La Evidencia y los Papeles de Trabajo

MANUEL RODRIGUEZ CAMPOMANES

Universidad Nacional Autónoma de México
UNAM
Biblioteca Central
Dirección General de Bibliotecas de la UNAM

UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Comercio y Administración

La Evidencia y los Papeles de Trabajo

Seminario de Investigación Contable

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE

CONTADOR PUBLICO

PRESENTA

MANUEL RODRIGUEZ CAMPOMANES

DIRIGIDO POR:

C. P. FRANCISCO TORRES GUILLEN

México, D. F. 1972

CON MI AMOR A MI
ESPOSA PAT

CON EL CARIÑO DE SIEMPRE
A MIS PADRES
A MIS HERMANOS

A MIS ABUELITOS
A MIS TIOS
A MIS PRIMOS

A MIS MAESTROS
A MIS AMIGOS

INTRODUCCION

En todas las profesiones se observa que los profesionistas tienden, día con día, a obtener mayores conocimientos, a estar enterados de cualquier innovación que la profesión sufra. Esto se explica por ser normal que las personas en general traten de mantenerse dentro del desarrollo de los pueblos y de contribuir a él, buscando la superación propia.

Libros, tratados, revistas, folletos, conferencias, charlas, etc., constituyen fuentes inagotables para satisfacer al que busca elementos de superación. Todo tipo de investigación comunicable en forma oral o escrita se ofrece como satisfactor para alcanzar el elemento que se convierte, las más de las veces, en una necesidad: la superación.

Movido por tal elemento emprendí el presente trabajo que no pretende ser un tratado profundo sobre el tema sino la comunicación de mis inquietudes al respecto y me sentiré satisfecho si logro mi objetivo interesando al lector.

Dos son los aspectos que trato, la obtención de evidencia comprobatoria y la elaboración de papeles de trabajo, ésto dentro del marco de la actividad del contador público como auditor independiente. Me valgo del primer capítulo para sentar un precedente del contador público, sus áreas de trabajo y la sujeción que debe observar a ciertas normas en el desempeño del mismo. En los dos siguientes capítulos desarrollo propiamente mi tema, hablando en uno de la evidencia y en el otro acerca de los papeles de trabajo. Finalmente concluyo mi trabajo al mencionar algunas consideraciones como producto del desarrollo del mismo.

Son mis deseos que este trabajo cumpla su objetivo. Que sea criticado y probablemente rebatido, y mejor si fuera aumentado; con ésto parte de su finalidad se vería alcanzada, ya que el enterarse de diferentes puntos de vista conduce también a la superación.

INDICE

		HOJA
CAPITULO I.-	Generalidades	
	-El Contador Público	1
	-El Dictamen	3
	-Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	9
CAPITULO II.-	La Evidencia Comprobatoria	
	-Concepto de Evidencia	15
	-Clases de Evidencia	17
	-De la Evidencia Suficiente	20
	-De la Evidencia Competente	22
	-Riesgo Probable	23
	-Importancia Relativa	26
CAPITULO III.-	Los Papeles de Trabajo	
	-Concepto	32
	-De su Propiedad y el Carácter de confidenciales	32
	-Consideraciones Generales	
	Clasificación	34
	Finalidad	36
	Contenido Mínimo	40
	Personas que los elaboran	45
	Otras Consideraciones	46
	-Papeles Standard	47
CONCLUSIONES		57
BIBLIOGRAFIA		59

CAPITULO I

GENERALIDADES

El Contador Público

El Dictamen

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas

EL CONTADOR PUBLICO. -

Ya se ha hecho una costumbre que siempre que se trate un tema en el cual tenga incumbencia el contador público, se principie hablando del desarrollo tan grande que la economía está teniendo y como consecuencia la - proyección que alcanzan y se estima alcanzarán, las empresas, como factores en la integración de dicha economía.

Tomaré lo anterior como un hecho inobjetable y en el transcurso - del presente trabajo colocaré al contador público dentro de esa economía en desarrollo.

Amplios y muy variados son los servicios que el contador público - proporciona. Para ello fué necesario que transcurriera un tiempo dedicado a una preparación determinada y posteriormente a la práctica profesional. Al contador público lo podemos encontrar desarrollando sus actividades bajo la dependencia de un tercero o bien, en una forma totalmente independiente recurriendo a él cualquier persona que necesite de sus servicios. A continuación menciono algunos servicios que el contador público proporciona en diferentes ramas actuando como una persona independiente, que para efectos del presente trabajo es lo que interesa, sin que ésto quiera decir que los enumerados sean los únicos que pueda prestar:

- En toda la gama de aspectos contables: tenedurría de libros, implantación de sistemas, organización de departamentos, asesoría, etc.

- En lo relacionado al área fiscal: como consultor en determinadas situaciones, en la presentación de declaraciones, asesorando en asuntos impositivos, actuando como perito capacitado para emitir un juicio en algún hecho que se suscite, y demás formas que se presenten o puedan presentarse - en materia fiscal.

- En la formulación de estados financieros, en su análisis e interpretación y como consecuencia en el asesoramiento a los directivos de las empresas a este respecto.

- Emitiendo una opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera de una empresa y para ello realizando auditorías de estados financieros, auditoría de cuentas, de departamentos, etc.

El contador público, lejos de lo que se piensa comunmente, tiene como principal finalidad proporcionar un servicio a las personas que recurren a él, desde empresarios hasta público en general pasando por los trabajadores de las empresas.

De las actividades anotadas anteriormente hay una en la cual se identifica plenamente: la auditoría y emisión de una opinión sobre los estados financieros de una entidad económica, actividad exclusiva del contador público por - ser el único profesionista con la suficiente preparación técnica para realizarlo; actividad ésta que lo coloca como prestatario de un servicio y al mismo tiempo como responsable de una situación ante el público en general.

EL DICTAMEN. -

Técnicamente a la expresión de una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros se denomina DICTAMEN. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos define el dictamen como: "El documento formal suscrito por el profesional conforme las normas de su profesión relativo a la naturaleza, alcance y resultados del exámen realizado sobre los estados financieros de su cliente".

A quienes interesa el dictamen. - Cuando nos imaginamos las personas que pueden estar interesadas en el desarrollo y situación de una empresa, lo primero que se nos viene a la mente son los propietarios o quienes dirigen esa empresa. Pero si analizamos con mayor profundidad todo lo que una empresa significa y lo que trae consigo, el panorama que se nos presenta es ya muy distinto. Y veamos:

Lo más probable es que la empresa tenga contraidos compromisos por conceptos que son necesarios para su buena marcha, como es la adquisición de materia prima, compra de maquinaria, promoción de nuevos artículos en el mercado, etc. En fin, la empresa tiene acreedores con los cuales está comprometida al pago de una deuda, estos acreedores están interesados en conocer en todo momento la situación del negocio para darse una idea de si éste podrá hacer frente a su obligación.

La empresa en un momento determinado puede necesitar capital con el cual invertir en cierta área que se estima traerá como consecuencia un -- aumento en la productividad. Al mismo tiempo existen personas que disponen de capital que desean invertir en alguna forma que les traiga buenos dividendos. Los inversionistas estarán interesados en conocer la situación de la empresa donde deseen invertir y en darse una idea de los rendimientos que puedan esperar.

La empresa al generar utilidades tendrá la obligación que la ley le impone de repartir lo que les corresponde a sus trabajadores; éstos se interesarán por que el monto determinado sea el correcto.

La empresa al obtener un ingreso es causante de créditos fiscales - los cuales deberá enterar y pagar con toda honradez y oportunidad. Al fisco le interesará que el causante pague la totalidad de sus impuestos a los cuales está obligado.

Acreedores, inversionistas, trabajadores, fisco (en los casos expresados), y muchas otras personas que en un momento necesitan saber la situación de la empresa para cualquier finalidad, recurrirán al dictamen del contador público para satisfacerse plenamente en lo que les interesa y poder tener elementos de juicio para tomar una decisión.

El público sabe que el contador público cuando emite una opinión res-

pecto a la razonabilidad de estados financieros está actuando de manera independiente con relación a la empresa cuyos estados son objeto de opinión, que no posee ningún vicio de parcialidad y que en todo momento se les está presentando una información veraz. Esta confianza que el contador se merece por parte del público, la ha alcanzado al través del tiempo mediante sus trabajos y la capacidad para realizarlos, apegándose en todos los casos al código de ética aceptado por la profesión.

Cuando el contador público emite una opinión falsa sobre la situación de una empresa, ante todas las personas interesadas él es el único responsable del engaño incurrido. Al mismo tiempo se hace acreedor a sanciones que pueden llegar inclusive, hasta la cancelación de su registro como contador público ante los organismos correspondientes. "Es considerado culpable de un acto que desacredita a la profesión", según el Código de Etica Profesional; demás, claro está de perder toda la confianza por parte del público.

Contenido del Dictamen. - Básicamente el dictamen se compone de dos partes, en una de ellas se habla sobre el alcance del trabajo realizado, en la otra es donde el contador público emite su opinión.

En la primera parte del dictamen llamado párrafo del alcance, se afirma:

- El haber examinado los estados financieros de la empresa a una fecha determinada.

- El haber realizado el exámen de acuerdo a normas aceptadas por la profesión: y

- El haber aplicado los procedimientos que se consideraron necesa-- rios en las circunstancias.

Por lo que se refiere a la segunda parte llamada párrafo de opinión, - se indica que:

- Los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa con una fecha determinada y el resultado de sus operaciones en un período, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

- Que los principios fueron aplicados sobre bases consistentes en relación a las utilizadas en el ejercicio anterior.

Variantes del dictamen. - En el transcurso de la auditoría pueden encontrarse determinadas situaciones que afecten de una manera u otra la opi-- nión que el contador público emitirá, ésto obviamente traerá como consecuencia que la presentación del dictamen varíe.

Se dice que un dictamen es "limpio" cuando en su contenido se hacen las afirmaciones que se han mencionado en párrafos anteriores sin incluirse conceptos que indiquen alguna anomalía.

Puede suceder que al estar efectuándose la revisión, en determinadas partidas o renglones de los estados financieros, no se llegara a tener la suficiente certeza como para expresar de una manera escrita las afirmaciones citadas; si esas excepciones no afectan en forma tal que pudiera modificar el aspecto general que los estados financieros proporcionan, el contador público puede indicar una excepción a cualquiera de las afirmaciones generales. Esta forma de presentación del dictamen se denomina "dictamen con salvedades". El contador público al dictaminar con salvedades, mencionará éstas claramente de manera que su alcance e implicaciones queden expresadas.

Existe "opinión negativa" en un dictamen cuando, como consecuencia del exámen practicado, se encuentra que los estados financieros no reflejan la situación de la empresa ni el resultado de sus operaciones que pretenden y por tal motivo el contador público negará su opinión ya que no sería posible emitir un dictamen con salvedades pues la importancia de las excepciones sería tal que dicha forma de emisión no sería la adecuada. En este caso el contador público también expresará de una manera inteligible los motivos por los cuales llegó a esa conclusión.

Puede darse el caso de que en el desempeño del trabajo se encuentren limitaciones por parte del cliente o que un suceso de gran trascendencia para la empresa esté por realizarse; en estos casos el contador público puede no tener elementos de juicio necesarios para emitir una opinión y en consecuencia

se abstendrá de hacerlo. De la misma forma que los casos anteriores deberán indicarse las razones por las cuales se abstuvo de emitir una opinión, asimismo si existen anomalías o situaciones de excepción que hayan sido descubiertas durante el trabajo deberán mencionarse.

Relacionado con lo anterior existen casos que aunque el contador público se haya abstenido de opinar o de haberlo hecho de una manera negativa sobre la razonabilidad de los estados financieros tomados en conjunto puede dar una opinión parcial favorable sobre determinado renglón que sea relativamente importante y que no se vió afectado por la abstención o negación de opinión.

Hacienda un resúmen de lo escrito anteriormente, el dictamen puede presentarse con las siguientes variaciones:

- Dictamen limpio
- Dictamen con salvedades
- Dictamen con opinión negativa
- Dictamen con abstención de opinión
- Dictamen con opinión parcial

Todo ésto es de acuerdo a las circunstancias que se encuentren durante el desarrollo de la auditoría siendo la determinación de la forma de presentación de acuerdo al juicio del contador público.

LAS NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS. -

En algunas partes de mi trabajo, he manifestado el concepto de normas de auditoría generalmente aceptadas, y ahondando sobre ello diré que son el -- marco, los límites dentro de los cuales se ha de movilizar el contador público para realizar su trabajo.

Cuando me referí a la determinación de la forma de presentación del - dictamen, indiqué que era a juicio del contador público dicha determinación, -- pues bien, el trabajo del auditor no puede ser inflexible, no pueden marcarse - rígidas reglamentaciones en su actuación; el auditor utiliza su criterio para valorar una situación y formular una opinión. Pero existen ciertos mínimos, ciertos límites exigibles a su actuación y éstos lo son las normas de auditoría. El Instituto Mexicano de Contadores Públicos las define como "los requisitos 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".

Analizando el contenido de la definición anterior notamos que se expresan dos aspectos, uno relacionado con la persona del auditor y otro con el desempeño de su trabajo.

A continuación transcribiré la clasificación que se ha hecho de las normas de auditoría generalmente aceptadas, haciendo breves comentarios a cada una de ellas:

NORMAS PERSONALES	Relacionadas con la persona del auditor.
NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO	Relacionadas con el desempeño del trabajo.
NORMAS RELATIVAS A LA INFORMACION Y DICTAMEN	La primera, de como se ejecuta. La segunda, de como se presenta el resultado.

En las normas personales, al contador público se le exigen ciertas características de tipo subjetivo, las cuales son imprescindibles para el desarrollo de su trabajo.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional, cuidado y diligencia profesional e independencia mental son las tres normas personales de auditoría.

Entrenamiento técnico y capacidad profesional. - La obtención de un título, en una institución reconocida, que ampare los estudios correspondientes de contador público es el paso inicial para considerarse como tal. Complemento de lo anterior es el ejercicio de las actividades de la profesión para adquirir la suficiente madurez profesional y poder hacer frente a las situaciones que se presentan en su trabajo. Obtención de un título y experiencia práctica son los conceptos que ésta norma encierra.

Cuidado y diligencia profesional. - Ningún auditor es infalible. Como todo profesionista, y toda persona, está sujeto a cometer errores. Esta norma exige al contador público poner el cuidado, la atención, la diligencia necesarias en el desarrollo de su trabajo para que el resultado de éste sea lo más aceptable posible.

Independencia Mental. - Sin duda la más importante de las normas personales. Páginas atrás mencioné el compromiso social que el contador público adquiere cuando emite una opinión; la presente norma privativa de la profesión exige un comportamiento libre de toda presión de cualquier órden, que permite que el juicio que se emita sea el resultado fiel del exámen practicado, resultado imparcial basado en una absoluta independencia.

Dentro de las normas relacionadas con el trabajo del auditor existen las que hablan precisamente de la forma en que se ejecutará el trabajo y que son: planeación, supervisión, estudio y evaluación del control interno y obtención de evidencia suficiente y competente.

Planeación y supervisión. - No todas las empresas tienen los mismos problemas, no todas están en la misma situación, es por éllo que antes de iniciar el trabajo se debe planear éste de manera que se prevean todas las situaciones que se presenten en la empresa objeto de la auditoría; asimismo habrá algunas labores que no será necesario que el auditor personalmente las realice, pero si será necesario que supervise dicho trabajo pues no hay que olvidar que el auditor es el único responsable ante el público del resultado del trabajo, por lo

tanto, por propia conveniencia habrá de cerciorarse del trabajo desarrollado por otras personas.

Estudio y evaluación del control interno. - Previo al inicio de su trabajo el auditor debe conocer las características de la empresa y dentro de ésto principalmente como se efectúa el control de todas sus operaciones, juzgando si dicho control está rindiendo resultados positivos; por lo anterior, el auditor decidirá el alcance que en las distintas áreas dará a su exámen. A mayor control en determinada área, menores serán las pruebas que ahí se realicen.

Obtención de evidencia suficiente y competente. - El auditor al emitir una opinión, tácitamente establece que al concluir su trabajo obtuvo las suficientes bases para respaldar dicha opinión, por lo tanto antes de opinar es indispensable que se obtengan elementos necesarios que sirvan para fundamentar la opinión. Esta norma la trataré más ampliamente en el capítulo siguiente.

Las normas relativas a la información y dictamen, son normas que también están comprendidas en las relacionadas con el desarrollo del trabajo y se refieren a la presentación de los resultados de éste.

Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a éllos, aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados, consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad y la suficiencia de las declaraciones informativas, son las normas relativas a la información y dictamen.

Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a éllos. - Nuevamente recordaré el compromiso social contraído por el contador público al emitir una opinión, por ese hecho, la mayoría de las veces el contador público es asociado a la emisión de una opinión; por -- otra parte decía al principio de mi trabajo que existe una gran variedad de actividades a desempeñar en el terreno independiente, por lo consiguiente siempre que aparezca asociado el nombre del contador público a los estados financieros deberá hacer notar el trabajo que ha desempeñado respecto a éllos, además de aclarar la responsabilidad que asume en relación a dichos estados, todo ésto - con objeto de que el público en general sea enterado de la realidad de las cosas de una manera que no se preste a confusión.

Aclaración de principios de contabilidad generalmente aceptados. - Existen dentro de la profesión ciertos principios aplicables a toda práctica contable; los estados financieros de una empresa, como requisito indispensable para poder afirmar que presentan o no razonablemente correcta la situación financiera, deben estar formulados de acuerdo a esos principios. El contador público para cerciorarse de la aplicación de estos principios hace uso del criterio que el conocimiento del tema le proporciona.

Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad. - En la mayoría de los casos el interpretar los estados financieros implica compararlos con los de años anteriores y esta comparación no arrojará ningún resultado

si dichos estados estuvieran formulados con bases diferentes. Por lo tanto, es básico que en la formulación de estados financieros los principios de contabilidad sean aplicados de manera consistente en relación con los de años anteriores.

Suficiencia de las declaraciones informativas. - Siendo la opinión del contador público, desde todos los puntos de vista, de carácter informativo debe ser claro en su emisión, no provocar en el público lector falsas interpretaciones ni emitir afirmaciones temerarias; por el contrario, deberá exponer las anomalías descubiertas en el trabajo y el resultado del mismo. Los estados financieros también deberán tener las suficientes explicaciones de los aspectos que lo ameriten, a manera de que en todo momento se exprese claramente la situación que guarda la empresa así como el resultado de sus operaciones.

En caso de existir hechos que considere el auditor que afectan la afirmación que hace en su dictamen, éste lo emitirá con las salvedades o demás variantes, que en otra parte del trabajo se mencionaron, según sea el caso.

CAPITULO II

LA EVIDENCIA COMPROBATORIA

Concepto de Evidencia

Clases de Evidencia

De la Evidencia Suficiente

De la Evidencia Competente

Riesgo Probable

Importancia Relativa

Dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas citadas en el capítulo anterior, existe una que representa el objetivo por alcanzar como resultado del trabajo desempeñado por el auditor y es la de obtener la evidencia comprobatoria necesaria para poder emitir una opinión. En este capítulo trataré algunos aspectos del contenido de esta norma.

CONCEPTO DE EVIDENCIA. -

Cuando una persona quiere emitir un juicio sobre determinado asunto, y espera que sea aceptado, debe hacerlo con los suficientes fundamentos para que tenga la fuerza de crédito necesaria y no sea rebatido pues de lo contrario su intervención queda en simple hipótesis sujeta a discusiones y revocaciones. La opinión del contador público en cuanto a razonabilidad de estados financieros se refiere, lleva una gran trascendencia; por lo mismo no debe emitir argumentos hipotéticos sobre la situación financiera de un negocio, por el contrario, tiene la obligación de que todo lo afirmado o negado por él se encuentre evidenciado. El multicitado compromiso social adquirido al emitir una opinión. Por lo anterior se desperende que para emitir una opinión, un dictamen, es requisito indispensable obtener la evidencia necesaria para hacerlo.

He tenido oportunidad de estar presente en pláticas con compañeros de escuela donde se vierten comentarios sobre la obtención de evidencia y el trabajo de auditoría en general y en todas ellas se ha estado de acuerdo en que a la evidencia no se le da la importancia que se merece; desde luego que sí se

trabaja, sí se elaboran papeles de trabajo, pero que al menos éllos no se dan cuenta, no "palpan" la evidencia en ningún momento del trabajo; y creo que lo anterior desgraciadamente es frecuente en muchos profesionistas.

La evidencia es un resultado, un fin al que se está obligado a llegar; por lo consiguiente los instrumentos que se utilicen, que no serán otros que los procedimientos de auditoría, deberán ser en todo momento necesarios para lograrlo, estando la decisión de éllo en manos del auditor.

En algunos casos la aplicación de ciertos procedimientos no traerá ningún resultado positivo, pero existen otros que probablemente si lo consigan y que deben ser aplicados. Puede suceder que lo previsto no se presente como se esperaba y por lo mismo la planeación del trabajo no resulte lo más adecuado; lo probable en estos casos es que no se hayan tomado en cuenta todos los factores o haya aparecido una circunstancia totalmente nueva que obligue a modificar los programas de trabajo; tales situaciones no se pueden adaptar a papeles de trabajo ya elaborados porque ésto no reportará ningún beneficio; los papeles así considerados estarán respaldando el trabajo que se ha desarrollado pero no la opinión que se ha emitido.

De lo expresado se deduce que no existen fórmulas para satisfacerse de la evidencia. No, no existen y si llegara a darse el caso de su existencia simplemente los auditores ya no tendrían razón de ser, pues con sólo aplicarlas el problema quedaría resuelto y ¿Qué dificultad habría para que las

aplicara cualquier persona? probablemente un poco de lógica y algunos pequeños conocimientos. En conclusión; en todos los casos se aplicarán los procedimientos de auditoría, (nada novedoso) hasta llegar a la obtención de la evidencia. Con ésto sí se resuelve el problema.

CLASES DE EVIDENCIA. -

Existen dos clases de evidencia, atendiendo a la fuente de donde provienen, interna y externa.

La evidencia interna la encontramos durante el desarrollo del trabajo de auditoría en las oficinas del cliente, siendo las fuentes los libros y registros de contabilidad, la documentación de las operaciones como son las pólizas, cheques, valores negociables, acuerdos de asamblea, pláticas y entrevistas, etc., con las que el auditor tiene contacto de una manera directa e inmediata.

La evidencia externa es obtenida a través de terceros que de una manera u otra tienen trato con la empresa y están enterados de situaciones relacionadas con la misma; se pueden identificar como fuente a los bancos, instituciones de crédito, deudores y acreedores, abogados, etc., con los cuales el auditor se comunica las más de las veces en forma escrita.

Podemos establecer la siguiente relación: a mayor obtención de evidencia externa, mayor será el valor de dicha evidencia. Lo anterior es lógico -- pues las personas que intervienen en el registro de las operaciones de la em-

presa pueden caer en vicios, errores o tendencias a presentar con ciertas parcialidades algunos renglones, los cuales son aclarados cuando un tercero nos comunica la verdad al respecto, máxime si él es perjudicado directamente en dicha partida. Es el caso de un cliente que se trate de presentar con un adeudo mayor del que efectivamente le corresponde; al pedirle que nos confirme su saldo será el principal interesado en aclarar el verdadero cargo. Lo mismo ocurriría, pero a la inversa, con las obligaciones a cargo de la empresa y que en este caso toca a los acreedores informar al respecto.

Desde luego no existen reglas que marquen los porcentajes de evidencia externa e interna necesarios para argumentar que existe evidencia, pero si se quiere adquirir para respaldar un juicio, se procurará tener la mayor externa posible aún cuando el grueso del trabajo pueda representarlo la evidencia interna.

Walter B. Meigs en su libro "Principios de Auditoría", habla de diferentes tipos de evidencia conque se encuentra el auditor durante su trabajo y de algunos procedimientos aplicables para alcanzarla. A continuación transcribo lo enunciado por Meigs:

"Tipos de evidencia, de acuerdo a la fuente de donde provienen, obtenidos por el auditor como base para su opinión:

1.- Evidencia física.

2. - Evidencia documental:

a). - Documentación creada fuera de la organización.

b). - Documentación creada dentro de la organización.

3. - Diarios y mayores.

4. - Comparación e índices.

5. - Cálculos.

6. - Evidencia verbal.

7. - Control interno.

En lo anterior, el autor clasifica el tipo de evidencia en relación íntima con los procedimientos aplicables en ese caso así por ejemplo la evidencia física se identifica con los procedimientos de inspección y conteo. Hace la aclaración que no quiere decier que la obtención de uno de los tipos de evidencia - será concluyente para poder opinar, sino que las más de las veces será necesario obtener otro u otros tipos de élla, precisamente por los vicios que pudieran existir tomándolos individualmente y cita como ejemplo un arqueo de - efectivo donde puede darse el caso que los cheques encontrados sean falsificados por el cajero, no obstante que el auditor pudo haber quedado satisfecho de que efectivamente existía la cantidad de dinero, pero el importe de éste, presentado en el balance, será falso. Por lo que a inventarios se refiere, en la -

toma física de éllos se verificará la cantidad de artículos pero no su calidad.

La anterior clasificación no es un límite marcado a la actuación, ni tampoco lo es el que se cumpla con todos los puntos para emitir una opinión, (pues son tipos de evidencia que el auditor puede o nó llegar a obtener o a valerse de alguno de éllos, siendo él quien lo determine), sino una enumeración de: 1o. los puntos donde poder localizar la evidencia; 2o. procedimientos aplicables en cada caso; y 3o. algunos aspectos que al determinarlos darán una idea de la evidencia que podrá necesitarse.

En el primer punto se localizan los diarios y mayores y la documentación. En el segundo punto los cálculos, la evidencia física y la verbal (inspección y conteo en la primera y pláticas, entrevistas, preguntas, etc., en la segunda). En el tercer punto las comparaciones e índices y la evaluación del control interno.

DE LA EVIDENCIA SUFICIENTE. -

Esta norma de auditoría también nos dice que se deben cumplir dos requisitos en su obtención: que sea suficiente y además competente.

Durante el desarrollo del trabajo el auditor aplica los procedimientos necesarios para obtener la evidencia. En la medida que se obtenga la satisfacción del hecho que revisa será en la que aplicará los procedimientos. Esta satisfacción es totalmente a juicio del auditor, por lo consiguiente hará uso de la

experiencia obtenida a lo largo de la práctica profesional para poder determinar el punto de satisfacción. Al llegar a este punto es cuando se dice que la - evidencia ha sido suficiente y a la obtención de dicho punto se le conoce como certeza moral. Por lo tanto es suficiente la evidencia cuando por aplicación de los procedimientos de auditoría, se llega a tener la certeza moral de la corrección del hecho sujeto a revisión.

Es importante resaltar el papel que juega el juicio del auditor para determinar la obtención de la evidencia suficiente, es decir el momento de considerarla suficiente. Basta conque se tenga la certeza moral para detener la revisión en el caso que se examina. Precisamente por deficiencias de juicio se puede caer en los extremos, por un lado en la no obtención de lo suficiente, en cuyo caso es grave, y por el otro lado en el examen minucioso el cual no tiene objeto; desde luego de las dos situaciones anteriores preferible es la segunda, pero haciendo hincapié en que lo correcto es llegar a lo suficiente.

Hago una aclaración respecto a que un examen minucioso no tiene objeto. Al mencionarlo me pongo en el caso de que las circunstancias no lo ameriten, lo cual sucede la generalidad de las veces, sin embargo ya sea por un trabajo especial o porque las circunstancias en la obtención de evidencia lleven a tal grado, dicho examen es totalmente objetivo en estas condiciones ya que es la única forma en que se consigue la suficiente evidencia de un hecho. La aplicación de diversos procedimientos de auditoría en determinadas partidas puede llevar a su comprobación total ya que el hacerlo de una manera par-

cial no arrojará ningún elemento objetivo de juicio; por lo consiguiente en estos casos es a todas luces correcto el practicar un examen minucioso sobre alguna o la totalidad de las partidas de los estados financieros, con el fin de llegar a la obtención de la evidencia suficiente, que aunque estas situaciones no son remotas tampoco son frecuentes.

DE LA EVIDENCIA COMPETENTE.-

En la redacción del dictamen, en el párrafo de la opinión, se dice que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera de la empresa. Cuando el contador público lleva a cabo el trabajo de auditoría no va a examinar la totalidad de las operaciones del negocio, ni a entrar a un examen minucioso de las partidas registradas en sus libros ya que ésto, como he anotado, no tendría objeto. A los interesados en la situación de la empresa les importarán determinadas partidas exclusivamente, querrán darse una idea del negocio, no les interesará un detalle del mismo; por otro lado el desarrollar un trabajo de esa magnitud a la empresa le resultaría muy costoso pues dicha revisión abarcaría mucho tiempo, por tal motivo al presentar los resultados de la revisión probablemente éstos no serían lo oportuno que se hubieran querido. Por lo tanto el auditor tomará como base para su examen aquellas partidas que sean lo más representativas de la situación financiera del negocio y al obtener la evidencia suficiente de ellas se considera que es competente por haberse obtenido de hechos representativos. Es decir buscaremos la evidencia de lo que les interesará a quienes analicen los estados fi-

nancieros y que es lo que a nosotros nos debe interesar. Esto no quiere decir que se quedarán partidas sin ser revisadas, sino que la atención estará dirigida a las partidas cuya corrección garantice la veracidad de los estados financieros haciéndose, por lo consiguiente, necesaria la evidencia cuando se trate de partidas de importancia que pueden afectar a dichos estados. Es en este punto de la evidencia competente, donde surgen dos aspectos importantes en la obtención de la misma: el riesgo probable y la importancia relativa.

RIESGO PROBABLE.-

Toda la actividad del auditor implica un riesgo. Precisamente es exigible al auditor, en una de las normas personales, tener el cuidado y la diligencia posibles para desarrollar su trabajo; no obstante el ser cuidadoso no le exime de incurrir en errores durante la revisión o de que algún hecho pase desapercibido. Al emitir su opinión y responsabilizarse de la misma, -- existe el riesgo de que se suscite algún acontecimiento que pueda modificar lo que se está mencionando en el dictamen. El riesgo es un hecho y durante el trabajo se persigue atenuarlo al máximo.

Nuevamente será la capacidad y la experiencia del auditor lo que le ayudará a determinar los casos en que un riesgo se presenta así como su - grado, ya que en algunos renglones ocurren con mayor frecuencia que otros. Cuando el riesgo sea superior al normal, dentro de una partida, mayor será la demanda de evidencia. No es comparable el riesgo que existe en el renglón de efectivo con el de terreno. En el primero existirá el peligro que los che--

BIBLIOTECA CENTRAL
U. N. A. M.

ques puedan falsificarse, que el efectivo se esté utilizando en otras actividades ajenas a las de la compañía, que los fondos se estén substrayendo y sin embargo exista documentación, y un sin número de situaciones que deberán satisfacerse plenamente para dar por correcto el renglón, en tanto que en el renglón de terreno no habrá más que verificar escrituras y su existencia, aunque su valor sea muy superior al monto del efectivo, pues será difícil que esté sujeto a malos manejos y otros factores que en el primero son comunes.

A continuación enumero algunas situaciones en las cuales se puede presentar un riesgo frecuentemente:

- Por la naturaleza del renglón
- Por la frecuencia de la operación.
- Deficiencia en el control interno.
- Personal incapaz
- Situaciones especiales.

Por la naturaleza del renglón. - Son las partidas de mayor liquidez, valores que por excelencia se prestan a malos manejos como son cuentas bancarias, fondos de efectivo, etc. etc., donde se presentan los siguientes casos: expedición de cheques al portador sin comprobación, falsificación de cheques, pagos de documentación cuyo contenido no se comprueba, faltantes de caja, "jineteo" de fondos etc.: En todos estos casos la revisión abarcará hasta estar satisfechos de la partida y del correcto flujo que siguen las operaciones pues independientemente del valor que representen, algunas veces se dará im-

portancia a la repetición de las anomalías.

Por la frecuencia de las operaciones. - Partidas que por la frecuencia en que se suceden se les llega a tratar con indiferencia. Los departamentos de compras y ventas son en los que mayor número de veces se presentan estas situaciones en todas las empresas, precisamente por ser operaciones que todo negocio - efectúa. En una compañía donde existan numerosos compradores de materia prima y ésta se compre en volúmenes, será fácil introducir materiales de mala calidad con el objeto de retener efectivo por parte del comprador. Dentro de la -- compra es también el caso de pago de facturas cuya mercancía no entró a los almacenes de la compañía. Por lo que se refiere a la venta, el envío de mayor cantidad de mercancía de la que marca la factura, precios más bajos, rebajas, devoluciones y descuentos concedidos, etc. En la cobranza podemos advertir el - encubrimiento de algún cobro con el objeto de hacer uso del efectivo.

Personal incapaz. - Cuando existen estas personas, las que se encuentran a su alrededor aprovecharán la oportunidad para cometer abusos dando como resultado que no exista control sobre la operación ni el registro de la misma.

Deficiencia del control interno. - Punto muy importante en la determinación del riesgo de la partida. Un correcto control interno de las operaciones -- traerá como consecuencia que el flujo de las mismas siga un curso normal y al momento de resultar una falla, sea rápidamente localizada; en cambio donde - prevalece un control deficiente los errores existirán pero serán muy difíciles -

de localizar. Por lo consiguiente con la determinación y evaluación del control interno se tendrá una ayuda para la calificación del riesgo de una partida; donde el control interno sea deficiente habrá el peligro de que las anomalías pasen desapercibidas y el riesgo será mayor que en los casos en que el control interno sea eficiente, ya que en éstos, con sólo efectuar pruebas sobre el flujo de operaciones, para verificarlas, será suficiente para obtener evidencia.

Situaciones especiales.- Existen casos en los cuales al auditor se le llama para que elabore su trabajo con un fin determinado, ya no para la emisión de una opinión sino para determinar y aclarar irregularidades que en la empresa se estén presentando. En estos casos el auditor procederá con un cuidado superior al de una auditoría de estados financieros. Aquí el riesgo aparecerá con mayor grado cuando se revisen aquellas partidas donde se esperan que aparezcan las irregularidades. Un caso concreto sería el de que se cambiaran las leyes fiscales de tal manera que aumente la tarifa para gravar a los causantes; éstos buscarán la forma de disminuir su ingreso gravable, con el objeto de verse afectados lo menos posible por la nueva disposición y muchas veces por querer utilizar todos los medios a su alcance se rompe con la consistencia en la aplicación de principios de contabilidad con relación a años anteriores, como es el caso de partidas que se llevaban al activo fijo que ahora se deciden llevar a resultados.

IMPORTANCIA RELATIVA.-

Recordemos a las personas que están interesadas en la emisión de un

dictamen por parte del contador público con el objeto de tomar una decisión con base en los estados financieros de la compañía. Inversionistas, acreedores, fisco, entre otros, ya mencionados en el capítulo anterior. A cada uno de éllos le interesará diferentes aspectos, según sea la finalidad que persigan, así por ejemplo al acreedor le interesará la liquidez que presenta la -- empresa, mientras al inversionista las utilidades que reporta.

Sea cual fuera la partida que a determinado grupo de personas le interese en el análisis de estados financieros, hay un factor común en el interés por las partidas, la importancia de las mismas. Pondrán su atención en aquellas que estén íntimamente ligadas a su decisión y que pueden afectarla favorable o desfavorablemente. Para el contador público éstas serán las partidas que considerará importantes en el desarrollo de su examen y a las cuales dedicará mayor atención. Todo lo que interesa a terceros con relación a los estados financieros, llámese fisco o inversionistas, debe interesar al contador público.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, dice respecto a la importancia relativa... "una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en élla, - en su presentación o en cualquiera de sus elementos, pudiera modificar la decisión del lector informado sobre los estados financieros; cuando ésto no ocurre se dice que las partidas carecen de importancia relativa..."

Entender lo anterior no es ningún problema, el problema reside en tener que decidir cuando una partida debe considerarse importante y cuando no.

Por ser la profesión del contador público una actividad en la cual interviene en una forma preponderante el juicio del profesionista, el problema parece no tener una solución categórica, pues lo que para un auditor puede considerarse partida importante para otro puede no serlo. Pero a muchos profesionistas no les satisface la contestación de que será el juicio del contador el que decida sobre las situaciones que se le presenten; exigen datos concretos, cantidades determinadas para aplicarlas, porcentajes, etc.; y es razonable lo que pide pero al menos por ahora es muy difícil fijar normas al respecto sobre cantidades que se deben aplicar, máxime si se toma en consideración otro aspecto fundamental como son las características propias de cada empresa, las cuales en algunos casos podrán asemejarse a otras pero nunca serán las mismas por lo cual no requerirán la aplicación de iguales métodos ya que si en alguna dieron resultados positivos, no garantiza que se obtengan semejantes en la otra y un factor importante para una puede ser insignificante para otra.

De lo anterior se deduce que no pueden ser tomadas como base cantidades específicas para evaluar la importancia de las partidas, precisamente por las situaciones cambiantes de una empresa a otra; sin embargo, al menos parcialmente, algunos autores han satisfecho esas demandas a través de opiniones vertidas en las publicaciones siguientes:

El C. P. Humberto Murrieta en sus apuntes sobre la cátedra de auditoría 2o. curso, 1965, menciona lo siguiente: "... una partida será importante si excede a los siguientes por cientos, independientemente al hecho y de las consideraciones que deben tomar en cuenta en el momento de tomar la decisión:

- Si excede del 10% de la utilidad neta
- Cuando excede al 1% de los ingresos netos
- Cuando corresponde al 20% del rubro en que se encuentra alojada
- Si excede del 5% del activo total"

Otros autores son citados por el C. P. Alfonso Calderón López en su tesis "La importancia relativa", los cuales señalan porcentajes para determinar la importancia relativa en gran parte de las partidas de los estados financieros, en base a encuestas realizadas entre contadores públicos, financieros, empresarios, etc.

Un criterio que ayuda a determinar la importancia de partidas es el de tomarlas conjuntamente cuando afectan un determinado renglón de los estados; así si una partida afecta a la utilidad en un 4% y otra en 7% en conjunto ya la afectarán en un 11% y por lo consiguiente tomado globalmente será una partida importante.

En cambio si existen otras que afecten a distintos renglones, se tomarán por separado para medir su importancia.

En los porcientos anteriores se tomaron las partidas atendiendo al --

monto existente en la relación con X concepto; sin embargo otras veces para determinar la importancia relativa se atenderá ya no al monto sino a la naturaleza de la partida relacionando a la importancia relativa con el riesgo probable, dando como resultado que las partidas donde existe un riesgo relativo estarán más propensas a tomarlas en consideración para determinar su importancia.

En la determinación de la importancia relativa las opiniones de los profesionistas están muy divididas y variadas, sin embargo entre los factores que toman en consideración para decidir, figura precisamente la naturaleza de la partida, así, por ejemplo un monto determinado no lo considerarán importante tratándose de cuentas por cobrar pero sí en cuentas bancarias y más importante todavía si la relación es con efectivo en caja.

Con base a lo escrito se puede concluir que para determinar la importancia relativa de una partida es necesario considerar:

- El monto de la partida (% de otra).
- la naturaleza de la partida.
- Las circunstancias especiales.

De los aspectos anteriores falta comentar el que se refiere a las circunstancias especiales. Al respecto diré que el conocimiento de dichas circunstancias lo da el ejercicio de la profesión, los casos con que se topa el profesionista al desarrollar su actividad, la experiencia adquirida a través del tiempo, obteniendo como consecuencia agudeza de juicio para poder decidir sobre cualquier

circunstancia que se presente; y el conocimiento de éllo será por propia experiencia o por trato directo que se tenga con personas experimentadas con la - finalidad de que le comuniquen sus experiencias. Una solución sencilla sería el organizar conferencias, pláticas, seminarios en los cuales se expusieran casos reales que presenten el problema de la determinación de la importancia relativa de una partida y la forma en que se resolvió.

En el siguiente capítulo trataré sobre los instrumentos que posee el contador público para reflejar la evidencia suficiente y competente obtenida a lo largo de su trabajo y como base para poder emitir un dictamen.

CAPITULO III

LOS PAPELES DE TRABAJO

Concepto

De su propiedad y el Carácter de Confidenciales

Consideraciones Generales

- Clasificación
- Finalidad
- Contenido Mínimo
- Personas que los elaboran
- Otras Consideraciones

Papeles Standard

CONCEPTO. -

En el capítulo anterior se vió la finalidad que el auditor persigue a lo largo de su trabajo: la obtención de evidencia comprobatoria, (que debe ser - suficiente y competente para poder emitir una opinión) es decir, lo necesario para estar en disposición de emitir un juicio; ahora bien, esa evidencia ¿Donde estará reflejada? ¿En qué lugar quedará su antecedente? En papeles. Se les llama papeles de trabajo y son precisamente eso, papeles en los cuales el auditor dará cuenta y razón de su trabajo y como consecuencia lo que obtuvo al desarrollarlo.

La memoria del auditor es la de una persona normal, no es una cinta fotográfica ni tampoco un lugar donde las cosas no dejen ningún antecedente - de su presencia; no es ninguno de estos extremos, sin embargo el auditor necesita, para la emisión de su dictamen, elementos que le sirvan para éllo y no desea mencionar más que lo observado en su trabajo y qué mejor que al mismo tiempo que realiza dicho trabajo ir apuntando en un papel lo que se hizo, cómo se hizo y a que conclusiones ha llegado. Esto es lo que encierran los papeles - de trabajo. En otras palabras, papeles de los cuales se vale el auditor para -- que conste en éllos el trabajo que realizó y la obtención o no de una evidencia necesaria para emitir su opinión.

DE SU PROPIEDAD Y EL CARACTER DE CONFIDENCIALES. -

En los Estados Unidos de América, donde es mejor valuado y sobre to-

do mejor aplicado el trabajo del auditor, se han suscitado una serie de polémicas, llegando algunas hasta los tribunales, por causa de la propiedad de los papeles de trabajo, ésto es, si deben considerarse propiedad de la empresa motivo de auditoría o del auditor que realiza ese trabajo. Aclaremos primeramente la situación del contador público. El contador público es ante todo un profesional y al desempeñar un trabajo de auditoría con el objeto de emitir un dictamen sobre la situación financiera de una empresa y el resultado de sus operaciones, a ese profesionalismo se le añade un aspecto de suma importancia, el de independencia. Una empresa independiente al contratar los servicios de un contador para la finalidad antes anotada, está contratando los servicios de otra empresa independiente, misma que está para proporcionar ese tipo de servicios y permítaseme comparar al contador, para efectos de ésta explicación con una empresa. A la parte contratante le interesa un resultado, un dictamen, por lo consiguiente no le interesará ni los métodos empleados por la parte contratada en el desarrollo de su trabajo ni el lugar donde plasmará esos métodos.

Como el científico que trabaja en una investigación y da a la luz un descubrimiento, cuidará de que sus apuntes, donde anotó paso por paso sus investigaciones, no caigan en manos de personas que podrían robarle sus ideas o desacreditarlo, así el auditor se reservará la propiedad de los papeles donde plasmó su trabajo; pero si el científico puede en un momento dado, por un deseo personal, publicar esos apuntes de su propiedad, el contador por otra parte tiene el deber profesional de no transmitir ni el más breve comentario de sus papeles de trabajo, salvo en situaciones por mandato de autoridad judicial o a

petición expresa del cliente.

Con lo anterior se puede dar una respuesta anticipada de los juicios entablados contra contadores al discutir sobre la propiedad de los papeles de trabajo; en todos los casos los papeles que el auditor prepara por sí mismo o por personas que están bajo su dependencia, aún cuando se refieren a las cifras de los registros del cliente, son propiedad única y exclusivamente del auditor. Queda pues aclarado lo referente a la propiedad de los papeles de trabajo, llegando a otro aspecto de dichos papeles, el carácter que poseen de confidenciales, al cual aludí en el párrafo anterior. Imaginemos un contador proporcionando información sobre determinada empresa a otra dedicada a la misma actividad; si ésto fuera practicado no existiría empresa que permitiera el acceso a sus registros a ningún contador y el motivo sería irrefutable. Los papeles de trabajo pertenecen al auditor pero al mismo tiempo adquiere la responsabilidad de guardarlos con celo y no comunicar lo más mínimo de su contenido a excepción de las situaciones mencionadas en renglones anteriores.

CONSIDERACIONES GENERALES. -

A continuación trataré algunas consideraciones sobre los papeles de trabajo:

Su clasificación. - Los papeles de trabajo se clasifican en:

-Papeles de trabajo por cada auditoría concluída.

-Papeles de trabajo de archivo permanente.

Son los primeros en donde consta el análisis y la comprobación de las

partidas sujetas a revisión en un período determinado. El análisis, por el desgloce que se hace de la partida hasta llegar a la cifra que contienen los registros del cliente, y la comprobación, por la recopilación de informes y el examen de la documentación que amparan esas cifras. En este tipo de papeles es pues necesario que tanto el análisis como la comprobación queden determinados, ya que un papel que contenga exclusivamente análisis nos arrojará la exactitud aritmética de la partida lo cual no tendrá ningún objeto ya que podrán estar incluídas cifras que no procedan u otras que siendo procedentes no estén consideradas. Por otra parte si sólo contienen comprobación no se tendrá ninguna guía para relacionar el dato. Estos papeles son los que representan el grueso del trabajo de una auditoría, el meollo de la revisión.

Los papeles de trabajo de archivo permanente, como su nombre lo indica, son aquéllos que se mantienen archivados y que son utilizados a lo largo de auditorías subsecuentes, por lo consiguiente incluyen información referente a situaciones estáticas o poco cambiantes; la adición de papeles a este archivo será producida por un cambio que se presentara en esas situaciones. Entre los papeles más comúnes de este archivo se encuentran: El acta constitutiva de la sociedad, extractos de adiciones posteriores a esa escritura, extractos de actas de asambleas de accionistas o del consejo de administración cualesquiera que sea su carácter, esquemas de organización de la empresa, sistema de contabilidad, contratos o convenios que representen gastos o ingresos fijos; asimismo en este archivo se incluyen datos estadísticos de la situación y los resultados de la compañía a través de los ejercicios; de interés para la firma de contadores será el incluir todo lo referente a los costos a través de la revisión, tiempo emple-

ado, horarios de trabajo, honorarios cobrados, etc., que servirán como base para control y supervisión de auditorías posteriores, así como para la determinación de nuevos honorarios.

La información que encierran estos dos tipos de papeles de trabajo se puede clasificar en información de carácter dinámico, los primeros, y de carácter estático los segundos. Tanto unos como otros son importantes y los datos que contienen los del archivo permanente aún cuando son estáticos habrá ocasiones en las cuales su sola consulta será suficiente para aclarar o determinar situaciones que se presenten en la revisión.

El carácter dinámico del primer tipo de papeles es pues cambiante de un año a otro y el usarlos será de gran utilidad para establecer estados comparativos con las auditorías posteriores y determinar variaciones importantes que serán motivo de atención especial; estos papeles también servirán como guía en la preparación de otros en el futuro; ésto lo explicaré con mayor profundidad más adelante.

Su finalidad. - A lo largo del presente trabajo en repetidas ocasiones se ha mencionado la emisión de un dictamen como la principal actividad del auditor y su afán de conseguir el material suficiente para poder elaborarlo; por esto mismo la finalidad primordial de los papeles de trabajo será la de proporcionar la información suficiente para lograr su objetivo. Quedó explicado, al referirme al concepto de los papeles de trabajo, que son el lugar donde el auditor plasmará la evidencia obtenida en el desarrollo de la revi-

sión; esa evidencia será la que mencionará en el dictamen, por lo consiguiente si no es a través de trabajo el auditor no cuenta con bases para emitir su opinión. Es clara la finalidad y clara también es su importancia.

Intimamente ligada con el punto anterior se presenta la finalidad de los papeles de trabajo como respaldo a la opinión emitida y por lo consiguiente al trabajo realizado, así como también a la responsabilidad adquirida. El auditor está sujeto a que en un momento puedan presentarse interrogantes o problemáticas en la opinión que emite y por lo mismo podrá ser consultado para que explique las situaciones que le llevaron a ese resultado; otro caso que suele presentarse es que el auditor reciba acusaciones sobre la dudosa calidad de su revisión. Tanto en uno como en el otro caso, el auditor recurrirá y hará uso de los papeles de trabajo para defenderse de las acusaciones recibidas y aclarar dudas en las personas afectadas e interesadas en su dictamen. Otras veces, las personas lectoras del dictamen mal interpretan la responsabilidad que el auditor adquiere en la dictaminación a tal extremo que lo señalan como responsable de la situación que guarda la empresa. Aún cuando estos casos se refieren a falsas apreciaciones y conceptos por parte de esas personas, también aquí los papeles de trabajo representarán fuente para deslindar responsabilidades y sentar precedente de la actividad del auditor y su colocación como exclusivamente responsable de la emisión de su opinión.

En la actualidad, en nuestro medio, son múltiples las negociaciones sobre todo en materia de concesión de créditos, que exigen a las empresas solici-

tantes la presentación de sus estados financieros dictaminados por contador público ya que bajo este carácter el análisis de los estados se desarrollará en un ambiente de mayor confiabilidad por ser el auditor una persona independiente a los intereses de la empresa, estando, por ese motivo, presentados con imparcialidad. Elaboración de declaraciones de impuestos liquidación de sociedades, estados comparativos, etc. En todos estos casos los papeles de trabajo reportarán la información necesaria para satisfacerlos. Información solicitada por terceros interesados, fuente imprescindible y necesaria: los papeles de trabajo.

Un servicio prestado por el auditor durante su revisión, además de la emisión del dictamen, es el reporte de las anomalías observadas en los diferentes departamentos y el personal encargado. La empresa al contratar los servicios de auditoría lo hace obedeciendo a múltiples exigencias y aunque la mayoría de las veces esa exigencia se refiere a fines fiscales, no deja de interesar el que se corrijan las desviaciones que existan en la marcha del negocio; hay ocasiones en que la finalidad de una auditoría se concreta a este aspecto. Oportunidad en la comunicación de la información, interrupción o desviación en el flujo de operaciones, ineptitud del personal encargado, abusos de confianza, en fin tantos y tantos problemas referentes al control interno que pueden presentarse en una empresa y que significan perjuicios en el funcionamiento de la misma. Es finalidad de los papeles de trabajo informar sobre anomalías observadas en el control interno durante el desarrollo de la

auditoría.

Las anteriores finalidades de los papeles de trabajo se refieren a estar actuando como fuentes informativas de situaciones de interés tanto para la misma empresa como para terceros y al respaldo que al auditor proveen; ahora, las finalidades que a continuación enumero, atañen al propio auditor y a sus colaboradores.

En toda revisión existen cuentas o partidas cuya evidencia no es reflejada en un sólo papel de trabajo, debido a la extención de las mismas y la relación que tengan con otras partidas, haciéndose por lo consiguiente necesario formular diversos papeles al respecto. Conforme se vayan elaborando los papeles y aparezcan esas situaciones se tendrán que programar los siguientes que procedan. En estos casos la finalidad de los papeles es la de coordinar el trabajo y programar las etapas de la revisión.

Aunque el auditor sea el responsable único del trabajo y su resultado, gran parte de dicho trabajo no lo desempeña personalmente sino que se vale de sus colaboradores y éstos, aunque no son responsables ante la empresa y terceros, si lo son en cambio para con su jefe. Por una parte el auditor al no efectuar determinada fase del trabajo tendrá el suficiente cuidado para supervisar el desempeñado por otros, pues no ignora su responsabilidad, y por otra parte los colaboradores querrán que su trabajo sea revisado para que se les corrijan errores o se les indique si reúnen los requisitos de calidad. La supervisión estará dirigida a la evidencia que los papeles reflejen, si es o no suficiente o se

requieren otros procedimientos hasta alcanzarla; la disciplina seguida también será motivo de la supervisión, al igual que el cuidado y la diligencia emplea-- dos, todo lo cual se verá reflejado en los papeles.

Al mencionar la clasificación de los papeles de trabajo incluía que servirían para auditorías futuras. Tratándose de personal que por primera vez -- tenga contacto con la auditoría, los papeles de auditorías anteriores serán los que le indiquen el material indispensable a emplear y los tomará como una -- guía para la elaboración de los actuales, además de enterarlo de situaciones que prevalecen en la empresa. Para el auditor, el examinar papeles anteriores le reportará inquietudes que orientará hacia el diseño de nuevos papeles que - cubran deficiencias observadas o a la inclusión de innovaciones que los haga - más explícitos y efectivos. Es ésta otra de las finalidades de los papeles de - trabajo, ser utilizados en auditorías subsecuentes tanto para información de antecedentes de trabajo como para su rediseño en busca de mayor efectividad.

Ahora bien, aunque todo papel preparado o utilizado en el desarrollo del trabajo es en potencia un papel de trabajo, para que sean considerados - como tales deben reunir ciertas características mínimas; a continuación cito algunas de éllas:

A manera de identificación de documentos, ya que pueden revolverse con papeles de auditorías de otras compañías, deben incluir el NOMBRE DE LA COMPAÑIA. Una auditoría recopila gran cantidad de datos los cuales si

en un momento dado se quiere identificar a determinada partida, sería muy laborioso revisar el contenido de cada papel hasta dar con el que se necesita; ésto se evitaría si a los papeles se les anota una breve DESCRIPCION - DE SU CONTENIDO; lo mismo, para evitar confusiones con papeles de otros años se les debe anotar el PERIODO DE LA AUDITORIA.

Una medida efectiva para deslindar responsabilidades en lo referente a la persona que preparó cada papel, es la de incluir INICIAL O FIRMA DE LA PERSONA QUE LOS ELABORO; el hacer constar FECHA DE INICIACION Y TERMINO del papel es otra medida que servirá para valuar el tiempo requerido en un análisis y que se tomará como base en años posteriores. Algunos auditores acostumbran anotar exclusivamente la fecha de iniciación, pero pienso que es mas completo hacerlo también con la de término, por el control mas estricto que se obtiene del aspecto mencionado.

No hay que olvidar la principal finalidad de los papeles de trabajo, - fuente de información para la elaboración del dictamen y por lo consiguiente respaldo de ese mismo dictamen. En los papeles no se debe vacilar en poner toda aquella información que creamos que servirá para satisfacer esa finalidad, un papel, cuanto mayor información contenga, mayor será su efectividad. Con base en lo anterior a continuación menciono otras características enlistándolas según la costumbre de la mayoría de los profesionales.

La FUENTE de donde se obtuvieron los datos que están escritos en los

papeles, tanto en lo que se refiere al aspecto de análisis como en el de comprobación, en alguno pudo ser el libro mayor de la compañía y en otros la documentación revisada o las pláticas realizadas. A propósito de pláticas, suelen utilizarse con mucha frecuencia y reportar beneficios para nuestra revisión, por esa circunstancia, los papeles deben incluir NOMBRE Y JERARQUIA DE LA PERSONA ENTREVISTADA así como el resultado de la plática, con el objeto de poder verificarlas o de fortalecer mas nuestros conceptos y hacer una apropiada evaluación de dichas entrevistas, pues no es lo mismo que en el renglón de valores negociables nos dé una opinión un auxiliar de contabilidad a que nos comente sobre el tema un ejecutivo de la empresa; otro caso sería en lo referente a obsolescencia de inventarios, aquí si sería preferible el comentario del encargado del almacén que el del ejecutivo, por el contacto mas directo y conocimiento que tiene de los inventarios.

Mencionaba que aunque el auditor no prepara todos los papeles personalmente, debe revisar los que fueron hechos por sus colaboradores por lo cual le será de mucha utilidad que éstos anoten los PROCEDIMIENTOS APLICADOS EN LA REVISION CON SUS RESPECTIVAS EXPLICACIONES de manera que sean lo mas claros posible; de igual manera debe anotarse EL ALCANCE que tuvo la revisión ya que el auditor, actuando como supervisor del trabajo juzgará si dicho alcance es suficiente o si es necesario aplicar otros procedimientos para llegar a una mayor obtención de evidencia. Luego será el auditor quien hará uso de éstos al ser interrogado sobre algún aspecto de la revi-

sión o al presentarse algún problema.

Muchos auditores pasan por alto un aspecto muy importante de los papeles de trabajo al no exhibir conclusiones sobre el punto que se revisó, ya que DICHAS CONCLUSIONES dan a los documentos un acabado más perfecto que nos ayudará en la preparación del dictamen así como en el reporte a la gerencia de las fallas al control interno. Sobre este aspecto habla en una forma clara y breve el C. P. Gabriel Heffes Cattan en su trabajo "Requisitos Mínimos de los Papeles de Trabajo", publicado en el número 107 de la revista Dirección y Control.

El UTILIZAR MARCAS O SIMBOLOS en los papeles de trabajo representa un ahorro de tiempo en la elaboración de los mismos, dándole mayor agilidad al trabajo. Existen procedimientos repetitivos usados en diferentes fases del proceso, los cuales es más práctico hacerlos notar por una marca que estarlos mencionando en los papeles; se utiliza la marca al lado de las cantidades anotadas y al pie del papel se indica su significado; es también practicado el anotar simplemente la marca en los papeles anexando al archivo uno donde consten todas las marcas usadas con su correspondiente significado. Se aconseja que su aplicación sea uniforme y consistente para evitar confusiones o malos entendidos. Son anotadas en color rojo por lo general.

El incluir INDICES en los papeles de trabajo es la forma utilizada para identificarlos y relacionarlos entre sí. Los papeles se conocerán por ese índice,

así por ejemplo la cuenta de Bancos la identificaremos por la letra B y esa letra llevará el índice en su correspondiente papel de trabajo, mientras que la de Edificio llevará la K. No hay un standard en la utilización de índices, hay quienes utilizan letras, otros, números o una combinación de ambos; cualesquiera que sean los adoptados deben siempre cumplir con la finalidad de identificarlos y relacionarlos; se aconseja usarlos en forma breve, que sea fácil su manejo y no se presten a confusiones. Al referirme a la relación de los índices, quiero decir que si una partida está contenida en diferentes papeles dicha partida mostrará en cada papel que está también incluída en otros. Los índices pueden determinarse antes de empezar con la revisión o bien durante la misma; pueden ordenarse siguiendo el órden de la balanza de comprobación o bien el de la hoja de trabajo, existiendo profesionistas que emplean índices progresivos que anotan en los papeles según vayan terminándose. En lo personal me inclino por determinar los índices antes de iniciar la revisión y con base a la hoja de trabajo pues a la postre será éste mismo órden el que llevarán los estados financieros. En la anotación de los índices se utiliza, al igual que con las marcas, el color rojo.

Otro dato que los papeles de trabajo deben contener es la INICIAL O FIRMA DE LA PERSONA QUE REVISA EL PAPEL DE TRABAJO; ésto, con la finalidad de archivar papeles útiles y que al menos posean lo mínimo de calidad; el que aparezca la firma o inicial de la persona indicará que ese papel es correcto.

Como última característica de los papeles incluiré una, la cual aún no está totalmente generalizada y es la de anotar el NOMBRE DEL AUDITOR O DESPACHO QUE DICTAMINA. Esto, con la finalidad de darles un carácter de propiedad a los papeles y que en un momento puedan reclamarse.

En estas características de los papeles de trabajo no he mencionado - ningún aspecto relacionado con el cuerpo del papel, es decir, no he hablado - nada acerca del diseño de los papeles, ésto lo trataré en párrafos adelante. A continuación en la figura L-1 reproduzco un papel de trabajo donde coloco las características anotadas en los lugares más o menos comunes usados en la práctica, sin querer decir que dicha colocación sea la más adecuada y mucho menos inflexible; aquí también la colocación debe ser tal que no se preste a - ninguna confusión y su localización sea rápida.

Personas que los elaboran. - Es responsabilidad del auditor elaborar - todos los papeles de trabajo de una auditoría, él personalmente o por medio de sus ayudantes, pero esto no quiere decir que no se aprovechen papeles preparados por el cliente y que sirven para la revisión, inclusive algunas veces se les pide expresamente a los clientes que proporcionen determinados papeles, lo -- que trae como consecuencia ahorro de tiempo y disminución en el costo de la - auditoría. ¿Qué papeles puede proporcionar la empresa al auditor? Relaciones de cuentas colectivas, auxiliares de gastos, relaciones de inventarios, estados comparativos, etc.; trabajos por lo regular voluminosos y que muchas veces - son normalmente hechos cada cierto tiempo, es decir, simplemente se estará

aprovechando trabajo que se realiza en la empresa y que será de utilidad. Pero esto no quiere decir que conforme se los entreguen sin más trámite serán anexados a los demás papeles asignándoles un índice, no. Vuelvo a recordar la multicitada responsabilidad del auditor, por lo mismo no puede darle evidencia a un papel entregado por el cliente, su obligación será aplicar procedimientos sobre las cifras a manera de cerciorarse de la veracidad de la información; además, ese trabajo es para ahorrar tiempo pero no quiere decir que dichos papeles incluyan los aspectos de análisis y comprobación los cuales se los debe dar el auditor. En este caso los papeles proporcionados por el cliente son de su propiedad y puede reclamarlos al auditor.

Otras consideraciones. - Los papeles de trabajo deben contener información suficiente para cumplir con su finalidad; no deben contener información innecesaria, la cual, las más de las veces en lugar de reportar una ayuda, confunde a las personas que los examinan.

Hay otras consideraciones acerca de los papeles, que ni aumentan ni restan calidad pero cuya observancia es válida para una superación personal y ordenamiento en las formas de trabajo; me refiero a la pulcritud y legibilidad con que se deben hacer las anotaciones: no hay que olvidar que serán leídos y releídos por diferentes personas y algunas veces provocará situaciones molestas el encontrarse con papeles de trabajo cuya limpieza deja mucho que desear; así mismo, redactar lo más claro y breve posible para que su lectura sea accesible y no haya necesidad de estar aclarando lo que se quiso decir al escribir determinada

cosa. También, su archivo debe ser ordenado de tal manera que permita una - rápida consulta y localización. Los papeles deben ser guardados por algun tiempo para que sirvan al aclarar situaciones que en el futuro puedan presentarse - pues no se debe olvidar que éllos son el único respaldo de la actuación.

PAPELES STANDARD. -

Aún cuando el diseño de los papeles de trabajo está sujeto al criterio del auditor y a las situaciones que prevalezcan en cada empresa, y dentro de ésto una mayor experiencia dará habilidad en su preparación, existen papeles que - son usados con el mismo diseño por la mayoría de los profesionales y son los que menciono como papeles standard y que a continuación explico. Incluiré los más usados y los que representen a la generalidad de éllos.

La hoja de trabajo. - Este papel puede considerarse como el principal - dentro de una auditoría; es donde estará el resumen del trabajo realizado, el resumen de todos los demás papeles de trabajo; al concluir la revisión, de este papel es de donde sacaremos las cifras para formular los estados financieros, por lo tanto su contenido incluirá la balanza de comprobación de los libros de la compañía ordenados según la presentación que tendrán los estados financieros. Es costumbre usar una hoja para las cuentas de activo, otra para las de pasivo y capital y una más para las cuentas que aparecerán en el estado de resultados. Para la elaboración de este papel se usa papel de 14 ó más columnas, distribuyéndolas de la siguiente manera: el encabezado de la primera columna indicará

el índice asignado a cada cuenta, en las tres o cuatro siguientes se colocarán las cuentas de la balanza de comprobación, en la siguiente los saldos al día último del ejercicio anterior al que se audita, ésto con el objeto de efectuar una comparación inicial con los saldos del ejercicio motivo de la revisión y que aparecerán en la siguiente columna; además, el incluir los saldos del ejercicio anterior es también con la finalidad de comprobar si los ajustes que se le propusieron al cliente en dicho ejercicio fueron asentados en sus registros, suponiendo que ya hemos auditado ejercicios anteriores; para anotar los saldos se utiliza una sola columna y si existen saldos de naturaleza contraria se hará uso de paréntesis en los números para indicar que esa cifra va restada; la siguiente columna será para colocar los índices de los papeles una vez que éstos sean terminados, para relacionar las cifras; en las siguientes dos columnas el encabezado indicará que se refieren a ajustes que se hicieron necesarios durante la auditoría y será una columna para ajustes de naturaleza deudora y otra para los de acreedora; en la siguiente columna vendrán los saldos ya ajustados; es también práctica utilizar las dos columnas siguientes para efectuar las reclasificaciones en las cuentas según conclusiones producto de la revisión, aunque algunas personas, número muy reducido, no siguen esta práctica, y una última columna donde serán colocados los saldos finales que a la postre irán incluídos en los estados financieros. En la figura L-2 presento una hoja de trabajo con la clasificación en las columnas explicada.

La anterior forma, repito, es la más utilizada entre los contadores. Exis-

te otra forma que apenas empieza a introducirse y ya es practicada por algunos auditores. Esta viene importada de los Estados Unidos de América, siendo una forma más gráfica para la obtención de cifras de los estados financieros; a continuación la explico brevemente: las primeras tres columnas representan las - cuentas de la balanza de comprobación, en las siguientes se pone el índice del - papel de trabajo donde se analiza la cuenta y por lo consiguiente donde consta la cifra, las columnas quinta y sexta corresponden a los saldos del ejercicio anterior y al del ejercicio objeto de la auditoría, la variante reside en las siguientes columnas que son abiertas según los grupos de cuentas que los estados financieros presenten; así, existirá una columna para Caja y Bancos, otra de Documentos y cuentas por cobrar, de Inventarios, etc.; algunas columnas serán dejadas en blanco con el objeto de incluir partidas que son reclasificadas y que deben - aparecer con un título especial. Una vez que se ha hecho lo anterior, se procede a sumar las columnas y las cifras que nos darán la balanza de comprobación con los rubros que aparecerán en el balance y estado de resultados. Hecho lo anterior, en los renglones de abajo aparecerán los ajustes de la auditoría; aprovechando las columnas donde está el nombre de las cuentas se pondrá una breve descripción - del ajuste, lo mismo se aprovechará la siguiente columna para poner el índice de la cédula donde se originó el ajuste, la cifra del ajuste se sumará o restará, - usando paréntesis, en la columna correspondiente; finalizando lo anterior, se - vuelven a sumar las columnas quedando los saldos ajustados y reclasificados y listos para emplearse en la elaboración de estados financieros. Lo mismo que - en la anterior forma se acostumbra utilizar tres hojas, una para activo, otra -

para pasivo y capital y otra para cuentas del estado de resultados, aunque hay quienes emplean solamente dos hojas, una para cuentas que aparecen en el balance y otra para las del estado de resultados.

Otro papel usado en forma standard es aquel que se refiere a los ajustes a las cuentas y que son determinados a lo largo de la revisión. Este papel por lo regular es de 7 u 8 columnas; en la primera de éllas se anota el índice del papel donde se encontró la diferencia objeto del ajuste; en las dos siguientes irá el concepto que se anotará en un asiento de diario de forma continental con una breve descripción del asiento; en las dos siguientes columnas irán los cargos y los abonos; las dos columnas siguientes jugarán un papel importante, pues será la constancia de que esos ajustes fueron anotados en los libros de la compañía; en una columna irá el documento contabilizador, pongamos por caso la póliza y su número y en la columna siguiente aparecerá la fecha en que se contabilizó; se usarán tantas hojas como sean necesarias y desde luego todas llevarán su índice. Otra forma de presentar este papel de trabajo es, utilizando mayor número de columnas, la siguiente: hasta las columnas donde aparece la descripción del ajuste por medio de un asiento de diario continental de la forma anterior es similar; la diferencia viene en las columnas siguientes; se usarán dos, una para cargos y otra para abonos indicándose en el encabezado que corresponden a cuentas de balance y otras dos columnas, de cargo y de abono, si es que afectan cuentas del estado de resultados; si es un ajuste que afecte los dos tipos de cuentas se usarán una de cada grupo; las siguientes columnas serán utilizadas

como en la forma anterior, para indicar si los ajustes fueron asentados en los libros de la compañía.

El papel de puntos pendientes es también usado en forma general con el siguiente diseño, algunas firmas utilizan papel rayado horizontalmente, - otros de 7 u 8 columnas. Este papel tiene la finalidad de apuntar situaciones que se presenten y que de momento no se tiene una solución o existe confusión y a manera de agenda las anotamos para que posteriormente sean consultadas e investigadas. Se usa la primera columna para anotar la referencia del papel de trabajo donde se suscitó el problema o la confusión; esta columna no es utilizada cuando la situación se refiere a un punto genérico que no tiene relación específica con determinado papel; en las demás columnas se describe el punto pendiente. Este papel es consultado con frecuencia para que ningún caso - quede sin aclararse y una vez que éstos sean aclarados o satisfechos, con - lápiz de distinto color se escribe sobre lo anotado la palabra ACLARADO o simplemente se raya, lo uno o lo otro es con el objeto de indicar que ese punto ya fué consultado y por lo consiguiente no tiene por que aparecer como pendiente.

En adelante, al seguir refiriéndome a los papeles de trabajo usaré la - palabra CEDULA la cual es utilizada como equivalente al término papeles de trabajo.

En la determinación de los índices la mayoría de las veces son utilizadas

letras para cada rubro de los estados financieros, esa letra se usará para todas las cuentas que están agrupadas en ese rubro y números para distinguir a cada cuenta entre sí; así por ejemplo, para el rubro Inmuebles, planta y equipo, se le dará la letra K, dentro de ese rubro la cuenta de Edificio tendrá el índice K-1, la de Equipo de oficina K-2, y así sucesivamente para todas las cuentas del rubro. Hecha la aclaración anterior, habrá necesidad de agrupar todas las cuentas que representen un rubro en una cédula a manera que ésta represente el saldo de ese rubro; a estas cédulas se les denomina SUMARIAS porque sumarizan un conjunto de cuentas. Las cuentas en particular serán analizadas cada una en una cédula distinta; estas cédulas reciben el nombre de ANALITICAS y es donde se efectuará el análisis y la comprobación de cada cuenta, resumidos sus saldos en una cédula sumaria. Estas cédulas sumarias, algunas, son usadas como standard. El papel usado es el de 14 o más columnas, su diseño es similar a la hoja de trabajo que se ilustra en la figura L-2. Al pie de la columna donde se encuentran los saldos del ejercicio que se audita, aparecerá la suma, misma que se relaciona con la hoja de trabajo, pues es ahí donde la misma cantidad aparece. La figura L-3 representa una cédula sumaria de cuentas por cobrar.

Un standard de cédula analítica usada, es la de una cuenta de gastos. Se utiliza papel de 7 u 8 columnas. Una columna se utiliza para la fecha en que fué registrado en contabilidad, otra para el documento contabilizador, puede ser póliza y número; tres o cuatro columnas para la descripción del gasto y una última,

para anotar el importe de la erogación. La suma de la última columna será la que relacionaremos con la cédula de ajustes, así como también con la cédula sumaria en la respectiva columna de ajustes. En la figura L-4 se presenta una cédula analítica de gastos administrativos por concepto de Honorarios.

Una cédula analítica que reviste gran importancia por los múltiples aspectos que contiene, es la que sirve para anotar los seguros contratados por la compañía, pagados por adelantado para protegerse contra cualquier contingencia que pudiera presentarse, ya sea por robo, incendio, baja en utilidades, etc; y porque incluye múltiples aspectos, considero que sistemáticamente debe incluirse en el archivo permanente por representar una erogación hasta cierto punto fija y que la empresa no debe descuidar en ningún momento, además de otras situaciones que adelante mencionaré. En este papel se incluyen los siguientes puntos: en papel de 14 ó 16 columnas, la fecha en la que se registró el seguro contratado y el documento contabilizador, póliza y número; en las siguientes se indicará el nombre de la compañía aseguradora y el número de la póliza de seguro; una columna más, muy importante, para la cobertura de la póliza o sea, hasta que cantidad el seguro está obligado a pagar en caso de presentarse la contingencia, ésta podrá ser motivo de un comentario que el auditor haga a la gerencia, cuando la cobertura no sea suficiente para cubrir todo el bien asegurado; 2 ó 3 columnas más para enumerar el o los bienes que se aseguran, inventarios, activo fijo, etc.; en la columna siguiente vendrá el valor (según los libros) de dichos bienes con el objeto de proceder a la comparación con la cobertura de la

póliza; una columna más para anotar el período que cubre la póliza, en la siguiente la prima total a pagar, la sigiente para la parte de la prima que se ha devengado y que se cargó a los resultados del ejercicio, y una última columna que arrojará el monto actual de la prima que falta devengarse y que debe coincidir con el saldo del libro mayor. Todas estas columnas las va llenando el auditor con base a los procedimientos que aplica. El siguiente paso será entablar una comparación con los libros de la compañía. Las tres últimas columnas serán sumadas e inmediatamente debajo de éllas se indicarán las cifras que reporten los libros; se determinan las posibles diferencias corriéndose el asiento de ajuste que proceda. Al igual que en los casos anteriores, el ajuste se relacionará con la cédula de ajustes y con la cédula sumaria respectiva. La figura L-5 presenta un ejemplo gráfico de esta cédula.

Sabemos que para evaluar el control interno de la empresa existen variados métodos, entre éllos el más utilizado es el de cuestionarios, preguntas que se hacen a las personas encargadas de los diferentes departamentos en los que se divide la empresa con el objeto de darse una idea de la situación que prevalece en la compañía y como consecuencia determinar el giro que se le debe dar a la revisión en la aplicación de procedimientos. Por otra parte, las anomalías que se encuentren, como ya se dijo anteriormente, serán reportadas a la gerencia para que ésta tome las medidas pertinentes para su solución, aunque lo aconsejable es que si el auditor encuentra la deficiencia, él sea quien dé también la sugerencia para su solución y ya estará en la gerencia el que se lleve a cabo o

no.

Para llevar un control más estricto de las situaciones descritas es conveniente elaborar una cédula donde se detallen las deficiencias encontradas, así como las sugerencias que se planteen. El diseño sería el siguiente: en una columna se anotará el índice del papel que reportó la deficiencia ya sea el del cuestionario de control interno o bien el de otro papel. Las siguientes cuatro o cinco columnas servirán para anotar la deficiencia, debiendo ser su redacción breve y explícita: las cuatro siguientes columnas servirán para indicar la sugerencia que se da para su solución, dos columnas más servirán para indicar el puesto y el nombre de la persona con quien se comentó dicha deficiencia y sugerencia, y una última columna donde haremos constar si dichas situaciones aparecerán en el informe que le será presentado a la gerencia, o si por el contrario la situación no reviste tanta importancia como para éllo y fué suficiente hacer el comentario verbal; será el propio auditor quien lo determine. Algunos profesionistas acostumbran aumentar otras tres columnas para indicar si la deficiencia corresponde a un aspecto de registro de operaciones, si se trata de deficiencias en el procedimiento o si se refiere al control de la operación.

Por lo que toca a los papeles del archivo permanente, la mayoría de éllos se plasman en papeles de rayado horizontal o de 7 u 8 columnas ya que se trata más bien de información descriptiva como lo son los extractos de actas de asambleas, de la escritura constitutiva y sus modificaciones, datos generales de la

empresa, esquemas de organización, manuales de organización contable y - administrativa, nombres y puestos de ejecutivos, etc. En la figura L-6 presento un papel de trabajo de archivo permanente usado para extractar actas de - asambleas del consejo de administración cualquiera que sea su carácter; en - ella incluyo una columna para la fecha en que se llevó a cabo la asamblea y a continuación se anota el extracto propiamente. Este papel de trabajo también será objeto de relación con los otros papeles que procedan.

CONCLUSIONES

1.- Aún cuando el auditor actúa en forma independiente y por ende emite su juicio con esa independencia, es necesaria la existencia de normas de auditoría para marcar límites mínimos de calidad en el desempeño del trabajo y la presentación de sus resultados.

2.- El auditor debe tener presente la principal finalidad de su trabajo al emitir un dictamen sobre los estados financieros convencionales de una empresa. Nunca será la presentación de un resultado propiamente sino la obtención de elementos de juicio necesarios para respaldarlo.

3.- Es un hecho la escasez de literatura acerca de la evidencia y por ello se hace necesario que cada profesionista recurra a su propia iniciativa empleando todos los medios posibles para la obtención de este elemento, al que considero como el centro de toda la actividad en la auditoría de estados financieros.

4.- Por el primerísimo lugar que ocupan como instrumentos de trabajo, los papeles de trabajo deben ser objeto de superación constante para obtener de éllos una máxima utilidad sin sacrificar en ningún momento la claridad de su presentación; y

5.- Los papeles de trabajo no deben concretarse a la obtención de evidencia para respaldar un dictamen; deben reflejar también los elementos suficientes para informar sobre el estado del control interno de la empresa, permitiendo a los directivos de dichas negociaciones tomar las medidas necesarias -

para la continuidad de la buena marcha de éllas.

BIBLIOGRAFIA

APUNTES DE AUDITORIA 2o CURSO

C. P. Carlos Barrón Herrera.

APUNTES DE AUDITORIA 2o CURSO

C. P. Francisco Xavier Isas Romero.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

LA IMPORTANCIA RELATIVA

Alfonso Calderón López (Tésis profesional).

MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

American Institute of C. P. A.

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Instituto Mexicano de Contadores Públicos.

PRINCIPIOS DE AUDITORIA

Walter B. Meigs.

REVISTA DIRECCION Y CONTROL No. 107

Colegio de Contadores Públicos de México, A. C.

Rodríguez - Moreno, S.C.

Inicial o firma persona que le alistara y revisa. Fechas!

	INICIALES	INICIO	FINAL
PREP.	MRC	28 69	3-8 69
REV.	[illegible]	22 IV 69	

Propiedad de

Nombre compañía

contenido

Periodo auditoría

COMPAÑIA EL TRIUNFO, S.A.
BANCO MAYA, S.A. - CONCILIACION DICIEMBRE
AUDITORIA AL 31 DICIEMBRE 1968

Alcance

Indice

Indice A-2-1

SALDO SEGUN EL BANCO AL 31.XII.68		10.000.00
MAS: CARGOS NO CORRESPONDIDOS POR EL BANCO:		
DEPOSITO DEL 31.XII.68	(1)	2.500.00
		12.500.00
CARGOS NO CORRESPONDIDOS POR LA COMPAÑIA:		
CHEQUE DEVUELTO EL 28.XII.68	(2)	3.450.00
		15.950.00
MENOS: CREDITOS NO CORRESPONDIDOS POR EL BANCO:		
CHEQUE 44120 18.XII.68 A/F. GLOBOS, S.A. 950.00		
CHEQUE 44187 22.XII.68 A/F NAIPES, S.A. 4.620.00	(3)	5.570.00
SALDO SEGUN LIBROS AL 31.XII.68	A	10.380.00

Indice

Explicaciones

1. Correspondido por el banco en enero 2.1969. Según estado de cuenta. Se vió ficha de depósito.

2. Cheque en poder del gerente devuelto por falta de fondos. Se volvió a depositar en enero. Aparece en el estado de cuenta de Enero.

Resultado de pláticas obtenidas puesto de la persona

3. Se examinó la documentación que ampara; es correcta.

✓ Sumas verificadas — marcas o símbolos

FUENTE: Estado de cuenta del banco meses enero y diciembre.
Libro mayor. conciliación de Noviembre.

Fuente

Procedimientos aplicados

Se revisaron las partidas pendientes en conciliación de Noviembre.
Se verificó aritméticamente el mayor auxiliar en diciembre.
Se confrontaron los pases al mayor y se comprobaron saldos contra la conciliación.

Con base a la presente conciliación se concluye que el saldo presentado en la cuenta de bancos es correcto el cual es propiedad de la compañía.

Iniciales de conclusiones

Indice

A-2

FIGURA L-1

rodríguez-moreno, s.c.

	INICIAL	INICIO	FINAL
PREPARO	MRC	6-I-69	6-I
REVISO	[illegible]	6-IV-69	

COMPAÑIA EL TRIUNFO, S.A.
HOJA DE TRABAJO DEL ACTIVO
AUDITORIA AL 31-XII-68

HT-1

INDICE	NOMBRE DE CUENTA	SALDOS AL 31-XII-67	SALDOS AL 31-XII-68	AJUSTES DEBE	AJUSTES HABER
A	CAJA Y BANCOS	33.400.00	10.380.00		
	CUENTAS POR COBRAR:				
	CLIENTES	78.326.50	146.738.90		
	EMPLEADOS	12.457.80	8.936.70	1.426.30	
	DEUDORES DIVERSOS	267.40	1.456.35		
		91.651.70	157.131.95	1.426.30	
	ESTIMACION CUENTAS DUDOSAS	1.437.30 R	1.535.47 R		
B		89.824.40	155.596.48	1.426.30	
C	INVENTARIOS	144.343.25	176.843.28		
	INMUEBLES, PLANTA Y EQUIPO:				
	TERRENO	96.000.00	96.000.00		
	EDIFICIO	189.800.00	190.200.00		1.200.00
	EQUIPO	24.350.00	27.841.10		
	MUEBLES	17.426.00	16.346.00		
	AUTOMOVILES	126.400.00	126.400.00		
U		453.176.00	456.767.10		1.200.00
V	DEPRECIACION ACUMULADA	35.437.34 R	43.556.80 R		347.80
		417.748.66	413.310.30		1.447.80
Z	SEGUROS PAGADOS POR ANTICIPADO	7.226.80	4.227.35		1.280.30
	SUMA EL ACTIVO	687.163.61 ✓	760.342.41 ✓	1.426.30 ✓	3.808.00 ✓

✓ SUMAS VERIFICADAS

FUENTE: ESTADOS FINANCIEROS PREPARADOS POR LA EMPRESA
SE VERIFICARON SALDOS CONTRA EL MAYOR

SALDOS AJUSTADOS	RECLASIFICACIONES DEBE	RECLASIFICACIONES HABER	SALDOS FINALES	
10.380.00			10.380.00	A
146.728.90		1.420.00	148.148.90	
10.363.00			10.363.00	
1.456.35			1.456.35	
158.548.25		1.420.00	159.968.25	
1.535.47 R			1.535.47 R	
157.012.78		1.420.00	158.432.78	B
176.843.28			176.843.28	C
96.000.00			96.000.00	
189.000.00			189.000.00	
27.841.10			27.841.10	
16.326.00			16.326.00	
136.400.00			136.400.00	
485.567.10			485.567.10	U
43.884.60 R			43.884.60 R	V
411.767.50			411.767.50	
2.847.15			2.847.15	Z
759.845.71 ✓		1.420.00 ✓	760.265.71 ✓	

FIGURA L-2

HT-1

rodríguez-moreno, s.c.

	INICIAL	INICIO	FINAL
PREP.	MMC	4-I-69	4-I
REV.	[illegible]	6-IV-69	

B

COMPAÑIA EL TRIUNFO, S.A.
CEDULA SUMARIA DE CUENTAS POR COBRAR
AUDITORIA AL 31.XII.68

INDICE	NOMBRE DE LA CUENTA	SALDOS AL 31.XII.67	SALDOS AL 31.XII.68	AJUSTES CEDE	AJUSTES HABER
1	CLIENTES	18.326.50	46.748.90		
2	EMPLEADOS	12.457.80	8.936.10	1.426.30	B-2
3	DEUDORES DIVERSOS	267.40	1.456.35		
4	ESTIMACION CUENTAS DUDOSAS	1.427.30 R	1.565.41 R		
		31.424.40 ✓	55.556.48 ✓	1.426.30 ✓	

HT-1

SE OBSERVARON ALGUNAS DEFICIENCIAS DE CONTROL INTERNO LAS CUALES ESTAN CONTENIDAS EN LA CEDULA HT-5

✓ SUMAS VERIFICADAS

FUENTE: LIBRO MAYOR PARA COMPARAR SALDOS AL 31.XII.67 CON LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA ANTERIOR. NO SE ENCONTRO DIFERENCIAS

SALDOS AJUSTADOS	RECLASIFICACIONES DEBE		HABER	SALDOS FINALES	
146.718.90	1.430.00	B-1		148.148.90	B-1
10.363.00				10.363.00	B-2
1.456.35				1.456.35	B-3
1.635.47 R				1.535.47 R	B-4
161.914.78 ✓	1.430.00 ✓			162.432.78 ✓	

H7-1

NTRAL
L

FIGURA L-3

rodríguez - moreno, s.c.

	INICIAL	INICIO	FINAL
PREPARO	MRC	13-IV-69	13-IV
REVISO	[illegible]	26-IV-69	

COMPAÑIA EL TRIUNFO, S.A.
ANALISIS SUBCUENTA HONORARIOS - GASTOS GENERALES
AUDITORIA AL 31.XII.68

30-1
1

FECHA	POLIZA	DESCRIPCION		IMPORTE
15.III.68	PD-96	Despacho r.moreno, s.c. auditoría	(1)	10,000.00
30.IV.68	PD.128	Lic. Lucio díaz. iguala por asesoría legal.	(2)	3,400.00
4.V.68	PD.132	Dr. Fernández. Análisis sobre muestras		1,600.00
6.VI.68	PD.148	Sr. Ruiz asesoría fiscal.		2,500.00
				17,500.00 ✓
				30-1

(1) Se vió acuerdo consejo admon. 6 mayo 1967
Se vió documentación de todas las partidas. se cumplía con requisitos fiscales. timbrados con el 4%

(2) Se vió el convenio con el lic. díaz donde se establece la iguala. en papeles de archivo permanente.

✓ sumas verificadas

FUENTE: auxiliar de gastos generales. legajos de pólizas correspondientes.

30-1
1

FIGURA L-4

BIBLIOTECA CENTRAL
U. A. N. L.

rodríguez-morenc, s.c.

	INICIAL	INICIO	FINAL
PREPARO	MGC	7-II-69	7-II
REVISO	J.	17-IV-69	

D-1

COMPAÑIA EL TRIUNFO, S.A.
ANALISIS DE SEGUROS PAGADOS POR ANTICIPADO
AUDITORIA AL 31.XII.68

FECHA	REFERENCIA	COMPAÑIA ASEGURADORA	NUMERO DE POLIZA	CLASE DE POLIZA	COBERTURA	ACTIVO
30.VI.68	PO.137	LA SEGURA, S.A.	36845 C	CONTRA INCENDIO	(1) 415.000.00	INVENTARIO EQUIPO
30.IX.68	PO.206	LA SEGURA, S.A.	98421 B	ROBO, DAÑOS CONTRA TERCEROS	(1) 125.000.00	AUTOM

(1) Se considera suficiente la cobertura de acuerdo con los valores registrados en libros.

✓ Se vió documentación
✓ cálculos verificados
✓ sumas verificadas

FUENTE: Auxiliar de pagos anticipados. Mayor de la compañía. Pólizas y documentación respectiva.

ASEGURADO	PERIODO QUE CUBRE	PRIMA TOTAL	PRIMA DEVENGADA	PRIMA POR DEVENGAR
D. GOINCUS, Y MUEBLES.	30.VI.68 30.VI.69	3.713.20	1.856.60	1.856.60
VILES	30.IX.68 30.IX.69	1.335.72	345.17	990.55
		5.048.92	2.201.77	2.847.15
MPORTE SEGUN COMPAÑIA		5.048.92	821.57	4.227.35
DIFERENCIAS	NT-4	—	1.379.20	1.379.20
			0	

FIGURA L-5

0-1

rodríguez-moreno, s.c.

	INICIALES	INICIO	FINAL
PREPARO	MRC	2-I-69	2-I
REVISO	[illegible]	4-IV-69	

COMPAÑIA EL TRIUNFO, S.A.
EXTRACTOS DE ACTAS - CONSEJO ADMINISTRACION
AUDITORIA AL 31-XII-68

AP-7

26-junio-1968

Se acuerda que el despacho rodríguez-moreno, s.c. realize nuevamente la auditoría en la compañía. Aceptándose los honorarios fijados por dicho despacho los cuales ascienden a $ 15.000.00 a pagar en una liquidación al 8 de mayo 1969

14 noviembre 1968

Se propuso el lanzamiento de un nuevo producto, al mercado y para ello se nombró una comision encargada para un estudio de mercado y conveniencia del lanzamiento.
Funcionará a partir de febrero de 1969.
Los sueldos asignados son:

Sr. Ramón Cruz	$ 3.000.00	mensuales
Sr. Antonio Díaz	$ 2.500.00	mensuales
Srita. Flor Luna	$ 1.500.00	mensuales.

FUENTE: Libro de actas de la compañía

AP-7

FIGURA L-6