

UNIVERSIDAD DE NUEVO LEON

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION



EL ADIESTRAMIENTO DE LOS PRINCIPIANTES  
DE UN DESPACHO DE CONTADORES PUBLICOS  
PARA LA MEJOR REALIZACION DE UNA AUDITORIA

TESIS  
QUE EN OPCION AL TITULO DE  
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

PRESENTA

SALVADOR ERNESTO GARZA VILLARREAL

MONTERREY, N. L.

OCTUBRE DE 1968

T

HF5667

G3

c.1



1080084850

José C. Caudalero A.  
Agencia de Jean la  
durante la Cometa  
Salvador F. Ganga.

LIC. Y C. P. CANDELARIO A. DE LEON RIOS

UNIVERSIDAD DE NUEVO LEON

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION



EL ADIESTRAMIENTO DE LOS PRINCIPIANTES DE  
UN DESPACHO DE CONTADORES PUBLICOS  
PARA LA MEJOR REALIZACION DE UNA AUDITORIA

T E S I S

QUE EN OPCION AL TITULO DE  
CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

PRESENTA

SALVADOR ERNESTO GARZA VILLARREAL

MONTERREY, N. L.

OCTUBRE DE 1968.

T  
HF 5667  
93



A MIS PADRES

Sr. Salvador Garza Garza

Sra. Ma. del Carmen V. e Garza

A quienes todo debo y que con sus  
sabios consejos me supieron orientar  
en todo momento.

A MIS HERMANOS

Hortencia

Juan Guillermo

Rosa del Carmen

Gilberto

CON CARINIO

A MIS TIOS

Sr. José Guadalupe Villarreal A.

Sra. Amalia P. de Villarreal

Con profundo agradecimiento.

A MI NOVIA

Srita. Bertha Gloria Alanís L.

Con Cariño

## A MI ESCUELA Y MAESTROS

Por los conocimientos recibidos  
durante el transcurso de la  
carrera.

## AL HONORABLE JURADO

C.P. Héctor Sepúlveda García	Presidente
C.P. Alfonso Rodríguez Martínez	Primer Vocal
C.P. Rodolfo Garza Treviño	Segundo Vocal
Lic. Juan A. Franco Badillo	Tercer Vocal
C.P. Roberto Diez García	Secretario
C.P. Ramiro Soberón Pérez	Suplente
Lic. Mario López Ramírez	Suplente

## PROLOGO

En los últimos años, nuestro país ha experimentado un gran desarrollo en el terreno económico, dado el crecimiento cada vez más fuerte de la industria, la banca y el comercio, por lo que las operaciones que estos últimos realizan se vuelven cada vez más complejas y por consecuencia requieren de un control mas estricto, tanto por ellas mismas, como por parte del Estado representado por el Fisco.

En virtud de lo anterior unos y otros se han visto en la necesidad de contar con técnicos en estas materias, siendo los Contadores Públicos, quienes han respondido a esas necesidades en forma altamente favorable para sus soluciones.

Con tal motivo se ha creado entre los hombres de empresa, un ambiente de confianza hacia el Contador Público, lo que ha dado como consecuencia un aumento considerable en la demanda de sus servicios profesionales.

Para seguir respondiendo a dicha confianza, el Contador Público necesita contar a su vez con los servicios de personal responsable y consecuentemente capacitado y entrenado, con el cual se pueda dar cada vez mejor y mas adecuado servicio profesional.

Para lograr lo anterior, es necesario que el Contador Público cuente con un buen plan de adiestramiento para su personal, el cual se compone por lo general de estudiantes de esta carrera, quienes necesitan el entrenamiento técnico y la experiencia práctica que les servirán de base en su formación profesional.

Mi estudio versará sobre el entrenamiento que se les debe proporcionar a los principiantes de auditores, dentro de un despacho que presta sus servicios profesionales en forma independiente.

No es la intención con este estudio, implantar o establecer un programa de entrenamiento de observancia uniforme e inflexible, ya que sería imposible abarcar la forma de operación de todos los despachos existentes. Sin embargo he querido contribuir en forma mínima, mediante la explicación de las bases y etapas fundamentales en el entrenamiento de los principiantes de auditoría.

Deseo por último expresar mi mas sincero agradecimiento a todas aquellas personas que directa o indirectamente me proporcionaron su colaboración para el mejor desarrollo de este trabajo y en especial al Despacho "Elizondo, Leal Tijerina y Asociados, S.C." por las facilida-

des que me brindaron y a los Sres. C.P. Juventino Elizondo Mendoza y C.P. Luis Martínez Cortez, por su acertado y -- desinteresado asesoramiento técnico. \*

Al honorable Jurado su mas completa benevolencia al - juzgar la calidad de este trabajo.

Salvador E. Garza Villarreal.

# INDICE

	PAGINA	
PROLOGO	I	
CAPITULO		
I	INTRODUCCION	
1.-	Fundamentos básicos del adiestramiento	1
2.-	Fases o Etapas en que se debe impartir el adiestramiento a los principiantes.	3
2.1.-	Adiestramiento previo o estudio individual.	6
2.2.-	Adiestramiento en el trabajo.	9
2.3.-	Organización de Seminarios o discusiones en grupo.	11
II	ADIESTRAMIENTO PREVIO	
1.-	Normas de Auditoría.	13
2.-	1.1.- Normas Personales.	14
1.2.-	Normas relativas a la ejecución del trabajo.	14
1.3.-	Normas relativas a la información y dictamen.	24
2.-	Técnicas y Procedimientos.	25
2.1.-	Técnicas.	25
2.2.-	Procedimientos.	34
2.2.1.-	Concepto.	34
2.2.2.-	Extensión y alcance de los procedimientos de -	

CAPITULO	PAGINA
auditoría.	34
2.2.3.- Oportunidad de los <u>proce</u> dimientos de auditoría.	36
3.- Papeles de trabajo.	36
3.1.- Requisitos generales de los <u>pape</u> les de trabajo.	38
3.2.- Propósito de los papeles de <u>tra</u> bajo.	40
3.3.- Reglas para su preparación.	42
3.4.- Tipos de Cédulas.	44
3.5.- Cédulas especiales.	47
3.6.- Archivo de los papeles de tra- bajo.	48
3.6.1.- Archivo permanente.	49
3.6.2.- Archivo circulante.	52
3.6.3.- Archivo muerto.	53
4.- Sistemas de Orden y Referencia.	53
4.1.- Indices.	54
4.1.1.- Sistema numérico.	56
4.1.2.- Sistema alfabético.	56
4.1.3.- Sistema alfabético nu- mérico.	57
4.2.- Marcas de Auditoría.	61
 III	
ADIESTRAMIENTO PARA LA REVISION DEL ACTIVO.	
1.- Caja y Bancos.	65

## CAPITULO

## PAGINA

1.1.- Control interno cuestionario básico.	65
1.2.- Objetivos de la auditoría.	67
1.3.- Procedimientos.	68
2.- Cuentas por cobrar.	71
2.1.- Control interno cuestionario básico.	72
2.2.- Objetivos de la auditoría.	74
2.3.- Procedimientos.	75
3.- Inventarios.	79
3.1.- Control interno cuestionario básico.	79
3.2.- Objetivos de la auditoría.	82
3.3.- Procedimientos.	84
4.- Activo Fijo.	85
4.1.- Control interno cuestionario básico.	86
4.2.- Objetivos de la auditoría.	87
4.3.- Procedimientos.	88
5.- Otros Activos.	89
5.1.- Control interno cuestionario básico.	90
5.2.- Objetivos de la auditoría.	90
5.3.- Procedimientos.	91

## CAPITULO

## PAGINA

IV	ADIESTRAMIENTO PARA LA REVISION DE PASIVO Y CAPITAL.	
	1.- Pasivo a Corto Plazo.	93
	1.1.- Control interno cuestionario básico.	93
	1.2.- Objetivos de la auditoría.	95
	1.3.- Procedimientos.	96
	2.- Pasivo a Largo Plazo.	98
	2.1.- Control interno cuestionario básico.	98
	2.2.- Objetivos de la auditoría.	99
	2.3.- Procedimientos.	99
	3.- Capital Contable.	100
	3.1.- Control interno cuestionario básico.	101
	3.2.- Objetivos de la auditoría.	102
	3.3.- Procedimientos.	103
V	ADIESTRAMIENTO PARA LA REVISION DE RESULTADOS.	
	1.- Ingresos.	105
	1.1.- Control interno cuestionario básico.	105
	1.2.- Objetivos de la auditoría.	107
	1.3.- Procedimientos.	108
	2.- Costo de Ventas.	109

CAPITULO	PAGINA
2.1.- Control interno cuestionario básico.	110
2.2.- Objetivos de la auditoría.	112
2.3.- Procedimientos.	112
3.- Gastos de Operación.	113
3.1.- Control interno cuestionario básico.	113
3.2.- Objetivos de la auditoría.	115
3.3.- Procedimientos.	115
VI ORGANIZACION DE SEMINARIOS O DISCUSIO- NES EN GRUPO.	
1.- Concepto.	118
2.- Objetivos.	119
3.- Organización de los seminarios.	121
CONCLUSIONES	126
BIBLIOGRAFIA	129
INDICE DE EJEMPLOS Y FORMAS	
Ejemplo No. 1	131
Ejemplo No. 2	132
Ejemplo No. 3	138

CAPITULO I

INTRODUCCION

1.- FUNDAMENTOS BASICOS DEL ADIESTRAMIENTO.

El Contador Público que actúa en forma independiente debe contar con personal capacitado ya que "Las normas de auditoría generalmente aceptadas" exigen a todos los Contadores Públicos y en especial a los que trabajan en forma independiente, ciertos requisitos mínimos en la planeación y ejecución de los trabajos que desarrollan, estas normas y el interés en rendir un trabajo de calidad, han hecho necesario el entrenamiento del personal dedicado a estos trabajos.

"En el Boletín No. 3 de la Comisión de Procedimiento de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, se define la primera norma relativa a la Ejecución del Trabajo de la siguiente manera:

El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, éstos deben ser supervisados de manera apropiada.

En otra parte del mismo Boletín en los comentarios a esta norma nos dicen:

No es posible, ni sería conveniente que la totalidad del Trabajo de Auditoría sea realizado personalmente por -

el propio auditor" (1).

La primera de las normas personales con que todo Contador Público independiente debe cumplir es la de "Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional" y menciona que éstas se refieren a la adquisición de los conocimientos, habilidades y madurez de juicio que son necesarios para el desempeño de su trabajo. Estas cualidades se obtienen tanto a través de haber cumplido con los requisitos escolares de una institución reconocida de la cual se obtuvo el título así como al de la experiencia obtenida preferiblemente bajo la dirección de un auditor experimentado, o sea que necesariamente para cumplir con esta primera norma personal, debió ser adiestrado y preparado por otro profesionalista y lógicamente fue un principiante que necesitaba ser entrenado para, en un futuro poder cumplir con esa norma al actuar como un profesionalista independiente.

Actualmente y haciéndose eco de la importancia que reviste el adiestramiento previo de personal en nuestra profesión, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., tiene en funcionamiento cursos para supervisores, auditores con cierta experiencia y principiantes, a través de la

---

(1) Boletín Técnico No. 8. Instituto de Contadores Públicos de N.L.- Entrenamiento de personal en los despachos de contadores públicos. Enrique Alvarez Tostado, C.P., Pág. 9, Sept. Oct. 1964.

Comisión de Adiestramiento Profesional, creada por dicho - organismo en Octubre de 1965 con el objeto de preparar y - dar clases para el mejoramiento profesional.

"No debemos olvidar que las normas de auditoría generalmente aceptadas, son requisitos mínimos de calidad relacionada con la personalidad del auditor y el trabajo que - desempeña y que es obligación de todos los Contadores Públicos inculcar estos requisitos mínimos en las nuevas generaciones. Si el beneficio que recibe la propia firma o el ayudante es mucho, todavía será mayor para la profesión de la Contaduría Pública, que crecerá sobre bases firmes - en la misma medida en que los hombres que la integran tengan la calidad profesional y moral necesaria." (2)

## 2.- FASES O ETAPAS EN QUE SE DEBE IMPARTIR EL ADIESTRAMIENTO A LOS PRINCIPIANTES.

El Contador o firma de Contadores Públicos al igual - que cualquier empresa industrial o de servicios, generalmente seleccionan al personal que va a ocupar para realizar los servicios que prestan a su clientela. Es por supuesto lógico, que un principiante que se inicia en un despacho tuvo que haber pasado satisfactoriamente las pruebas

---

(2) PRECIADO Guillermo, C.P. El Problema del Personal en un Despacho de Contadores Públicos. Finanzas y Contabilidad. Vol. XXVIII No. 1., Pág. No. 29.

de selección a que fue sometido, tanto de conocimientos --  
teóricos como de habilidad mental, con que cuenta la firma  
a la cual ingresó.

Una vez empleado por la firma de contadores, el prin-  
cipiante queda sujeto a que se le imparta el adiestramien-  
to necesario para poder comenzar a realizar los trabajos -  
que se le asignen.

El adiestramiento tiene para el principiante dos obje-  
tivos primordiales: poder prepararse para realizar efi-  
cientemente el trabajo que se le encomiende y adquirir la  
capacidad y entrenamiento técnico que le sirva de prepara-  
ción en el ejercicio futuro de la profesión.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C.,  
en su libro "Deberes de los Contadores Junior y Senior"  
señala tres etapas o fases del adiestramiento de la si----  
guiente manera:

- 1.- Estudio Individual.
- 2.- Adiestramiento en el lugar del trabajo.
- 3.- Clases formales en horas libres.

"En el Capítulo 9 del Manual del Contador Sobre Selec-  
ción y Entrenamiento del Personal nos hablan de tres for--  
mas de adiestrar al personal:

- 1).- Entrenamiento en el propio trabajo.
- 2).- Clases organizadas o Discusiones en Grupo, y
- 3).- Estudio individual". (3)

El C. P. Alfonso Ferreira León, opina lo siguiente:

"Este adiestramiento puede revestir dos formas: (a) Adiestramiento en el despacho del auditor y (b) adiestramiento durante el curso de los trabajos de auditoría." (4)

Las dos últimas citas nos dan una idea clara de que el adiestramiento se puede impartir en cualquiera de las formas antes mencionadas, considerando que cada una de ellas en lo individual bastan para entrenar a un principiante.

En nuestra opinión el adiestramiento no se debe impartir apegándose solamente a cualquiera de las formas descritas, sino que, como se muestra en la primera cita, forma un todo dividido en tres fases, que deberán aplicarse consecutivamente según el grado de avance práctico que vaya adquiriendo el principiante.

- 
- (3) "Entrenamiento de Personal en los Despachos de Contadores Públicos", Boletín Técnico No. 8, Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, A. C., Sept. Oct. 1964, Pág. 11.
  - (4) FERREIRA Alfonso. "Adiestramiento de los Ayudantes de Contador Público". Crédito. Enero 1961, Pág. 12.

Las fases o etapas en las que dividiremos el adiestramiento son las siguientes:

- 1.- Adiestramiento previo o estudio individual.
- 2.- Adiestramiento en el trabajo.
- 3.- Organización de Seminarios o Discusiones en grupo.

2.1.- Adiestramiento previo o estudio individual.

El adiestramiento previo debe ser impartido en el despacho y será necesario que el principiante lo haya asimilado suficientemente para poder realizar bajo la dirección - de un supervisor o auditor experimentado cualquier trabajo de auditoría. Esta etapa debe constar de lo siguiente:

- 1.- Estudio de teoría contable y de auditoría.
- 2.- Estudio de papeles de trabajo.
- 3.- Prácticas en el manejo de equipo de oficina.
- 4.- Resolución de problemas prácticos.

### Estudio de teoría contable y de auditoría.

Es conveniente que el despacho cuente con una biblioteca en la que existan libros de texto de los principales autores tanto de contabilidad, auditoría, etc., suscripciones de revistas técnicas importantes, publicaciones del Instituto Mexicano de Contadores Públicos y del Instituto o Colegio al cual pertenece, etc., con el fin de que a juicio del Contador Público y teniendo como base el resultado de las pruebas teóricas de selección, indique al principiante los libros o artículos de revistas que debe estudiar para afianzar mas sus conocimientos teóricos o capacitarse en aquellos en los que considere faltos dados los resultados de el examen al que fue sometido.

### Estudio de los papeles de trabajo.

El estudio de los papeles de trabajo consiste en proporcionar al principiante el archivo muerto de papeles de trabajo de una empresa auditada con el fin de que los estudie teniendo como objetivos principales los siguientes:

- 1.- Conocer los requisitos esenciales de los papeles de trabajo.
- 2.- Estudiar los tipos de cédulas que existen.
- 3.- Familiarizarse con las cédulas para poder planearlas con los datos necesarios para registrar las

pruebas de los procedimientos aplicados y los resultados de las mismas.

- 4.- Conocer los sistemas de orden y referencia o sean índices y marcas usadas.
- 5.- Poder formular fácilmente cédulas de trabajo y archivarlas correctamente.

Esta fase del adiestramiento previo facilita posteriormente el trabajo diario.

Prácticas en el manejo de equipo de oficina.

Para llevar a cabo su trabajo diario, el principiante deberá, necesariamente, familiarizarse con el equipo de oficina existente, que comprende sumadoras, calculadoras, --- etc., ya que de su correcto manejo depende en parte la eficiencia y rapidez de su trabajo.

Resolución de problemas prácticos.

Una vez que el principiante ha pasado las tres fases anteriores deberán presentarle uno o varios problemas prácticos para su resolución. La Comisión de Adiestramiento Profesional del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A. C., tiene a disposición de todos los contadores un problema práctico para el adiestramiento de principiantes sin experiencia, por lo que creemos conveniente para facilitar la labor en los despachos, que se cuente con suficientes -

ejemplares de dichos problemas para que sean resueltos por los principiantes.

Con los resultados de la resolución del problema práctico, el Contador Público deberá de formarse un juicio acerca de la preparación del principiante y de ello dependerá decidir si está o no capacitado para empezar a desempeñar trabajos de auditoría.

En el segundo capítulo expondremos los puntos elementales del adiestramiento previo a que se debe someter al principiante.

## 2.2.- Adiestramiento en el trabajo.

En esta fase del adiestramiento el principiante deberá quedar bajo la dirección de un supervisor, el cual primeramente lo orientará sobre la empresa que van a auditar, clase de trabajo a realizar, o sea el tipo de auditoría que se va a practicar. Respecto al cliente, deberá de darle a conocer las operaciones que realiza, departamentos que lo integran, debiendo realizar juntos una visita a la empresa, presentandolo a su vez con el personal con el que va a tener relación en el trabajo que se le va a encomendar.

Con respecto al trabajo, el supervisor minuciosamente,

deberá proporcionarle lo siguiente: Tiempo que necesitará para la terminación del mismo, material suficiente que deberá de usar, tales como blocks de auditoría, hojas tabulares, lápiz, colores, borrador, reglas, una relación de índices y marcas usadas por el despacho y el programa de trabajo detallado sobre la revisión de las cuentas que se le va a encomendar.

"Probablemente el adiestramiento mas efectivo es el que reciben los ayudantes al trabajar bajo las órdenes de un auditor experimentado durante el curso del trabajo de auditoría, debido a que es la manera más práctica y directa de recibir el aprendizaje" (5).

"Probablemente el mejor y mas intangible adiestramiento que pueda recibir el junior es aquel que adquiere durante el trabajo en las auditorías. Las instrucciones de sus supervisores de cómo hacer ciertas pruebas; la crítica de su trabajo cuando lo entrega; la experiencia cuando labora con los libros y documentos de negocio de los clientes; todo contribuye para hacer en forma más eficiente su próximo trabajo, y para que necesite por lo tanto menos supervisión" (6).

---

(5) Crédito. Adiestramiento de los ayudantes del Contador Público. Enero 1961, Pág. 12. Alfonso Ferreira L. C.P.

(6) I.M.C.P. Deberes de los Contadores junior y senior. — Pág. 59.

Es tan importante esta fase del adiestramiento que en ocasiones se le considera como entrenamiento único para -- los principiantes sin considerar las otras etapas.

Otro punto muy importante en esta etapa es el hecho - de que el supervisor debe sugerirle al principiante que le consulte sus dudas o problemas que se encuentre en el transcurso del trabajo y en caso de que su supervisor no se encuentre en la empresa el principiante deberá de formular un memorándum sobre cualquier problema 'que se le presente para comentarlo posteriormente con el supervisor a fin de darle una resolución correcta y que al mismo tiempo vaya - normando su criterio.

En los capítulos del tercero al quinto presentaremos los puntos principales de control interno, objetivos y procedimientos a aplicar en la revisión de los diferentes grupos del Balance General y del Estado de Pérdidas y Ganancias.

### 2.3.- Organización de Seminarios o Discusiones en grupo.

Mediante la organización de Seminarios o discusiones en grupo, tanto de temas generales de la profesión, aspectos fiscales y políticos de criterios a seguir por el despacho, el principiante tiene la oportunidad de presentar -

ante el contador público, su supervisor y demás compañeros su opinión sobre los problemas tratados en esas reuniones, lo cual le permite, tanto conocer la opinión de los demás como el criterio que sustente el despacho y así mismo -- afianzará su criterio sobre estos aspectos de la profesión.

Estos conocimientos juntos en la experiencia práctica adquirida, tendrán como resultado la madurez de su criterio en su futura actuación profesional.

En el capítulo sexto expondremos los principales puntos sobre los objetivos y la organización de seminarios.

## CAPITULO II

### ADIESTRAMIENTO PREVIO

En el desarrollo de este capítulo trataremos de explicar las bases fundamentales de la primera etapa para el -- adiestramiento del principiante, que comprende la teoría -- sobre la aplicación de las normas y procedimientos de auditoría, estudio de todo lo relativo a papeles de trabajo y manejo de equipo de oficina.

#### 1.- NORMAS DE AUDITORIA.

La actuación del Contador Público en forma independiente está sujeta a los principios fundamentales de la profesión que se les designa con el nombre de "Normas de Auditoría generalmente aceptadas", las cuales son definidas por el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. Su libro "Normas y Procedimientos de Auditoría", como sigue:

"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" (7).

---

(7) Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., Pág. - 26.

Como se notará en la definición antes descrita, las normas de auditoría son los principios fundamentales, los cuales debe respetar y cumplir el auditor para emitir su dictamen, pero es necesario que todo el personal que labora con él en la realización de un trabajo de auditoría conozca dichas normas, ya que por la naturaleza de las mismas, no solo el Contador Público debe cumplir con ellas, sino que debe vigilar que sus colaboradores también estén preparados para cumplirlas.

Para mayor comprensión de las normas de auditoría anteriormente mencionadas, se presenta el cuadro esquemático que las agrupa (Ver cuadro página 15 ).

#### 1.1.- Normas personales.

Las normas personales son las que se refieren a las cualidades que debe tener el Contador Público para poder ejecutar profesionalmente un trabajo de auditoría, algunas de ellas deberá tenerlas preadquiridas y que deberá así mismo mantenerlas en el desarrollo de su actuación profesional.

#### 1.2.- Normas relativas a la ejecución del trabajo.

Como nuestro estudio se basa principalmente en el entrenamiento previo para la ejecución de trabajos por parte

N  
O  
R  
M  
A  
S  
  
D  
E  
  
A  
U  
D  
I  
T  
O  
R  
I  
A

PERSONALES

- a) Entrenamiento Técnico y capacidad profesional.
- b) Cuidado y diligencia profesional.
- c) Independencia mental.

RELATIVAS A  
LA EJECUCION  
DEL TRABAJO

- a) Planeación y supervisión.
- b) Estudio y evaluación del control interno.
- c) Obtención de evidencia suficiente y competente.

RELATIVAS A  
LA INFORMACION  
Y DICTAMEN

- a) Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.
- b) Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Consistencia en los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- d) Suficiencia de las declaraciones informativas.
- e) Salvedades.
- f) Negación de opinión.

de los principiantes, estas normas de auditoría, serán tratadas con bastante amplitud, ya que están íntimamente ligadas con los ayudantes del Contador Público por contener los requisitos necesarios para obtener un mejor trabajo y una más oportuna aplicación de las técnicas y procedimientos que proporcionan la información base para la emisión de la opinión pública.

### Planeación y Supervisión

El Contador Público deberá elaborar adecuadamente y previo conocimiento de los antecedentes particulares de cada auditoría, un plan de trabajo que deberá sujetarse. Dicho plan comprenderá los procedimientos de auditoría que va a emplear, la extensión y oportunidad que deberá dársele a dichas pruebas, cuales serán los papeles de trabajo en que van a quedar asentados los resultados de su revisión, así como qué personal y de qué calidad se asignará para desempeñar dicho trabajo.

Los datos necesarios para planear adecuadamente un trabajo de auditoría son obtenidos de muy diversas maneras y de acuerdo con las condiciones particulares de cada empresa examinada, las que más frecuentemente se utilizan son las siguientes:

Entrevistas previas con el cliente. Inspección de —

las instalaciones y observación de las operaciones. Investigación o indagación con directores y funcionarios. Inspección de documentos. Examen y análisis de estados financieros. Auditorías anteriores. Estudio y evaluación del sistema de control interno, etc.

Es importante para la planeación conocer los antecedentes específicos de la empresa los cuales mencionaremos a continuación:

El objetivo, condiciones y limitaciones del trabajo - que va a realizar. Los objetivos particulares de cada fase del trabajo de auditoría. Las características operativas, jurídicas y el control interno existente en la empresa cuyos estados financieros se examinan, etc.

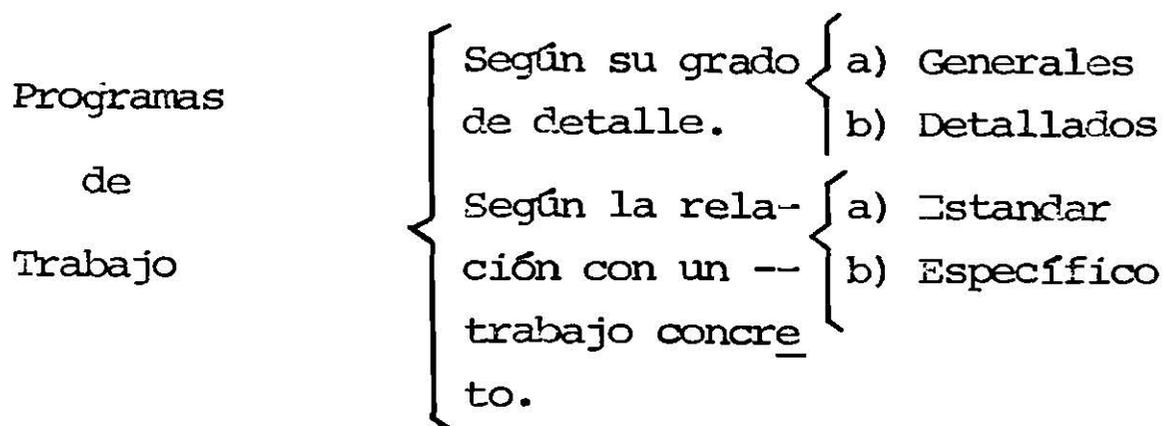
De la oportunidad con que se planee un trabajo de auditoría depende el éxito y la buena realización del mismo.

Como resultado de la planeación, se tendrá definido - el objetivo a perseguir y por consecuencia se podrá formular "a) el programa de trabajo en sentido estricto, b) el proyecto de papeles de trabajo, y c) el programa de adscripción de personal al trabajo a realizarse" (8).

"En el sentido estricto el programa de trabajo es un  
(8) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P. Pág.68.

enunciado, lógicamente ordenado y calificado, de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les han de dar y la oportunidad en que se han de -- aplicar" (9).

Algunas de las diversas clasificaciones de programas de trabajo se presentan en el cuadro siguiente, las cuales analizaremos brevemente.



Son programas de trabajo generales "Aquellos que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso y son; generalmente, destinados al uso -- de los jefes de auditoría" (10).

"Los programas detallados son aquellos en los cuales se describe, con mayor o menor minuciosidad, la forma práct

(9) Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., Pág. 68.

(10) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P., Págs. 68-69.

tica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría y se destinan, generalmente, al uso de los ayudantes" (11).

"Son programas de auditoría estandar aquellos en que enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideren aplicables a un número considerable de empresas o a todas las que forman la clientela del despacho" (12).

"Son programas específicos aquellos que se preparan y formulan concretamente para cada situación particular" (13).

Quedará a criterio y según las necesidades de cada despacho de contadores públicos adoptar programas de trabajo estandar o específico o una combinación de ambos, pero deberá de contar con programas detallados para sus ayudantes.

Los programas detallados con los que cuenta el despacho para la revisión de cada grupo de cuentas del Balance y del Estado de Pérdidas y Ganancias, es una de las bases fundamentales del adiestramiento previo que deberá de recibir todo principiante, antes de emprender cualquier traba-

---

(11), (12) y (13) Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., Págs. 68-69.

jo, quien deberá estudiar dichos programas, ya que posteriormente le servirán de guía para efectuar la revisión que le asigne. Es conveniente que los programas de trabajo estén diseñados en forma tal que el principiante pueda poner anotaciones y observaciones sobre los puntos que minuciosamente le han sido planeados y poder determinar cuales son los que ha desarrollado; datos que utiliza el supervisor para conocer el grado de avance y los problemas que se han presentado en la revisión, así también constituye una evidencia mas de las pruebas que efectúa en su trabajo y del cumplimiento de las normas de planeación y supervisión. (Ver ejemplo 1).

#### Estudio y Evaluación del Control Interno.

Otras de las normas de auditoría con las que el Contador Público debe cumplir plenamente para emitir su dictamen sobre estados financieros es la del estudio y evaluación del control interno, la cual le sirve para determinar el grado de control existente y por consecuencia la extensión que va a dar a los procedimientos de auditoría y la oportunidad con que deberá aplicar los mismos. Para estudiar el control interno existente en la empresa el Contador Público se verá precisado a tener entrevistas con su cliente quien le expondrá la razón por la cual ha solicitado su trabajo y le enterará de los problemas que se presentan en la empresa. Posteriormente visitará el lugar donde

está ubicado el negocio para conocer las condiciones de -- trabajo, el personal que en él labora, las políticas de la dirección, así como su aplicación, etc.

Para la evaluación del control interno, los métodos -- que mas comunmente son usados por los contadores públicos son los siguientes:

Métodos de Eva- luación del Con- trol interno.	{	1.- De Cuestionarios.
		2.- Descriptivo o de Memoranda.
		3.- Gráfico.

#### Método de Cuestionarios.

Este método adopta los cuestionarios de control inter- no y contiene generalmente las bases necesarias que debe -- tener una buena administración que es la encargada y direc- tamente responsable del adecuado funcionamiento de la em- -- presa, estan integradas por una serie de preguntas a con- -- testar con un SI, un NO o un NO aplicable.

La integración de los cuestionarios de control inter- no puede ser en forma estandar adaptables a cualquier em- -- presa, o bien desarrollarse sobre la marcha de la investi- gación y pueden tener una sección especial donde se deter- mine si son compatibles todas las funciones asignadas al --

personal.

#### Método Descriptivo o de Memoranda.

Consiste en la explicación detallada de los principales aspectos de la administración sobre la marcha de la investigación clasificándolos en relación a sus principales departamentos, operaciones, elementos, procedimientos o prácticas establecidas, etc.

#### Método Gráfico.

Este método trata de indicar objetivamente las principales actividades de la empresa, su organización, su interdependencia, etc., por medio de los esquemas de diagramas o gráficas proporcionadas por la empresa o preparadas por el auditor sobre la marcha de investigación.

A criterio del Contador Público podrá usar cualquiera de los tres métodos o una combinación de ellos, los cuales formarán parte de los papeles de trabajo dentro del archivo o expediente permanente. Subsecuentemente la primera evaluación deberá de actualizar los datos, ya que cualquier modificación dentro del control interno amerita la atención del auditor, pues estas podrían referirse a mejoras propuestas por él mismo o a descuidos de la dirección o de las personas encargadas del cumplimiento de las dispo-

siciones aplicables a la compañía.

Obtención de evidencia suficiente y competente.

La última de las normas de auditoría, relativas a la ejecución del trabajo, tiene su objetivo en la obtención de evidencia suficiente y competente, que fundamenta la opinión del Contador Público sobre los estados financieros.

En los papeles de trabajo se registran tanto el alcance de los procedimientos de auditoría aplicados como su oportunidad y resultados, que originan la obtención de la evidencia antes mencionada.

El estudio crítico de los papeles de trabajo en cuanto a los hechos sobre operaciones registradas deberá darle la certeza moral y fundamento necesario para formarse un criterio sobre la situación de la empresa y emitir su dictamen correspondiente.

Los criterios fundamentales para la ejecución de su trabajo de auditoría y emisión de su opinión mediante el dictamen, deberán ser el de importancia relativa y el de riesgo probable.

"una partida tiene importancia relativa cuando un cambio en ella, en su presentación, en su valuación, en su --

descripción o en cualquiera de sus elementos pudiera modificar la decisión de un lector informado sobre los estados financieros" (14).

Riesgo probable, es el riesgo relativo de error que corre el Contador Público en cada uno de los grupos sometidos a su examen.

Los papeles de trabajo constituyen la evidencia de la labor del auditor y estos son formulados por sus ayudantes dado que son los que directamente intervienen en el trabajo previamente planeado por él y bajo su supervisión, en puntos subsecuentes expondremos las bases para la formulación de los papeles de trabajo, las cuales deberán ser conocidas por los ayudantes principiantes y que será otra de las etapas del adiestramiento previo al que deberán ser sometidos.

### 1.3.- Normas relativas a la información y dictamen.

Por último las normas relativas a la información y dictamen son los requisitos mínimos que deberá de cumplir el Contador Público dada la importancia que el informe o el dictamen tienen para el propio auditor, para su cliente

---

(14) Normas y Procedimientos de Auditoría, I.M.C.P., Pág. 40.

y para los interesados que van a depositar la confianza en los resultados determinados en su examen en el cual funda su opinión.

## 2.- TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS.

### 2.1.- Técnicas.

El Contador Público independiente, necesita elementos de investigación para realizar pruebas y obtener información convincente para cerciorarse de la autenticidad de los estados financieros sobre los que ha de opinar. Dichos métodos se denominan técnicas de auditoría y son definidos como:

"Los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión" (15).

Para su mejor estudio presentaremos las técnicas de auditoría en el siguiente esquema.

---

(15) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P. Págs. 8-9.

T E C N I C A S	D E A	A U D I T O R I A	{ 1.- Estudio General 2.- Análisis 3.- Inspección 4.- Confirmación 5.- Investigación 6.- Declaraciones o Certificaciones 7.- Observación 8.- Cálculo         }	{ a) de saldo b) de movimientos         }
--------------------------------------	-------------	---	--	---

### Estudio General.

"Consiste en la apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos y de las partes importantes, significativas o extraordinarias de ellos que pueden requerir atención especial" (16).

Esta técnica es comúnmente aplicada con anterioridad a todas las demás y sirve a veces de orientación a ellas y debe ser aplicada por el Contador Público o sus ayudantes siempre que estos tengan una madurez de criterio que aseguren un juicio correcto sobre el aspecto general de la empresa.

La aplicación de esta técnica puede ser formal o in-

---

(16) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P. Págs. 8-9.

formal. Es informal cuando se hace la aplicación mediante la lectura de los estados financieros, cuentas, o documentos y su aplicación es formal cuando se aplican recursos técnicos en los que en cualquier momento pueda comprobarse la aplicación de esta técnica, como la preparación de esta dos financieros comparativos, etc.

### Análisis.

"El análisis consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas" (17).

La aplicación del análisis de acuerdo con las distintas cuentas de los estados financieros pueden ser:

- 1) Análisis de saldos.
- 2) Análisis de movimientos.

Para efecto de comprender uno y otro tipo de análisis, haremos una breve explicación de los tres tipos de cuentas de acuerdo con sus movimientos.

---

(17) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P., Pág. 9.

Cuentas en que los cargos y créditos se identifican - específicamente y se cancelan total o parcialmente unos a otros. Por ejemplo la cuenta de documentos por cobrar, en donde podemos identificar plenamente qué documento se está cancelando en cada pago. En este caso el saldo de la cuenta representa un neto identificable. Es aquí en donde opera el análisis de saldo, que nos sirve para presentar que partidas están pendientes de compensarse dentro de la misma y cuya suma algebraica es igual al saldo de la misma.

Cuentas de cargos y créditos no identificables entre si. Ejemplo de estas es el caso de clientes en cuenta corriente, en donde los cargos y créditos no fueron compensablables y que no pudieron relacionarse de una manera segura - de los movimientos deudores contra los acreedores, o sea - que se puede identificar separadamente los cargos y los créditos pero no son identificables entre sí. El saldo es solo una diferencia aritmética entre cargos y créditos.

Cuentas de movimientos acumulativos de una misma naturaleza. El ejemplo más claro lo tenemos en las cuentas de resultados, en las que el saldo es una acumulación de movimientos de un mismo tipo ya sea de debe o de haber.

En estas dos ultimas cuentas, no se puede aplicar el análisis de saldo, porque no hay un neto identificable, -- por lo que si se quieren analizar este tipo de cuentas te-

remos que incluir el análisis de todos los movimientos. - Así dicho análisis nos sirve para precisar conceptos genéricos de cargo y crédito en las cuentas. Se aplica fundamentalmente para conocer qué se registran en la cuenta.

### Inspección.

"Se puede definir por consiguiente como el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto -- de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de la autenticidad de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros" (18).

La inspección consiste en cerciorarse por sí mismo de la existencia o las características de los elementos sujetos a un examen de auditoría. En general los elementos -- que pueden quedar sujetos a dicha inspección son:

- 1) Efectivo
- 2) Títulos de Crédito
- 3) Documentos contabilizadores
- 4) Documentos comprobatorios
- 5) Contratos, Actas, etc.
- 6) Bienes materiales.

---

(18) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P., Pág. 11.

Cabe hacer la distinción entre documentos contabilizadores y documentos comprobatorios.

Los primeros son comprobantes internos que sirven a la empresa para hacer la afectación de cargos y créditos tales como pólizas, volantes cuentas por cobrar, cuentas por pagar, copias de cheques, etc. Siendo en cambio los documentos comprobatorios los comprobantes externos que muestran la existencia y las condiciones de las operaciones registradas, tales como facturas, notas, etc.

#### Confirmación.

"La técnica llamada confirmación consiste en cerciorarse de la autenticidad de activos, operaciones, etc., mediante el dicho, generalmente por escrito, de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y, por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella" (19).

Para que la técnica de confirmación sea efectiva se necesita que el confirmante, o sea la persona que nos va a informar, llene ciertos requisitos que por regla general, son:

---

(19) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P., Pág. 11.

- 1) Que tenga independencia de la empresa auditada.
- 2) Que conozca los datos.
- 3) Que tengamos cierta seguridad que nos va a informar.
- 4) Que lo vaya a hacer verazmente.

La confirmación puede ser directa o indirecta. La directa es cuando se suministran al confirmante los datos proporcionados por la empresa con el fin de que los verifique contra su registro. Esta a su vez se divide en Positiva y Negativa. Es positiva cuando se le pide al confirmante que conteste esté o no de acuerdo con los datos proporcionados y es Negativa cuando se le pide que conteste solo en el caso de estar inconforme con dichos datos. Es indirecta cuando no se le proporciona ningún dato al confirmante y se le pide que nos mande los datos asentados en sus registros con el fin de poder confrontarlos posteriormente con los datos de la empresa.

#### Ejemplo de Confirmaciones.

Directa Positiva.- Es utilizada para la confirmación de cuentas por cobrar.

Directa Negativa.- Es el tipo de confirmación en la práctica solo es usada por los bancos para con sus clientes.

Indirecta.- Se usa para confirmar saldos de Bancos y pasivo.

### Investigación.

Es el recurso de auditoría por medio del cual se obtiene información de parte de empleados y funcionarios de la empresa a la cual se está auditando.

La investigación puede ser formal e informal. La investigación formal es aquella que se realiza por entrevistas previamente concertadas para el efecto y con la ayuda de instrumentos específicos como cuestionarios, dictados, análisis, etc. Es informal cuando se realiza en el transcurso de la auditoría sin una determinación específica del lugar, tema, forma, etc., o incluso en circunstancias accidentales.

### Declaraciones o Certificaciones.

Consiste en formalizar las investigaciones hechas por el auditor mediante el manifiesto por escrito y autenticado con la firma de los interesados del resultado de dicha investigación.

O sea que conste por escrito y con la firma de la persona o personas que proporcionaron los datos, es resultado

de la investigación realizada.

Esta técnica se puede aplicar de dos maneras:

- 1) Que el auditor formule un acta, memorándum o resumen de la investigación y que el informante lo firme de conformidad.
- 2) Que el informante dirija al auditor una carta firmada por él, proporcionándole la información requerida.

Observación.

Consiste en que el auditor personalmente se cerciore de la manera como se realizan las operaciones o procesos de la empresa y la forma como el personal de la misma los realiza. Un ejemplo claro son los inventarios en los cuales el auditor observa su preparación y toma física de los mismos para determinar si fué satisfactorio el procedimiento aplicado.

Cálculo.

El cálculo es una técnica que permite comprobar ciertas partidas mediante operaciones matemáticas hechas por el auditor.

Para llevar a cabo esta técnica puede procederse de cualquiera de las dos maneras siguientes:

- 1) Aplicar el mismo procedimiento seguido por la empresa.
- 2) Aplicar un procedimiento distinto al seguido por la empresa, con el fin de no exponernos a cometer los mismos posibles errores.

Es de preferencia recomendable el segundo procedimiento para la aplicación de esta técnica.

## 2.2.- Procedimientos.

Mencionaremos los elementos fundamentales de los procedimientos de auditoría.

### 2.2.1.- Concepto.

Se entiende por procedimiento de auditoría el conjunto de técnicas empleadas para la revisión de una partida o un grupo de partidas sujetas a examen.

### 2.2.2.- Extensión y alcance de los procedimientos de auditoría.

"La relación que guarda el número de partidas indivi-

cuales examinadas con el número de partidas individuales - que forman la partida total se denomina extensión o alcance de los procedimientos de auditoría' (20).

Por lo general nos encontramos muy pocos casos en que las partidas individuales examinadas sean igual al total - de partidas individuales que forman la partida total, es - decir, una revisión que abarque todas y cada una de las - operaciones de una empresa o de las partidas de una cuenta. Generalmente, se emplean pruebas de tipo selectivo o sea - examinar solo ciertas partidas individuales que componen - la partida total.

No es posible precisar el total de los factores que - influyen en la determinación que el auditor hace sobre la extensión y alcance de los procedimientos, pero sí podemos mencionar los que más comunmente se utilizan en su determinación. Los principales factores que influyen en la extensión y alcance de los procedimientos son, por consiguiente, el número de partidas individuales que forman la partida - total, el grado de eficiencia con que se cumple el control interno y el número de partidas equivocadas que se localizaron al efectuar el examen.

---

(20) Normas y Procedimientos de Auditoría. I.M.C.P. Pág. - 15.

### 2.2.3.- Oportunidad de los procedimientos de auditoría.

El tiempo o la época en que el auditor juzgue conveniente la aplicación de los procedimientos para la revisión de una partida, es lo que se llama su oportunidad.

Para determinar dicha oportunidad deberá tomarse en cuenta el caso concreto que se va a examinar y quedará a juicio del auditor tanto la época como su sorpresividad.

En algunos casos es necesario que el personal de la empresa desconozca la época de aplicación de determinados procedimientos de auditoría, con el fin de que estos arrojen resultados satisfactorios, por ejemplo en los arqueos de efectivo y valores.

### 3.- PAPELES DE TRABAJO.

Por la importancia que representa para el Contador Público los papeles de trabajo, ya que son la base en la cual funda cualquier afirmación de circunstancias que mencione en el informe, es necesario que estos hayan sido preparados en forma tal que pueda supervisar y evaluar el trabajo efectuado por sus ayudantes, los cuales muchas veces recurren a su habilidad para la formulación de cédulas que presenten en forma clara el resultado del trabajo que se

les ha encomendado. Esto sucede cuando los ayudantes tienen algo de experiencia y están familiarizados con los papeles de trabajo, lo cual representa un ahorro de tiempo y esfuerzo para las personas que han de revisarlos posteriormente.

Es necesario como otra de las fases o etapas del adiestramiento previo a que se debe someter a un principiante - el familiarizarlo con los papeles de trabajo, obligándolo a estudiarlos detenidamente para conocer la forma de presentación de las cédulas, lo que estas contienen, etc. Deberá entrenarlo para la planeación de cédulas con los datos necesarios para obtener las pruebas de los procedimientos aplicados en la revisión de cada grupo de cuentas de los estados financieros o de cada cuenta en particular. Por tal motivo al principiante deberá proporcionársele los papeles de trabajo del ejercicio inmediato anterior de la empresa que va a ser auditada, o bien los papeles de trabajo con los que cuenta el despacho especialmente para su adiestramiento. Se recomienda además la resolución por parte del principiante de un problema práctico, con el objeto de que el Contador Público juzgue la suficiencia en la preparación y asimilación de los conocimientos adquiridos en la formulación de cédulas, a fin de enviarlo a la empresa que se va a auditar.

A continuación mencionaremos tanto los requisitos, --

propósitos, reglas y clases de cédulas como la forma correcta de archivo de las mismas.

### 3.1.- Requisitos generales de los papeles de trabajo.

Para la explicación de este punto tomaremos el siguiente párrafo del libro "Deberes de los Contadores Junior y Senior".

"Una regla general aplicable a la preparación de los papeles de trabajo y a la redacción de los informes, es que "cualquier aseveración de hechos que se hagan en el informe debe estar adecuadamente apoyada en los papeles de trabajo". Todavía más, los papeles de trabajo quedan como una prueba de las labores efectuadas con motivo del examen de los estados financieros del cliente. Cualquier aclaración que llegue a necesitarse con respecto a que si el examen se llevó o no a cabo de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas o si se emplearon o no todos los procedimientos requeridos según las circunstancias, debe contestarse con las referencias que consten en los papeles de trabajo. Por lo anterior, cualquier falta de información en los papeles de trabajo respecto a las técnicas aplicadas a las preguntas hechas, a las explicaciones recibidas, o a cualquier otro trabajo en conexión con la auditoría, puede ser extremadamente seria. "Si vale la pe

na hacerlo, vale la pena incluirlo en los papeles de trabajo, es una buena regla a seguir por los Juniors" (21).

Como es de notarse, en el párrafo citado se mencionan los requisitos principales de los papeles de trabajo, los cuales deberán de incluir todos los procedimientos aplicados por el auditor así como servir de prueba de trabajo -- realizado y el apego a las normas de auditoría generalmente aceptadas para posibles comprobaciones futuras.

Un Junior, que puede ser un principiante o un auditor con poca experiencia deberá de tomar muy en cuenta las reglas mencionadas en el párrafo anterior o sea que "si vale la pena hacerlo vale la pena incluirlo en los papeles de -- trabajo" (22). Teniendo como punto de partida esta regla para la elaboración de cualquier trabajo de auditoría destacará su actuación ya que contará con la satisfacción de que cuanta prueba realizó quedó debidamente asentada en -- los papeles, lo cual servirá de ahorro de tiempo a sus supervisores y le evitará recurrir a la memoria sobre la forma como elaboró una cédula para determinar la corrección -- de cierta partida.

---

(21) Deberes de los Contadores Junior y Senior. I.M.C.P.  
Pág. 6.

(22) Deberes de los Contadores Junior y Senior. I.M.C.P.  
Pág. 6.

### 3.2.- Propósito de los papeles de trabajo.

Existen un sinnúmero de propósitos u objetivos de los papeles de trabajo; tomando en consideración solo los fundamentales mencionaremos algunos de ellos:

- 1) Registrar los resultados de la evaluación del control interno.

Esto se logra mediante la formulación de cuestionarios de control interno, los que una vez contestados por el personal de la empresa auditada y con las observaciones o apreciaciones hechas por el auditor, deberán de formar parte del archivo permanente.

- 2) Registrar el trabajo de auditor, quien podrá usarlos al probar lo adecuado de su examen.

Al servir como registro del trabajo desarrollado y medio de prueba para posibles aclaraciones, cumple con un objetivo fundamental de los papeles de trabajo ya que en ellos se deben recoger los resultados de la aplicación de los procedimientos, extensión y oportunidad de los mismos y la evidencia del cumplimiento de las normas de auditoría generalmente aceptadas.

- 3) Reunir datos e informaciones que constituyan mate-

rias de discusiones con el cliente.

De acuerdo con el párrafo anterior, en los papeles de trabajo deberán constar todos los datos del examen, ya que pueden surgir discrepancias con el cliente por errores en la contabilización o aplicación de criterios distintos que pueden llegar a un resultado diferente y que por lo tanto, puede ser materia de discusión. Por lo anterior es necesario que se recaben todos los datos necesarios para tratar de unificar criterios.

4) Ser la fuente de comentarios del informe.

Como lo expusimos en el punto 3.1. los papeles de trabajo tendrán como objetivo principal el fundamentar tanto la opinión del Contador Público sobre los estados financieros que ha de dictaminar como cualquier comentario que --- aparezca en su informe o afirmación de hechos circunstanciales.

5) Constituir la prueba básica acerca de la corrección o incorrección de los estados financieros dictaminados y del informe preparado por el auditor.

6) Servir como instrumento de orientación para futuras auditorías.

Los papeles de trabajo tendrán como objetivo principal desde el punto de vista del adiestramiento el servir de orientación en futuras auditorías, y que los principiantes se familiaricen con ellos para poder elaborarlos posteriormente.

### 3.3.- Reglas para su preparación.

Para formular cédulas de trabajo se deberá tomar muy en cuenta que estas no solo deben presentar los datos sobre la determinación de una partida, sino que a su vez deberán mostrar los pasos seguidos para su determinación.

Igualmente, se deberán tener presentes ciertos requisitos para su formulación tales como: deben ser completas e inteligibles, limpias y ordenadas.

"El ser completa e inteligible para sí misma quiere decir que debe tener un título cabal que consiste del nombre de la compañía que se revisa o examina, el nombre de la cuenta analizada o de la prueba realizada, la fuente de datos usada, y la fecha o el período que cubre la prueba. Cualquier procedimiento de auditoría empleado debe ser descrito con tal detalle que manifiesten su naturaleza y la extensión de su aplicación" (23).

---

(23) Deberes de los Contadores Junior y Senior. I.M.C.P.  
Pág. 7.

Otros requisitos que deben contener las cédulas de -- trabajo son:

Las iniciales de las personas que efectuaron la revisión, la fecha de las mismas para control del despacho y -- posible delimitación de responsabilidades.

Las cédulas se deberán preparar con la mayor limpieza y legibilidad posible. Esto se logra con un planeamiento -- previo de los datos a contener o las columnas que va a necesitar en cada cédula, para recabar la información requerida como resultado de la aplicación de ciertos procedimientos; lo que evitará tener que amontonar datos o reducir el tamaño de la letra o los números y poder presentar correctamente la determinación de cierta partida. Es preciso tener siempre en mente que estas serán revisadas por perso--nas que no tuvieron intervención directa en el desarrollo del examen.

En cuanto al orden, este se logra mediante el uso de -- índices que generalmente se tienen en los despachos para -- referencia de las cédulas y el cruce de las mismas. En un punto especial trataremos lo referente a los métodos existentes y su funcionamiento.

### 3.4.- Tipo de cédulas.

Por lo general son reconocidas cuatro tipos de cédulas de trabajo, las cuales las agrupamos de acuerdo con la información y pruebas que en ellas se recaban y que por su diversidad de presentaciones trataremos de definir las de acuerdo con los objetivos principales de cada una de ellas.

- 1) Cédulas Resumen
- 2) Cédulas Sumarias
- 3) Cédulas Analíticas
- 4) Cédulas Auxiliares

#### Cédulas Resumen.

Tienen como finalidad agrupar cuentas con características similares y presentarán, como su nombre lo indica, un resumen del resultado de las pruebas aplicadas en cuanto a su determinación. El contenido principal de estas cédulas es por lo general: referencia o número de la cuenta, nombre de la cuenta, saldo según libros, ajuste o reclasificaciones y saldos según auditoría.

Los saldos de las cuentas examinadas que aparezcan en estas cédulas, deberán concordar con los números que se presentan en los estados financieros y cuya revisión de saldos o movimientos deberá aparecer en las demás cédulas

en las cuales se basa su concentración.

### Cédulas Sumarias.

Este tipo de cédulas tienen como objetivos principales: analizar el saldo de la cuenta, presenta el alcance de la revisión e indicar cualquier hecho importante observado o determinado en las mismas. A su vez este tipo de cédulas son un resumen de las cédulas analíticas al igual que las cédulas resumen son una concentración de las cédulas sumarias. El ejemplo más claro que podríamos presentar para definir este tipo de cédulas es aquel en el que el análisis de saldo representa a su vez análisis de la subsecuentas que lo forman, tal como generalmente sucede en las cuentas de gastos de operación ya que para su revisión, se prepara la cédula sumaria tabulada enumerándose hacia abajo las subsecuentas y teniendo como encabezado independiente de los mencionados en el punto 3.3., de izquierda a derecha, número de la subcuenta, nombre, los meses que comprende el ejercicio, total del ejercicio, total revisado por subcuentas, y observaciones.

De esta manera se determina la suma de los cargos y créditos efectuados en la cuenta y en cada una de las subcuentas para cada uno de los meses del ejercicio así como la determinación del saldo total de los mismos.

### Cédulas Analíticas.

El objetivo de este tipo de cédulas es el de examinar los cargos y créditos habidos en un período determinado, - en la cuenta objeto de la revisión.

Dada la finalidad de estas cédulas, en ellas se presentan los resultados de los procedimientos aplicados, su oportunidad y las extensiones que se les dió a los mismos. - Es en ellas en donde consta la corrección o incorrección de los saldos presentados por la empresa y el porqué de los ajustes que en caso de proceder son corridos por el auditor. Para formular estas cédulas los principiantes deben tener el mayor cuidado posible y apegarse a los requisitos mencionados en puntos anteriores para una buena preparación o planeación debida de las mismas, ya que servirán de base tanto al supervisor, para conocer si se cumplió con el programa de auditoría, como para el Contador Público, ya que sobre el estudio de dichas cédulas fundamentará tanto las bases de su opinión como cualquier observación que haga en el dictamen o informe.

### Cédulas Auxiliares.

Tienen como objetivo primordial establecer la base en la que se apoye la información de las anteriores cédulas.

Estas cédulas son formuladas para hacer constar todos los ajustes, conciliaciones y conexiones de saldos entre una y otra cuenta que como resultado de la auditoría hay necesidad de cruzar y que en las otras cédulas no fué posible hacerlo dadas las características de las mismas. Así también no es necesario idear anticipadamente la forma material de estas cédulas pues generalmente estan de acuerdo con las necesidades del caso concreto, denominándolas de acuerdo con su objetivo.

Estas cédulas se preparan una vez terminado el trabajo de revisión de la cuenta examinada, por lo que en ellas debe de especificarse el trabajo realizado, la determinación de los ajustes así como el cruce de saldos, por ejemplo: el incremento de la depreciación de activo fijo y diferido deberá cruzarse en estas cédulas contra los cargos a las cuentas de resultados que afectaron, haciendo mención por medio del cruce de índices, las cédulas en las que constan dichos cargos. (Ver ejemplo No. 2).

### 3.5.- Cédulas Especiales.

Existen dentro de los papeles de trabajo del auditor las cédulas especiales, que se encuentran incluídas en cualquiera de los tipos anteriormente citados. Nos referimos a cédulas cuyos resultados de pruebas en ellas registradas no son de procedimientos aplicados a la revisión de

las cuentas de los estados financieros, dado que en dichas cédulas se registran ciertos aspectos fiscales y legales - de la empresa que el auditor debe de tomar en cuenta según los fines con los que vaya a dictaminar, ya sean financieros o fiscales.

También hacemos la mención que consideramos como cédulas especiales las que integran el archivo permanente de - la empresa auditada, tales como, historia de la formación de la empresa, sus objetivos, duración, extracto de actas de accionistas, etc.

### 3.6.- Archivo de los papeles de trabajo.

El archivo de los papeles de trabajo debe de estar -- diseñado en forma tal que cualquier persona que esté relacionada con la auditoría de la empresa, pueda, en cualquier momento localizar fácilmente cualquier partida que desee - investigar. Así mismo los papeles deben servir tanto de - guía para auditorías subsecuentes como para el estudio de los mismos por el principiante como una fase del adiestramiento.

La clasificación del archivo de los papeles de trabajo, generalmente se divide en tres grupos que son:

#### 1) Archivo Permanente

2) Archivo Circulante

3) Archivo Muerto

### 3.6.1.- Archivo Permanente.

Este archivo contiene los documentos, registros, cédulas y memorandas que podrán usarse año con año en la realización de los exámenes, los cuales son indispensables para emprender futuras auditorías o para resolver aspectos de la organización de carácter legal y fiscal de la empresa.

Para la integración del archivo permanente lo hemos dividido en seis secciones que deberán adaptarse a cada caso en particular, estas secciones son:

- 1.- Información Histórica
- 2.- Información contable y de control interno.
- 3.- Análisis continuo por años.
- 4.- Convenios y contratos.
- 5.- Información fiscal.
- 6.- Información miscelánea.

Conteniendo cada sección lo siguiente:

Información histórica.

La integración de este legajo estará formado por:

- 1.- Cuestionario para contratación de primeras auditorías debidamente contestados.
- 2.- Breve historia de la compañía.
- 3.- Gráfica general de organización.
- 4.- Relación, funciones y fines del personal.
- 5.- Copia o extracto de la escritura constitutiva.
- 6.- Copia o extracto de actas de asamblea de accionistas y junta de consejo de administración.
- 7.- Copias en las que constan concesiones, regalías, etc.

Información contable y de control interno.

Contendrá lo siguiente:

- 1.- Manual de organización.
  - a) Catálogo de cuentas
  - b) Instructivo.
  - c) Gráficas y procedimientos contables.
  - d) Gráfica jerárquica por departamento.
  - e) Muestras de formas y registros.
- 2.- Informe de evaluación del control interno.
  - a) Caja y Bancos.
  - b) Salidas de almacén, facturas y cuentas por cobrar.
  - c) Inventarios.

- d) Compras, entradas de almacén y cuentas por pagar.
- e) Sistema de costos.
- f) Activos fijos, etc.

Análisis contínuo por año.

Constará de:

- 1.- Copias de estados financieros dictaminados.
- 2.- Activos fijos.
- 3.- Depreciaciones y amortizaciones.
- 4.- Estimación para cuentas de pasivo, etc.

Convenios y Contratos.

Deberá de contener toda clase de convenios y contratos tales como: arrendamientos, servicios, de compra venta o - cualquier clase de contratos celebrados por la empresa auditada, que se consideren importantes.

Información fiscal.

Esta sección contendrá todo lo relacionado con la situación fiscal de la empresa como:

- 1.- Copias de avisos de apertura, cambios de domicilio, aumentos o disminuciones de capital, etc.

- 2.- Copias de autorización especial, convenios fiscales, de documentos en que consten exenciones, subsidios, etc.
- 3.- Relación de prestaciones fiscales a que está sujeta la empresa.
- 4.- Cédula de liquidación total de impuestos.
- 5.- Conciliaciones entre la utilidad contable y la declarada, entre la declarada y la dictaminada por años.

#### Información miscelánea.

En esta sección se archivarán datos complementarios - que no pueden quedar incluidos en las secciones anteriores, tales como:

- 1.- Plano de planta y oficinas.
- 2.- Relaciones de la empresa con otras compañías, etc.

#### 3.6.2.- Archivo circulante.

Contiene los papeles que se formularon para el examen y que corresponden a cada período auditado.

El orden en que se deberán archivar los papeles de trabajo para integrar el archivo circulante es el siguiente:

- 1.- Resumen de marcas de auditorías usadas.
- 2.- Datos sobre comprobaciones posteriores al cierre de auditoría.
- 3.- Borrador de informe y estados financieros dictaminados.
- 4.- Cédulas de ajustes y reclasificaciones.
- 5.- Hoja de trabajo.
- 6.- Cédulas para la verificación del balance y resultados en el orden de Activo, Pasivo, Capital y Resultados.

En el caso de que los papeles sean muy voluminosos se deberán separar en varios legajos según se preste mejor para su manejo.

Se empastarán dichos papeles para su mejor conserva--ción, debiendo contener las pastas los datos que requiere la forma No. 1.

### 3.6.3.- Archivo Muerto.

Contiene los mismos papeles y en el mismo orden que -- el archivo circulante pero en relación con auditorías anterioras a aquella que se está practicando.

## 4.- SISTEMAS DE ORDEN Y REFERENCIA.

En este punto trataremos lo relativo a índices y mar-

cas comunmente usadas por los despachos de contadores.

Es de suma importancia que todo contador Público que preste sus servicios profesionales con el carácter de independiente, formule un índice para papeles de trabajo, así como las marcas que usará en toda revisión, las cuales deberá proporcionar a sus ayudantes para que ellos las utilicen y así evite la invención de marcas por falla de una -- guía o lista de ellas.

#### 4.1.- Indices.

Los índices se insertan en la parte superior derecha de las cédulas con objeto de identificarlas plenamente y - podemos conocer a qué grupo de cuenta pertenece. A su vez se encuentran índices en el cuerpo mismo de las cédulas, - es decir lo que denominamos cruce de índices que sirve para poder identificar en qué cédula está analizada la parti-- da señalada con dicho índice lo cual facilita la investiga-- ción y estudio de los papeles tanto para los supervisores y el propio Contador Público, como para cualquier persona que tenga acceso a los papeles de trabajo.

En primer término estudiaremos los sistemas de índi-- ces más comunes y en segundo lugar el funcionamiento del - procedimiento denominado "cruce de índices".

Los índices, por lo general son clasificados por la mayoría de los autores en tres diferentes sistemas o métodos, los cuales se basan en combinaciones de letras y números, como a continuación mencionamos:

Arthur W. Holmes, en su libro "Auditoría, Principios y Procedimientos" clasifica los índices en tres métodos -- que son:

"Método I. Este método asigna un número a cada hoja de trabajo importante y a cada anexo principal. Los anexos auxiliares llevan el número de su principal, seguido por una letra del alfabeto.

Método II. Este método emplea una letra del alfabeto para el anexo principal y dos letras para los auxiliares.

Método III. Este método asigna una letra a cada partida de activo en el balance general y una letra doble a cada una del pasivo y capital líquido en el balance general, seguidas de un número arábigo para las relaciones auxiliares, lo cual va bien si no hay más de 26 cabeceras de activo y 26 de pasivo y capital" (24).

---

(24) Auditoría, Principios y Procedimientos. Tomo I, 1945, UTEHA. Arthur W. Holmes. Págs. 69, 71 y 72.

Para nuestro estudio hemos clasificado los índices en tres sistemas: numérico, alfabético y alfabético numérico.

#### 4.1.1.- Sistema numérico.

Este método emplea la numeración progresiva para las cuentas según aparecen en el Balance General y en el estado de Pérdidas y Ganancias o bien, asignando a cada cuenta el mismo número que utiliza la empresa en su catálogo de cuentas. Por lo que en la hoja de trabajo se numerarían las cuentas o se les pondría el número asignado por la empresa, para que a las cédulas sumarias se les asigne dichos números para facilitar su archivo y localización.

#### 4.1.2.- Sistema Alfabético.

En este sistema se designa una letra del alfabeto para los diferentes grupos del Balance y del Estado de Pérdidas y Ganancias, agregando otra letra en el orden del alfabeto o las cuentas que integran dicho grupo, por ejemplo:

Si asignamos la letra D para el activo fijo, las cédulas de edificio, maquinaria, equipo de transporte, etc., se les designará con la combinación DA, DB, DC, etc., respectivamente, agregando a las cédulas analíticas otra letra en la misma forma, o sea habrá cédulas analíticas, DA-A, DA-B, DA-C, etc.

#### 4.1.3.- Sistema Alfabético Numérico.

Este sistema es una especie de combinación de los dos sistemas anteriores en el cual se asigna una letra sencilla para los diferentes grupos de activo, una letra doble para las partidas del pasivo y capital y una combinación de dos letras, teniendo como base una Y o una Z para las cuentas de resultados, seguidas todas de un número progresivo para las cuentas que integran los diferentes grupos del Activo, Pasivo, Capital y Resultados.

Este sistema es el mas usado, por ser el mas simple, ya que los dos primeros por la cantidad de cédulas que pueden presentarse para la verificación de una cuenta tendría índices demasiado largos los cuales dificultarían la rápida localización de las cédulas en los papeles de trabajo.

Con base en este sistema presentaremos un índice a -  
usar:

BG.- Balance General

PG.- Pérdidas y Ganancias

HT.- Hoja de Trabajo

AJ.- Ajustes

EP.- Expediente Permanente

A.- Caja y Bancos

A1.- Caja Chica

A2.- Banco "X"

A3.- Banco "Y"

B.- Cuentas por Cobrar

B1.- Clientes

B2.- Documentos por Cobrar

B3.- Deudores Diversos

b.- Cuentas Complementarias

b1.- Estimación Cuentas Incobrables

b2.- Documentos Descontados

C.- Inventarios

C1.- Almacén de Materiales

C2.- Productos en Proceso

C3.- Almacén de Productos Terminados

C4.- Mercancía en Tránsito

D.- Activo Fijo

D1.- Edificio

D2.- Muebles y Enseres

D3.- Equipos de Transporte

d.- Cuentas Complementarias

d1.- Depreciación acumulada de Edificio

d2.- Depreciación acumulada de Muebles y Enseres

d3.- Depreciación acumulada de Equipo de Transpor  
te.

E.- Cargos Diferidos

E1.- Gastos de Organización e Instalación

E2.- Pagos anticipados

e.- Cuentas Complementarias

e1.- Amortización acumulada de Gastos de Organización  
ción e Instalación

AA.- Pasivo Circulante

AA1.- Préstamos Bancarios

AA2.- Documentos por Cobrar

AA3.- Proveedores

AA4.- Acreedores

BB.- Pasivo Fijo

BB1.- Hipotecas por Pagar

BB2.- Préstamos a Largo Plazo

CC.- Créditos Diferidos

CC1.- Cobros Anticipados

CC2.- Intereses Cobrados por Anticipado

DD.- Capital Social y Reservas

DD1.- Capital Social

DD2.- Reserva Legal

DD3.- Reserva de Reinversión

DD4.- Utilidades o Pérdidas por Aplicar

XA.- Ingresos Netos

XA1.- Ventas

XA2.- Otros Productos

XA3.- Bonificaciones y Descuentos sobre Ventas

XA4.- Devoluciones sobre Ventas

XB.- Costo de lo Vendido

XB1.- Compras

XB2.- Gastos de Compra

XB3.- Descuentos y Devoluciones sobre Compras

XB4.- Mano de Obra

XB5.- Gastos de Fabricación

XB6.- Productos en Proceso

XC.- Gastos de Operación

XC1.- Gastos de Administración

XC2.- Gastos de Venta

XD.- Gastos y Productos Financieros

XD1.- Gastos Financieros

XD2.- Productos Financieros

XE.- Otros Gastos y Productos

XE1.- Otros Gastos

XE2.- Otros Productos.

Las referencias cruzadas en las cédulas o cruce de --

índices, tiene como finalidad primordial localizar fácilmente cualquier partida analizada y poderla identificar - plenamente en cualquier cédula que tenga alguna relación - con dicha partida, tales como referencias entre cédulas re sumen, sumarias, analíticas, hojas de trabajo, asientos de ajuste, etc.

En los ejemplos de las diferentes cédulas, estamos -- presentando el cruce de índices para su mejor comprensión.

La colocación de los índices en el cuerpo de las cédu las se encuentra ya sea a la izquierda o a la derecha de - las partidas analizadas lo cual significa:

- a) Si se encuentra a la izquierda de la partida, significa la cédula en la cual está analizada dicha - partida.
- b) Si se encuentra a la derecha esta haciendo mención de la cédula a la cual fué concentrada dicha parti da. (Véase ejemplo No. 2).

#### 4.2.- Marcas de Auditoría.

Las marcas de auditoría son muy variadas en cuanto a su forma pero no así en cuanto a los conceptos genéricos que representan.

El objetivo de las marcas de auditoría es el indicar en las cédulas una técnica o un procedimiento aplicado en el examen de una partida. Toda marca empleada deberá ser explicada en la parte inferior izquierda de la cédula en la cual fué insertada, o bien, hacer un resumen de las marcas usadas y su significado, el cual deberá archivarse al principio de los papeles de trabajo.

El siguiente resumen de marcas de auditoría que presentamos nos servirá en la mejor comprensión de este punto.

- L Cotejado con auditoría anterior.
- Y Cotejado con mayor.
- 4 Cotejado con auxiliares.
- X Cotejado con registros de (compras, ventas, etc.).
- ≠ Cotejado con confirmación o estado de cuenta bancaria.
- W Comprobante examinado.
- Z Costo verificado.
- ⊕ Pagos posteriores.
- ✓ Suma verificada.
- ≡ Suma cuadrada.
- W Cálculo correcto.

CUADRO QUE PRESENTA COMO SE INTEGRAN LOS  
INDICES EN LAS DIFERENTES CEDULAS

Indice asignado	Tipo de Cédula	Se usan para
<u><u>D</u></u>	Resumen	El grupo de cuentas,
<u><u>D-1</u></u>	Sumaria	Las diferentes cuentas que integran el grupo.
<u><u>D-2</u></u>	Sumaria	
<u><u>D-3</u></u>	Sumaria	
<u><u>D-1</u></u> 1	Analítica	Las subcuentas de -- las cuentas del grupo y las cédulas de análisis y observaciones de las mismas.
<u><u>D-1</u></u> 2	Analítica	
<u><u>D-1</u></u> 3	Auxiliar	
<u><u>D-1</u></u> 1	1 Analítica	El caso en que al -- analizar una de las subcuentas requiera varias cédulas.
<u><u>D-1</u></u> 1	2 Analítica	
<u><u>D-1</u></u> 1	3 Analítica	

- ⑤ Cálculo incorrecto.
- ✓ Confirmación enviada.
- + Confirmación recibida conforme.
- ① Confirmación recibida inconforme.
- ①+ Confirmación recibida inconforme aclarada.
- ④ Partida tomada para su examen.

①, ②, ③, Observaciones.

Tanto los índices como las marcas deberán de ser lo -  
suficientemente visibles, por lo que generalmente se usan  
en color rojo.

## CAPITULO III

### ADIESTRAMIENTO PARA LA REVISIÓN DEL ACTIVO

El propósito de este capítulo es el exponer los principales puntos sobre control interno, así como los objetivos y procedimientos fundamentales, que a nuestro juicio - deben aplicarse en la revisión de los diferentes grupos de cuentas de activo, tal como los citamos a continuación:

#### 1.- Caja y Bancos.

Este grupo, que comprende las disponibilidades inmediatas de la empresa, o sea efectivo y depósitos en los bancos, lo componen por lo general las siguientes cuentas: Caja, -- Caja chica, o fondo fijo y Bancos.

#### 1.1.- Control interno cuestionario básico.

Los puntos principales que se deben tomar en cuenta al verificar el control interno de este grupo, quedan comprendidos dentro de las siguientes preguntas:

- 1.- ¿Están delimitadas las responsabilidades de los --- cajeros en cuanto a su no intervención o acceso --- a los registros contables?

- 2.- ¿Están afianzadas las personas que manejan fondos de la empresa?
- 3.- ¿Las personas encargadas de la caja:
  - a) ¿Participan en la formulación de los estados de cuentas de los clientes?
  - b) ¿Tienen autorización para conceder créditos, descuentos y devoluciones a los clientes?
- 4.- ¿Existe control de ingresos de efectivo, en cuanto a comprobantes que los ampare debidamente, tales como recibos foliados, relaciones de cobranzas, etc.?
- 5.- ¿En cuanto a ventas de contado, Existe un control efectivo, mediante el uso de cajas registradoras, notas de ventas o mostrador foliadas, recibos, -- etc.?
- 6.- ¿Se depositan diariamente el efectivo recibido o más tardar en el siguiente día hábil si aquél no lo fuera.?
- 7.- ¿Está establecido en la empresa un fondo fijo para pagos menores el cual se limita a:
  - a).- Cantidad razonable?
  - b).- Pagos de poco monto?

c) Gastos que no excedan de una cantidad prefijada?

8.- ¿La autorización de pago es hecha por una persona distinta de los encargados de los fondos?

9.- ¿Se firman cheques mancomunadamente?

10.- ¿Se firman cheques en blanco o al portador?

11.- ¿Se guardan los cheques cancelados?

12.- ¿Las conciliaciones bancarias mensuales son revisadas por una persona ajena a los encargados de la custodia de los fondos?

13.- ¿Se llevan a cabo con frecuencia, por una persona ajena al departamento de caja, arqueos sin previo aviso de los fondos fijos y cobranzas pendientes de depósitos?

## 1.2.- Objetivos de la Auditoría.

Los principales objetivos de la revisión de estas --- cuentas, se limitan a verificar lo siguiente:

Propiedad de la empresa.

Este objetivo trata de verificar que la totalidad de los fondos sean auténticos y propios de la empresa, debiendo comprobarse su procedencia.

Inclusión de todos los fondos.

Se deberán determinar, si estan incluidos todos los - fondos en las cuentas que forman este grupo.

Disponibilidad inmediata.

Se deberá: comprobar que todos los fondos que se in-- cluyan en este rubro tengan la condición de disponibilidad.

Valuación.

Determinar si otros valores tales como metales preciosos o depósitos en moneda extranjera estan adecuadamente - valuados a la fecha de cierre del ejercicio.

### 1.3.- Procedimientos.

Los procedimientos que se aplican generalmente en el - examen de caja y bancos son los siguientes:

- 1.- Arqueos.
- 2.- Solicitudes de confirmación.

### 3.- Conciliaciones de saldos bancarios, etc.

#### Arqueos.

La condición esencial que deben tener los arqueos es que deben ser por sorpresa, pero dado que generalmente los arqueos se practican al cierre del ejercicio se pierde esta condición, por lo que se requiere además, practicar arqueos sorpresivos en fechas anteriores o posteriores al -- cierre del ejercicio, a fin de comprobar su veracidad con respecto al cierre del mismo. Ahora bien, si existen fondos en diferentes lugares, estos deberán arquearse por las personas que se designen para tal efecto, debiendo hacer - el recuento de los fondos al mismo tiempo en los diferen-- tes lugares, con el fin de evitar el traspaso de fondos y puedan así, ocultar deficiencias.

Para que los arqueos sean satisfactorios se deberán de tomar en cuenta los siguientes puntos:

- 1) Determinar previo al recuento la cantidad a contar, si es fondo fijo de acuerdo con el saldo del libro mayor o por la información de un funcionario de la empresa, si es cobranza pendiente de depósito, por la suma de todos los comprobantes de ingreso con - que cuenta el cajero.

- 2) Levantarse en presencia del cajero no permitiendo que este se separe ni un solo momento del lugar.
- 3) Preparar cédulas por separado de:
  - a) Cantidad a contar.
  - b) Efectivo contado.
  - c) Comprobantes existentes de las erogaciones efectuadas.
  - d) Vales por préstamos a empleados y funcionarios, etc.
- 4) Certificar con la firma del cajero y ante un testigo que los valores y demás comprobantes que se sujetaron a recuento son todos los que existen y pertenecen a la empresa, y la satisfacción del cajero por la devolución de los mismos.

En este procedimiento se practican las técnicas de investigación, inspección, cálculo, etc.

Solicitudes de confirmación.

Este procedimiento tiene como objetivos principales, confirmar directamente de los bancos, los saldos en cuenta de cheques, ahorros y depósitos de valores, con el fin de que posteriormente se concilien dichos saldos con los re-gistrados por la empresa.

Para lo anterior existe una forma de conciliación bancaria aprobada por la Comisión Nacional Bancaria y el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, según acuerdo tomado por ambos organismos en el año de 1964.

Entre las técnicas que integran este procedimiento se encuentran, confirmación, investigación, inspección, cálculo, etc.

#### Conciliaciones de saldos bancarios.

Recibidas las confirmaciones de saldos de los bancos, deberá procederse a la conciliación de los mismos contra los que tiene la empresa, investigando posteriormente que todas las partidas determinadas en las conciliaciones como pendientes, tanto hayan sido operadas por los bancos en los meses siguientes, como ajustadas por auditoría y posteriormente asentadas por la empresa, a fin de presentar en forma correcta dichas partidas en el balance dictaminado.

#### 2.- CUENTAS POR COBRAR.

Dentro de este rubro generalmente se agrupan cuentas como, clientes, documentos por cobrar, deudores, y las cuentas complementarias tales como documentos descontados y estimación para cuentas incobrables.

### 2.1.- Control interno cuestionario básico.

Los principales puntos de control interno de estas -- cuentas se cubren con las preguntas que a continuación se mencionan:

- 1.- ¿Son aprobados los créditos antes de su acepta--- ción por un funcionario designado exclusivamente para otorgar créditos así como la renovación de - los mismos?
- 2.- ¿Se lleva un registro detallado de las cuentas y - documentos por cobrar?
- 3.- ¿Se comprueba periódicamente que la suma de las -- cuentas individuales coincidan con el total que -- arroja el control o la cuenta de mayor respectiva?
- 4.- ¿Se verifican periódicamente las cuentas mediante - confirmaciones o estados de cuenta enviados a los deudores?
- 5.- ¿Son revisadas periódicamente por algún funcionario todas las cuentas que se encuentran en litigio?
- 6.- ¿La aprobación de la cancelación de documentos y --

cuentas malas es hecha por un funcionario responsable?

- 7.- ¿Las notas de crédito:
  - a) Estan numeradas progresivamente?
  - b) Se verifican su progresividad?
  - c) Son aprobadas por un funcionario?
- 8.- ¿En caso de que se hagan pagos parciales sobre documentos, estos son anotados en el mismo?
- 9.- ¿Los descuentos especiales son aprobados especificamente por un funcionario responsable?
- 10.- ¿Tienen acceso a los libros de ingresos y registros de la empresa, las personas encargadas de la guarda de los documentos?
- 11.- ¿Existe una separación definida entre los empleados que llevan las cuentas corrientes, y los que hacen las facturas en relación con aquellos que hacen los embarques, reciben la correspondencia y con el cajero mismo?
- 12.- ¿Los documentos son guardados en lugares apropiados y seguros?
- 13.- ¿Se cuenta con un registro de documentos desconta

dos que reflejen la obligación de carácter contingente por el importe de los mismos?

14.- ¿Son verificados periódicamente con los bancos -- los documentos que se encuentran descontados?

## 2.2.- Objetivos de la auditoría.

Como; principales objetivos tenemos los siguientes:

Autenticidad.

Al efectuar la revisión de este grupo de cuentas deberá cerciorarse que estan incluidos la totalidad de adeudos a favor de la empresa ya sea por operaciones propias del - giro tales como ventas, servicios, etc. como por otros conceptos, préstamos al personal, etc. Con el fin de verificar su autenticidad y hacer de ellas una correcta presentación en los estados financieros.

En este último aspecto debe considerarse además la inclusión en forma apropiada de aquellos conceptos especiales tales como, pagos hechos de mas por error y anticipos a -- proveedores ya que estos últimos representan, un activo de la empresa y no un complemento de las cuentas de pasivo, - por lo que en su caso deberá proponerse su reclasificación.

Probabilidad de cobro.

Determinar la recuperabilidad que tienen los adeudos de los clientes y deudores de la empresa, representa un objetivo mas del auditor al practicar la revisión. Mediante el análisis de antigüedad de saldos de las cuentas por cobrar se puede determinar la posibilidad de cobro de todos los saldos; de cuyos resultados se obtienen bases firmes - para determinar, la estimación de los saldos no cobrables y así presentar activos reales en el balance.

Existen otros procedimientos para la creación de estas estimaciones, tales como la aplicación de un porcentaje sobre las ventas del ejercicio, sobre los saldos de las cuentas por cobrar. Dichas estimaciones son representadas en los gastos como una disminución a las utilidades del -- ejercicio.

### 2.3.- Procedimientos.

Comunmente en el examen de cuentas por cobrar se aplican los procedimientos que a continuación mencionamos:

- 1.- Circularización de saldos.
- 2.- Cobros posteriores.
- 3.- Arqueos.
- 4.- Análisis selectivos de los movimientos operados en

cada cuenta.

5.- Análisis de la estimación de cuentas incobrables.

6.- Verificación de las cuentas canceladas.

Circularización.

Uno de los procedimientos que obliga al auditor a aplicar en su trabajo para que pueda expresar en el dictamen - el "haber practicado el examen de acuerdo con las normas - de auditoría generalmente aceptadas", es el confirmar directamente los saldos de los clientes o deudores de la empresa y en caso de no haber podido aplicar este procedimiento deberá expresar este hecho en su dictamen y los procedimientos alternos utilizados para cubrir esta deficiencia.

Este procedimiento incluye la investigación de las --- inconformidades recibidas para determinar las causas de dichas inconformidades así como su corrección, incluyendo -- también la confirmación de documentos descontados en instituciones de crédito para la determinación de su monto.

Pagos posteriores.

Consiste en localizar en un corto tiempo posterior al cierre del ejercicio las cantidades pagadas o abonadas por los clientes y deudores, principalmente por los saldos no confirmados con objeto de formarse un juicio de su cobrabi

lidad, cotejándose contra los depósitos efectuados en las cuentas bancarias.

#### Arqueos.

Teniendo como reglas generales las expuestas en el punto 1.3 de este capítulo, es aplicable este procedimiento a fin de determinar que todos los saldos que presentan las cuentas por cobrar estén debidamente amparadas con sus comprobantes respectivos, y a juicio del auditor se deberán hacer arqueos totales o parciales, cotejando el total de la cuenta con los saldos individuales.

Análisis selectivo de los movimientos operados en cada cuenta.

Uno de los procedimientos alternos que se pueden aplicar para la revisión de estas cuentas es el revisar los movimientos operados, consistiendo en remitirse a cada uno de los movimientos de las cuentas de los clientes o deudores con objeto de conocer la autenticidad del saldo y el origen de la operación, este procedimiento se usa especialmente en la revisión de cuentas no confirmadas o inconformidades recibidas.

### Análisis de la estimación de cuentas incobrables.

La aplicación de este procedimiento es también importante ya que de ello depende en parte la apropiada presentación de las cuentas por cobrar en el balance general, presentando únicamente saldos realmente recuperables.

De la manera de incrementar o determinar dicha estimación se habló al tratar los objetivos en la revisión de cuentas por cobrar.

### Verificación de las cuentas canceladas.

Este procedimiento consiste en la investigación que se hace de las cancelaciones hechas durante el ejercicio con motivo de incobrabilidad, bonificaciones o devoluciones.

En estos dos últimos casos la verificación se puede cotejar en forma selectiva, o total contra las cuentas de devoluciones sobre ventas y bonificaciones sobre ventas.

En el caso de incobrabilidades, deberá comprobarse que se emplearon todos los medios posibles para recuperar los créditos cancelados y no se tuvo éxito.

En todos los casos debe verificarse que las notas de

crédito expedidas para tales efectos, contengan la autorización del funcionario responsable, exista un orden numérico consecutivo y estén archivados los originales de las canceladas.

### 3.- INVENTARIOS.

Bajo este concepto se agrupan las cuentas de almacén, productos en proceso, productos terminados, mercancías en tránsito, etc. O sean todas las cuentas que representan existencias de artículos propiedad de la empresa a la fecha del balance.

#### 3.1.- Control interno cuestionario básico.

Como punto principal a revisar en el control interno, de inventarios tenemos los siguientes:

- 1.- ¿El sistema usado por la empresa con respecto a las diversas clases de inventarios es el de inventarios perpetuos?
- 2.- ¿Se maneja en unidades y valores?
- 3.- ¿La totalidad de los artículos adquiridos y vendidos por la empresa son recibidos y entregados por los almacenes?
- 4.- ¿Se verifican los registros de inventarios perpetuos mediante:

- a) Las prácticas de levantar inventarios físicos completos por lo menos una vez al año?
  - b) Se hacen pruebas físicas periódicas y selectivas con el fin de que las partidas sean verificadas por lo menos una vez al año?
- 5.- ¿Incluye el sistema un informe periódico de personas responsables sobre:
- a) Artículos de poco movimiento?
  - b) Artículos obsoletos?
  - c) Artículos dañados?
- 6.- ¿Existe control, manejo y custodia sobre la documentación que ampare entradas y salidas de mercancía propiedad de la empresa?
- 7.- ¿Con respecto a la toma física de los inventarios se preparan instructivos que sirvan a los empleados para:
- a) Identificación plena de las mercancías por el personal familiarizado con ellas?
  - b) Supervisión adecuada del recuento?
  - c) Efectuar un doble recuento por alguien que no trabaje en el almacén?
  - d) Numerar progresivamente las tarjetas de inventarios a fin de verificar que sea mínima la posibilidad de errores por artículos contados dos veces o no tomados en cuenta?
  - e) Verificación del control de las tarjetas de inventarios?

- f) Verificación de los cálculos por personas independientes al que maneja los registros del inventarios perpetuos así como la valuación de los mismos?
  - g) Considerar las entradas y salidas de mercancía a la hora de los recuentos?
- 8.- ¿Se ajustan los libros por las diferencias encontradas en los recuentos físicos y se investiga el porqué de ellas?
- 9.- ¿Estos ajustes son aprobados por un funcionario responsable e independiente al almacén?
- 10.- ¿La cuenta de almacén tiene movimiento solo por -- los orígenes siguientes:
- a) Entradas o reportes de producción, reportes de almacenista de mercancía recibida por él?
  - b) Salidas, por requisiciones o remisiones debidamentemente autorizadas?
  - c) Ajustes. Por las diferencias encontradas en -- los recuentos físicos?
- 11.- ¿En cuanto a la protección de las mercancías - -- existen:
- a) Delegación de responsabilidades a los almacenistas por cada tipo de mercancías?
  - b) Un almacenamiento adecuado de las mercancías - para evitar deterioros?
  - c) Edificios de almacén o bodegas en los cuales - se encuentran debidamente protegidos los diverse

esos tipos de mercancías y a los cuales no se permite la entrada de personal ajeno a ese departamento?

d) Póliza de seguros contra pérdida o destrucción de los inventarios adecuada en cuanto a protección y monto?

12.- ¿Con respecto a mercancías que no son propiedad de la empresa, se lleva un control adecuado de ellas?

13.- ¿En caso de empresas industriales existe un sistema que determine los costos de elaboración para realizar adecuadamente los inventarios y:

a) Forma parte del sistema de contabilidad?

b) Es el indicado para las necesidades de la empresa?

### 3.2.- Objetivos de la auditoría.

Los objetivos a seguir en el examen de inventarios son los siguientes:

Verificación de su existencia.

El primer objetivo es el participar en la toma física de los inventarios con el fin de cerciorarse de la existencia de las mercancías en los almacenes de la empresa, así como que las cantidades, calidades y denominaciones de los

artículos presentados en los inventarios sean los correctos.

#### Propiedad,

Otro de los objetivos que se persiguen es el verificar la propiedad legal de las mercancías en poder de la empresa amparadas con la documentación comprobatoria correspondiente y que estas no se encuentran gravadas ya que de lo contrario sería objeto de una nota en el balance. Además por lo que respecta a mercancías que no son propiedad de la empresa se deberá determinar su responsabilidad en la guarda y custodia de las mismas, mediante "cuentas de orden" al calce del balance.

#### Corrección de su valuación.

Este objetivo tiene como finalidad el comprobar que las mercancías fueron valuadas de acuerdo con los principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados sobre bases consistentes a las utilizadas en el ejercicio anterior.

#### Verificación de sus probabilidades de ventas.

Este objetivo persigue que en los inventarios sean incluidas únicamente mercancías en buen estado, excluyendo -

las mercancías obsoletas o deterioradas o bien que se crea  
crean provisiones adecuadas para posibles pérdidas motiva-  
das por dichas mercancías. Por lo tanto, los inventarios  
deben representar mercancías que puedan ser vendidas con -  
utilidad.

### Correcta presentación en el balance.

Como todas las cuentas, la correcta presentación de -  
los inventarios en el balance, es uno de los principales -  
objetivos a seguir por el auditor, pues deben hacerse consg  
tar en el mismo, cualquier gravamen que recaiga sobre las  
mercancías, así como cualquier otro hecho que se considere  
necesario mencionar respecto a los inventarios, así mismo,  
en las empresas industriales los inventarios se deberán --  
presentar de acuerdo con el proceso de fabricación, o sea,  
materia prima, productos en proceso y productos terminados.  
Respecto de las mercancías que no son propiedad de la em--  
presa, se presentan en "cuentas de orden" al calce del ba--  
lance.

### 3.3.- Procedimientos.

Generalmente son aplicables los siguientes procedi---  
mientos:

### Participación de la toma física.

Al igual que en el caso de la circularización de saldos a los clientes, la participación en la toma física de los inventarios, representa un procedimiento obligatorio para el auditor, a fin de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, en caso contrario, deberá expresarlo claramente en su dictamen.

Este es el procedimiento esencial para que el auditor pueda cerciorarse de la existencia tanto de las mercancías en buen estado como de los artículos dañados y obsoletos.

### Verificación.

Este procedimiento consiste en determinar la corrección de las cuentas de inventarios, analizando compras, métodos de valuación y su apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados, y en fin, determinar en última instancia la exactitud de los mismos en cuanto a cálculos, sumas, etc.

### 4.- ACTIVO FIJO.

El activo fijo comprende inversiones a largo plazo que la empresa necesita para la realización de sus operaciones, la cual esta representada por bienes muebles e in-

muebles, clasificados en cuentas cuya denominación identifica plenamente al tipo de inversión efectuada y generalmente los títulos mas utilizados son: terrenos, edificios, maquinaria y equipo, muebles y enseres, equipo de transportes, etc.

#### 4.1.- Control interno cuestionario básico.

En la verificación de las cuentas que forman el activo fijo, se deberán observar los siguientes puntos de control interno:

- 1.- ¿Existe autorización del consejo de administración para hacer inversiones?
- 2.- ¿En cuanto a la autorización de adiciones estas se inician por presupuestos, pedido o requisición que muestre:
  - a) Necesidad de dichas inversiones?
  - b) Costo estimativo?
  - c) Distribución y descripción del equipo propuesto para su compra?
- 3.- ¿Las erogaciones que exceda a lo autorizado, están sujetas a la misma aprobación que la autorización original?
- 4.- ¿Se llevan registros detallados de estos activos como auxiliares de la cuenta de mayor?
- 5.- ¿Son cotejadas por lo menos anualmente tales re--

gistros contra la cuenta de mayor?

- 6.- ¿Existe un control efectivo para distinguir las - adiciones de activo fijo, de aquellas que repre-- senten gastos de conservación de los mismos?
- 7.- ¿Se efectúa regularmente:
  - a) Inventario físico de los activos fijos con el objeto de verificar su existencia?
  - b) Se lleva a cabo un estudio periódico de la pro-- piedad con el fin de proponer seguros?
- 8.- ¿En lo relativo a los créditos hechos a estas --- cuentas:
  - a) Existe autorización especial para vender, reti-- rar o destruir las partidas que la empresa ya - no utilice?
  - b) Existe forma especial para informar a los direc-- tivos y al departamento de contabilidad de los equipos vendidos o retirados?
- 9.- ¿Se llevan cuentas especiales para controlar aque-- llos bienes que estan totalmente depreciados y -- aun se encuentran en uso?

#### 4.2.- Objetivos de la auditoría.

A continuación mencionamos los principales objetivos del examen del activo fijo.

### Autenticidad.

Comprobar que los bienes son propiedad de la empresa, que todos están incluidos en condiciones de uso.

### Presentación en el balance.

Este objetivo tiene como finalidad cerciorarse tanto de que todos los bienes propiedad de la empresa están incluidos en el balance a su costo de adquisición, haciendo mención si recae sobre dichos bienes algún gravamen el cual deberá de expresarse mediante notas aclaratorias en el dictamen.

### 4.3.- Procedimientos.

Para la verificación de estas cuentas presentaremos los siguientes procedimientos:

#### Análisis.

Este procedimiento consiste en la investigación y estudio de los movimientos habidos en estas cuentas durante el ejercicio, con objeto de comprobar las adiciones por compra o producción de activos nuevos o bien las bajas de activos ya existentes.

### Verificación física.

Mediante la aplicación de este procedimiento el auditor se cerciora que los incrementos habidos en las diferentes cuentas, según el análisis determinado, están representados físicamente por los equipos, y estén debidamente amparados con la documentación correspondiente.

Cuando es primera auditoría, se recomienda verificar totalmente el activo fijo, para que posteriormente se verifiquen solamente las adiciones o bajar. Es importante cerciorarse de la existencia de artículos en desuso u obsoletos.

### Cálculo de depreciaciones.

La revisión de las cuentas complementarias requiere de la aplicación de este procedimiento, el cual tiene como finalidad verificar que el cómputo de las depreciaciones se efectúe sobre métodos de valuación aceptados de acuerdo con el tipo de activo fijo de que se trate y aplicados consistentemente con el ejercicio anterior.

## 5.- OTROS ACTIVOS.

Dentro de este rubro, agrupamos aquellas cuentas que representan erogaciones cuya aplicación se hace en varios

ejercicios y que pueden estar clasificadas dentro del activo circulante o el diferido.

#### 5.1.- Control interno cuestionario básico.

El cuestionario podría quedar integrado principalmente por las siguientes preguntas:

- 1.- ¿Existen para estas erogaciones iguales medidas de control que para las que se cargan directamente a resultados?
- 2.- ¿Si algunas de estas partidas representan seguros de daños: son guardadas las pólizas en caja fuerte, y estas se encuentran bajo la custodia de un funcionario responsable?
- 3.- ¿Son revisadas periódicamente tanto las bases para afectar los resultados como los saldos de estas cuentas?

#### 5.2.- Objetivos de la auditoría.

Entre los objetivos principales de este grupo de cuentas nos encontramos con los siguientes:

Aplicación diferida.

Verificar que las partidas que se presenten en estos

rubros sean de aplicación diferida para ejercicios futuros.

#### Valuación.

Otro objetivo es el de determinar que estas partidas estén valuadas a los costos efectivamente erogados como en el caso de gastos de organización e instalación.

#### Lapso razonable.

Determinar si el lapso de aplicación futura de estas partidas con cargo a los gastos o costos de ejercicios siguientes es razonable.

#### 5.3.- Procedimientos.

Los procedimientos que se emplean al verificar estas partidas son:

#### Análisis.

Este procedimiento comprende el examen de los movimientos habidos, con el fin de comprobar las partidas que forman cada una de las cuentas, verificándose la documentación comprobatoria, además de las fechas tanto de iniciación como de terminación de riesgos en caso de seguros de daños con el fin de comprobar si el lapso para diferirlas es razonable.

Cálculo.

Con la aplicación de este procedimiento el auditor --  
comprueba que la absorción de estas cuentas, a través de -  
resultados, es correcto, lo mismo que el saldo final de --  
ellas.

## CAPITULO IV

### ADIESTRAMIENTO PARA LA REVISION DE PASIVO Y CAPITAL

#### 1.- PASIVO A CORTO PLAZO.

En este punto exponemos los puntos principales de la auditoría de pasivos acumulados y estimados así como de -- documentos y cuentas por pagar.

#### 1.1.- Control interno cuestionario básico.

##### 1.- Por lo que respecta a pasivos acumulados:

- a) ¿Se llevan registros auxiliares de las cuentas de mayor y estas son comprobadas periódicamente contra los correspondientes controles?
- b) ¿Son conciliados periódicamente las cuentas cu yos cargos son a resultados por acumulación de créditos?
- c) ¿Los créditos a estas cuentas con cargo a re-- resultados son aprobados por un funcionario responsable y verificados aritméticamente?
- d) ¿Los pagos están sujetos a las mismas medidas de control que cualquier otra erogación?
- e) ¿Son revisadas por personal diferente al encarcar

gado de su contabilización todas las cuentas - que representan cargos a resultados con acumulación de créditos, verificando que la totalidad de las operaciones estén autorizadas?

- f) ¿Existe una separación de funciones entre el personal que lleva los registros analíticos de pasivos acumulados, de los cajeros, de los que preparan las pólizas y el encargado de las cuentas de control?

2.- En cuanto a documentos y cuentas por pagar:

- a) ¿La suma de las cuentas individuales es comparada periódicamente contra la cuenta de mayor?
- b) ¿Autoriza el consejo de administración los préstamos de consideración que necesita la empresa?
- c) ¿Los documentos por pagar son controlados mediante un registro que muestre:
- 1.- Cantidad nominal o principal:
  - 2.- Fecha de vencimiento?
  - 3.- Pago de principal e intereses?
- d) ¿Se concilian periódicamente los saldos en los auxiliares contra los de proveedores, según -- sus estados de cuenta?
- e) ¿Son cancelados adecuadamente los documentos - pagados?
- f) ¿Existe control en cuanto al pago de facturas para el aprovechamiento de descuentos de pro--

veedor?

- g) ¿Las devoluciones hechas a proveedores son controladas de tal manera que nos asegure que estan debidamente contabilizadas?
- h) ¿Se requiere la firma de un directivo por lo menos en los documentos por pagar?
- i) ¿Los registros de pasivos acumulados permiten:
  - 1.- Compararse fácilmente contra la cuenta de mayor?
  - 2.- Conocer exactamente las cantidades acumuladas por pagar a determinada fecha?
- j) ¿Existe una separación de funciones entre la persona que autoriza el pago, de quien solicitó la compra y del cajero de quienes firman cheques?

### 1.2.- Objetivos de la auditoría.

Los principales objetivos del examen de estas cuentas son:

Inclusión.

Este objetivo tiene como finalidad que el auditor se cerciore de que la totalidad de los pasivos esten incluidos en el balance, es decir, tanto pasivos acumulados como cuentas y documentos por pagar.

Realidad.

Otro de los objetivos de este examen es el de verificar la veracidad de todos los pasivos a corto plazo incluidos en el balance y que esten pendientes de cubrir a la fecha del mismo.

Clasificación.

La finalidad de este objetivo es el comprobar la corrcta clasificación y presentación en el balance de todas las deudas a corto plazo según su naturaleza, documentación y fecha de vencimiento.

### 1.3.- Procedimientos.

Los procedimientos que generalmente se usan en la revisión de estos conceptos son:

Circularización.

La circularización de cuentas y documentos por pagar, para obtener resultados mas satisfactorios, es conveniente que se haga en forma indirecta, conciliando posteriormente los saldos presentados por los proveedores o acreedores en general, contra los registrados por la empresa, para determinar su corrección.

### Pagos posteriores.

Este procedimiento consiste en verificar en un período de tiempo considerable, posterior al cierre del ejercicio, todos los pagos de pasivos efectuados para cerciorarse de que corresponden a pasivos registrados, verificando principalmente las cuentas cuyos resultados en la circularización efectuada, no hayan sido satisfactorios.

### Cruce con cuentas de resultados.

La aplicación de este procedimiento se lleva a cabo - principalmente para cuentas acumulativas cuyos cargos son a costos y gastos, con el fin de verificar que las cantidades cargadas a resultados sea igual a las acreditadas en el pasivo y de la corrección de los cálculos para aquellas cuentas que los ameriten, por ejemplo cuentas de impuestos por pagar, etc.

### Certificación de la gerencia.

Este procedimiento consiste en la obtención de una -- carta-certificación firmada por la gerencia, en la que se haga constar que los pasivos registrados son todos y que - estos son reales a la fecha del balance haciendo mención - de cada uno de ellos en cuanto a su cuenta y monto.

## 2.- PASIVO A LARGO PLAZO.

Dentro de este rubro se encuentra por lo general créditos a plazos mayores de un año y ocasionalmente créditos otorgados por proveedores a esos plazos.

### 2.1.- Control interno cuestionario básico.

Consideramos importante lo siguiente:

- 1.- ¿Se llevan registros auxiliares de los diferentes préstamos obtenidos por la empresa los cuales se verifican periódicamente contra el control de la cuenta de mayor?
- 2.- ¿Son aprobados estos pasivos por el consejo de administración?
- 3.- ¿Se verifican periódicamente contra la institución de crédito el saldo de estas cuentas?
- 4.- ¿Los pagos son aprobados por un funcionario responsable?
- 5.- ¿Son aplicados estos pasivos a los fines para los cuales se obtuvieron?
- 6.- ¿Son controlados en registros, los vencimientos de los préstamos con el fin de evitar intereses moratorios?
- 7.- ¿Se verifican cada fin de ejercicio los vencimientos con el fin de hacer una correcta presentación

de pasivos dentro del balance?

## 2.2.- Objetivos de la auditoría.

Consideramos que los objetivos principales de la revisión de estas cuentas deben ser los mismos que se presentan en el punto 1.2 para pasivos a corto plazo, o sea inclusión, realidad y presentación.

## 2.3.- Procedimientos.

Los procedimientos aplicables al examen de estas cuentas son:

Circularización.

Al igual que en el pasivo a corto plazo, se debe enviar confirmación indirecta para obtener resultados más satisfactorios.

Pagos posteriores.

Este procedimiento es también aplicable a este tipo de cuentas para cerciorarse de la realidad de estos adeudos a la fecha del balance.

### Certificados de bancos.

Este procedimiento consiste en obtener una certificación de las instituciones de crédito con que opera la empresa, sobre todos los pasivos para con ellas, así como los bienes, que en su caso, está garantizando esas operaciones, para poder hacer las notas correspondientes en el balance sobre los gravámenes que sobre los activos recaen.

### Revisión de comprobantes.

Mediante la aplicación de este procedimiento se deben revisar los documentos originales y obtener copias fotostáticas o extracto de los comprobantes relativos a los pasivos a largo plazo, tales como: Actas del consejo de administración sobre la aplicación de dichos pasivos, contratos por convenio con la institución de crédito, etc.

### 3.- CAPITAL CONTABLE.

En cuanto a este grupo del balance mencionaremos que se integra generalmente por las cuentas: Capital social, Reservas, tanto legal como de reinversión y otras, Utilidades o Pérdidas de Ejercicios anteriores y Utilidades o Pérdidas del ejercicio.

### 3.1.- Control interno cuestionario básico.

El auditor deberá investigar sobre el control interno lo siguiente:

- 1.- ¿Existe un registro de accionistas?
- 2.- ¿Respecto a la emisión de acciones:
  - a) Son emitidas las acciones hasta que no haya sido suscrito la totalidad del capital?
  - b) En caso de que se hayan emitido las acciones - por el capital no suscrito estas están pendientes de firmar?
  - c) Las acciones en tesorería se encuentran en custodia de un funcionario responsable?
- 3.- ¿Existe un control efectivo para el caso en que - la empresa utilice agentes de bolsa para transferir las acciones en el mercado de valores?
- 4.- ¿Respecto al pago de dividendos:
  - a) Cuando se paga mediante instituciones de crédito existe un control efectivo sobre los mismos?
  - b) ¿Cuando son pagados por la empresa, existe un control en la preparación, firma y envío de -- los cheques a los accionistas?
- 5.- ¿Existe control tanto sobre los cupones de divi--dendos, debiendo cancelarlos y archivarlos, como para la amortización de acciones o reducción de - capital?

### 3.2.- Objetivos de la auditoría.

Los objetivos principales son:

Naturaleza.

Este objetivo tiene como finalidad verificar que las cuentas que se incluyen dentro del grupo de capital contable, en el balance general, correspondan a conceptos específicos y propios de este renglón.

Aspecto legal.

Este aspecto debe cubrirse, comprobando que hayan sido cumplidos todos los requisitos legales de constitución y funcionamiento de la sociedad, mediante pruebas en los registros actas de consejo, asambleas de accionistas, examinando además que se hubiese cumplido con las obligaciones impuestas por el Registro Federal de Causantes, así como de la Ley del Impuesto sobre la Renta y su reglamento.

Presentación.

Al igual que en los demás grupos del balance general, en este, se debe verificar la correcta presentación de las cuentas, atendiendo a los conceptos que las componen y a su naturaleza.

Debe ponerse especial cuidado en la verificación de -partidas que no son sujetas a distribución entre los accionistas.

### 3.3.- Procedimientos.

Generalmente los procedimientos aplicables en la revisión del capital contable son:

#### Análisis.

Este procedimiento es el mas razonable para la verificación de estas cuentas.

Mediante la aplicación de la técnica análisis de movimientos, se comprueban las causas y fundamentos legales de los cargos y créditos operados, teniendo como base los ---acuerdos tomados en las asambleas generales de accionistas celebradas.

#### Inspección de documentos.

Este procedimiento consiste en enterarse de la totalidad de los acuerdos tomados por los accionistas respecto a estas cuentas inspeccionando las actas y extractándolas en sus puntos principales para fundamentar cualquier movimiento que hayan sufrido estas cuentas.

Incluye también la inspección de la totalidad de los valores en tesorería, refiriéndonos a acciones por capital no suscrito, así como para exhibiciones en especie, o depósitos para caucionar el desarrollo de funciones de consejeros, comisarios, etc.

Otros.

Existen otros procedimientos que pueden ser aplicados dependiendo de las circunstancias especiales que presenta la empresa auditada, tales como: certificación de la gerencia, cálculos, etc.

## CAPITULO V

### ADIESTRAMIENTO PARA LA REVISION DE RESULTADOS

Los aspectos fundamentales del examen de resultados -  
as la base de nuestro estudio en este capítulo.

#### 1.- INGRESOS.

En este rubro consideramos para nuestro estudio los -  
ingresos netos, formados principalmente por las siguientes  
cuentas: Ventas, Descuentos sobre Ventas, Devoluciones so-  
bre ventas, Otros productos, etc.

##### 1.1.- Control interno cuestionario básico.

Sobre el control interno mencionaremos los siguientes  
puntos que consideramos importantes:

- 1.- ¿Existe una separación de labores entre recepción  
y entrega de mercancías, de facturación, corbo y  
contabilización por conceptos de ventas?
- 2.- ¿Se usan formas especiales foliadas de pedidos de  
clientes, requisiciones de almacén, remisiones o -  
notas de embarque y facturas?

- 3.- ¿Son facturadas la totalidad de las ventas?
- 4.- ¿Son autorizadas las operaciones de ventas en condiciones especiales?
- 5.- ¿Son verificadas periódicamente las facturas por una persona independiente a facturación, en cuanto a cantidades, precios, operaciones aritméticas y condiciones de venta?
- 6.- ¿Son verificadas las salidas de almacén contra el cargo a los clientes periódicamente?
- 7.- ¿Se verifica periódicamente los cargos a caja o bancos contra los créditos a clientes?
- 8.- ¿Son autorizados por funcionario responsable los descuentos, bonificaciones y devoluciones por ventas efectuadas?
- 9.- ¿Existen notas de crédito debidamente foliadas para los créditos a las cuentas de clientes por los conceptos anteriores?
- 10.- ¿En caso de venta por sucursales, agentes, o re--presentantes de la empresa se lleva un control --adecuado sobre las mismas?
- 11.- ¿Se llevan cuentas independientes para separar --los diferentes conceptos de los ingresos normales

del negocio, de aquellos que no lo son?

12.- ¿En caso de ventas de mostrador, éstas están debidamente comprobadas mediante el uso de cajas registradoras?

13.- ¿En cuanto a los precios de venta: son fijados por personal responsable?

#### 1.2.- Objetivos de la auditoría.

Los principales son:

##### Realización.

Este objetivo tiene como finalidad determinar que los ingresos que aparezcan en el estado de pérdidas y ganancias hayan sido por operaciones realizadas, o sea, se trata de comprobar que el total de ingresos que aparezcan en el estado financiero hayan sido realmente realizados y que la mercancía o servicios fueron entregados o prestados por la empresa para evitar que se presenten operaciones ficticias en dicho estado, representando así una utilidad o pérdida que no es real.

##### Inclusión.

Mediante este objetivo, el auditor debe conocer o de--

terminar que el total de los ingresos estan incluidos en el estado de resultados y que en este fueron incluidos solo aquellos que pertenecen al ejercicio examinado?

### Separación.

Tomando en cuenta los ingresos del negocio deberán de presentarse en el estado de resultados, separadamente los ingresos por operaciones propias de la empresa de aquellos que no lo son.

### Consistencia.

Tomamos la consistencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados como un objetivo que debe seguir el auditor, considerando que deberá observar que estos fueron aplicados con respecto a estas cuentas con las mismas bases a las seguidas en el ejercicio anterior.

### 1.3.- Procedimientos.

Los procedimientos que generalmente se usan para este tipo de cuentas son:

#### Verificación.

Este procedimiento consiste en verificar el corte de -

documentos al cierre del ejercicio. Mediante la aplicación de este procedimiento el auditor se cerciora que las operaciones realizadas son las que corresponden al ejercicio que va a examinar, debiendo tomarse nota de la numeración final, de todos los comprobantes relativos a los ingresos con el fin de comprobar que fueron los últimos registrados y los posteriores, los primeros del ejercicio siguiente.

#### Pruebas selectivas.

Este procedimiento es el mas aceptable en el examen de estas cuentas, ya que por la cantidad de operaciones que se realizan durante el ejercicio sería imposible la comprobación de todas y cada una de ellas, por lo cual se emplea este procedimiento que consiste en tomar al azar varios meses del ejercicio con el fin de verificar su corrección, tanto en cálculos como en pasos seguidos por la empresa, así como cargos a clientes, salidas de almacén a cualquier otra operación que nos lleve a la determinación de su correcta contabilización, basándose en la documentación interna expedida.

#### 2.- COSTO DE VENTAS.

En este punto nos referimos principalmente al costo de ventas de una empresa comercial mencionando solamente -

algunos aspectos importantes del costo de ventas en las empresas industriales.

### 2.1.- Control interno cuestionario básico.

A continuación expondremos lo que a nuestro juicio debe observarse:

Los puntos expuestos en el control interno para inventarios son aplicables en lo que le es relativo, al costo de de ventas observándose además:

- 1.- ¿Existe un departamento de compras dentro de la empresa?
- 2.- ¿Son efectuadas mediante pedidos todas las com---pras?
- 3.- ¿Están numerados progresivamente los pedidos?
- 4.- ¿Es el departamento de contabilidad el que determina la distribución de las órdenes de compra?
- 5.- ¿Existen reportes de entradas al almacén progre---sivamente numeradas?
- 6.- ¿Son verificadas las facturas de los proveedores, contra pedido y reportes de entradas al almacén?

7.- ¿Son autorizadas las facturas para su pago, estampándoles el sello fechador de pago, con objeto de evitar pagos duplicados?

Independientemente de lo anterior, en una empresa industrial deberá observarse lo siguiente:

8.- ¿Existe separación de funciones de los tomadores de tiempo y el personal que interviene en los pasos de preparación de las nóminas?

9.- ¿Existe una rotación del personal que prepara las nóminas o listas de raya?

10.- ¿Se verifican, autorizan y calculan las nóminas - una vez formuladas antes de su pago?

11.- ¿Las listas de raya son debidamente firmadas por el personal al pagárseles en efectivo?

12.- ¿En caso de pago con cheque a los empleados se recaban recibos firmados por los mismos?

13.- ¿Se llevan a cabo revisiones periódicas de las nóminas y recibos por el auditor interno o una persona independiente a los que intervinieron en su formulación y pago?

## 2.2.- Objetivos de la auditoría.

Al igual que para los ingresos tenemos los siguientes objetivos:

### Inclusión.

Que sean incluidos todos los costos correspondientes al ejercicio por ventas efectuadas durante el mismo.

### Separación.

Que los costos sean separados también por operaciones normales y por las que no lo son tomando en cuenta aquellas que representan aplicación de activos diferidos, en cuanto a la corrección de su cálculo y contabilización.

### Consistencia.

Observar la consistencia de los principios de contabilidad generalmente aceptados respecto al costo de ventas en relación con el ejercicio inmediato anterior.

## 2.3.- Procedimientos.

Dado el tipo de estas cuentas al igual que para los ingresos se usan los dos procedimientos mencionados, consi

derando para el primero la necesidad de comprobar la última remisión de proveedores con el último número de la entrada al almacén, respecto a las pruebas selectivas estas se aplican sobre compras de materiales, consumo de materia prima, pagos de rayas y sueldos, y gastos indirectos para empresas industriales.

Además es aplicable el procedimiento mediante el cual se haga un estudio sobre el sistema de costos y el método de valuación de inventarios existentes en la empresa.

### 3.- GASTOS DE OPERACION.

Aún cuando el título de este punto se refiere a gastos de operación incluiremos también lo relativo a otros gastos, ya que la manera y procedimiento de examinar estas cuentas son semejantes y en la práctica se emplea generalmente los mismos procedimientos para su revisión.

#### 3.1.- Control interno cuestionario básico.

- 1.- ¿Son expedidas órdenes de compra para las erogaciones que requiera la empresa?
- 2.- ¿Las cuentas de gastos estan debidamente clasificadas en subcuentas que agrupen conceptos homogéneos?

- 3.- ¿Son verificadas periódicamente contra la cuenta de mayor?
- 4.- ¿Se exigen comprobantes con requisitos fiscales - por cualquier pago para su debida comprobación?
- 5.- ¿Son autorizados los comprobantes de gastos para su pago por un funcionario responsable independiente del departamento de caja?
- 6.- ¿Se estampa el sello fechador de pagado a la totalidad de los comprobantes al momento de efectuarse el pago?
- 7.- ¿Son revisados y aprobados por una persona independiente los reembolsos a caja chica por gastos menores?
- 8.- ¿Son verificados los cargos hechos a estas cuentas por concepto de depreciaciones y amortizaciones - contra los créditos a esas cuentas?
- 9.- ¿Son verificados los cargos a gastos contra los - pasivos creados por concepto de impuestos u otros conceptos devengados, así como que el total de -- ellos sea igual a los cargos durante el ejercicio?
- 10.- ¿Existe un control efectivo para determinar qué - gastos tienen la característica de diferirse en -

ejercicios futuros y cargar en ellos la parte correspondiente?

### 3.2.- Objetivos de la auditoría.

Los objetivos de la revisión de estas cuentas son semejantes a los que se muestran en los puntos anteriores, por lo que, con el fin de no repetir las explicaciones dadas en los puntos relativos a ingresos y costo de ventas, mencionaremos únicamente que los objetivos del examen de estas cuentas son: realización, inclusión, separación y consistencia, considerando además que los gastos sean propios y normales de la empresa.

### 3.3.- Procedimientos.

Los procedimientos aplicables al examen de estas cuentas según nuestra opinión son los mismos que los presentados en la parte correspondiente a ingresos por lo que no presentaremos en este punto los procedimientos a fin de no repetir conceptos expuestos anteriormente.

Cabe agregar además, y es aplicable a todos los puntos de este capítulo, que si la revisión es con fines fiscales se deberán incluir entre los objetivos lo siguiente: que los ingresos sean acumulables y que los costos y gastos reúnan los requisitos fiscales para su deducibilidad,

así como, la correcta determinación de los impuestos causados.

CAPITULO VI  
ORGANIZACION DE SEMINARIOS O DISCUSIONES  
EN GRUPO

La organización de seminarios sobre aspectos técnicos de la carrera así como de discusiones en grupo sobre problemas prácticos y sus soluciones, constituyen la fase final del adiestramiento y es de suma importancia para poder considerar éste como completo.

Esta fase es importante, no tan solo para el principiante sino también para el Contador Público, ya que en ella tendrá la oportunidad de conocer las opiniones de todo su personal, y así mismo tratará de unificar el criterio de todos ellos en cuanto a los servicios profesionales que presta a su clientela. Para el principiante es importante puesto que tendrá la posibilidad de discutir sus puntos de vista tanto con los demás compañeros, como con los supervisores y se le presenta además la oportunidad de tener un trato directo con el Contador Público o socios principales de la firma.

A juicio de cada uno de los contadores se deberán organizar ya sean clases, discusiones o seminarios, las cuales tendrán como objetivos principales el adiestramiento del personal, aumentar los conocimientos de todos los miembros del despacho y la unificación de criterios para tratar los diferentes problemas que se suscitan en la práctica.

A continuación exponemos las bases fundamentales de la organización de seminarios o discusiones en grupo.

### 1.- Concepto.

"Por definición se entiende que los "seminarios" son -- clases en las cuales se reúne el profesor y los alumnos -- para realizar en común trabajo de investigación y adiestramiento de una disciplina. Estas reuniones generalmente -- adoptan la forma de discusión en grupo mas o menos documentada e intencionada, con el propósito de llegar a ciertas -- conclusiones sobre un caso o problema determinado" (25).

En nuestro problema, el profesor esta representado por el Contador Público o el socio o socios encargados del -- adiestramiento en caso de una firma, deduciéndose que los -- alumnos esta representados por el personal del despacho o -- sean los ayudantes, auditores y supervisores.

La propia definición de seminarios nos muestra que estos son un método de enseñanzamediante el cual el Contador Público puede, trabajando en conjunto con el principiante -- lograr la investigación y el adiestramiento necesario para que la resolución a los problemas que se presentan en la -- práctica de la profesión sean dados con uniformidad de cri-

---

(25) Contaduría Pública. Instituto de Contadores Públicos -- de Monterrey, A.C., No. 3 Julio 1959 Pág 14, Método de Enseñanza, Rómulo González Irigoyen C.P.

terio.

## 2.- Objetivos.

Desde el punto de vista didáctica en los diferentes — grados académicos de las universidades e instituciones del país los seminarios tienen los siguientes objetivos:

"Esta forma de enseñanza tiende principalmente a la — formación del criterio profesional desarrollando el talento discursivo, la habilidad analítica y la investigación propia" (26).

La organización de seminarios tiene para el principiante, principalmente los siguientes objetivos:

- a).- Formulación y maduración profesional de su criterio.
- b).- Despertar en él la habilidad analítica.
- c).- Fomentar en el la investigación propia.

Formulación y maduración profesional de su criterio.

El objetivo primordial de los seminarios es el de formar y madurar el criterio del principiante desde el punto —

(26) Contaduría Pública. Instituto de Contadores Públicos de Monterrey, A.C., No. 3 Julio 1959, Pág. 14 Método de Enseñanza, Rómulo González Irigoyen, C.P.

de vista profesional, ya que por medio de las discusiones que se suscitan en el seminario el principiante va acumulando experiencias comparándolas con las de sus compañeros y con las del despacho en sí, adquiriendo así la madurez necesaria para futuras actuaciones ya sea como auditor o supervisor o bien en su actuación profesional. Además desarrolla su talento discursivo o sea la facilidad de dirigirse a los demás y exponer problemas y resoluciones y de esta manera buscar la solución más acertada.

Despertar en él la habilidad analítica.

El despertar en el principiante la habilidad analítica se significa por la facilidad con que él va aprendiendo a captar los problemas, a desarrollar el análisis de los mismos y a darles la resolución más acertada o favorable.

Esto se logra haciéndole ver, que en cada discusión de seminario, deberá de observar y analizar todos los puntos de vista que toman las personas que tienen más conocimiento y más afianzado su criterio, y la forma en que dan su opinión o resuelven un problema o llegan a ciertas conclusiones sobre el mismo. Así por la observación propia va teniendo los puntos de partida principales para despertar su habilidad analítica.

Fomentar en él la investigación propia.

Previamente a la realización de un seminario se le deberá proporcionar al principiante un memorándum de los puntos o materias que serán tratados, a fin de que proceda -- por cuenta propia a su previo análisis e investigación, y pueda participar en las discusiones correspondientes, ya que de lo contrario se pierde el interés de la discusión y la -- finalidad de la misma, al carecer de conocimientos de los -- puntos a tratar.

Para evitar que por temor o falta de investigación, el principiante deje de participar en los seminarios, es necesario crearle la confianza en sí mismo y proporcionarle material suficiente para su investigación.

Es conveniente alentarle mediante la crítica constructiva de los defectos o deficiencias observados en él, a fin de fomentarle el hábito de estudio y la confianza en la expresión o exposición de los problemas observados.

### 3.- Organización de los Seminarios.

Los seminarios deberán de ser planeados adecuadamente y su organización requiere la atención especial del Conta--dor Público.

Los seminarios deben planearse en la época y periodici

dad adecuadas y de acuerdo con las posibilidades de tiempo en cada despacho, tomando en cuenta siempre que se requiere de tiempo suficiente para el desarrollo de los puntos planeados, y se debe en todos los casos, no dejar asuntos pendientes.

Los seminarios pueden ser organizados tomando como base los problemas sujetos a discusión, por lo que pueden dividirse en los siguientes temas a tratar:

- 1.- Discusión sobre teoría contable y de auditoría.
- 2.- Discusión de problemas relacionados con la práctica.
- 3.- Problemas fiscales.
- 4.- Sugerencias al personal.
- 5.- Resumen o conclusiones del seminario.

Hay que tomar en cuenta las siguientes sugerencias para el mejor desarrollo de los seminarios.

- 1.- Se deberá de dar a conocer tanto al principiante como al resto del personal los temas a tratar en el seminario.
- 2.- Sugerirles que deberán de documentarse sobre los temas a tratar y así es posible proporcionarles la bibliografía que deben consultar.

- 3.- El Contador Público deberá preparar a su vez el material suficiente que juzgue necesario para poder obtener conclusiones o resultados satisfactorios.
- 4.- Se deberá fijar un objetivo principal en la resolución de un problema, o sea llegar a una conclusión y no pasar a otros témas o problemas hasta que no se haya llegado a esta.
- 5.- Se deberá tomar nota de todas las conclusiones a - las que se llegue con el fin de que futuros problemas similares que se presenten sean resuéltos en - las mismas bases.

Discusión sobre teoría contable y de auditoría.

Una de las partes que se integra el seminario es la -- discusión de teoría contable y auditoría, el cual tiene --- principalmente como objetivo adquirir nuevos conocimientos tanto de parte del Contador Público como del principiante - y los demás colaboradores y a su vez la unificación de cri- terios sobre los diferentes aspectos de presentación y revi sión de algunas partidas de los estados financieros.

Discusión de problemas relacionados con la práctica.

Otro punto a tratar dentro de los seminarios, es el de presentar la solución de los problemas mas comunes que se -

presentan en la práctica, con el fin de que la persona a la cual se le presentaron tenga la oportunidad de transmitir a los demás compañeros la experiencia adquirida y de esta manera se va conociendo la forma de hacerles frente y su correcta resolución, ya que pueden volver a presentarse en futuras auditorias. Tratar de llegar a una conclusión para evitar que dos problemas iguales presentados en dos empresas diferentes o en la misma empresa de un ejercicio a otro. Vayan a dárseles resoluciones diferentes.

#### Problemas Fiscales.

Este punto en los seminarios es muy importante ya que en el se tratan todos los criterios fiscales formados por el despacho así como el estudio de todas y cada una de las reformas o modificaciones de las leyes fiscales tanto federales como locales que afecten las prestaciones fiscales a que están sujetos los clientes del despacho.

#### Sugerencias al personal.

Aquí se tratará de sugerirle al principiante las reglas de presentación y de conducta para seguirlas tanto en el despacho como en las oficinas del cliente, o fuera de ambos. También es conveniente tratar los principales puntos del código de ética profesional del Contador Público.

con el fin de que la actuación del despacho a través de sus componentes se efectue en forma apegada a las más estrictas normas de la ética profesional que rige a nuestra carrera y que a su vez le dan prestigio.

#### Resumen o Conclusiones del Seminario.

Es conveniente que al finalizar el seminario se haga un resumen por escrito de todas las conclusiones a que se llegaron, con el fin de que las más importantes se mecanografién y se les proporcione una copia de ellos a cada uno de los supervisores y ayudantes para la formación de archivo de los criterios por los que opta el despacho, así como la solución a problemas semejantes.

El adiestramiento en esta fase como en el trabajo diario nunca termina, ya que cada vez se van adquiriendo más conocimientos y nuevas experiencias, y a su vez el principiante va ascendiendo en grado tal, que posteriormente puede ser supervisor, socio o actuar en forma independiente.

## CONCLUSIONES

1.- Dada la obligación que todo Contador Público Independiente, tiene, de cumplir con las "Normas de Auditoría - Generalmente Aceptadas", entre las que se considera la del entrenamiento técnico y su capacidad profesional, se llega a la conclusión de que, para cumplir con esta obligación deberá proporcionar a sus colaboradores, incluyendo en ellos a los principiantes, el entrenamiento técnico necesario para el desarrollo de su trabajo.

El entrenamiento de principiantes se deberá impartir - con base principalmente en las siguientes fases:

- 1.- Adiestramiento previo o estudio individual.
- 2.- Adiestramiento en el trabajo, y
- 3.- Organización de seminarios o discusiones en grupo.

2.- La primera fase "Adiestramiento previo o Estudio - Individual" deberá llevarse a cabo dentro del despacho del Contador Público y comprenderá, el estudio relativo a papeles de trabajo, técnicas de auditoría, procedimientos, y en fin todos aquellos puntos que capaciten al principiante para iniciarse en el desarrollo de su trabajo de auditoría, - bajo la dirección de un auditor con experiencia o de un --

supervisor.

3.- "El adiestramiento en el trabajo", como su nombre lo indica deberá efectuarse en la empresa donde el principiante está desarrollando un trabajo encomendado por el despacho del Contador Público.

Esta etapa se complementa con la supervisión directa de un auditor con experiencia así como con las observaciones y críticas que se le hagan a sus papeles de trabajo, lo que constituye la experiencia práctica que le servirá de base para el mejor desarrollo de futuros trabajos y para su formación profesional.

4.- La última etapa relativa a la organización de seminarios o discusiones en grupo, deberá impartirse en forma periódica y siempre con base en un programa previo, a fin de que los principiantes que participan en ellos obtengan un mayor avance, tanto en sus conocimientos técnicos como en el aspecto de habilidad analítica y de expresión.

5.- Independientemente del cumplimiento de los programas de entrenamiento para principiantes, deberán impartirse otros, destinados al personal con mayor experiencia de acuerdo con un escalafón definido, ya que esto traerá como resultado un mejor entrenamiento de todo el perso-

nal, lo que significará una mejor prestación de servicios al cliente y por consecuencia un acrecentamiento del prestigio y de la confianza que existe para nuestra profesión.

## BIBLIOGRAFIA

### LIBROS

C.P. JOAQUIN GOMEZ MORFIN.

El Control Interno de los Negocios.

Cuarta Edición. 1963.

Fondo de Cultura Económica.

C.P. ROMULO GONZALEZ IRIGOYEN

Cómo hacer una Tesis de Contador Público.

Primera Edición.

Editorial Banca y Comercio, S.A.

ARTHUR W. HOLMES.

Auditoría, Principios y Procedimientos.

Tomo I y Tomo II.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

Deberes de los Contadores Junior y Senior.

Primera Edición en español. 1965.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

Normas y Procedimientos de Auditoría.

Primera Edición. 1965.

JAMES MAC NEIN.

Accounting Practice Management.

Hand Book.

American Institute of Certified Public Accountants

REVISTAS

BOLETIN TECNICO.

Instituto de Contadores Públicos de Nuevo León, A.C.

CREDITO.

Alumnos y Exalumnos de la Escuela Bancaria y Comercial.

CONTADURIA PUBLICA.

Instituto de Contadores Públicos de Monterrey, A C.

EL SENTIDO CONTABLE ACTUAL

Escuela Superior de Comercio y Administración.

FINANZAS Y CONTABILIDAD.

Editorial Finanzas, S. de R.L.

THE JOURNAL OF ACCOUNTANCY

## EJEMPLO No. 1

Nombre del Contador Público o del despacho.

PROGRAMA GENERAL DE TRABAJO PARA LA  
VERIFICACION DE CUENTAS POR COBRAR

Nombre de la Empresa \_\_\_\_\_

Dependencia \_\_\_\_\_

(Matriz, Sucursal, etc.)

Fecha de iniciación \_\_\_\_\_

Fecha de terminación \_\_\_\_\_

Observaciones notas e  
iniciales

1.- Obténgase una relación de cuentas por cobrar, de Clientes, -- Deudores diversos, etc., en la cual aparezcan los saldos clasificados de acuerdo con la antigüedad de las partidas que las compongan.

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

2.- Etc.

3.- Etc.


 TRABAJO EFECTUADO POR

Hizo

Supervisó

Nombre

iniciales

Nombre

iniciales

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

\_\_\_\_\_

Ejemplo No. 2

PREP	S.E.G.1-3-68
REV	J.E.

Cia. Comercial "X", S.A.  
Activo Fijo Neto.  
Cédula Resumen.

Auditoria al  
XII-31-67

*P*

C U E N T A S	Saldo al XII-31-67		A J U S T E S		Saldo al XII-31-67	
	S/ Empresa		D E B E	H A B E R	S/ Auditoria	
Edificio	<i>D<sup>1</sup></i> 200,000.00				200,000.00	<i>HT</i>
Muebles y Enseres	<i>S<sup>2</sup></i> 25,000.00				25,000.00	<i>HT</i>
Equipo de Transporte	<i>D<sup>3</sup></i> 75,000.00			<i>D<sup>3</sup></i> 2,000.00	73,000.00	<i>HT</i>
Suma .	300,000.00 ✓			2,000.00	298,000.00	<i>HT</i>
Menos:						
Cuentas Complementarias						
Depreciación Acumulada de Edificio.	<i>D<sup>1</sup></i> 10,000.00				10,000.00	<i>HT</i>
Depreciación Acumulada de Muebles y Enseres	<i>D<sup>2</sup></i> 2,500.00				2,500.00	<i>HT</i>
Depreciación Acumulada de Equipo de Transporte	<i>D<sup>3</sup></i> 15,000.00		<i>D<sup>3</sup></i> 400.00		14,600.00	<i>HT</i>
Suma .	27,500.00 ✓		400.00		27,100.00	<i>HT</i>
Activo Fijo Neto.	272,500.00 ✓		400.00	2,000.00	270,900.00	<i>HT</i>

✓ Cotejado con Mayor  
Suma Verificada.

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39

Ejemplo No. 2

PREP	N A F S	F HA
REV	S.E.G. 1-3-68	
	J.E.	

Cia. Comercial " X", S.A.

Equipo de Transporte.

Auditoria al  
XII-31-67

Cédula Sumaria Movimiento del Mayor.

D.3

		M E S	D E B E	H A B E R	
		Enero	\$ 68,000.00		2
		Febrero	2,000.00		3
		Marzo	5,000.00		4
		<b>S U M A</b>	<u>\$ 75,000.00</u>	<u>4 D</u>	5
		Menos Ajuste No. 1	<u>2,000.00</u>	<u>2</u>	6
		Saldo al XII-31-67	<u>\$ 73,000.00</u>	<u>4 D</u>	7
					8
					9
					10
					11
					12
					13
					14
					15
					16
					17
					18
					19
					20
					21
					22
					23
					24
					25
					26
					27
					28
					29
					30
					31
					2
					3
					34
					35
					36
					37
					8
					9

Se revisaron en un 100 % los incrementos habidos durante el ejercicio en esta cuenta, observando unicamente un cargo indebido por concepto de reparaciones el cual se corrige con el Ajuste No. 1.

✓ Cotejado con Mayor  
✓ Suva Verificada

Ejemplo No. 2

PREP	INICIALES	FECHA
REV	S.E.G.	1-3-68
	J.E.	

Cia. Comercial " X ", S.A.  
Equipo de Transporte  
Cédula Analítica

Auditoria al  
XII/31-67

*D.3*  
*1*

Fecha	CONCEPTO	Parcial I	Total
1-28-67	Factura No. 21617 de Automotriz, S.A. por concepto de compra de un camion de estacas equipado con caja cerrada con estantes para transportar mercancías. Camion FORD 1967 Motr No. 117821A-1225- pagado parte con cheque no. 231516 del Bco. de N.L., S.A. por valor de \$ 30,000.00 aceptando documentos a 30, 60 y 90 dias por el resto por valor de	30,000.00 ✓  38,000.00 ✓	68,000.00 ✓
2-15-67	Cheque No. 232080 del bco. de N. L., S.A. a favor de Soldadura, S.A. por concepto de arreglo de los estantes del camion FORD 1967.	2,000.00 ✓	2,000.00 ✓
3-20-67	Cheque No. 232231 del bco. de N. L., S.A. a favor de Motos, S.A. en pago de la Factura NO. 915 que ampara una motocicleta marca ISLO Modelo 1967 Motor No. 21617	5,000.00 ✓	5,000.00 ✓
	Saldo S/ Empresa		75,000.00 ✓
	Menos Ajuste No. 1		2,000.00 ✓
	Saldo S/ Auditoria.		73,000.00 ✓
	<b>AJUSTE NO. 1</b>		
	Gastos de Venta	2,000.00 <i>AJ</i>	
	Rep. y Mant. de Equipo de Transp.		
	Equipo de Transporte	2,000.00	
	Asiento para registrar correctamente gastos por reparaciones cargados indebidamente a la segunda cuenta.		

Cotejado con Mayor  
suma verificada

Comprobante examinado e inicialado.





Ejemplo NO. 2

S.E.G. 1-3-68  
J.E.

Cia. Comercial " X " , .S.A.

Depreciación Acumulada de Equipo de Transporte Auditorial  
Cédula Auxiliar. XII/31-67

307A

*d3*  
*2*

La empresa optó por tomar para depreciar la cuenta ---  
Equipo de Transporte un porcentaje fijo de un 20% sobre  
el saldo total de la cuenta al final del ejercicio se -  
gun los cálculos y registros efectuados.

El Ajuste No. 2 se determinó debido a una partida mal car-  
gada en la cuenta Equipo de Transporte debiendo ser a -  
gastos por reparaciones efectuadas al equipo.

El incremento a esta cuenta fue cargada a la cuenta ---  
Gastos de Venta sub-cuenta depreciaciones, por ser un -  
equipo utilizado por el departamento de ventas para la  
entrega de la mercancía vendida.

*Ve-4*

NOTA: EN TODO ESTE EJEMPLO ESTAMOS SUPONUENDO UNA EMPRESA  
COMERCIAL SIENDO LA AUDITORIA DEL PRIMER EJERCICIO.

1  
2  
3  
4  
5  
6  
7  
8  
9  
10  
11  
12  
13  
14  
15  
16  
17  
18  
19  
20  
21  
22  
23  
24  
25  
26  
27  
28  
29  
30  
31  
32  
33  
34  
35  
36  
37  
38  
39

FORMA No. 1

LEGAJO No. \_\_\_\_\_

CLIENTE \_\_\_\_\_

CLASE DE TRABAJO \_\_\_\_\_

FECHA \_\_\_\_\_

DESCRIPCION DE ESTE LEGAJO \_\_\_\_\_

INDICE DE LEGAJOS DE ESTE TRABAJO

- 1.- \_\_\_\_\_
- 2.- \_\_\_\_\_
- 3.- \_\_\_\_\_
- 4.- \_\_\_\_\_
- 5.- \_\_\_\_\_
- 6.- \_\_\_\_\_
- 7.- \_\_\_\_\_

PERSONAL

DE

A

_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____
_____	_____	_____

REVISADO \_\_\_\_\_ FECHA \_\_\_\_\_

(Carátula de legajo presentada por la Comisión de Adiestramiento Profesional del I.M.C.P., en el problema para principiantes sin experiencia).

