c) Por su oportunidad.

NATURALEZA.—La naturaleza de los procedimientos a emplear serán consecuencia principalmente del criterio del auditor y del resultado del estudio del control interno y éste deberá aplicar toda la clase de técnicas que juzgue necesario.

La Comisión de Procedimientos de Auditoria del Instituto Mexicano de Contadores Públicos considera que las técnicas de auditoria son las siguientes:

- 1.—Estudio General
- 2.—Análisis
- 3.—Inspección
- 4.—Confirmación
- 5.—Investigación
- 6.—Declaración o Certificación
- 7.—Observación
- 8.—Cálculo

El conjunto de dos o más técnicas de auditoría, enfocadas al examen de una partida determinada, constituye la naturaleza del procedimiento; y es el auditor el que debe estudiar la combinación de técnicas o sea la clase de procedimiento que ha de aplicar en la revisión de un concepto de los estados financieros, no importando el número de procedimientos que aplique; sino la calidad de ellos.

EXTENSION.—El estudio y evaluación del control interno da origen según su efectividad, a la extensión de los procedimientos; es decir a su alcance y profundidad a mayor solidez del control interno, menor será la extensión de los procedimientos y viceversa.

OPORTUNIDAD.—Fundamentalmente el criterio del auditor y el resultado del estudio y evaluación del sistema de control interno, son los factores que determinan la oportunidad en que deben ser aplicados los procedimientos de auditoría, para que su resultado sea más satisfactorio; no obstante existe una política por medio de la cual la auditoría tiende a "*dinamizarse*" para la obtención de un mejor resultado.

Por "*dinamización*" de la auditoría se entiende; que algunos procedimientos que tradicionalmente se llevan a cabo al final del ejercicio vengan a ser parte integrante de la auditoría llevada a cabo en el transcurso del año; es decir:

Existen infinidad de pruebas de auditoría las cuales no es necesario llevarlas a cabo hasta que el ejercicio haya terminado, tales son por ejemplo las pruebas de transacciones de la compañía, como son: ventas, compras, producción, ingresos y egresos; control de nóminas, etc. El ciclo de estas operaciones, su control y registro, pueden ser estudiados detalladamente por el auditor en visitas intermedias al cliente.

El estudio y examen analítico de los resultados, es otra fase que puede con muchos beneficios llevarse a cabo en el transcurso del año; ya que el auditor en estos renglones, no trata de "amarrar" (1) un determinado saldo; sino que lleva a cabo comparaciones mensuales anuales, etc.; estudia tendencias, analiza e interpreta los resultados.

(1) Expresión usual en el lenguaje de los auditores.

Existen otra clase de pruebas, que si bien no pueden llevarse a cabo en su totalidad en el curso del año; pueden adelantarse lo más que sea posible; como son los activos fijos y sus reservas para depreciación; y en general todas aquellas cuentas cuyos saldos se arrastran a través del ejercicio. De esta manera en la auditoria al final del ejercicio se llevarán a cabo sólo las pruebas que sea necesario aplicar en esa fecha y consecuentemente abarcará un período mucho menor, beneficiando tanto al cliente como al auditor.

La "dinamización" de la auditoria en este sentido; es decir la aplicación del mayor número de procedimientos en el transcurso del año, traen como consecuencia:

- a) Evitar la acumulación de trabajo al final del año.
- b) Que el auditor puede formarse un mejor juicio por la observación constante del ciclo de operaciones.
- c) Acelerar la dictaminación de los estados financieros.

No debe perderse de vista el objetivo primordial del programa; o sea vigilar el cumplimiento de las reglas de inclusión, exclusión, valuación y presentación que rigen a los estados financieros.

EJEMPLO DE UN PROGRAMA DE TRABAJO PARA LA REVISION DEL PASIVO.

INSTRUCCIONES AL PERSONAL DE AUDITORES.

Este formulario es para uso exclusivo de los miembros del personal del despacho y no debe examinarse ni comentarse con el cliente. Su objeto es exponer los procedimientos de auditoría que pueden adoptarse cuando las condiciones del caso lo permitan, y darles la amplitud necesaria según lo ameriten, de acuerdo con el estudio previo del control interno existente.

Siempre que las circunstancias particulares de una compañía requieran procedimientos de auditoría diferentes o adicionales a los que se mencionan en este programa, se hará una relación de dichos procedimientos que se proponen aplicar, la cual será aprobada por el auditor responsable de la auditoría, para añadirse o substituirse a este programa.

Debe darse particular atención al trabajo ejecutado, si es que se ha hecho alguno, por parte del personal del departamento de auditoría interna del cliente.

Debe procurarse que el cliente prepare cuantos análisis sea posible, obténganse así mismo copias de los contratos de importancia, actas, convenios de préstamos, de compra, etc., para evitar la tarea de hacer extractos y tener toda la información necesaria.

Descripción de las técnicas a emplear.

Alcance
de su
Aplicación

Oportunidad
de su
Aplicación

Control de
Tiempo
Estimado Real

Control de
Cumplimiento
No. Céd. ó N. A.

Iniciales
del Auditor
y Fecha

GENERALES.

Los procedimientos que siguen, están encaminados fundamentalmente a determinar, que el pasivo registrado exista; que éste sea precisamente a cargo de la compañía y que esté correctamente determinado.

- 1.—Examine el ciclo de las operaciones desde la elaboración del pedido según cotizaciones previas, hasta la liquidación de los efectos a pagar de la compañía.
- 2.—Sume el libro de cuentas por pagar,
 - a) Columna de totales.
 - b) Columnas de distribución.
 - c) Cuádrense los totales mensuales.
- 3.—Compare las cuentas por pagar con el libro, observando la secuencia numérica de las cuentas, y tomando nota de todas las cuentas por pagar faltantes o canceladas. Examine el recibo del acreedor u otros documentos que soporten la cuenta por pagar.
- 4.—En caso de que no exista el sistema de cuentas por pagar; compárese el libro de egresos con el talonario o las copias de los cheques, vigilando la secuencia numérica y verificando todos los cheques faltantes o cancelados.
- 5.—Compruebe el asiento de concentración a los totales del registro, y el pase al libro diario y al mayor.
- 6.—Examine cualquier cargo o crédito a la cuenta del mayor que no provenga de las concentraciones del libro de caja o del registro de cuentas por pagar, sume ambos lados de la cuenta y pruebe el saldo final por lo que respecta a corrección aritmética.

Alcance
de su
Aplicación

Oportunidad
de su
Aplicación

Control de
Tiempo
Estimado Real

Control de
Cumplimiento
No. Céd. ó N. A.

Iniciales
del Auditor
y Fecha

Razones del
Incumplimiento
o Explicaciones

Sugestiones

án encami-
que el pasi-
cisamente a
amente de-

s desde la
aciones pre-
fectos a pa-

on el libro,
de las cuen-
cuentas por
mine el re-
es que so-

na de cuen-
de egresos
cheques, vi-
tificando to-
dos.

ración a los
bro diario y

a la cuenta
concentra-
tro de cuen-
de la cuen-
que respecta

- 7.—Examine las "notas de entrada al almacén", prenumeradas y cerciórese que corresponden a entradas físicas de mercancía del mismo período. Antes y después del cierre del ejercicio.

CUENTAS Y EFECTOS POR PAGAR.

- 1.—Obtenga relaciones analíticas de los efectos a pagar, como: proveedores, acreedores diversos; impuestos por pagar, etc.
- 2.—Compare los saldos individuales contra los auxiliares respectivos.
- 3.—Compare el total de las relaciones contra la cuenta control del mayor.
- 4.—Confirmense los saldos individuales empleando de preferencia confirmación positiva indirecta.
- 5.—Confirmense directamente los saldos a favor de funcionarios y empleados de la compañía.
- 6.—Solicítense estados de cuenta de los proveedores y conciliense con libros.
- 7.—Háganse pruebas de los saldos individuales, inspeccionando los comprobantes, facturas, estados y cualquier documento, incluyendo la correspondencia cuando se crea necesario.
- 8.—Examinense cuidadosamente los pagos posteriores a cuenta de los saldos existentes a la fecha del balance.
- 9.—Verifíquese a satisfacción que han sido registrados en forma adecuada los pasivos relacionados con mercancía en consignación que haya sido vendida.
- 10.—Hágase la separación de los pasivos por operaciones comerciales (proveedores), de los que no lo son.
- 11.—Verifíquese que los impuestos y cuotas retenidos han sido registrados como pasivos.

- 12.—Segréguese para efectos de presentación, los saldos acreedores en cuentas por cobrar, así como los saldos deudores en cuentas por pagar.
- 13.—Hágase la separación de los adeudos con vencimiento inferior a un año, de los que no lo son.

DOCUMENTOS POR PAGAR.

- 1.—Verifique contra los contratos o certificados del acreedor hipotecario las cláusulas y verifique así mismo los intereses que devenga.
- 2.—Confirmense los documentos por pagar con las partes que los tienen con respecto a fechas, importe, tipo de interés, vencimiento, garantía colateral, intereses vencidos a la fecha del balance, pagos y endosos.
- 3.—Revisense transacciones registradas en la cuenta de control de documentos por pagar, por el periodo y verifiquense los cambios de significación. Compútese el interés y reconcíliense con la partida correspondiente de gastos. Explíquense las discrepancias.
- 4.—Inspecciónense y háganse extractos u obténganse copias de todos los contratos de préstamo.
- 5.—Examínense el libro de actas para autorización de firmas.
- 6.—Segréguese para efectos de presentación; los documentos por pagar a compañías afiliadas, a accionistas, directores, funcionarios y empleados.
- 7.—Reclasifiquense los documentos por pagar con vencimiento a plazo mayor de un año.
- 8.—Examínense los pagos posteriores a cuenta de los saldos existentes a la fecha del balance.

PASIVO NO REGISTRADO.

Los siguientes procedimientos están encaminados a verificar que no existan adeudos a cargo de la compañía que no estén registrados o bien, que no se hayan registrado debidamente. Para llevar a cabo lo anterior, el auditor se basará no sólo en lo que muestran los libros de contabilidad y mucho menos en el pasivo propiamente; sino que tendrá que recurrir a toda la documentación e investigación que juzgue conveniente y que pueda servirle de fuente para descubrir el pasivo no registrado. Esto es lo más importante.

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

- 1.—La contabilidad.
- 2.—Documentación distinta de la contabilidad.
 - a) Libro de actas.
 - b) Contratos.
 - c) Minutas de abogados.
 - d) Correspondencia.
- 3.—Estudio completo de la situación fiscal de la compañía.
 - Certificado de pasivo o carta de representación concerniente al pasivo.
- 5.—Confirmación de bancos.
- 6.—Confirmación de abogados.
- 7.—Notas de crédito y descuento posteriores al cierre del ejercicio.
- 8.—Pedidos posteriores.
- 9.—Información de terceros en general.

- 1.—Examinense los asientos en el registro de pólizas, en el libro de egresos y en los registros de mercancía recibida, en el período subsecuente, para investigar si tales asientos representan pasivos no registrados a la fecha del estado financiero.
- 2.—Examinense los comprobantes contabilizados en el período siguiente al cierre del ejercicio que tengan fechas correspondientes al período que se revisa, y cerciórese que los cargos afecten precisamente cuentas de pasivo.
- 3.—Verifique la cuenta de intereses pagados y compare cada uno de ellos con una operación registrada en el pasivo.
- 4.—Revisense y háganse extractos de los más importantes contratos de compra.
- 5.—Revisense y háganse extractos de las actas del consejo de administración y de asambleas de accionistas, poniendo especial atención a las resoluciones tomadas sobre préstamos, compras, dividendos decretados, etc.
- 6.—Revisense y háganse extractos de los contratos para determinar si existen regalías a su cargo o si existen contratos de compra superior al de mercado, lo cual constituiría un pasivo conocido a la fecha del balance.
- 7.—Revisense las confirmaciones de los bancos, las cuales pueden dar indicio de un pasivo no registrado.
- 8.—Revisese la situación fiscal de la compañía para determinar si existen adeudos por este concepto a cargo de la compañía.
- 9.—Compárense los conceptos que integran el balance, con los del ejercicio anterior principalmente por lo que respecta a probables.

- a) Adquisiciones de activo fijo.
 - b) Inversiones en valores, etc., de los que puede resultar un pasivo no registrado.
- 10.—Revisense las cuentas de resultados tales como intereses pagados, comisiones pagadas, fletes y acarreos, honorarios pagados, gastos aduanales, etc., ya que pueden ser éstos, indicios de pasivos no registrados.

PASIVOS DEVENGADOS.

- 1.—Revisense y háganse extracto u obténgase copia de los siguientes convenios:
 - a) Contratos colectivos de trabajo o declaraciones escritas de la política que se siga con respecto a sueldos y salarios.
 - b) Arreglos de franquicias y regalías.
 - c) Contratos con vendedores y agentes vendedores.
 - d) Contratos de arrendamiento.
 - e) Otros contratos.
- 2.—Conciliense las cantidades de importancia en pasivos devengados con las cuentas correlativas en las cuentas de gastos.
- 3.—Estúdiense y determinese la corrección de los pasivos acumulados con referencia a obligaciones contractuales, declaraciones de impuestos, impuestos sobre la propiedad, servicios públicos, etc., tales como impuesto sobre ingresos mercantiles, cuota de teléfonos, luz, agua, etc., contra los comprobantes originales pagados en el período siguiente.
- 4.—Examine a satisfacción que la provisión para pasivos devengados acumulados ha sido calculada correctamente. Se debe dirigir la atención a los siguientes pasivos acumulados:

Sueldos, salarios y gratificaciones,

Comisiones,

Regalías,

Impuestos sobre la propiedad raíz,

Cuotas del Seguro Social,

Rentas,

Intereses.

5.—Determinese que todos los pasivos acumulados hayan sido cargados correctamente contra las cuentas de resultados.

6.—Determinese si las adiciones a los pasivos acumulados son deducibles para efectos de impuestos.

PASIVO CONTINGENTE.

Los pasivos contingentes que pesen sobre la compañía, darán lugar a notas aclaratorias a los estados financieros; pero no se sumarán al total de pasivos reales o estimados que se muestran en el balance. Determinese que todos los pasivos de contingencia se han determinado y expuesto. La siguiente lista es sugestiva no exhaustiva, de todos los puntos que se deben considerar con respecto a los pasivos contingentes:

Documentos descontados,

Fianzas y garantías otorgadas.

Litigios legales.

Infracciones.

Contratos.

Contrato colectivo de trabajo.

- 1.—Indique cuáles son los ejercicios pendientes de calificar por las autoridades fiscales. De dichas calificaciones pueden resultar diferencias a cargo de la sociedad.
- 2.—Indíquese si existen recursos administrativos de reconsideración interpuestos por la compañía, por calificaciones a ejercicios anteriores, de los cuales pueden resultar diferencias a cargo de la empresa.
- 3.—Indique si la compañía tiene constituida una provisión para despido injustificado de empleados de acuerdo con la Ley y/o para pensiones, retiros, etc. de acuerdo con el contrato colectivo de trabajo; en caso de no ser así, de ser práctico estime aproximadamente a cuánto ascendería tal reserva.
- 4.—Revítese por lo que se refiere a los documentos descontados, los avisos de cobro ó devolución de éstos por el banco; para determinar, qué documentos habían sido pagados o devueltos a la fecha del balance. En el primer caso disminúyase el pasivo contingente y en el segundo traspásese el pasivo contingente a un pasivo real y definido.
- 5.—Confírmese con las compañías de fianzas, con las que regularmente opere la empresa, si ésta no tiene otorgadas fianzas de cualesquier naturaleza.
- 6.—Obténgase certificado o carta confirmatoria de pasivos de los funcionarios de la empresa.
- 7.—Obténgase carta confirmatoria de pasivos, de los abogados de la empresa.

CAPITULO QUINTO

PAPELES DE TRABAJO:

Importancia de los Papeles de Trabajo.

Propiedad de los Papeles de Trabajo.

Características de los Papeles de Trabajo.

Clasificación de los Papeles de Auditoría.

Referencias o Indices Cruzados.

Marcas y Llamadas de Auditoría.

Ejemplo de Cédula Sumaria.

Ejemplo de Cédula Analítica.

Certificado del Pasivo.

Ejemplo de Certificado de Pasivo.

CAPITULO V

PAPELES DE TRABAJO

IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.—La importancia básica de los papeles de trabajo del auditor, estriba en el cumplimiento de la norma de auditoría que se refiere a la "Obtención de evidencia suficiente y competente", es decir, que toda la serie de procedimientos que haya llevado a cabo el auditor durante el curso de la auditoría, guiándose por los criterios de "importancia relativa" y de "riesgo probable", deben ser asentados en sus papeles de trabajo y éstos deben ser material suficiente para ilustrar su juicio, en forma tal, que de él se obtenga una base razonable para la opinión profesional.

Los papeles de trabajo no son simples acumulaciones de datos, comprobaciones y elementos que en última instancia no tengan relación directa con los objetivos fundamentales de la auditoría; sino por el contrario, éstos deben prepararse con el mayor cuidado y esmero de tal manera que contengan todos los datos necesarios que sirvan al auditor para formarse un juicio; pero excluyendo así mismo todo aquel material que no tenga valor alguno.

Si un auditor dá por terminado su trabajo en las oficinas del cliente, regresa al despacho y entrega sus papeles de trabajo al socio o principal y éste puede redactar un informe completo, sirviéndose de ellos sin necesidad de hacer preguntas, entonces se puede decir que esos papeles de trabajo han sido correctamente preparados. Otra prueba es la que ocurre cuando, en caso eventual, se hace necesario a un auditor el parar su trabajo sin haberlo terminado y se encarga a otra persona su continuación. Si ésta puede proceder sin confusión para ella y para el personal del cliente, entonces se puede afirmar que los papeles de trabajo son buenos.

Los papeles de trabajo son en realidad el único medio de conexión entre los registros del cliente y el dictamen o el informe del auditor y son ellos la única prueba que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo.

PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO.—Los papeles de trabajo como se dijo antes, son el único registro que el auditor posee del trabajo realizado y por ende son propiedad exclusiva de este profesional.

En un pleito juzgado en Massachusetts, se sentenció, en 1927, que el cliente no tiene derecho alguno a las hojas de trabajo preparadas por el auditor, con lo cual se puso fin a mucha incertidumbre sobre la propiedad de dichos papeles.

Es cosa aceptada también, que las autoridades fiscales no pueden privar al contador público de sus papeles de trabajo; esto no impide, sin embargo, que el auditor muestre sus papeles al cliente o a las autoridades fiscales cuando éstas lo requieran o bien que proporcione al cliente una copia de los mismos, si lo estima conveniente.

En relación con lo anterior se transcriben algunos párrafos del Instructivo No. 10-2 emitido por la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, el cual entró en vigor a partir del día 3 de marzo de 1960; y se expresan como sigue:

“A fin de aclarar en forma definitiva los puntos relacionados con la entrega o exhibición de papeles de trabajo por parte del contador público que haya dictaminado de acuerdo con el decreto de 21 de abril de 1959, se ha considerado conveniente fijar los siguientes procedimientos:

- 1.—Será optativo, por parte del contador público, dejar sus papeles de trabajo en esta Dirección o bien exhibirlos y explicarlos.
- 2.—Con el fin de dar mayor rapidez a la revisión de dictámenes, será necesario que la misma se realice teniendo en cuenta los puntos esenciales sobre los cuales se base el dictamen.

Al efecto siguiendo esos lineamientos, deberá solicitarse en principio, la entrega o exhibición de los papeles de trabajo que señalen dichos puntos.

- 1.—No obstante lo indicado en el inciso anterior, cuando la naturaleza o forma en que se haya presentado el dictamen respectivo, o cuando a juicio de esta Dirección sea necesario; el contador público deberá entregar o exhibir la totalidad de sus papeles de trabajo, a fin de concluir lo necesario."

Por los párrafos anteriores se ve que la autoridad fiscal reconoce plenamente la propiedad de los papeles de trabajo como exclusiva del auditor, ya que no obliga a éste a que los entregue en forma definitiva sino que le da la opción de que los entregue a la sección revisora de dictámenes temporalmente mientras dure la revisión del dictamen respectivo, o bien si el auditor no está conforme con ello, sólo mostrará sus papeles y los explicará a satisfacción.

CARACTERISTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.—Los papeles de trabajo no sólo constituyen la historia completa del trabajo realizado en el curso de la auditoría, sino que son también el punto de partida para la auditoría subsecuente.

El conjunto de cédulas de auditoría que integran los papeles de trabajo deben reunir determinados requisitos para que realmente den al auditor la información que requiere de ellos y para que su manejo sea más fácil. Es costumbre establecida que los papeles de auditoría se lleven a cabo en hojas tabulares de siete y catorce columnas, esto además de facilitar su manejo da un aspecto de organización y buena presentación de los papeles de trabajo del auditor.

La presentación de las cédulas dicen mucho de la personalidad y del trabajo del auditor; por lo cual éstas deben ser elaboradas con limpieza y claridad y dándole la importancia que requiere a la colocación de los datos, cifras, etc., de tal manera que a simple vista se aprecie la información que contiene.

No debe entenderse que lo anterior signifique, que las cédulas deban ser modelos de caligrafía ni nada que lo parezca ya que como

su nombre lo indica son "papeles de trabajo" y el auditor tendrá que hacer frecuentemente, modificaciones a ellos, borrar, enmendar, etc.; por lo que es aconsejable que se trabaje con lápiz plomo y no con tinta, con el objeto de que las cédulas resulten lo más presentables posible.

Debe emplearse una cédula diferente para cada cuenta, ya que si se incluyen varias, se puede prestar a confusiones.

Existen dos tipos de cédulas propiamente; unas que resumen un concepto, presentando éste en su totalidad (cédulas sumarias); y otras que se derivan de ellas, analizando, o aclarando dicho concepto (cédulas analíticas.) .

Todas y cada una de las cédulas deberán llevar:

- 1.—El nombre o razón social de la negociación que se audita.
- 2.—El nombre de la cuenta o asunto que se investiga.
- 3.—La fecha de los estados financieros que se examinan.
- 4.—La fecha en que se inicia y termina el trabajo asentado en dicha cédula.
- 5.—Firma del auditor que elabora la cédula.
- 6.—Firma del auditor en jefe que revisa la cédula.
- 7.—Índice de la cédula.

CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.—Es muy importante para el auditor clasificar debidamente sus papeles de trabajo con el objeto de tener la información que necesite en el momento oportuno y no perder tiempo buscando entre un montón de papeles aquel dato que requiera. Al efecto se emplean índices o referencias por medio de las cuales se identifica cada una de las cédulas y por medio de las cuales también se señala la coincidencia de uno o más datos en dos o más cédulas de trabajo.

Estos índices se anotan por lo general en la parte superior derecha de la cédula; pero cuando se han de engrapar precisamente por la parte superior resulta un poco impráctico, para evitar esto algunos auditores han optado por poner los índices al calce de la cédula.

REFERENCIAS O INDICES CRUZADOS.—Existen distintos métodos para clasificar los papeles de trabajo por medio de índices, siendo todos ellos satisfactorios. A continuación se mencionan los más usuales:

I. Método numérico.

II. Método alfanumérico.

III. Método numérico - alfabético.

IV. Método decimal.

V. Métodos mixtos.

I. Método numérico.— (ejemplo)

- 0 a 9 — Papeles generales
- 10 a 19 — Activo (10 - 1 Bancos)
- 20 a 29 — Pasivo
- 30 a 39 — Capital contable
- 40 a 49 — Resultados

II. Método alfanumérico.— (ejemplo)

- A a D Papeles generales
- E a M Activo (E-1 Caja)
(E-2 Bancos)
- N a P Pasivo
- Q a T Capital contable
- U a Z Resultados

III. Método numérico-alfabético.

- 0 a 9 Papeles generales
- 10 a 19 Activo (10-A Caja)
etc. (10-B Bancos)

IV. Método decimal.

- 0 a 9 Papeles generales
- 10 a 19 Activo (10.1 Caja y Bancos)
(10.11 Caja general)
(10.12 Banco Nacional)

V. Métodos mixtos.—(ejemplo)

I, II, III, etc.	Papeles generales
A a Z	Activo (A - Caja)
	(B - Bancos)
AA a MM	Pasivo
NN a ZZ	Capital contable
10 a 90	Resultados.

MARCAS Y LLAMADAS DE AUDITORIA.

Marcas de Auditoria.—Con el fin de dar claridad a sus papeles y hacer éstos más explícitos, el auditor utiliza una serie de signos convencionales. Estos signos convencionales los utiliza principalmente para explicar procedimientos que ha llevado a cabo en su trabajo; por ejemplo:

√	=	Sumas verificadas.
*	=	Cotejado con registros auxiliares.
W	=	Revisado con el documento original.
		etc.

Todos estos signos pueden utilizarse indistintamente para señalar cualquier procedimiento; pero es muy conveniente que las firmas de auditores estandaricen sus "MARCAS", con el fin de no tener que explicar en cada cédula lo que dichas "MARCAS" representan y también con el fin de facilitar la revisión de los papeles de trabajo.

Llamadas de auditoria.—El análisis de una partida, o cierta explicación o aclaración acerca de ella, en la misma cédula, se hace por medio de una "LLAMADA" que generalmente son números (1) ó letras minúsculas (a). Así por ejemplo si se desea mostrar el análisis de determinada cifra en la misma cédula; se anotará la "llamada" a un lado de la cifra y se repetirá dicha "llamada" al calce de la cédula en donde se muestre el análisis.

Ejemplo:

Compañía Minera "El Pozo"	\$ 300,000.00 (a)
Compañía.....	— — —
Compañía.....	— — —
	<hr/>
	\$ — — —
	<hr/> <hr/>

Al calce de la cédula:

Factura No. 1	\$ 100,000.00
Factura No. 2	100,000.00
Factura No. 3	100,000.00
	<hr/>
	\$ 300,000.00 (a)
	<hr/> <hr/>

Es costumbre que tanto los "INDICES CRUZADOS", como las "MARCAS" y "LLAMADAS" de auditoría se hagan con lápiz rojo, con el fin de que resalten a la vista del auditor y se enfoque especial atención hacia ellos.

A continuación se muestran ejemplos tanto de una cédula sumaria, como de una cédula analítica; las cifras de dichos papeles de trabajo, son supuestas, por lo tanto deben de tomarse sólo como un ejemplo material de cédulas de auditoría, en donde se describen objetivamente las características a que en párrafos anteriores se ha hecho mención.

CERTIFICADO DE PASIVO.—Con el fin de que el auditor pueda protegerse en caso de ocultaciones de pasivo a cargo de la empresa que no haya podido determinar o tener conocimiento de ellas en el curso de la auditoría, éste debe solicitar un "CERTIFICADO DE PASIVO" del cliente. En este certificado los funcionarios declaran que el pasivo que muestra el balance general constituye todo el pasivo a cargo de la compañía, a esa fecha.

El certificado de pasivo debe ser firmado de preferencia por un funcionario ejecutivo (gerente general) y por el encargado de la contabilidad (contador general).

El auditor debe darse cuenta, sin embargo, que una certificación no lo releva de la responsabilidad, si no hace todo lo posible para comprobar que se ha mostrado todo el pasivo.

Al efecto Montgomery dice:

"Debe ser entendido que un certificado de pasivo, complementa el trabajo del auditor y no es un sustituto a procedimientos de auditoría".

A continuación se muestra un ejemplo de cómo puede redactarse un certificado de pasivo.

Cía. Industrial, S.A.

Audi. 12.31.59
Hecho por: C. Lana
1.25.60

5003 1.- Gastos Devengados por pagar
(Cédula Sumaria)

Revisó: M7 1.30.60

	Cédula de Referencia	Importe	Pagos Posteriores	Primeros de los Ajustes
Cía. Manufacturera I. S. S. A.	BB-1	13250 ⁻ ✓	1250	
Impuesto y Dignosa Mercantiles	BB-2	10588 ⁴⁷ ✓	10388 ⁴⁷	
Cuotas al Instituto Mexicano del Seguro Social	BB-3	1232 ¹⁵ ✓	1232 ¹⁵	
Cía de Luz y Fza Motriz	BB-4	312 ⁰⁰ ✓	312 ⁰⁰	
Teléfono de México, S. A.	BB-5	215 ⁰⁰ ✓	215 ⁰⁰	
Intereses por pagar	BB-6	19271 ²⁵ ✓	3020 ¹⁵	(18)
Deudas y Salarios por pagar	BB-7	14712 ⁰⁰ ✓	14712 ⁰⁰	
Comisiones por pagar	BB-8	3261 ⁵⁶ ✓	1577 ⁸⁰	
TOTAL Saldo según mayor 12.31.59		63442 ⁷² ✓	35715 ⁴⁷	
mas Ajuste (18)		1243 ⁻	0	
Saldo ajustado al 12.31.59		64685 ⁷² ✓		

0 = Sumas correctas

✓ = Examinado con los registros auxiliares

BB-1 = Cruzado con la Balanza de Comprobación
(Previamente verificada con el libro Mayor General)

Cía Industrial, S.A.

Cud. 12-31-59

Hecho por: C. Lama

5003 - Gastos Divergentes por pagar

1.22.60

05.1 - Impuesto sobre Ingresos Mercantiles por pagar Revisión: In 1.30.60

1959 Año/odos	Importe de las ventas	Tasa 1.5.1.17.	Impuesto a Pagar	Impuesto Pagado	Fecha de Pago
Enero	270 635 ¹⁰	30 al millar	8716 ⁰⁶	8716 ⁰⁶	Feb. 20.59
Febrero	310 782 ¹⁰	✓	9323 ⁰⁶	9323 ⁰⁶	Marzo. 20.59
Marzo	304 254 ⁰²	✓	9127 ⁰⁴	9127 ⁰⁴	Abril 25.59
Abril	315 467 ¹⁰	✓	9464 ⁰²	9464 ⁰⁰	Mayo 19.59
Mayo	321 218 ¹⁰	✓	9636 ⁰⁷	9636 ⁰⁷	Junio. 20.59
Junio	373 662 ¹⁰	✓	8809 ⁰⁶	8809 ⁰⁶	Julio 20.59
Julio	301 296 ⁰⁴	✓	9038 ⁰⁹	9038 ⁰⁹	Agosto 21.59
Agosto	318 420 ¹⁰	✓	9552 ⁰⁴	9552 ⁰²	Sept. 20.59
Septiembre	340 692 ⁰⁷	✓	10217 ⁰⁹	10217 ⁰⁰	Oct. 20.59
Octubre	321 576 ⁰¹	✓	9697 ⁰⁹	9697 ⁰⁰	Nov. 19.59
Noviembre	366 734 ⁰⁸	✓	10993 ⁰²	10993 ⁰³	Dic. 20.59
Diciembre	352 942 ⁰⁶	✓	10588 ⁰⁷	10588 ⁰⁷	Enero 20.60
TOTAL	3 237 63 ¹⁹	✓	115 114 ⁰⁹	115 114 ⁰⁹	
	10.1			30.5	

⊕ = Sumas correctas

< = Cálculos verificados

⌋ = Tomado de las liquidaciones mensuales de impuesto y/ ingreso mercantil (fecha e importe)

10-1 = Cruzado contra el resumen de ventas en la sección de resultados

30-5 = Cruzado contra la cuenta 7005 - Gastos de ventas y Gastos mercantiles

CERTIFICADO DE PASIVO

Sr. (Nombre y dirección del auditor).

En relación con su examen de estados financieros de la Compañía Industrial, S. A., al 31 de diciembre de 1959, y por el periodo terminado en esa fecha; nosotros exponemos que de nuestro conocimiento y opinión:

1.—*Responsabilidad directa.*—A la fecha arriba mencionada, todas las responsabilidades directas, incluyendo las cantidades por pagar o procedentes de compras, sueldos y salarios, impuestos, gastos y préstamos, han sido registrados en libros excepto las siguientes:

2.—*Responsabilidad contingente y otras reclamaciones.* A la fecha arriba mencionada no existían pasivos contingentes u otras reclamaciones, (los casos que se mencionan son enunciativos no limitativos), tales como: documentos descontados, endosos, garantías o fianzas otorgadas, apertura de cartas de crédito, juicios pendientes; impuestos adicionales de los que se tenga conocimiento ya sea mediante avisos formales o informales, pleitos por daños, mercancías defectuosas, infracción de patentes, penas surgidas por violación de leyes o reglas impuestas por el gobierno, calificaciones pendientes ó recursos interpuestos ante la Dirección del Impuesto sobre la Renta, etc.; excepto las siguientes:

3.—*Obligaciones derivadas de contratos y otros compromisos.*— A la fecha arriba mencionada no existían compromisos de compra o adquisición de activos que no fueran los ordinarios en el curso del negocio, compromisos de compra o de venta en los que se incurra en pérdida o cualquier clase de contrato del que se derive una obligación para la compañía excepto los siguientes:

4.—*Gravamen sobre los activos ó activos dados en prenda.* A la fecha arriba mencionada no existía gravamen alguno sobre los activos de la compañía ni existían activos dados en prenda o como colateral de obligaciones excepto los siguientes:

5.—*Acontecimientos subsecuentes.*—Desde la fecha arriba mencionada, no han ocurrido hechos que tengan o puedan tener efecto importante en la posición financiera o en los resultados de operación que presentan los estados arriba mencionados excepto los siguientes:

.....
.....
.....
.....

(Puesto del funcionario y firma),	(Fecha)
-----------------------------------	---------

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.
EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO.
CONCLUSIONES.

NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.

Se ha asentado previamente que el objetivo principal de la auditoría de estados financieros es cerciorarse de la razonabilidad de la situación financiera que ellos presentan y cerciorarse así mismo, si en su elaboración se han cumplido las reglas de inclusión, exclusión, valuación y presentación que se derivan de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Con objeto de cumplir con lo anterior, el auditor lleva a cabo todas las pruebas, y aplica todos los procedimientos que juzga necesarios en vista de las circunstancias que prevalezcan en el negocio cuyos estados financieros se dictaminan; no obstante, existen determinados hechos o circunstancias que formando parte integrante de los estados financieros, por su naturaleza no es recomendable o bien no es posible incluirlos dentro de los mismos. Estos hechos o circunstancias a que se hace mención, pueden referirse a aquellos que bajo ciertas condiciones puedan llegar a afectar la situación financiera, o bien pueden referirse a hechos cuyos efectos son posteriores a la fecha de los estados financieros, pero que el auditor tiene la obligación de aclarar, mediante "NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS", para que el lector de dichos estados no se vea sorprendido por una situación de la que no tenía conocimiento.

Las "notas a los estados financieros" más comunes a que puede dar origen el examen del pasivo, son las siguientes:

Nota 1.—Pasivos de Contingencia:

- a) La empresa no tiene constituida una reserva para pago de indemnizaciones en caso de despido injustificado de sus empleados según lo establece la Ley Federal del Trabajo, la cual ascendería en caso de suscitarse tal hecho por el total de sus trabajadores, a la cantidad de
\$ 1,500.000.

- b) Existe una responsabilidad contingente por los documentos descontados que tiene la compañía en instituciones bancarias por un total de \$ 60,000.
- c) Se encuentran pendientes de calificar por las autoridades fiscales las declaraciones del impuesto sobre la renta correspondientes a los ejercicios fiscales terminados al 31 de diciembre de 1958 y 1959. De la calificación de estas declaraciones pueden resultar diferencias de impuestos a cargo de la sociedad.
- d) Se interpuso recurso de reconsideración por la calificación que hicieron las autoridades fiscales de la declaración de impuesto sobre la renta por el ejercicio que terminó el 31 de diciembre de 1957, de la cual puede resultar diferencia a cargo de la empresa.

Nota 2.—Hechos cuyos efectos son posteriores al balance.

En Asamblea General Ordinaria de Accionistas, celebrada el 10. de marzo de 1960, se decretó un dividendo de ... \$ 382,09 por cada acción, o sea un total de \$ 343,881.

Las notas a los estados financieros pueden anotarse:

- a) Al calce de los mismos.
- b) En hojas anexas a los mismos.

En el segundo caso se asentará en dichos estados financieros lo siguiente:

“Las dos notas anexas son parte integrante de este estado financiero, el cual por otra parte, debe leerse en relación con el dictamen adjunto de
..... C.P.T.

Nombre del Contador Público.

En ambos casos se recomienda que tanto los estados financieros como sus notas y la información acerca de las partidas del balance y el estado de pérdidas y ganancias (si la hay), vayan en papel no membretado del contador público, por ser éstos propiedad del cliente, el dictamen en cambio es preferible que vaya en papel membretado del auditor.

EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO.

Siendo el dictamen el resumen del trabajo realizado por el auditor, en el que expresa su opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera que presentan los estados financieros de un negocio, se hará mención a él sin tratar de profundizar acerca del mismo.

1.—El dictamen debe dirigirse siempre a una persona o entidad determinada, tal como el Consejo de Administración, a los Accionistas de una Sociedad Anónima o a un cliente individual.

2.—El cuerpo del dictamen incluye propiamente dos párrafos, uno del alcance y otro de la opinión.

3.—El dictamen puede ser con salvedades o sin ellas.

4.—Con objeto de dar cumplimiento a lo dispuesto por la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, el dictamen manifiesta que los ingresos han sido declarados en los términos de dicho ordenamiento.

5.—Cuando el dictamen es para efectos fiscales el inciso anterior se suprime y en su lugar el auditor declara que "no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante auditado".

6.—Debe llevar siempre una fecha definida, (generalmente la fecha de terminación de la auditoría).

7.—Al calce del dictamen se anotará el nombre y firma del contador público y su número de cédula profesional (En caso de dictamen para efectos fiscales anotará su número de registro en la Dirección de Auditoría Fiscal Federal).

Es conveniente hacer notar, debido a las polémicas que al respecto se han sostenido, que el decreto del 21 de abril de 1959 que creó la Auditoría Fiscal Federal no modifica en absoluto el trabajo que el

contador público lleva a cabo para dictaminar los estados financieros. La circular 7-60 del 31 de marzo de 1960 emitida por el Colegio de Contadores Públicos de México, A. C. en relación con el instructivo 10.1 de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal recomienda la inserción de un párrafo en el dictamen, el cual se refiere al cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante.

Con respecto al párrafo arriba mencionado considero que es una redundancia el asentar que el contador público al emitir el dictamen "no se encuentra dentro de alguna de las causas de impedimento establecidas por la Secretaría de Hacienda y Crédito Público", ya que el párrafo del dictamen relativo al alcance de la revisión afirma, que ésta se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y una de ellas, precisa específicamente la independencia que debe tener el contador público para dictaminar sobre los estados financieros de un negocio, es obvio que al hacer la afirmación antes mencionada dicho profesionista está declarando implícitamente y responsabilizándose absolutamente que no se encuentra colocado en ninguna situación que le impida emitir su opinión libre e imparcial sobre dichos estados.

Por otra parte con relación a la frase de que el contador público "no observó omisión alguna de importancia en el cumplimiento de las obligaciones fiscales federales del causante auditado"; considero que de cualquier manera el incumplimiento en dichas obligaciones por parte del causante dará lugar a aclaraciones en el informe del contador público, y así mismo dará lugar en su caso a notas a los estados financieros en las cuales se haga constar que existen pasivos contingentes por las diferencias que puedan resultar de la calificación de las declaraciones pendientes.

A continuación se presenta un ejemplo del dictamen:

NOMBRE IMPRESO DEL CONTADOR PUBLICO.

Señores Accionistas de
Compañía "Industrial, S. A."

He examinado el balance general de la Compañía Industrial, S. A., al 31 de diciembre de 1959 y sus correlativos estados de resultados y de variaciones en el capital contable por el ejercicio que terminó en esa fecha. Mi examen fué realizado de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas y consecuentemente incluyó las pruebas sobre los libros y registros de contabilidad y todos los procedimientos de auditoría que juzgué necesarios en vista de las circunstancias. (En caso de que existan salvedades, inclúyanse aquí).

En mi opinión, (en caso de que las salvedades al alcance y/o a principios de Contabilidad generalmente aceptados arriba mencionadas afecten la opinión, menciónense aquí). el balance general, el estado de resultados y el de variaciones en el capital contable, presentan razonablemente la situación financiera de la Compañía Industrial, S. A., al 31 de diciembre de 1959; y los resultados de sus operaciones por el ejercicio que terminó en esa fecha, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados que (salvedades a la consistencia o uniformidad) se aplicaron sobre bases uniformes a los del ejercicio inmediato anterior.

(1) Para dar cumplimiento a lo dispuesto por el Artículo 57 de la Ley Federal sobre Ingresos Mercantiles, manifiesto que en mi opinión los ingresos han sido declarados en los términos de dicho ordenamiento.

(En caso de dictamen para efectos fiscales, en lugar del párrafo (1), se insertará el siguiente:)

"Asimismo declaro bajo protesta de decir verdad, que al emitir este dictamen, no me encuentro dentro de alguna 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 del causante auditado."

Fecha de terminación de la auditoría.

Nombre y firma del C.P.T.

Número de cédula profesional.

Número de registro en la Dirección
de Auditoría Fiscal Federal.

Para efectos fiscales:

CONCLUSIONES:

- 1.—La auditoría de estados financieros es: El examen analítico que realiza el contador público de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, para lograr una opinión, acerca de la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de las operaciones que presentan los estados financieros.
- 2.—El contador público es el profesional que por sus estudios, experiencias, e independencia de juicio, puede llegar a opinar de la razonabilidad de la situación financiera y de los resultados de las operaciones que presentan los estados financieros.
- 3.—El examen del contador público debe ser llevado a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas; entendiéndose por éstas, todas las reglas específicas que debe cumplir el auditor para estar en condiciones de emitir un juicio respecto al examen que hubiere llevado a cabo.
- 4.—No es posible hablar del examen del pasivo como un examen aislado; sino como parte integrante de la auditoría de estados financieros.
- 5.—El pasivo de una empresa no sólo comprende todas sus obligaciones vencidas, en proceso de acumulación o por vencer en fecha futura, sino también todas y cada una de las situaciones que puedan originar una responsabilidad o crear una nueva obligación.
- 6.—El pasivo circulante o flotante incluye todas las deudas pagaderas dentro del periodo de un año de la fecha del balance.
- 7.—El pasivo fijo incluye todas las deudas pagaderas que vencen después de un año de la fecha del balance.

- 8.—Los objetivos de la auditoría del pasivo se resumen en los siguientes puntos:
- a) Comprobar que el pasivo registrado represente todas las obligaciones directas o contingentes que realmente existan a cargo de la empresa a la fecha del balance.
 - b) Que no haya obligaciones registradas a cargo de la compañía que no correspondan única y exclusivamente a ella.
 - c) Que dichas obligaciones se encuentren debidamente valuadas.
 - d) Por último que estas obligaciones sean correctamente presentadas en el balance, de acuerdo con su exigibilidad.
- 9.—El control interno en el pasivo, comprende una implantación de políticas, sistemas y medios en general, para contraer, conocer, registrar y liquidar pasivos, salvaguardando por estos medios, los intereses de un negocio y teniendo como consecuencia de la adhesión a ellos un control informativo eficiente.
- 10.—De todos los procedimientos para el examen del control interno y la evaluación de su efectividad, el uso de cuestionarios se considera el más efectivo y el más usado en la actualidad.
- 11.—La resolución del cuestionario de control interno no debe basarse únicamente en respuestas obtenidas del personal de la compañía, sino que todas ellas deben ser estudiadas y comprobadas mediante la inspección personal del auditor.
- 12.—El auditor debe hacer todo cuanto de él dependa por “dinamizar” su programa de trabajo; es decir, llevar a cabo el mayor número de pruebas que sea posible en visitas intermedias tales como pruebas de las transacciones de ventas, compras, ingresos y egresos, etc.; de esta manera en la auditoría final, se llevarán a cabo sólo las pruebas que sea necesario aplicar en esa fecha, y consecuentemente ésta abarcará un período mucho menor, beneficiando tanto al cliente como al auditor.
- 13.—El objetivo primordial del programa de trabajo es el vigilar el cumplimiento de las reglas de inclusión, exclusión, valuación y presentación que rigen a los estados financieros que se derivan de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

- 14.—El auditor debe dar especial importancia en el programa de trabajo a aquellos procedimientos encaminados a determinar PASIVOS NO REGISTRADOS Y PASIVOS CONTINGENTES.
- 15.—Los papeles de trabajo deben dar al auditor evidencia suficiente y precisa del trabajo que se ha llevado a cabo ya que son éstos la base por medio de la cual el auditor se forma un juicio y está en condiciones de emitir su opinión acerca de los estados financieros examinados.
- 16.—La propiedad de los papeles de trabajo es única y exclusivamente del auditor.
- 17.—El "certificado de pasivo", es conveniente para salvaguardar la responsabilidad del auditor, mas no debe considerarse como sustituto a procedimientos de auditoria y no lo releva de responsabilidad si no hace todo lo posible para comprobar que se ha mostrado todo el pasivo.
- 18.—El examen del pasivo puede dar lugar a "notas a los estados financieros" siendo las más comunes las que se refieren a la existencia de pasivos contingentes. Dichas notas forman parte integrante de los estados financieros y ambos deberán leerse en relación con el dictamen del contador público.
- 19.—La culminación de la auditoria de los estados financieros es el DICTAMEN, en el cual el contador público expresa su opinión acerca de la razonabilidad de la situación financiera y los resultados de las operaciones que muestran los estados financieros.
- 20.—El decreto del 21 de abril de 1959, que crea la Auditoria Fiscal Federal, no altera en absoluto el trabajo que el contador público lleva a cabo con el fin de dictaminar estados financieros.

BIBLIOGRAFIA

- Boletines (1 a 6) de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
- Apuntes de las Cátedras de: Auditoría, Análisis e Interpretación de Estados Financieros, y Discusión de Problemas Profesionales, sustentados en la E. N. C. A. por el Lic. en Admón. Ricardo Mora Montes, C. P. T.
- Importancia de los Estados Financieros.—
Ricardo Mora Montes, C. P. T. (Conferencias 1959).
- C. P. A. Handbook.
- Montgomery's Auditing — Eight Edition.
- Manual del Contador.—W. A. Paton.
- El Control Interno en los Negocios.—Joaquín Gómez Morfin, C.P.T.
"Internal Control", by the Committee on Auditing Procedures—American Institute of Accountants.
- Auditoría — Northwestern University — Ernest Coulter Davis B. S.
C. P. A.
- Métodos de Verificación de Balances y Revisión de Cuentas — E. Bacas — T. Madden — H. Rosenkamppff 1950.
- The Journal of Accountancy — American Institute of Accountants.
- Auditoría — Holmes I y II — A. Arthur W. Holmes.
- Accountants Working Papers — Johns, Palmer and Bell's.
- Mesas Redondas sobre Control Interno, publicadas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos 1959.

INDICE

	Página
INTRODUCCION	
CAPITULO PRIMERO.	
GENERALIDADES.	13
Auditoría de los Estados Financieros.	
Los Estados Financieros.	
Elementos de los Estados Financieros.	14
Clasificación de los Estados Financieros.	
El Balance General.	15
Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas.	16
CAPITULO SEGUNDO.	23
EL PASIVO.	25
Definición del Pasivo.	
Situación del Pasivo en el Balance General.	
El Pasivo Circulante o Flotante.	26
El Pasivo Fijo o Consolidado.	
EXAMEN DEL PASIVO.	30
Objetos de la Auditoría del Pasivo.	
Método para el Examen del Pasivo.	
Planeación Adecuada.	
Estudio y evaluación del Control Interno.	
Evidencia Suficiente y Competente.	

CAPITULO TERCERO. 33

EL CONTROL INTERNO. 35

Concepto del Control Interno.	
El Control Interno en el Pasivo.	36
Estudio y Evaluación del Control Interno.	31
Procedimientos para el Examen del Control Interno, y la Evaluación de su Efectividad.	37
Uso de Gráficas de Organización.	
Uso de Memoranda Descriptivas.	38
Uso de Cuestionarios.	39
Modelo de Cuestionario enfocado al examen del Pasivo	45

CAPITULO CUARTO.

PROGRAMA DE TRABAJO. 55

Procedimientos de Auditoria.	
Naturaleza de los Procedimientos.	
Extensión de los Procedimientos.	56
Oportunidad de los Procedimientos.	
Ejemplo de un Programa de Trabajo para la Revisión del Pasivo:	58
Generales.	59
Cuentas y Efectos por Pagar.	60
Documentos por Pagar.	62
Pasivo no Registrado.	68
Pasivos Devengados.	
Pasivo Contingente.	70

CAPITULO QUINTO. 74

PAPELES DE TRABAJO. 76

Importancia de los Papeles de Trabajo.	
Propiedad de los Papeles de Trabajo.	77
Características de los Papeles de Trabajo.	78
Clasificación de los Papeles de Trabajo.	79
Referencias o Indices cruzados.	80
Marcas y Llamadas de Auditoría.	81
Ejemplo de Cédula Sumaria.	

Ejemplo de Cédula Analítica.	83
Certificado de Pasivo.	84
Ejemplo de Certificado de Pasivo.	88
NOTAS A LOS ESTADOS FINANCIEROS.	90
EL DICTAMEN DEL CONTADOR PUBLICO.	94
CONCLUSIONES.	98
BIBLIOGRAFIA.	100
INDICE.	