



877108,
25

UNIVERSIDAD EMILIO CÁRDENAS

ESCUELA DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN
CON ESTUDIOS INCORPORADOS A LA UNAM
CLAVE 8771

“PAPELES DE TRABAJO EN AUDITORIA”

T E S I S

QUE PARA OBTENER EL TITULO DE :

LICENCIADO EN CONTADURÍA

PRESENTA :

ARTURO ADÁN JOAQUÍN LÓPEZ

TLALNEPANTLA, EDO. DE MÉXICO

1999

TESIS CON
FALLA DE ORIGEN

271571



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A MI PADRE
MARGARITO ADAN JOAQUIN GUZMAN.

A TU MEMORIA Y QUE AUN DESPUES DE
TU MUERTE TE SIGO SENTIENDO A MI LADO,
SIEMPRE ME APOYASTE SIN CONDICION
ALGUNA Y QUE GRACIAS A TI NO HUBIERA
CONCLUIDO ESTA META.

A MI MADRE
MARIA VICTORIA LOPEZ GARCIA.

POR SIEMPRE CARACTERIZARTE POR TU
GRAN EMPUJE E INTERES EN MI VIDA, TU
AMOR, CARIÑO Y APOYO EN TODOS LOS
MOMENTOS HAN LOGRADO SER DE MI LO
QUE AHORA SOY.

A MIS HERMANOS
SILVIA NORMA, LUIS GUSTAVO,
ELIZABETH MONICA, MARTIN JAIME
Y LOGAN HECTOR.

COMO UN TESTIMONIO DE AGRADECIMIENTO,
POR EL APOYO MORAL QUE ME BRINDAN, LES
DEDICO MI ESFUERZO Y EMPENO Y ESPERANDO
SEGUIR RECIBIENDO LO MEJOR DE USTEDES YA
QUE LO MEJOR DE MI LO TIENEN.

A MI ESPOSA
MARTHA DOMINGUEZ SNYDER

QUIEN A DESPERTADO EN MI SENTIMIENTOS
ESPECIALES. AGRADEZCO TU AMOR, PACIENCIA
APOYO Y COMPRESION PARA LOGRAR QUE
ESTA ETAPA SE CONCLUYA.

A MIS FAMILIARES Y AMIGOS

LES DOY GRACIAS POR HABERME PERMITIDO
CONOCERLOS, RECIBIR SU APOYO FUE UN GRAN
ALICIENTE, SOLO ME RESTA DECIRLES GRACIAS
POR SIEMPRE.

I N D I C E

INTRODUCCION.....	1
METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION.....	2
PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA.....	4
PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS.....	4
Objetivo General.....	4
Objetivos Específicos.....	4
PLANTEAMIENTO DE LA HIPOTESIS.....	6
Hipótesis General.....	6
Hipótesis Específicas.....	6
PRUEBA Y DEMOSTRACION.....	8
Investigación de Campo.....	8
Investigación Documental.....	9
CAPITULO I. ANTECEDENTES GENERALES DE LOS PAPELES DE TRABAJO.....	10
I.1. Breve historia del nacimiento de los papeles de trabajo.....	10
I.2. Objetivo de los papeles de trabajo en su origen.....	12
I.3. Necesidad de un criterio de aceptación general.....	14
I.3.1. Método.....	15
I.3.1.1. Forma.....	16
I.3.1.2. Contenido.....	16
I.3.1.3. Uso.....	17
CAPITULO II. PAPELES DE TRABAJO.....	18
II.1. Concepto.....	18
II.2. Definición.....	21
II.2.1. Clasificación.....	23
II.3. Evolución.....	28
II.3.1. General.....	28
II.3.2. Particular.....	31
II.4. Objetivos.....	33
II.5. Reglas para su elaboración.....	34
II.6. Índices y marcas para los papeles de trabajo.....	37
II.7. Evaluación de los papeles de trabajo.....	52
II.7.1. Evaluación general.....	52
II.7.2. Evaluación particular.....	52
II.8. Archivo de referencia permanente.....	53
CAPITULO III. NORMAS, TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS.....	58
III.1. Conceptos.....	58
III.2. Normas propias a los papeles de trabajo.....	59
III.2.1. Normas de ejecución del trabajo.....	59
III.3. Técnicas de auditoría.....	65
CAPITULO IV. MUESTRAS DE PAPELES DE TRABAJO.....	75
IV.1. Hoja de trabajo de auditoría.....	79
IV.2. Cédulas sumaria y analítica.....	88
IV.2.1. Cédula Sumaria.....	89
IV.3.1. Cédula Analítica.....	91
Conclusiones.....	105
Bibliografía.....	107

INTRODUCCION

Este trabajo de investigación está circunscrito específicamente a los Papeles de Trabajo, nombre que por sí solo y en la primera ocasión en que el estudiante de la carrera de Contador Público tiene contacto con él, como que nada dice, pues en principio se confunde con la denominada *hoja de trabajo* que se utiliza para los *cierres* de operaciones en la contabilidad financiera.

Independientemente de que una de las intenciones de este trabajo sea la de definir con absoluta claridad el concepto y significado intrínseco de los papeles de trabajo, otras más son el dejar establecidas las normas que les son inherentes, reglas y formas establecidas por la práctica de la profesión, criterios generales que les son aplicados para uniformar tanto su elaboración, como su llenado y la forma de analizar su contenido, previo al informe que se haya de rendir.

Lo anterior establece la pauta de este trabajo: investigar todo lo relativo a los papeles de trabajo, su origen, su evolución, sus formatos, su uso práctico y las normatividades que la profesión les ha señalado como signo particular de su naturaleza.

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION

Cuando transcurría el curso de Fundamentos de Auditoría de Estados Financieros y particularmente se llegó a la temática de Papeles de Trabajo, encontramos que en la bibliografía recomendada en los programas de UNAM poco o casi nada se hallaba que pudiera servir como una explicación objetiva y detallada, del significado, descripción, representación y contenido de los papeles de trabajo, aún más, el término se confundía con la conocida hoja de trabajo que se utiliza para los cierres contables.

Todavía por un tiempo persistió la duda de qué son en realidad los papeles de trabajo, hasta que finalmente habiendo trabajado entre otras actividades en un despacho de auditores, se manejaron los *archivos de referencia permanente* y los *legajos de auditoría*, con lo que finalmente se pudo captar que para entender en toda su dimensión lo que son los papeles de trabajo es necesario:

- Ejercicios prácticos con documentación real
- Elaboración y puesta en práctica de programas de auditoría
- Integración del legajo de auditoría
- Integración del archivo de referencia permanente
- Conocimiento y puesta en práctica de las normas de trabajo que se refieren a la manera de hacer, contenido y presentación de los papeles de trabajo

Todo lo anterior se investigó de manera práctica y objetiva en el despacho Solloa, Contadores Públicos, A.C., lo que contribuyó de manera importante en el desarrollo de la presente tesis.

PLANTEAMIENTO DEL PROBLEMA

Mostrar la amplia variedad de los papeles de trabajo, las fuentes de donde se obtienen, la manera como se consiguen y de aquellos que son producidos por el auditor mismo y que fueron manejados en el despacho Solís, Contadores Públicos, A.C.

PLANTEAMIENTO DE OBJETIVOS

OBJETIVO GENERAL

Realizar investigaciones de campo, en despachos de auditoría; en departamentos de auditoría interna de empresas importantes y en el acervo bibliográfico que sobre la materia de auditoría existe, para encontrar todo lo concerniente a los papeles de trabajo y demostrar que sí hay mucha información, que por el hecho de estar dispersa en la diversa temática de libros de texto y tratada de una manera muy breve en dichos textos, da la apariencia de escasez y de poca importancia.

OBJETIVOS ESPECIFICOS

- Demostrar la variedad de los papeles de trabajo, denominándolos y describiendo en algunos casos su forma y contenido y en otras mostrándolos objetivamente en el capítulo IV de esta tesis, con el título de Muestra de Papeles de Trabajo.
- Determinar las fuentes de donde se obtienen los papeles de trabajo y bajo qué circunstancias procede que el auditor mismo los diseñe.

- **Precisar la normatividad a que se sujeta el auditor para el llenado, o el contenido que quedará escrito en los papeles de trabajo, de acuerdo a las sugerencias en los Boletines emitidos por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.**
- **Precisar las técnicas y otros procedimientos que utilizará el personal de auditoría para el examen del trabajo de revisión y que quedarán plasmados en los papeles de trabajo.**
- **Hacer constar la forma y cuidado en el manejo de los papeles de auditoría, durante el levantamiento de la investigación y para la integración y conservación del legajo de auditoría y del archivo de referencia permanente.**

PLANTEAMIENTO DE LA HIPOTESIS

HIPOTESIS GENERAL

Se podrá demostrar a través de una investigación de campo, en el ambiente propicio la existencia de una multiplicidad de documentos fuente que debido a la naturaleza del examen realizado y a la necesidad de las pruebas que respalden la investigación, se convertirán en papeles de trabajo, mientras que la investigación bibliográfica corroborará teóricamente su razón de ser.

HIPOTESIS ESPECIFICAS

La lectura de la teoría de los papeles de trabajo, su concepto, conocimiento de sus clasificaciones y descripción de forma y contenido no será suficiente para tener la idea exacta de lo que son estos papeles y de su eficacia y soporte en el examen de auditoría.

Los cuadernos que como libro de texto, contienen prácticas de auditoría con formatos impresos, no aportan la complejidad que entraña el manejo, revisión e interpretación de verdaderos comprobantes de las transacciones, -documentos fuente- por lo que las prácticas debieran hacerse con documentos auténticos (fotocopiados de los originales), con prácticas implementadas por el docente y sin advertir el tipo de problema que se plantea.

De la misma manera deberá plantearse un problema de revisión que revista cierta dificultad y para el que sea necesario que el alumno diseñe el papel de trabajo y las

PRUEBA Y DEMOSTRACION

Para el efecto de la tesis, el campo de prueba seleccionado fue el despacho Sollos, Contadores Públicos, A.C. y algunos de los clientes auditados, principalmente sociedades mercantiles importantes, que por su volumen de transacciones, produzcan expedientes de auditoría y archivos de referencia permanente con los suficientes documentos –papeles de trabajo- que sirvan al propósito de nuestra investigación.

INVESTIGACION DE CAMPO

Se investigará desde el inicio de las primeras normas señaladas para la realización de la segunda etapa de la auditoría –ejecución del trabajo de investigación-, especialmente a partir de la técnica de *estudio general*, que produce abundantes e importantes papeles de trabajo.

Se estará al pendiente de revisar la técnica de confirmación para ver que otros papeles de trabajo soportan estas pruebas, independientemente de las cartas que se cruzan con la solicitud de aceptación o aclaración de saldos a cargo y a favor.

Se observará con detenimiento y detalle las pruebas que se soliciten al realizar las investigaciones relacionadas con impuestos a cargo de la entidad auditada y las retenciones al I.S.R., nóminas, cuotas de seguridad social, cálculos sobre inversiones temporales y en acciones, depreciaciones, amortizaciones, provisiones, reexpresiones, etc. todo aquello que sin ser transacciones de operaciones comunes

y usuales, conlleve un grado de dificultad tal, que asimismo los papeles de trabajo sean especiales.

INVESTIGACION DOCUMENTAL

Se buscará el apoyo bibliográfico de carácter legal y normativo, tanto en las disposiciones fiscales como en las de carácter institucional emitidas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, así como en libros de la autoría de reconocidos investigadores en materia de auditoría, como lo son el Dr. Victor Z. Brink, el Dr. Herbert Witt, ambos de nacionalidad norteamericana y nuestro investigador nacional, el Dr. Juan Ramón Santillán.

CAPITULO I.

ANTECEDENTES GENERALES DE LOS PAPELES DE TRABAJO

I.1. BREVE HISTORIA DEL NACIMIENTO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Siendo los papeles de trabajo un término técnico propio del lenguaje de la auditoría, el medio para realizar la etapa operacional de ésta y constituyendo la parte medular de esta disciplina, es fácil deducir que el origen de éstos, es paralelo al origen de la auditoría, de los que son connaturales. Como quiera que haya nacido la auditoría, pues algunos autores señalan que primero fue externa y apareció por primera vez en Inglaterra por los años de 1906-1907 y posteriormente se aplicó internamente, otros la ubican a la inversa sin discutir su nacionalidad, lo cierto es que los papeles de trabajo se utilizan indistintamente en cualquiera de ellas y sus derivadas.

Así pues, se puede establecer estimadamente el origen de los papeles de trabajo en los años iniciales del siglo XX, misma fecha de la auditoría, siendo los primeros, los informes que a manera de dictamen se hicieron para garantizar los estados financieros de empresas con inversionistas del público en general.

Se da por hecho que para hacer la revisión de las acciones, del capital social invertido, de la existencia física de la entidad y de las deudas y obligaciones que era lo único que en aquellas épocas se revisaba o auditaba, se tuvieron que hacer

otros papeles para plasmar los resultados de las revisiones que se efectuaban, así como recabar u obtener evidencias o constancias que respaldaran los hechos revisados y que, igualmente es aceptable pensar, se quedaron en poder del auditor como prueba indudable de la opinión que en consecuencia externaba.

Cita en su obra (1) el maestro investigador Victor Z. Brink, que la primera referencia que se encontró fue la del contador Samuel Fairbanks en un libro *Develop and Evolution of Auditing* editado en 1920, cuando en 1917 rinde un informe a Unión Pacific Railroad para demostrar la desviación de los dineros destinados al tendido de vías de ferrocarril diciendo: "...como se podrá observar en los diferentes papeles que utilicé para la revisión de estos trabajos, se demuestran claramente las cantidades de dinero sustraídas por otros conceptos que pretendían aparentar su correcta utilización."

En lo que sí hay concordancia es en aceptar en que desde un principio los papeles para trabajos de auditoría han recibido el nombre de *cédulas*, sin embargo en el idioma inglés de donde provienen los conceptos, significados y definiciones, de los términos y expresiones de la contabilidad, la auditoría y de otras materias de las ciencias administrativas que tanto se han desarrollado en su economía superindustrializada, la palabra *schedule* significa simple y llanamente *hoja de papel*, por lo tanto, dicha designación carece de la importancia que a veces parece o pretende dársele y más aún, porque la denominación de *cédula* se le da a muy diversos papeles con contenido financiero, es decir, con números relativos a la contabilidad, a la administración, a la informática, a la economía, etc. En nuestro

(1) Brink, Victor Z. "Auditing" 1941 West Publishing Co.

medio y con el mismo fin, se usan los términos anexos, notas, listados, relaciones y cédulas.

I.2. OBJETIVO DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN SU ORIGEN

La revolución industrial a fines del siglo XVIII, se conoce con ese nombre por los inventos que dieron lugar al incremento de la productividad al mecanizar las funciones de producción. Estos inventos fueron de máquinas para la industria textil; la energía producida por vapor; la fabricación de acero, entre los más importantes.

Esta actividad productora provoca a su vez el auge comercial y con ello la necesidad de sistemas de contabilidad para el registro de sus operaciones, pero también sistemas o procedimientos para revisión de la información financiera.

La riqueza generada durante el siglo XIX por esta explosión económica produce más empresas con nuevos inversionistas, por lo que a fines de ese siglo aparecen las primeras disposiciones gubernamentales de algunos países que se colocan a la vanguardia industrial, que solicitaban que los estados financieros de las empresas que tenían acciones del público inversionista fueran revisados por contadores públicos independientes.

Al respecto cabe comentar tres situaciones que a la luz de nuestros conocimientos actuales resultan curiosas: la primera que no había una reglamentación fiscal que obligara punitivamente la revisión de los estados

financieros, por lo que algunos gobiernos sólo *solicitaban* dicha revisión; la segunda, que lo que se pedía era una revisión, pero no se establecía específicamente de qué, ni cómo hacerla, qué resultados presentar ni el tiempo para presentarla, y la tercera, que fuera hecha por contador público independiente en una fecha en que las instituciones educativas más avanzadas probablemente aun no producían profesionistas de esta naturaleza.

De igual manera, en ese tiempo todavía no se establecían los Principios de Contabilidad generalmente aceptados, menos aún las Normas y Procedimientos de Auditoría, también generalmente aceptados, por lo que cada contador realizaba las revisiones según su criterio o intereses y los resultados de estas revisiones eran presentados muchas veces "al gusto" del cliente, quien a su vez los presentaba a los interesados cuando a los administradores o inversionistas mayoritarios así conviniera. Este caos de ideas en cuanto a la forma de hacer y presentar la revisión de la información financiera, propició una anarquía tal que a la postre provocó la gran crisis estadounidense con la caída de la Bolsa de Valores de Nueva York en 1929.

Los papeles de trabajo entonces, como se podrá inferir, nada garantizaban, nada probaban y por lo tanto de nada o poco servían. Aquellos que eran realizados por los contadores, bajo ningún reglamento establecido, sin ninguna uniformidad, sin ninguna concordancia con otros de la misma naturaleza, sólo podrían haber contenido listados y cálculos sobre evidencias físicas de activos y valores sin ningún apoyo de otro tipo de control.

I.3. NECESIDAD DE UN CRITERIO DE ACEPTACION GENERAL

A raíz de los acontecimientos anteriores, surgió la inquietud tal vez en diferentes niveles e instituciones, probablemente en diversos países que se vieron afectados por el crack de la principal bolsa de valores mundial, de establecer lineamientos para evitar que se volviera a dar otro fenómeno como el ocurrido en la Unión Americana; fue así como, su presidente Franklin D. Roosevelt en 1933 emitió una ley de valores, a la que en lo sucesivo tendrían que sujetarse quienes manejaran y produjeran información financiera, esta ley se conoció como la *Securities Act of 1933*. Posteriormente en el año de 1934 dicha ley fue mejorada, complementándola con la *Exchange Act of 1934*, (Ley sobre el Intercambio de Valores), ambas leyes establecían la obligatoriedad de registrar sus operaciones sobre bases y criterios contables homogéneos, consistentes y generalmente aceptados por el grupo social inmersos en dichas operaciones, y que, de igual manera, los estados financieros que se generaran en base a dichas operaciones registradas, fueran examinados cada año por contadores públicos independientes, con base, de la misma manera que las leyes anteriormente citadas, en normas y procedimientos de revisión (auditoría) que fueran de la aceptación general por los profesionales de la contabilidad. (2)

Todavía el gobierno norteamericano fue más allá, y una vez establecidas las leyes para registro y revisión, consideró acertadamente la necesidad de un organismo que vigilara el cumplimiento de lo dispuesto en las leyes ya

(2) Santillana González, J.R. "Auditoría I" Ecafsa, Méx., 1996.

mencionadas, dicho organismo se conoció con el nombre de *Securities and Exchange Commission*, (Comisión para la Vigilancia del Intercambio de Valores).

Esta Comisión a su vez consideró necesario convocar a todos aquellos que tuvieran contacto con los aspectos contables, contadores, académicos, investigadores, a los más importantes colegios que impartían esta carrera, para establecer una doctrina contable formal, cuya práctica fuera homogénea y que se formularan los *pronunciamientos* de aceptación y aplicación general.

Fue así como en 1936 apareció un documento denominado "A Tentative Statement of Accounting Principles" (Declaración Tentativa de Principios Contables) propuesta por la Asociación Americana de Contadores. En ese mismo año El Instituto Americano de Contadores, propone y publica "The Examination of Financial Statements", (El Examen de Estados Financieros), este último documento fue aprobado y aceptado por la Comisión de Vigilancia de Valores, estableciéndose que su observancia fuera obligatoria para los auditores externos.

1.3.1. METODO

El documento conteniendo El Examen de Estados Financieros, proponía que los papeles que contuvieran las notas de la revisión, fueran todos uniformes en tamaño, que todos tuvieran un sello de identificación de quien se hacía responsable de la auditoría, que a un lado del sello apareciera la firma autógrafa del responsable, que los originales de estos papeles de revisión, (entonces todavía no

se les conocía como papeles de trabajo) los conservara en su poder el auditor responsable, sin precisar el lapso de tiempo y de que independientemente del informe rendido al cliente, una copia se enviara a la Comisión de Vigilancia de Valores. También establecía lo siguiente:

I.3.1.1. FORMA

La forma en primera instancia como se conocieron estos papeles fue la denominada por la profesión contable norteamericana como *cedular*, es decir, lo que ahora conocemos como tamaño carta en forma vertical, no se especificaba gramaje del papel. En cuanto a otras características como rayado para el llenado de los datos que se revisarán, quedaba a criterio del auditor según la necesidad del trabajo, aunque se sugerían tres columnas básicas para valor revisado, valor encontrado y variación.

I.3.1.2. CONTENIDO

Nombre, firma y sello de identificación del auditor responsable

Nombre de la Institución o Empresa revisada

Número de continuidad y total (de los papeles de revisión)

Nombre de la cuenta o partida que se revisara

Vaciado a detalle de los componentes de la cuenta o partida, pues se tenía que comprobar la totalidad de éstas.

Las notas tenían que ser hechas a tinta, no se permitía borrar, ni tachar; en caso de corrección, se escribía un nuevo párrafo en el cual se mencionaba lo que se corregía.

Las observaciones del auditor se escribían al calce de la "cédula" para finalmente transcribirlas al informe que se rendía de la revisión efectuada.

I.3.1.3. USO

Su uso estaba restringido únicamente al auditor, pues de esa manera se garantizaba la autenticidad de la revisión, para asegurarse de que no hubiera ninguna otra influencia. Asimismo, el uso de este tipo de documentos aprobados y establecidos por la profesión contable en los pronunciamientos para el Examen de los Estados Financieros, sólo podría utilizarse para revisiones de auditoría y no para ningún otro tipo de trabajos o revisiones de contabilidad. Se permitía el uso de papel membreteado de la empresa auditada, pero con el nombre, sello y firma del auditor responsable.

CAPITULO II. PAPELES DE TRABAJO

II.1. CONCEPTO

Este término como el de Control Interno, ofrece al estudiante y a muchas otras personas, desde luego no profundamente familiarizados con el vocabulario de la profesión contable, cierta dificultad para comprenderlo, pues de hecho todos los papeles con que se trabajan en una oficina son "papeles de....." pudiendo ser éstos de trabajo de contabilidad, de personal, de la administración, etc., por citar sólo un ejemplo. Como en todo lo que se pretende arrojar una luz de conocimiento para aclarar ciertas dudas, a continuación se ofrecen algunos conceptos de este término para su análisis y comprensión:

"Los papeles de trabajo son los estados, cédulas, relaciones, apuntes y demás papeles que el contador público ha empleado en el curso de una auditoría y sobre los cuales basa su informe" (3)

"Por papeles de trabajo se entenderá el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contiene los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas, sobre los cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe." (4)

(3) Diccionario Terminología del Contador. Edit. Cccsa, Mex. 1980.

(4) Santillana González, J.R. "Auditoría I" Ecafsa, Mex. 1996.

"...los papeles de trabajo son aquellos preparados por el auditor y los que le fueron suministrados por su cliente o por terceras personas.....deberán estar diseñados en forma tal que permitan satisfacer las necesidades y objetivos particulares de cada auditoría.....los papeles de trabajo pueden ser también de patrones estándar..."(5)

"Los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que elabora u obtiene el Contador Público en el desarrollo de las diversas fases de la auditoría, y que contienen las condiciones de trabajo encontradas, las técnicas y los procedimientos que aplicó, así como su extensión y oportunidad de las mismas, el resultado de los registros de contabilidad, las confirmaciones de fuentes internas y externas y sus conclusiones. Con la finalidad de fundamentar su opinión, servir de fuente de información posterior, y probar que realizó el trabajo con calidad profesional." (6) .

"Los papeles de trabajo constituyen un conjunto de cédulas." (7) .

"La denominación de papel de trabajo se aplicará a cualquier documento capaz de servir de soporte material a un informe de auditoría, sin formar parte de éste."

(8)

(5) Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. Boletín 8-10 IMPC., Méx., 1995.

(6) Osorio Sánchez, I. "Auditoría I" Ecafse, Méx., 1996.

(7) Ruiz de Velazco y Prieto "Auditoría Práctica" Edit. Banca y Comercio, Méx., 1986.

(8) Bacon, Charles A. "Manual de Auditoría Interna" Uteha, Méx., 1991.

"Se conocen como papeles de trabajo los registros de los diferentes tipos de evidencia acumulada por el auditor. Cualquiera que sea la forma de la evidencia y cualesquiera que sean los métodos utilizados para obtenerla, se debe hacer y mantener algún tipo de registro en los papeles de trabajo." (9)

Estos mismos autores incluyen una referencia del SAS* No. 41 donde se describen los papeles de trabajo como sigue:

- programas de auditoría
- análisis
- memorandos
- cartas de confirmación y declaraciones
- documentos de la compañía
- cédulas
- comentarios preparados u obtenidos por el auditor.

También el Boletín B-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, citado anteriormente, incluye una relación de documentos que entre otros, forman parte de los papeles de trabajo:

- Extractos o copias de actas de asambleas
- Contratos y otros documentos legales
- Organigrama
- Planeación de la auditoría (evidencia de los planes y programas

* Abreviatura de Statements on Auditing Standards cuyo significado es Normas de Auditoría Establecidas.

(9) Cook & Winks. Auditoría. "Interamericana Mc Graw Hill" Méx., 1990.

preparados)

- Evidencia de la evaluación del control interno
- Análisis de transacciones y saldos
- Análisis financiero, y otros que sería extenso enumerar.

Como podrá observarse por todos los conceptos aquí expuestos, la mayoría de los autores expresan que los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos que el auditor produce u obtiene durante su trabajo de auditoría; otros como Ruiz de Velazco y Prieto, sólo dicen que son un conjunto de cédulas; el diccionario de Terminología del Contador, habla de *apuntes*, sin especificar hechos dónde?.

En lo personal, y sin demeritar la relevancia de otros conceptos de los aquí presentados, considero que los más sencillos y de fácil comprensión, son los que en su primera parte expresan que los papeles de trabajo son los que hace el auditor y los que obtiene en el curso de sus trabajos de revisión. (IMCP y Sánchez Osorio) .

II.2. DEFINICION

Con base en los conceptos anteriores, ahora se estará en la posibilidad de definir, es decir, determinar con precisión sin dejar lugar a dudas, el término

papeles de trabajo, por lo tanto después de analizarlos, se llega a la conclusión de que:

Los papeles de trabajo en su forma física, algunos son hojas columnares para vaciar en ellas las hojas de trabajo de auditoría, algunas otras de tamaño carta servirán para que sean las cédulas analíticas, estas hojas comercialmente son conocidas como "papel de auditoría" y son presentadas en colores mate-ópticos, para que no cansen la vista del auditor durante las prolongadas horas de revisión. Algunas otras hojas o papeles son diseñados en su rayado por los auditores responsables, para facilitar la revisión y llenado de éstos por el personal auxiliar de auditoría. Estos son los papeles que hace el auditor, independientemente de otros como por ejemplo: las hojas que irá llenando con sus cálculos en caso de tener que hacer él el análisis financiero, los planes para los trabajos de auditoría, los programas, la evaluación del control interno, la forma en que se tomó la decisión de cómo obtener la muestra, la carta convenio, el informe de observaciones y correcciones y el dictamen. También existen papeles de trabajo cuya forma o formato, obedece a las necesidades de la información administrativa, y que se toman de los comprobantes de contabilidad del cliente como pruebas de la revisión, y otros se obtienen de terceras personas, como cartas de confirmación y declaraciones.

También se integran como papeles de trabajo los que sirvieron para realizar el estudio general de la entidad que se audita, como pudieron ser: la copia de la

escritura constitutiva, los poderes de los administradores, actas de asamblea o del consejo de administración, manuales del control interno, de operación y de políticas; estados financieros de ejercicios anteriores, copia de algún dictamen de auditoría anterior, copias de las declaraciones fiscales, etc.

Después de lo anterior, creo que no se ha dejado ninguna duda de lo que debe entenderse por papeles de trabajo, y que, aunque no se menciona o se le adiciona como apéndice "...de auditoría", queda establecido como pronunciamiento normativo en el Boletín B-01 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, del Instituto Mexicano de Contadores Públicos que la denominación papeles de trabajo, sólo es aplicable a la actividad de la auditoría.

II.2.1. Clasificación

Para su mejor identificación dentro de las labores que le son connaturales al personal que realiza la auditoría ha establecido la siguiente clasificación:

- a) Archivo de Referencia Permanente y
- b) Legajo de Auditoría

estos dos grandes grupos, tienen a su vez sus propias clasificaciones que corresponderán a los papeles que en su momento se estén utilizando y/o a los que se lleven al archivo.

El archivo de referencia permanente, es el que contiene la información de interés permanente para el auditor, que le servirá como referencia para realizar una nueva auditoría al mismo cliente o para otro cliente, con actividad similar o para alguna área parecida a otra que ya se hubiera auditado. Es conveniente que el archivo de referencia permanente se guarde de manera ordenada, estructurado por secciones que faciliten la posterior búsqueda de la información que en su momento se necesite. Véase subtema 3.8.

La clasificación de los papeles de trabajo que incluye el Archivo de Referencia Permanente obedece a su contenido, siendo esta la razón por lo que se tratará la clasificación a) en subtema específico.

b) Legajo de auditoría. Con la intención de que el estudiante o lector pueda comprender lo que es el legajo de auditoría, se toma el concepto expresado por el maestro e investigador J.R. Santillana, "es el conjunto de papeles de trabajo que soportan el resultado de una auditoría en proceso o de una auditoría concluida..."

(10)

Por tal motivo, esta clasificación se refiere a los siguientes papeles:

- Programas
- Cuestionarios

- Cédulas Sumarias
- Cédulas Analíticas
- Declaraciones
- Comprobantes
- Cartas

veamos ahora a detalle, en qué consisten cada uno de esos papeles:

Programas.- Se entienden y conocen por la profesión como Programas de Auditoría, y son los planes de trabajo, estructurados en forma coherente y que incluyen elementos de tiempo. La estructura del programa representa y contiene las instrucciones precisas de cómo quiere el auditor responsable que el trabajo de revisión se vaya llevando a efecto, las técnicas que deban aplicarse y las muestras que deban ser revisadas; los elementos de tiempo representan las horas que el auditor estima o calcula se llevará el trabajo de revisión, y el tiempo real empleado por quien efectúa dicha revisión. También contienen una columna donde el auditor deberá firmar para dar cumplimiento a la norma de supervisar el avance y la calidad del trabajo realizado por sus auxiliares. Cabe aclarar que para cada cuenta del Estado de Situación Financiera o del Estado de Resultados que se revise, deberá hacerse un programa.

Cuestionarios.- Se le da este nombre a los papeles que contienen la evidencia de que se ha cumplido con la norma de evaluar el nivel de eficacia del control

interno. Si para dicha evaluación se eligió el método de cuestionario, es obvio que entonces dichos papeles sí serán cuestionarios, pero en el caso de que se haya elegido el método descriptivo, o el método gráfico, entonces en vez de cuestionarios lo que aparecerá en el legajo de auditoría, serán papeles con la descripción de cómo y porqué se realizan las funciones y procedimientos y de quién y hacia dónde va la responsabilidad, o bien las gráficas mostrarán el flujo de los ciclos operativos y sus puntos de control y responsabilidad. En cualesquiera de los tres métodos, la evidencia de evaluación recibe el nombre de cuestionarios.

Cédulas Sumarias.- Al inicio de este trabajo se comentó la ambigüedad del término cédula, ahora, en este momento, se precisa que en el vocabulario de auditoría significa el papel donde el auditor deja escrito de puño y letra, el trabajo realizado de una cuenta, de un rubro, de alguna área o de alguna operación en particular. En esta clasificación se anota la totalidad del saldo de la cuenta que se somete a examen, o bien por grupos homogéneos de la misma cuenta, por ejemplo: si la cédula sumaria se refiere a la cuenta de clientes, podrá anotarse el saldo que aparece en el estado de situación financiera, o bien por estratificación de saldos, o bien por grupos de clientes, ya sea por el tipo de productos que adquieren, por las zonas en que están ubicados sus domicilios, etc.

Cédulas Analíticas.- Como bien se puede inferir por la denominación de esta cédula, en ella se consignarán de manera muy detallada, los aspectos revisados de subcuentas, es decir, de aquellas partidas que forman o constituyen los grupos

homogéneos asentados en la cédula sumaria, así como lo concerniente a fallas encontradas en el cumplimiento del control interno, o a políticas y las observaciones del caso. Es pertinente aclarar, que estas dos cédulas, la sumaria y analítica, tienen un espacio específicamente reservado para la firma y la fecha del auditor responsable, como constancia de cumplimiento a la norma de supervisión del trabajo de auditoría.

Declaraciones.- Son comunicaciones escritas y firmadas por quienes suscriben, ya sea por personal de la entidad auditada, o de personas foráneas conteniendo aclaraciones relativas a las relaciones de trabajo o comerciales, generalmente solicitadas por el auditor para respaldar mejor algunos puntos que no quedan muy claros con lo evidencias comprobatorias encontradas en los registros contables y en los documentos fuente; en ocasiones, estas declaraciones pueden ser de mutuo propio de quien así quiere poner en conocimiento algún asunto del cual quiere deslindar alguna probable responsabilidad, declaración que tendrá que ser analizada a fondo por el auditor.

Comprobantes.- Cuando se hace necesario respaldar con copia de algún documento fuente, algunos de los aspectos revisados y consignados en cédula analítica, el auditor puede obtenerlo ya sea de la contabilidad que se audita, o bien del exterior en donde y con quien tuvo origen la operación que se revisa y adjuntarlo a dicha cédula. pasando en ese momento a ser un papel de trabajo.

Cartas.- Las comunicaciones que en el transcurso de la auditoría se reciban o envíen por este medio de comunicación y que para no hacer una larga lista de clases de papeles de trabajo, se pensó más conveniente en que todas éstas quedaran incluidas bajo este rubro. Estas cartas pueden ser las que el auditor recibe como confirmación de saldos de clientes, de proveedores, de bancos, de otros acreedores y deudores; cartas que el auditor envía al cliente por asuntos derivados de la auditoría que se realiza; comunicados con otros auditores, expertos o peritos y otros involucrados; certificaciones de peritos, etc.

II.3. EVOLUCION

La evolución en la forma, rayado y contenido de los papeles de trabajo, desde sus más lejanos orígenes, hasta el presente, ha sido consecuencia de los cambios en la información contable y de las necesidades de los auditores para la captación de la información necesaria de analizar, es así como la evolución de estos papeles se presenta por su propia naturaleza en dos variantes: evolución general y evolución particular.

II.3.1. General

Desde aquellas primeras cédulas que como ya se ha dejado aclarado era un nombre genérico, sin ninguna particularidad precisa, la evolución ha consistido en la aceptación básicamente de tres papeles de trabajo que son los que elabora el

auditor, pues todos los demás los recibe de su cliente o de terceras personas, consistiendo estos papeles de trabajo en simples hojas columnares que se adquieren en papelerías especializadas, o en hojas que teniendo también determinado número de columnas son diseñadas e impresas, de las cuales se hablará un poco más adelante.

En lo general estos papeles son denominados así, por que son de uso *general obligado*, en la actividad de la revisión de auditoría, y son:

a) Hoja de Trabajo de Auditoría.- Como su nombre lo indica es lo que bien se conoce en el trabajo contable como hoja de trabajo, y como tal, debe ser columnar. En ella se vaciarán los saldos de las cuentas de los estados de situación financiera y del de resultados, y deberá tener las columnas necesarias para los ajustes que se tengan que hacer, para las reclasificaciones y para los nuevos saldos que arrojen las modificaciones de la auditoría. Esta hoja, por lo cómodo y práctico que resulta, usualmente se adquiere en las papelerías.

b) Cédula Sumaria.- Como ya se comentó en párrafo anterior, las cédulas sumarias se utilizan como *carátula* de una cuenta de *mayor* que se revisa. Los trabajos de auditoría usualmente se hacen revisando prácticamente las cuentas de mayor, y en todas ellas podrán resultar ajustes y reclasificaciones, por lo que se recomienda que tengan un espacio para concepto y cuatro columnas para: saldo a

la fecha del cierre o balance, para ajustes, para reclasificaciones y para el saldo ajustado (si se da el caso). Como el formato de su rayado es tan sencillo e igual para todos los casos de revisión, en la mayoría de ellos, es decir en lo general, no hay necesidad de que el auditor personalice estas cédulas, mandándolas a imprimir exprefeso, facilitándose entonces el uso de papel óptico tabular tamaño carta, cuya presentación en una gran variedad de columnas le presta ductilidad para la elaboración de este tipo de cédulas.

Las cédulas analíticas son similares en su estructura a las sumarias, siendo las analíticas parte subsecuente de aquellas. Para que lo anterior se comprenda mejor y a manera de analogía, puede decirse que así como una cuenta de mayor tiene sus subcuentas, de la misma manera una cédula sumaria, tiene sus cédulas analíticas, utilizándose también en éstas el mismo tipo de papel comercial de uso general.

Desde luego que es conveniente aclarar, que algunas cuentas son tan especiales en su forma de revisión, por las características que presentan, que las cédulas analíticas no podrían tener el mismo rayado que las cédulas sumarias a las que corresponden, por ejemplo, las cédulas analíticas para revisar nóminas con sus diferentes ingresos y deducciones; las que se utilizan para revisar clientes con diferentes antigüedades de saldo y sus respectivas confirmaciones; las que revisan maquinaria y equipo con valores históricos y actualizados y asimismo sus respectivas depreciaciones contables y fiscales, etc., en cuyo caso se utilizan hojas

columnares, como la que en principio se utilizara para la hoja de trabajo de auditoría.

II.3.2. Particular

En la actualidad, la mayoría de los despachos importantes, preparan o diseñan sus hojas tabulares (papeles de trabajo) para las revisiones especiales, de tal manera que sus auxiliares al hacer el trabajo de auditoría, llenen las casillas con los datos que les son imprescindibles para la revisión, análisis y comprobación de una cuenta, no así para las cuentas de mayor que siguen un mismo patrón de revisión. Sin embargo, algunos despachos utilizan papeles de trabajo, todos ellos diseñados especialmente e impresos con su logotipo y razón social, por razones de su importancia en el mercado profesional, por imagen, por presentación y calidad del trabajo, o para irse haciendo de un reconocimiento y prestigio.

La evolución en este caso, no significa que haya discrepancia en el criterio de revisión de un auditor a otro, sino que la evolución en las formas, diseños, estructura y clases de papeles de trabajo, que sirviendo para un mismo fin, ya sea con mayor o mejor detalle, puede decirse que ahora, hay una mejor y uniforme calidad en los formatos de dichos papeles, sin menoscabo de la sujeción a las normas de ejecución que deberán de observarse obligadamente.

Como un ejemplo de lo que se vio en la investigación de campo, se reproduce a continuación una hoja instructivo que como permanente recordatorio, el despacho hace a sus auxiliares:

Figura 1

Renglón	<u>DATOS QUE DEBE CONTENER LA CEDULA</u>
1	Nombre completo de la Empresa
2	Cuenta: número de catálogo y nombre completo
3	Subcuenta: número de catálogo y nombre completo
4 y 5	Breve descripción de la información que contiene la cédula
6	Índice (con rojo)
7	Ejercicio revisado. (Fecha de cierre del ejercicio)
8	Fecha de elaboración de la cédula
9	Iniciales de quien elabora la cédula
10	Iniciales del supervisor
	- Angulo superior derecho: Vo.Bo. del Socio
	- Al pie de la cédula debe anotarse:
	a) la interpretación de las marcas de auditoría
	b) la fuente de información utilizada
	- La cédula debe elaborarse a lápiz
	- Toda cédula debe conectarse convenientemente mediante <i>cruces</i> .

II.4. OBJETIVOS

Como en todo, los papeles de trabajo deben de servir a un objetivo o servir a ciertas necesidades, y así pueden señalarse las siguientes:

De Cumplimiento.- Los papeles de trabajo deben de evidenciar de que se ha cumplido con la norma de supervisión del trabajo de auditoría por parte del auditor, para lo cual las cédulas analíticas y sumarias, así como las hojas que contienen la planeación del trabajo de auditoría, aquellas donde se evaluó el control interno y algunos otros, deberán contener una casilla donde el auditor escribirá de manera autógrafa, su firma y fecha como constancia de su supervisión. Asimismo evidenciarán las técnicas que se aplicaron, las muestras que se revisaron, y la calidad con que se asumió el trabajo de revisión, es decir, la manera en que se ha cumplido con las normas y procedimientos de auditoría.

De Análisis.- Los papeles de trabajo mostrarán el cuidado y la manera en que se ha realizado el análisis de una partida, independientemente de lo que la técnica de análisis indica, es decir que el análisis no fue simplemente matemático, sino que se aplicó criterio, sicología y la experiencia para que dicha partida fuera debidamente corroborada, comparada y medida.

De Evidencia.- Los papeles de trabajo servirán como evidencia *documental* del examen que se realiza sobre una determinada cuenta o partida. Dicha evidencia quedará consignada con análisis y comentarios en las cédulas analíticas y

comprobada con la documentación fuente obtenida de la contabilidad de la entidad auditada y/o por la recibida de fuentes externas, en forma de comprobantes, declaraciones, confirmaciones o certificaciones.

De Información.- Este último objetivo es únicamente para que el auditor realice el examen final, en conjunto, previo al proyecto del dictamen y del informe de observaciones para corrección, ello en virtud de que por normatividad, los papeles de trabajo son de uso *privativo* del auditor y su personal auxiliar.

II.5. REGLAS PARA SU ELABORACION

En lo que se conoce como *Planeación Administrativa de la Auditoría*, se han previsto los papeles de trabajo que se utilizarán para efectuar la revisión de cada una de las cuentas y partidas seleccionadas para el efecto, previsión que se ha realizado teniendo en cuenta las consideraciones siguientes:

- a) Se determinó la elaboración de dichos papeles en función de los objetivos de revisión.
- b) Se planeó su diseño de acuerdo con la información a obtener y las pruebas a realizar.
- c) Durante la planeación se habrá identificado qué documentación de la preparada y utilizada por la entidad auditada, puede tomarse como papeles

de trabajo para el efecto del soporte de la auditoría que se realiza.

- d) Determinar con anticipación la clave (índice) de identificación para las cédulas sumarias, las cédulas analíticas y para los demás papeles de trabajo que se integren al Legajo de Auditoría.
- e) Deberán contener casillas especiales preimpresas o deberán hacerse las anotaciones correspondientes para:
- 1- Nombre de la entidad sujeta al examen de auditoría.
 - 2- Tipo de la auditoría que se practica.
 - 3- Fecha en que se está llenando el papel de trabajo.
 - 4- Período que abarca la revisión.
 - 5- Período que abarca la auditoría.
 - 6- Nombre de la cuenta, rubro o grupo, operación o área que se examina.
 - 7- Clave de identificación asignado a la cédula. (índice).
 - 8- Iniciales o nombre y firma de quien haya hecho el trabajo de revisión y llenado de la cédula.
 - 9- Iniciales o nombre y firma de quien supervisó el examen realizado en la cédula.
 - 10- Iniciales o nombre y firma de quien aprobó el trabajo y supervisión consignado en la cédula.
- f) Identificación plena a satisfacción de la fuente de información que se utilizó

para el trabajo de revisión, mencionando nombre de la fuente si fue documental, o nombre y puesto de la persona que fue entrevistada.

- g) Mención de las técnicas y procedimientos de auditoría que se aplicaron .
- h) Aclaración del significado de alguna marca de auditoría utilizada, no incluida en el catálogo que se preparó previo a los trabajos de revisión.
- i) Anotación de las observaciones pertinentes a la revisión efectuada y recomendaciones tentativas de corrección.
- j) Cruce con la cuenta complementaria correspondiente y observaciones pertinentes al efecto.
- k) Conclusión o conclusiones a que llegó el auditor sobre el examen consignado en la cédula.

En ocasiones y durante el trabajo de auditoría, puede darse el caso de que el personal de la entidad auditada colabore con el personal del auditor, preparando alguna documentación o información, que por su naturaleza, sea más viable de esa manera.

En el caso de una auditoría de dictamen fiscal, deberá considerarse dicha circunstancia para el diseño de los papeles de trabajo y evitar la duplicidad de

éstos, es decir que se hagan dos cédulas, una para la auditoría de estados financieros y otra para la auditoría de dictamen fiscal.

II.6. INDICES Y MARCAS PARA LOS PAPELES DE TRABAJO

INDICES.- Son las claves de identificación que se aplican a los papeles de trabajo, para ubicarlos y localizarlos con facilidad dentro de un archivo permanente o un legajo de auditoría. Los índices deberán anotarse con un marcador fluorescente o con un lápiz de color intenso, en la casilla preimpresa expreso según se dijo en el No. 7, del inciso e) del párrafo anterior.

La indización o indexación es conveniente por las siguientes razones:

- Facilita la ubicación y la localización de los papeles de trabajo en el Archivo de Referencia Permanente, o en el Legajo de Auditoría.
- Facilita la observación del avance de la revisión al ir ordenando los papeles en el legajo de auditoría.
- Controla la realización del trabajo, ya que el índice nos señala si alguna cédula o papel de trabajo se está duplicando.
- Facilita el trabajo de revisión entre otras auditorías, pues usualmente, un despacho utiliza índices similares para trabajos similares.

Los índices de auditoría pueden ser de las siguientes clases:

Alfabéticos.- Se utilizan las letras del alfabeto para identificar cada una de las cuentas del estado de posición financiera y asimismo las cuentas del estado de resultados. Es muy práctico para la auditoría de estados financieros en empresas pequeñas. Un ejemplo de este índice se presenta párrafos adelante.

Numéricos.- Se utilizan los números romanos y arábigos. Los romanos para la separación de grupos, partidas o conceptos homogéneos y los arábigos para las cuentas o elementos que integren los grupos o partidas. Este índice es igualmente práctico para auditorías de estados financieros, pero está pensado para auditorías de dictamen fiscal, para auditorías que como actualmente ahora se hacen utilizan equipo de cómputo y para auditorías a empresas muy grandes en capital y recursos.

Alfanuméricos.- Obviamente, aquí se utiliza una mezcla de letras y números y es un índice de uso práctico para auditorías de empresas medianas y grandes, muy adecuado a información extensa y voluminosa.

La anterior clasificación no es limitativa, pues queda a criterio de la experiencia y práctica del auditor la elaboración del índice más adecuado y/o conveniente al archivo o legajo que esté integrando.

En la práctica de las auditorías ha quedado plenamente probada la eficacia de los índices alfabéticos y numéricos, por lo que a continuación se explica la aplicación y uso de éstos:

INDICE ALFABETICO

Este índice consiste en asignar una letra mayúscula de la A a la W a cada una de las cuentas del activo, y una doble letra a cada una de las cuentas del pasivo, las letras X, Y y Z se apartan para usarlas en la identificación de las cuentas de resultados. En la práctica se ha visto que el sistema funciona, pues al ver una letra sencilla o doble, se sabe de inmediato que la cuenta es de activo o bien de pasivo, y por las letras finales, si la cuenta es de resultados, asimismo si la letra es de las primeras del alfabeto, de las intermedias o finales, se puede saber si la cuenta que se examina, o se busca, o se pretende archivar en el expediente de referencia o del legajo de auditoría, es del circulante, o del pasivo de corto plazo; del fijo o del pasivo de largo plazo, del diferido o de capital.

Las letras X, Y, y Z, corresponden a la estructura del estado de resultados: para los ingresos la X, para el costo de ventas la Y y para los gastos la Z, aquí es necesario usar números junto con su respectiva cuenta para una particular identificación de la cuenta, por ejemplo:

X - INGRESOS

X.1. VENTAS

X.2. OTROS PRODUCTOS

X.3. VENTAS DE ACTIVO FIJO

X.4. INTERESES ACUMULABLES

X.5. GANANCIA FINANCIERA, etc.

INDICE NUMERICO

Se emplea para indizar las cuentas de auditorías a empresas de gran tamaño y con un extenso catálogo, para lo cual se utilizan números progresivos del 1 y hasta donde se llegue a las cédulas sumarias de activo, pasivo, capital y de resultados; en tanto que para las cédulas analíticas de los mismos grupos de cuentas se utilizarán números quebrados, por ejemplo 1/1, 1/2, 1/3, etc., a continuación se muestra un Índice numérico:

100 ASUNTOS GENERALES

101 Programa general de auditoría

102 Estudio general o identificación de la entidad a auditar

103 Análisis del objetivo de la auditoría

104 Estudio y evaluación del control interno

105 Autorización o carta convenio para la ejecución de la auditoría

106 Hoja de trabajo de auditoría. (Ya se mencionó que esta hoja es la que se usa en contabilidad para la preparación de estados financieros, sólo que para el trabajo de auditoría se le cambian algunos encabezados en las columnas y algunas modificaciones de espacio para observaciones.)

107 Asientos de reclasificación y ajustes de auditoría.

108 Estados financieros de la entidad sujeta a auditoría

109 Descripción del plan de muestreo aplicado

110 Memorándum sobre eventos subsecuentes

111 Hallazgos y recomendaciones de auditoría

112 Cartas de salvaguarda

113 Correspondencia diversa

114 Control de la técnica de seguimiento

115 Control de asuntos pendientes

116 Gastos de transportación y viáticos de auditoría

117 Tiempos perdidos imputables al área que se audita

118 Presupuesto y control de tiempo de la auditoría

119 Otros papeles de trabajo sobrantes

120 _____ Estos rengiones se dejan

121 _____ para cualquier otro conceg

122 _____ to que se ingrese al archivo.

200 AUDITORIA ADMINISTRATIVA

201 Procedimientos preliminares

210 Planeación

- 211 **Objetivos**
- 212 **Estrategias**
- 213 **Presupuestación**
- 220 **Organización**
- 221 **Estructura organizacional**
- 222 **Unidades administrativas**
- 223 **Autoridad**
- 224 **Desarrollo organizacional**
- 230 **Integración**
- 231 **Recursos humanos**
- 232 **Recursos materiales**
- 233 **Recursos financieros**
- 240 **Organización**
- 241 **Factor humano**
- 242 **Motivación**
- 243 **Liderazgo**
- 244 **Comunicación**
- 250 **Control**
- 251 **Estándares**
- 252 **Presupuestos**
- 253 **Productividad**
- 254 **Control preventivo**
- 255 **Sistema de información**
- 290 **Varios**

- 291 Preparación y elaboración de informe
- 292 Presentación y discusión de informe
- 293 Integración del expediente de auditoría
- 294 Integración y/o actualización del archivo de referencia permanente
- 300 AUDITORIA DE OPERACIONES
- 301 Procedimientos Preliminares
- 310 Operaciones No financieras
- 311 Compras
- 312 Recepción
- 313 Inventarios y almacenes
- 314 Producción y mantenimiento
- 315 Instalaciones, maquinaria y equipo
- 316 Mercadotecnia
- 320 Operaciones financieras
- 321 Tesorería
- 322 Cuentas y documentos por cobrar
- 323 Cuentas por Pagar
- 324 Nóminas
- 325 Impuestos
- 326 Seguros y fianzas
- 390 Varios
- 391 Preparación y elaboración de informe
- 392 Presentación y discusión de informe
- 393 Integración del expediente de auditoría

394 Integración y/o actualización del archivo de referencia permanente

400 AUDITORIA FINANCIERA

401 Procedimientos preliminares

402 Sistema de contabilidad

410 Activo Circulante

411 Fondo fijo de caja

412 Caja y Bancos

413 Inversiones y valores

414 IVA acreditable

415 Cuentas por cobrar

416 Documentos por Cobrar

417 Deudores diversos

418 Inventario de mercancías

419 Inventario de materias primas

420 Inmuebles, Maquinaria y Equipo

421 Terrenos

422 Edificios

423 Mobiliario y Equipo de Oficina

424 Mobiliario y Equipo de Trabajo

425 Equipo de transporte y distribución

426 Construcciones e instalaciones en proceso

430 Activo Diferido y Otro Activo

431 Gastos de Organización

432 Gastos de instalación

- 433 Seguros pagados por anticipado
- 434 Promoción y publicidad
- 435 Impuestos pagados por anticipado
- 436 Intereses pagados por anticipado
- 437 Otro activo
- 440 Pasivo a Corto Plazo
- 441 Proveedores y/o cuentas por pagar
- 442 Documentos por pagar a corto plazo
- 443 Acreedores diversos
- 444 Anticipos de clientes
- 445 IVA repercutido
- 446 Gastos acumulados
- 447 Impuestos por pagar
- 450 Pasivo a Largo Plazo, Diferido y Contingente
- 451 Documentos por pagar a largo plazo
- 452 Otros pasivos a largo plazo
- 453 Intereses cobrados por anticipado
- 454 Otros pasivos diferidos
- 455 Reclamaciones y garantías
- 460 Capital
- 461 Capital social
- 462 Resultados del ejercicio
- 463 Resultados de ejercicios anteriores
- 464 Reservas de capital

470 Cuentas de Resultados

471 Costo de Ventas

472 Gastos de ventas

473 Gastos generales y de administración

474 Otros gastos

475 Gastos financieros

476 Ventas

477 Otros ingresos

478 Productos financieros

480 Cuentas Complementarias de Activo

481 Estimación para obsolescencia de inventarios

482 Depreciaciones

483 Amortizaciones

490 Varios

491 Preparación y elaboración de informe

492 Presentación y discusión de informe

493 Integración del expediente de auditoría

494 Integración y/o actualización del archivo de referencia permanente.

INDICE ALFANUMERICO

Este tipo de índice se utiliza en empresas medianas y pequeñas y consiste en utilizar las letras de igual manera que en el índice alfabético ya expuesto y los números del 1 en delante de manera progresiva para las cuentas de resultados.

CONCEPTOS GENERALES

- A Programa general de auditoría
- B Estudio general o identificación
- C Análisis de la función a auditar
- D Estudio y evaluación del control interno
- E Carta convenio o autorización para hacer la auditoría
- F Hoja de trabajo de auditoría.
- G Asientos de reclasificación y ajustes de auditoría
- H Estados financieros de la entidad sujeta a auditoría
- I Plan de muestreo
- J Hallazgos y recomendaciones de auditoría
- K Cartas de salvaguarda
- L Correspondencia diversa
- M Control de seguimientos
- N Control de Pendientes
- O Transportación
- P Tiempos perdidos imputables a la entidad que se audita
- Q Presupuesto y control del tiempo estimado/real de la auditoría
- R Papeles de trabajo sobrantes
- S _____ Estos renglones se de-
- T _____ jan para lo que pueda
- U _____ ofrecerse.
- V _____

W	_____	Ver nota en la hoja
X	_____	anterior.
Y	_____	
Z	_____	

CONCEPTOS ESPECIFICOS

- 1- Efectivo, Caja y Bancos
- 2- Inversiones y Valores
- 3- Documentos y Cuentas por Cobrar a clientes y otros deudores
- 4- Inventarios
- 5- Pagos anticipados y Otros activos circulantes
- 6- inmuebles, Maquinaria y Equipo
- 7- Otros activos
- 8- Los espacios quedan pendientes
- 9- o apartados para las cuentas que
- 10- puedan ofrecerse.
- 11- Cuentas por Pagar
- 12- Documentos por Pagar
- 13- Pasivo a largo plazo
- 14- Pasivos acumulados y otros pasivos
- 15- Capital Contable
- 16- Vale la nota al margen
- 17- anterior.

- 18- Ver notas anteriores respecto
19- a los espacios vacíos.
20-
21- Ventas y costo de ventas
22- Gastos de operación
23- Gastos financieros
24- Otros ingresos
25- Otros gastos

MARCAS

"Las marcas de auditoría son símbolos utilizados por el auditor, para señalar en sus papeles de trabajo el tipo de revisión y prueba efectuada. El uso de las marcas de auditoría reporta los siguientes beneficios:

Facilita el trabajo y aprovecha el espacio al anotar, en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas; facilita su supervisión al poderse comprender en forma inmediata el trabajo realizado."(11) .

Las marcas de auditoría, son utilizadas según distintos criterios que al respecto aplican los auditores responsables del trabajo de revisión, partiendo del hecho de que dichas marcas no están reglamentadas como normas de trabajo, y son más bien un procedimiento que queda a juicio del auditor realizar o no. Sin embargo, siendo las marcas de auditoría un recurso útil que gráficamente con un símbolo se expresa un enunciado y de la misma manera se pueden leer, comprendiendo lo

que se ha hecho en el trabajo de revisión, son, en la práctica del trabajo de auditoría muy utilizadas.

El criterio generalmente aceptado a este respecto, ha sido el de que cada despacho de contadores públicos-audidores elabore catálogos de marcas de auditoría con su correspondiente significado, y que instruya a su personal en la forma de utilizarlas. Estas marcas son producto de la imaginación e inventiva tanto del auditor responsable como de su personal auxiliar. Asimismo, durante la planeación de la auditoría, se establece qué marcas se utilizarán y cuáles serán sus significados, pues en ocasiones será conveniente cambiar su significado, cuando haciendo auditorías a un mismo cliente, esto impida que su personal se familiarice con los *enunciados* que con ellas se manifiestan.

A continuación, como ejemplo, se muestra un pequeño número de marcas con su significado, tomado del despacho contable Solloa, Contadores Públicos, A.C. durante la investigación de campo de este trabajo:

Figura 2

MARCAS DE AUDITORIA

Las marcas que se indican a continuación deberán ser utilizadas en la aplicación de los procedimientos señalados. No requieren ser explicadas. Cualquier otra marca utilizada deberá ser explicada.

MARCA	COLOR	SIGNIFICADO
_____	Rojo	Suma y/o resta correctas
_____	Rojo	Multiplicación y/o división correcta
_____	Rojo	Cédula cuadrada
_____	Rojo	Cruce con cédula respectiva
_____	Negro	Rechazo fiscal propuesto
_____	Rojo	Rechazo fiscal definitivo
_____	Rojo	Comprobante con requisitos fiscales
_____	Rojo	Saldos de auditoría anterior
_____	Rojo	De donde se tomaron los datos
_____	Rojo	Cotejado contra mayor
_____	Rojo	Cotejado contra auxiliares
_____	Rojo	Partida seleccionada para análisis
_____	Rojo	Verificado con existencias
_____	Rojo	Activo fijo inspeccionado físicamente
_____	Rojo	Explicación de una partida (letras correlativas)
_____	Azul	Análisis de una partida (números similares)
_____	Rojo	Partida no analizada
_____	Negro	Punto pendiente
_____	Negro	Diferencia
_____	Rojo	No procede
_____	Rojo	Confirmación de saldo, recibida conforme
_____	Rojo	Inconforme con el saldo. (Circulado = Aclarado)
_____	Rojo	Cédula preparada por el cliente
_____	Rojo	Avance de revisión

Nota: Por ningún motivo deberán marcarse los libros y registros del cliente.

II.7. EVALUACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

II.7.1. EVALUACION GENERAL

Una vez que ha concluido la revisión, y que el personal de auditoría se retira de las oficinas de la entidad auditada, da comienzo en el despacho del auditor, el trabajo de analizar y concentrar la información contenida en las cédulas sumarias y analíticas, así como en otros papeles de trabajo que revelarán los resultados del examen practicado, las conclusiones a que se llegó en cada cuenta o partida revisada, como también de observaciones anotadas sobre aplicación de políticas y control interno, y las correcciones de ajuste y reclasificación que deberán hacerse. Todo ello corresponde en primer término al dictamen en donde el auditor expresará su opinión a la auditoría practicada y, en segundo lugar, a la carta de observaciones y correcciones que ofrecerá al cliente

II.7.2. EVALUACION PARTICULAR

La evaluación de los papeles de trabajo deberá particularizarse, es decir, deberán agruparse y revisarse por partidas relacionadas, así por ejemplo, se revisará y concluirá sobre todos los papeles de trabajo que tengan qué ver con el efectivo disponible y valores invertidos; con todos los relacionados con derechos exigibles (cuentas por cobrar) y sus contrapartes, deudas y obligaciones (cuentas por pagar); Inventarios de mercancías y materiales de producción; cuentas que integran el capital contable y finalmente otros activos y cuentas de orden,

solamente de esta manera, podrá tenerse en su conjunto, la certidumbre de los resultados obtenidos en la revisión y la opinión que deberá emitirse sobre la situación financiera de la entidad auditada, pero también este trabajo de evaluación habrá servido para asegurarse de que, se cumplieron todos los programas de revisión preparados y de que cada uno de ellos, se encuentra respaldado por sus correspondientes cédulas y demás papeles de trabajo que les sean relativos.

II.8. ARCHIVO DE REFERENCIA PERMANENTE.

Este archivo que contiene todos los papeles de trabajo producidos y obtenidos previos a la primera auditoría, se denomina de *referencia permanente*, porque contendrá información que podrá ser utilizada como referencia para futuras auditorías y porque la información que contiene se deberá ir actualizando conforme a las auditorías que cada año, o cualquier otro período, se realicen para un mismo cliente.

Se dijo páginas atrás que los papeles de trabajo se clasifican en dos grandes categorías, la primera de ellas pertenecientes al grupo de: *Archivo de Referencia Permanente*. Esta clasificación obedece al contenido y uso de los papeles de trabajo, por lo que no se deberá confundir con éstos, aquellos que son propiamente de la auditoría realizada y que como ya se mencionó corresponderán al *Legajo de Auditoría*. En cierto modo este legajo constituye un archivo permanente, sólo que por diez años, como lo establece la Ley el Impuesto sobre la Renta.

La clasificación de los papeles de trabajo para ordenarlos dentro del archivo de referencia permanente puede circunscribirse a las siguientes, sin que guarden el mismo orden y puedan ser más o menos dichas clasificaciones:

I. HISTORIA DE LA COMPAÑIA

1- Escritura constitutiva y modificaciones

2- Actas de asamblea

a) Ordinarias

b) Extraordinarias

c) Especiales

3- Actas de consejo de administración

4- Actas de comité ejecutivo

II. ORGANIZACION CONTABLE

1- Esquema de la organización administrativa y contable

2- Catálogo de Cuentas

3- Guía contabilizadora

4- Listado de los diversos tipos de libros y registros auxiliares

5- Formatos e instructivos de llenado

6- Manual de políticas

7- Listas de productos y precios

III. CONTROL INTERNO

- 1- Listado del personal de la compañía desde la alta administración y hasta el nivel medio
- 2- Manuales o instructivos operativos
- 3- Listado con firmas y/o iniciales, indicando quienes firma cheques y autorizaciones de cualquier índole.
- 4- Cuestionarios de control interno
- 5- Copias de sugerencias de corrección al control interno

IV. CONTRATOS Y ESCRITURAS

- 1- Públicas
 - a) Propiedades
 - b) Emisiones de obligaciones
 - c) Otras
- 2- Privadas
 - a) Contratos varios (detallar)
 - b) Contratos de trabajo
- 3- Convenios

V. SITUACION FISCAL Y LEGAL

- 1- Impuestos que paga la compañía y exenciones de que goza
- 2- Análisis de reservas para ISR y remanentes por años
- 3- Conciliaciones entre la utilidad contable y fiscal por años

- 4- Copias de aprobación de dictámenes fiscales
- 5- Copias de avisos y modificaciones en el RFC
- 6- Copias de las declaraciones anuales de impuestos
- 7- Copias de las declaraciones anuales informativas
- 8- Copias de resoluciones, notificaciones, actas y otros de las autoridades fiscales
- 9- Otros

VI. HISTORIA FINANCIERA

- 1- Dictamen de estados financieros
- 2- Resumen por años de los estados de resultados
- 3- Resumen por años de las utilidades o pérdidas acumuladas
- 4- Resumen del movimiento anual de reservas de capital
- 5- Resumen de activos fijos con valor histórico y actualizado.

VII. VARIOS

- 1- Memorando o informe con las observaciones, correcciones y sugerencias de auditoría por año
- 2- Modelos de cartas circulares que se envían para confirmación de saldos por auditoría a bancos, clientes, proveedores y otros acreedores y deudores.

CAPITULO III

NORMAS, TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS

Los papeles de trabajo, para que apropiadamente puedan denominarse así, es necesario que en ellos se evidencien las normas de auditoría que con ellos se cumplen, y las técnicas y procedimientos con que se está procediendo al examen de los estados financieros, registros y documental que les son inherentes, es por ello que en el presente capítulo se tratará lo correspondiente a las normas, técnicas y procedimientos de auditoría para los papeles de trabajo.

III.1. CONCEPTOS

Normas.- Son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, al trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo. (12)

Técnicas.- Son los métodos prácticos de investigación y prueba, que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional. (12)

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

fundamentar su opinión. (12)

III.2. NORMAS PROPIAS A LOS PAPELES DE TRABAJO

Las normas de auditoría universales, se van aplicando conforme se van sucediendo las etapas de la misma, así por ejemplo en la etapa de la planeación se les va dando cumplimiento a las relativas a ese trabajo, y al entrar en la etapa de la investigación o examen de los registros y documentos fuente, de los ciclos operacionales de las políticas, de los inventarios y activos, etc., se cumplirán las que de este conjunto de técnicas, juzgue el auditor más apropiadas.

III.2.1. Normas de ejecución del trabajo

1) El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente. Esta, que es la primera norma con que se inicia propiamente el trabajo de auditoría, deberá ser ejecutada por el auditor responsable, para lo cual será necesario la aplicación de algunas de las técnicas sugeridas por la Comisión de Normas y Procedimientos de auditoría, como se verán más adelante. Al darle cumplimiento a esta norma, comienza el acopio u obtención de papeles de trabajo, ya que el trabajo de planeación necesitará de que el auditor entre en contacto con los antecedentes de la entidad. Uno de los objetivos de la planeación es fijar el costo de la auditoría, o sea los honorarios que se cobrarán por este trabajo. Para ésto, es necesario conocer el tamaño de la empresa, para lo cual se pide un plano o esquema

departamental, un organigrama, su escritura constitutiva, el poder notarial de la persona con quien se entenderá el auditor, los estados financieros del ejercicio a auditar y de otros ejercicios anteriores para estudiar sus tendencias, el análisis financiero de la información contable del ejercicio que se auditará, y algunos otros documentos que el auditor juzgue necesarios. "La planeación implica prever cuáles procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad con que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo." (13) Los documentos anteriormente mencionados se constituyen en los primeros papeles de trabajo con que se irá integrando el archivo de referencia permanente.

2) El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber planeado la auditoría.- El resultado de la planeación deberá reflejarse en un cuaderno que contendrá los programas de trabajo con los cuales se formaliza la planeación, y además, la descripción de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les darán, la oportunidad con que serán aplicados y el trabajo asignado a su personal. Este cuadernillo en sí, es otro papel de trabajo y otra norma cumplida.

3) Supervisar a los ayudantes.- Es de hecho entendible que el auditor por sí mismo no podría realizar una auditoría del tipo que fuera, por lo tanto, si tiene personal auxiliar para realizar el trabajo de revisión y examen de la auditoría, deberá supervisarles la labor realizada. La normatividad establece que el auditor deberá estampar su firma autógrafa y fecha, en las cédulas y papeles que certifique como supervisados. "La supervisión deberá ejercerse en proporción inversa a la

experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado."(13) En ocasiones el personal auxiliar de auditoría está compuesto por jóvenes estudiantes y/o pasantes de la carrera de contaduría pública, teniendo como supervisores a contadores ya titulados y con cierta experiencia, la norma establece para esta circunstancia que se supervise más cuidadosamente a quienes tengan menos experiencia y conocimientos y en menor detalle pero igualmente cuidadosa al personal mejor calificado. "La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo."(13) Siempre que el auditor responsable delegue el trabajo de auditoría en cualquiera de sus etapas, a personal de vasta experiencia y muy calificado, o a personal ya con cierta capacidad y experiencia o a personal de reciente ingreso, deberá cumplir con la norma de supervisión, asentando la fecha en que así lo hace y su firma de constancia.

4) Estudio y Evaluación del Control Interno.- El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el cual descansa la planeación de la auditoría, al respecto se cita el requerimiento expresado en el Boletín E-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría: "El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría." Cabe aclarar en este sentido la realidad en la práctica del estudio y evaluación del control interno. Cuando se hace la planeación de la auditoría, se cuenta con un tiempo muy reducido, para presentarle al cliente la carta

(13) Boletín E-01 Normas y Procedimientos de Auditoría. INCP. Méx. 1991.

convenio de trabajo, con el costo de los honorarios y el plazo en que se le entregarán los resultados, tiempo que no es suficiente para hacer un estudio y evaluación completo y profundo de este elemento tan importante de la administración. Si el auditor responsable juzga que el control interno de la entidad que auditará, es adecuado, lo hace en base a su experiencia y en lo que haya estudiado y observado durante la aplicación de la técnica estudio general en la etapa de planeación. Sin embargo, en los programas de trabajo se incluye una actividad que consiste en que antes de aplicar cualquier procedimiento de revisión, se cerciore la calidad del control interno para ese tramo del ciclo operacional que se vaya a revisar. Para este efecto el auditor señalará los puntos fuertes que necesariamente el control interno del auditado deba presentar, y por otra parte puntos débiles, que como mínimo debe tener también. De esta manera, en la etapa de planeación y en la etapa de la ejecución formal del trabajo de auditoría, se le da cumplimiento a la norma que en este párrafo se señala.

5) Obtención de evidencia suficiente y competente.- A esta norma se le dará cumplimiento cuando mediante los procedimientos de auditoría, el auditor obtenga evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para hacerse de una base objetiva para sustentar su opinión. Por evidencia suficiente se entiende la obtención de documentos fuente, de cartas de confirmación, de declaraciones y de las investigaciones que realice para asegurarse de los hechos que examina. Por evidencia competente se entiende que la documental provenga de sus fuentes originales, que esté provista de los requisitos legales que le sean inherentes, que se apeguen al principio de entidad, que las operaciones que

respaldan sean aquellas que corresponden a la entidad auditada y que se apeguen al principio de período contable, en fin, que no haya duda que se ha efectuado una confrontación, comprobación y verificación exhaustiva.

6) La evidencia suficiente y competente debe consignarse en los papeles de trabajo.- Es obligatorio que al elaborar una cédula analítica, se consigne en ésta, la fuente de la información, qué evidencias se examinaron, cuáles de ellas forman parte de la muestra o se han integrado al legajo de los papeles de trabajo, las técnicas de investigación que se aplicaron, el criterio que se sustenta para considerar que la evidencia es suficiente y de la misma manera que es competente. Al respecto el Boletín F-02 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, establece lo siguiente: "Para cumplir con el pronunciamiento que se refiere a dejar constancia de la evidencia del trabajo, el auditor al aplicar el muestreo, deberá señalar en los papeles de trabajo lo siguiente, de manera que, en cualquier momento pueda reconstruirse el proceso seguido y se puedan justificar las conclusiones obtenidas:

- a) la descripción del sistema de muestreo elegido,
- b) la descripción del sistema seguido para seleccionar las partidas individuales que integran la muestra,
- c) la descripción de los procedimientos de auditoría aplicados a las partidas que integran la muestra,
- d) los resultados obtenidos de la aplicación de los procedimientos de auditoría, los cuales incluirán cuando menos:
 - la clasificación del tipo de errores encontrados

-el número de errores de cada tipo localizados,

- e) la proyección de los resultados obtenidos en la muestra
- f) las fórmulas y cálculos empleados para la estimación de esos resultados y,
- g) la interpretación de dichos resultados con base en los datos anteriores.

7) Verificar que los papeles de trabajo contengan las conclusiones que se derivan de los procedimientos de auditoría aplicados.- El auditor y el personal auxiliar de auditoría, deberán comprobar que se tienen todas las conclusiones en los papeles de trabajo, pues con base en éstas se emitirá la opinión. Esta comprobación implica asegurarse también que no falta ninguna de las confirmaciones, o documentos que hayan de formar parte de alguna de las cédulas, que durante el transcurso de los trabajos de revisión se hubiera quedado pendiente de obtener.

8) Comprobar que el expediente de referencia permanente se encuentra actualizado. Es natural que durante la vida de una entidad, se modifiquen algunas de sus aspectos importantes. Cuando la auditoría sea una más que se le hace al mismo cliente, será necesario comprobar que los documentos que contengan estas modificaciones se han incorporado al expediente de referencia permanente, por ejemplo, modificaciones al acta constitutiva, algún nuevo contrato o juicio en el que esté involucrada la empresa, etc.

III.3. TECNICAS DE AUDITORIA

Los papeles de trabajo de auditoría, se distinguen de otros papeles de trabajo por su contenido, en ellos se habla de normas y procedimientos a los que se les está dando cumplimiento, algunas y algunos de los cuales se acaban de comentar en el subtema III.2. anterior, pero además, porque en éstos deberá de dejarse constancia de la técnica o procedimiento aplicado para la revisión y examen. Estas técnicas de revisión, la profesión contable por conducto de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C., las ha establecido en un número de 9, pero aclarando que el auditor está en libertad de innovar, poniendo en práctica cualquier otra técnica que en base a su experiencia y criterio sea de aplicación práctica para la obtención de la información que busca.

Por tal motivo, a continuación se comentan cada una de las técnicas de revisión y examen que se aplican en los trabajos de auditoría, y que ya han sido elegidas y establecidas por el auditor responsable en el programa de trabajo, que el auxiliar de auditoría deberá de aplicar dejando constancia de ello en sus papeles de trabajo, especialmente en su cédula analítica.

Estudio General.- Esta técnica es de manera indudable la primera que debe aplicarse, por diversas razones que se explicarán a continuación. Su aplicación corresponde a la primera etapa de la auditoría, en la que se hace la planeación

administrativa de la misma y por la importancia que tiene sobre las demás técnicas, es que aparece en primer lugar y por lo que deberá ser realizada por el auditor responsable, o por quien a juicio del auditor responsable, tenga la capacidad de hacerlo. El estudio general, consiste en estudiar y analizar en primera instancia, toda la información documental pertinente a la organización que se pretende auditar. Para este efecto, se comienza, en el caso de una auditoría de primera vez, es decir en donde no se cuenta con un archivo de referencia y donde éste se principiará a integrar, por pedir la siguiente documentación para el estudio que deberá hacerse

- Escritura Constitutiva y modificaciones subsecuentes
- Poderes notariales de Administrador y firmas responsables
- Actas de asamblea (últimas) ordinarias y extraordinarias
- Actas de Consejo de Administración (últimas)
- Actas, juicios y demandas a que esté sujeta la entidad
- Contratos y convenios importantes a que esté sujeta la entidad
- Organigrama general
- Manuales de políticas y control interno
- Estados financieros del ejercicio a auditar y de otros 2 o tres anteriores
- Análisis financiero del último ejercicio y de los otros solicitados
- Copias de las declaraciones provisionales y definitiva del ejercicio a auditar

Como seguramente el lector ya habrá imaginado, los anteriores documentos, por el hecho de pasar a formar parte del archivo de referencia permanente, ya se han

convertido en los primeros papeles de trabajo de la auditoría.

Lo que se busca con este estudio preliminar es establecer una estrategia de trabajo que permita obtener los resultados esperados en un examen de auditoría; el volumen y complejidad del trabajo que se enfrentará y el conocimiento pleno del giro y/o actividades en que está involucrada la entidad a auditar, por lo que en el referido estudio se deberá considerar lo siguiente:

- a) "Los asuntos que se relacionan con la actividad o giro de la entidad y el entorno macro y microeconómico donde opera.
- b) Las políticas y procedimientos contables, operativos y administrativos de la entidad.
- c) La confianza que se puede depositar en el sistema integral de control interno.
- d) Estimación preliminar de asuntos de mayor a menor importancia.
- e) Identificación de partidas o conceptos de los estados financieros susceptibles de ajuste.
- f) Las condiciones que puedan requerir ampliar o modificar las pruebas de auditoría (errores o irregularidades relevantes)
- g) Requerimientos jurídicos que incidan en la entidad.
- h) Naturaleza del informe a emitir. Tener en mente los requerimientos o necesidades del usuario del informe." (14)

Papeles de trabajo que pueden alcanzar un considerable volumen de cuartillas en la planeación de la auditoría, es el referente a la evaluación del control interno.

Al respecto, existen afortunadamente diversos textos que orientan y proporcionan excelentes bases técnicas para el desarrollo de la citada evaluación, sin embargo, las recomendaciones hechas por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, son en mi opinión, las más adecuadas por ajustarse mejor a los requerimientos del cumplimiento de la norma de evaluación del control interno.

Actualmente y por la importancia que se le ha dado al aspecto del control de operaciones en las empresas, la profesión de la Contaduría Pública ha optado por dividir en dos grandes grupos al control interno: denomina al primero Control Administrativo que se observa y aplica en todas las fases del proceso administrativo y al segundo lo denomina Control Financiero-Contable (antes sólo contable), que se aplica al control de actividades financieras y contables, de la conjunción de estos dos grupos, nace el Sistema Integral de Control Interno.

Además del estudio que se haga de estos documentos en el despacho del contador, se hace necesario también hacer una visita a la entidad que se auditará para conocer sus instalaciones, confirmar la departamentalización que tiene, la cual ya fue estudiada en el organigrama general, ver en qué forma se va logrando el flujo operativo, la cantidad de mercancía y otros materiales almacenados, sus activos fijos, el número aproximado entre obreros y empleados, etc., lo cual se logra con otra de las técnicas que más adelante se comentará: la observación.

Análisis.- Para la ejecución de esta técnica, primero se clasifican y agrupan los

distintos elementos individuales que forman una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas, por tal motivo, el análisis se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para saber cómo se encuentran integrados y puede ser básicamente de dos clases:

a) Análisis de saldo

Cuando la cuenta es de movimiento compensado, se infiere que el saldo está compuesto por aquellas partidas que habiendo sido cargadas o acreditadas, no han sido compensadas. En este caso bastará con analizar y sumarizar dichas partidas para la verificación del saldo. "El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que constituye el análisis de saldo."(15)

b) Análisis de movimiento

Cuando la cuenta es de movimiento acumulado, se entiende que el saldo está compuesto por partidas que están o sólo cargadas o sólo abonadas, con lo cual bastará con sumarizarlas para la verificación del saldo, sin embargo, en ocasiones las cuentas de movimiento compensado, no es posible relacionarlas en sus movimientos deudores y acreedores, o que tal vez por razones particulares, en cuanto a la revisión que quiera aplicarles el auditor, se opte por hacer agrupaciones de los movimientos o partidas que convengan, pero que en su conjunto integren el saldo de la cuenta que se revisa. En todo caso, la razón de haber ordenado una

revisión en cierto sentido, debe quedar consignada en los papeles de trabajo.

Inspección.- Con esta técnica se realiza el examen físico de bienes materiales o de documentos, con lo cual el auditor se cerciora de la autenticidad y existencia de un activo o de una operación registrada y que está resultando en los estados financieros que se revisan. Esta técnica se utiliza preponderantemente en la revisión de cuentas y partidas del activo, que es donde están contabilizados los bienes y derechos de la entidad. También algunas otras operaciones se registran en documentos o libros especiales en los cuales queda fehacientemente la constancia de la o las operaciones realizadas, tales como la emisión de títulos o los libros de las acciones liberadas y de actas de asamblea, etc.

Confirmación.- Comunicación escrita, signada por persona independiente de la empresa que se examina, pero que se encuentra en posición de conocer la naturaleza y condiciones de la operación, ya sea que haya participado en ella o que en su caso pueda testimoniar. Esta técnica es la que se emplea para pedir la confirmación de saldos a cargo de clientes y otras cuentas por cobrar, o a favor de proveedores y otras cuentas por pagar, así como a bancos para conocer el saldo que tenemos con ellos, y que la respuesta sea enviada directamente al auditor con la información solicitada. Esta técnica utiliza tres modalidades para solicitar la conformidad del saldo:

a) Positiva: Se envían datos y se pide que contesten, tanto si están de acuerdo o no lo estén. (Cuentas de activo).

b) Negativa: Se envían datos y se pide que contesten sólo si no estén conformes. (Cuentas de activo)

c) Indirecta, ciega o en blanco: no se envían datos y se pide información de saldo, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. (Cuentas de pasivo)

De la manera como se haya enviado la comunicación para confirmación y la razón de la modalidad deberá quedar constancia en los papeles de trabajo.

Investigación.- Consiste en la obtención de información, datos y comentarios verbales de funcionarios y empleados de la entidad auditada. Usualmente, cuando el auditor no ha satisfecho su información con las evidencias revisadas, acude al personal de la empresa para preguntarles y de esa manera aclarar las dudas que todavía persistan. En ocasiones de estas investigaciones resultan pistas muy interesantes para algunas revisiones de auditoría.

Declaración.- Es la manifestación por escrito con la firma del declarante. Cuando por el resultado al aplicar la técnica de investigación es necesario hacerla por escrito, lo que se obtiene es una declaración. Es pertinente aclarar que esta técnica aunque muy conveniente por la evidencia testimonial que con ella se obtiene, tiene la ventaja de que quien declara haya participado en las operaciones que se investigan o la limitante de que quien declara haya tenido injerencia en la formulación de los estados financieros que se auditan. La sugerencia es que cuando ya se hayan amarrado todas las pruebas que se hayan obtenido en base a

una declaración verbal (vélgase la redundancia), se proceda entonces a que dicha declaración quede por escrito en acta administrativa y se obligue de esta manera a firmar al declarante, ya sea que se le ofrezca guardarle el anonimato o que se le comine de otra forma a aceptar la responsabilidad de su declaración.

Certificación.- "Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad." (16) El Contador Público, en su calidad de profesional de la contaduría, no puede estar en el conocimiento total de todos los hechos y contenidos de la entidad que audita, así por ejemplo, al levantar un inventario de mercancías, de refacciones o de maquinaria, podrá encontrarse con materiales, objetos y equipo que desconoce o con los cuales no está familiarizado; respecto del valor de deshecho de alguna maquinaria o equipo, o bien al aumento de su valor por reparaciones y adecuaciones que se le hicieron, probablemente tenga que ser auxiliado por la certificación de un perito calificado; de igual manera para la valorización actualizada de terrenos y construcciones, o si por alguna sospecha necesita la autenticación de firmas o documentos. Como podrá verse por lo anterior, esta técnica de auditoría en ocasiones es muy necesaria e indispensable.

Observación.- Esta técnica ha quedado excelentemente bien definida por la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría al decir que: "... es la presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos."(17) En el subtema dedicado a la planeación de la auditoría y en lo que concierne a la técnica del estudio general se anticipaba que para la completa realización de la citada técnica

era necesaria complementarla con la de observación cuya forma de aplicarla para ese trabajo se menciona en el último párrafo del subtema referido. Por presencia física deberá entenderse que el auditor o su personal auxiliar observará el desarrollo de algunas actividades, sin que su presencia sea ostensible y sin que intervenga de voz o acción en dichas actividades, aun cuando observe la comisión de errores o faltas al control interno; a este respecto no tomará nota ni escrita ni dictada, pues en este caso, la técnica dejaría de ser de observación, ya que se haría evidente de que el auditor está levantando datos por alguna causa que pondría nerviosos a aquellos que están siendo revisados de esa manera.

Cálculo.- Consiste en la verificación matemática de alguna partida. Hasta aquí la mención contenida en el Boletín F-01 denominado Procedimientos de Auditoría de Aplicación General. (18) Como actualmente ya la contabilidad se lleva por medios electrónicos es obvio que todos los cálculos difícilmente puedan contener errores para estarlos verificando, por lo que deberá inferirse que esta técnica está enfocada a operaciones que resultan de cálculos matemáticos hechos en base a tasas y procedimientos especiales, tales como las que resultan de intereses ganados o pagados; las que resultan del cálculo de depreciaciones y amortizaciones; las resultantes de actualizaciones de inmuebles, maquinaria, equipo y acciones; las que involucran impuestos y retenciones productos de la obtención de factores de ajuste, etc.

Seguimiento.- Es el acto de continuar una investigación de alguna partida cuya revisión o examen no ha sido de la completa satisfacción del auditor, partiendo

desde donde fue dejada en primera revisión, por ejemplo en las confirmaciones de cuentas por cobrar o por pagar que son contestadas de inconformidad con el saldo que se les presenta; también se utiliza para la comprobación de operaciones consecuentes, tales como arqueos de caja y sus correspondientes reposiciones o depósitos.

Pruebas de Cumplimiento.- Esta técnica consiste en evaluar el resultado parcial o final de una operación y obtener la certeza de que su procedimiento se ha cumplido en cada una de sus partes hasta llegar a la etapa que se revisa, por ejemplo la autorización del pago de un pasivo. La prueba de cumplimiento se iniciará con la detección de la necesidad que originó la creación del pasivo, los niveles de autorización por los que pasó, la recepción del bien o del servicio adquirido, las revisiones de precio, plazo, condiciones, calidad, la contabilización del pasivo y finalmente la autorización de su pago. A todo este ciclo operativo se le va dando seguimiento hasta obtener la certeza de que se ha cumplido con el procedimiento como fue establecido.

CAPITULO IV

MUESTRA DE PAPELES DE TRABAJO

El primer documento, papel de trabajo con que se iniciaría el nuevo archivo permanente de la presente auditoría, será el estado de posición financiera, balance general del período que se audita, no necesariamente tiene que ser vaciado a mano o por cualquier otro medio en una hoja tabular, para el efecto, es más apropiado que sea el mismo documento hecho por el personal de la empresa auditada el que se integre a este archivo, pero desde luego con las anotaciones del índice que le corresponderá. (Anexo "A")

El documento siguiente será el estado de resultados, también con la señalización del índice correspondiente, que de la misma forma que el estado financiero anterior, es mejor utilizar como papel de trabajo el elaborado por el personal de la empresa auditada. (Anexo "B")

Enseguida se incluirá la hoja de trabajo de auditoría, la que usualmente se presenta en hoja tabular de 12 columnas con concepto, o bien de 14 ó 16 columnas. Esta hoja sí será hecha de manera manuscrita por alguien del personal del grupo de auditoría, de primer nivel. Esta hoja podrá incluir de manera continúa el estado de resultados, inmediatamente después de haber vaciado el balance general, o bien presentar en hoja de trabajo separada el mencionado estado de resultados, obviamente también con el ya citado índice.

FALTA PAGINA

No.

76

Anexo

E. P. R. I. S. S. A. M. C. Y.

ESTADO DE SITUACION FINANCIERA AL 31 DE DICIEMBRE DE 19__

A C T I V O

CIRCULANTE			
CASH	\$	42,000.00	
BANCOS		319,455.00	
INVENTARIO DE MERCANCIAS		89,700.00	
CLIENTES	\$	480,000.00	
DOCUMENTOS POR COBRAR		44,550.00	
DEUDORES	\$	1,460.00	\$ 506,010.00
Reserva:			
PROVISION PARA CREDITOS INCORRIBLES		13,805.00	492,205.00
IVA ACREDITABLE			10,465.00
			\$ 601,325.00
FIJO		\$ 180,700.00	
TERRENO			
EDIFICIOS	\$	220,000.00	
Reserva: DEPRECIACION ACUMULADA		55,000.00	165,000.00
MUEBLAJE Y EQUIPO	\$	45,750.00	
Reserva: DEPRECIACION ACUMULADA		27,501.00	42,227.00
EQUIPO DE REPARO	\$	180,000.00	
Reserva: DEPRECIACION ACUMULADA		110,000.00	50,000.00
			437,227.00
DEFERIDO		\$ 15,700.00	
VENTAS PAGADAS POR ANTICIPADO			
COSTOS DE INSTALACION	\$	80,000.00	
Reserva: AMORTILIZACION ACUMULADA		60,000.00	20,000.00
PAPELERIA Y ARTS. DE OFICINA			8,000.00
PROPAGANDA		15,000.00	
			10,000.00
			\$ 1,158,152.00

P A S S I V O

DE CORTO PLAZO			
PROVEEDORES	\$	215,000.00	
DOCUMENTOS POR PAGAR		37,820.00	
ACREEDORES		983.00	
IVA POR PAGAR		78,000.00	\$ 378,403.00
DE LARGO PLAZO			
ACREEDORES HIPOTECARIOS			212,500.00
			\$ 582,903.00
CAPITAL CONTABLE			
CAPITAL SOCIAL	\$	500,000.00	
RESERVA LEGAL		11,104.00	
UTILIDAD DEL EJERCICIO		226,248.00	875,449.00
			\$ 1,582,352.00

EMPORIO, S.A. DE C.V.
Estado de Resultados del 1o. de Enero al 31 de Diciembre de 19__

VENTAS TOTALES		\$2'490,000.00
Menos:		
DEVOLUCIONES SOBRE VENTAS	\$ 7,000.00	
REBAJAS SOBRE VENTAS	<u>3,000.00</u>	<u>10,000.00</u>
Ventas Netas		\$2'480,000.00
Otros Ingresos:		
PRODUCTOS FINANCIEROS		<u>36,840.00</u>
Total de Ingresos		\$2'516,840.00
INVENTARIO INICIAL		\$ 78,000.00
Más:		
COMPRAS	\$1'450,000.00	
GASTOS DE COMPRA	<u>5,000.00</u>	
Compras Totales		\$1'455,000.00
Menos:		
DEVOLUCIONES SOBRE COMPRAS	\$ 11,400.00	
REBAJAS SOBRE COMPRAS	<u>6,000.00</u>	<u>17,400.00</u>
Compras Netas		1'437,600.00
Total de Mercancías		\$1'515,600.00
Menos:		
INVENTARIO FINAL		<u>89,000.00</u>
Costo de lo vendido		1'426,600.00
Utilidad en ventas		\$1'090,240.00
Gastos de operación		
GASTOS DE VENTA	\$ 271,845.90	
GASTOS DE ADMINISTRACION	236,100.36	
OTROS GASTOS	<u>4,673.42</u>	<u>512,619.68</u>
Utilidad en Operación		\$ 577,620.32
Deducciones Obligadas:		
Impuesto sobre la Renta	\$ 196,390.91	
Reserva Legal	19,061.47	
P.T.U.	<u>38,122.94</u>	<u>253,575.32</u>
Utilidad Contable		\$ 324,045.00

Esta hoja es importante pues como la tradicional hoja de trabajo de contabilidad, tendrá los siguientes objetivos:

- a) servir como un control maestro para el desarrollo del trabajo, mantener a la vista los ajustes y reclasificaciones hechos (y los pendientes)
- b) obtener los nuevos resultados (lo ajustado y lo reclasificado),
- c) permitir hacer desde ahí, la carta de observaciones y correcciones,
- e) permitimos observar las variaciones importantes (y reveladoras) de los saldos de las cuentas del balance, y
- f) obtener los estados financieros que se presentarán al cliente, ya con los nuevos saldos producidos con las correcciones propias de la auditoría.

IV.1. HOJA DE TRABAJO DE AUDITORIA.

Se dijo en primer término que la que hoja de trabajo sirve como un control maestro para el desarrollo del trabajo, y en efecto, no se debe de olvidar que el desarrollo

de los trabajos de auditoría, siguen un plan y unos programas de trabajo previamente elaborados, hechos durante la primera etapa del trabajo de auditoría, con el propósito de planear el control organizativo de la misma; pues bien, el control que esta hoja de trabajo de auditoría nos proporciona, es el conocer qué programas se han aplicado, cuáles van en proceso y qué otros se encuentran pendientes, de tal manera que en consideración del tiempo hasta entonces empleado, se pueda estimar si el avance del trabajo va conforme al tiempo estimado o si sea necesario acelerar el trabajo o emplear más personal.

Si se observa que cada programa revisado ha producido ajustes y reclasificaciones sustanciales y numerosos, puede ser una señal que motive al auditor responsable a hacer otro tipo de investigación, que aunque prevista en el plan original de auditoría, pudiera haberse pensado que no fuera necesaria. Dicha previsión consistiría en una auditoría parcial, administrativa u operacional a una o algunas áreas, por otra parte, si los ajustes o reclasificaciones son considerados dentro de lo normal de acuerdo a la experiencia del auditor responsable, pues sólo han ocurrido o se han dado en algunas cuentas sintomáticas, será señal evidente de que el trabajo va transcurriendo como se previó.

Cuando ha terminado el trabajo de auditoría, todo el personal que en él participó realiza una junta de trabajo, para resumir de manera verbal lo visto y hecho de acuerdo con los programas que a cada uno correspondió revisar, inclusive para irles dando más confianza en su desempeño, puede ser que el auditor responsable o supervisor, dependiendo quién esté dirigiendo la junta de trabajo, les podrá

preguntar su opinión o sugerencias de qué hacer en aquellos casos en que se considere que se requiere de alguna observación y/o corrección, de ser acertada y expuesta en la dimensión justa y correcta de acuerdo a principios y otras reglas de contabilidad, se aceptará, otorgándole el crédito correspondiente a dicho auxiliar, lo cual elevará su autoestima, el auditor lo considerará para trabajos de mayor relevancia y cuidado y a otros auxiliares servirá de estímulo para su superación; por otra parte, si la respuesta no fuera la acertada, el auditor les explicará cuál será la observación y/o corrección, porqué y fundamentada en qué, lo cual le servirá de aprendizaje. Sin embargo, es más fácil tener como una guía para ir formulando la carta de observaciones a la hoja de trabajo de auditoría, que manejar únicamente la gran cantidad de cédulas analíticas, que para el efecto se tienen que ver; es decir, se tiene la hoja de trabajo a la vista y con las marcas de referencia en ella anotadas, se manejan las cédulas analíticas y así se facilita esta labor.

Cuando la columna de saldos del ejercicio anterior, revela diferencias notables con los saldos tanto del balance como del estado de resultados del ejercicio que se audita, será necesario analizarlos con más cuidado para conocer la razón de dicha variación, al respecto, es necesario recordar que para los trabajos de auditoría es necesario contar con un análisis e interpretación de estados financieros preparado también por la administración del ente auditado, a fin de que por los resultados de dicho análisis financiero y su interpretación, pueda el auditor poner su mayor atención en aquellos renglones de la información que presentan la problemática que haya afectado, esté afectando o pudiera afectar los resultados de la administración del cliente que audita, pero habrá que recordar también que la

norma y la técnica de auditoría del estudio general, establecen que en caso de no contar con dicho análisis financiero, es responsabilidad del auditor realizarlo, para contar con una directriz que le indique, desde la planeación del trabajo de auditoría qué programas de revisión establecer y sobre qué cuentas.

Finalmente permitirá la formulación de los estados de posición financiera y del de resultados, ya con los nuevos saldos ajustados y reclasificados, producto de la revisión de auditoría.

Por lo anterior, es obvio colegir que la hoja de trabajo de auditoría estará estructurada de la siguiente manera:

- Encabezado y al centro, el nombre del cliente que se audita, la mención de ser hoja de trabajo y la fecha del cierre de la información financiera que se revisa, en el extremo derecho, el Índice y la fecha de vaciado y de terminación.
- Columna 1, saldos de las cuentas del balance del ejercicio anterior.
- Columnas 2 a la 6, (o en el espacio de concepto) nombres de las cuentas contenidas en el balance del ejercicio que se va a auditar.
- Columnas 7 y 8, vaciado de los saldos del balance a manera de una balanza de comprobación.

- Columnas 9 y 10, su encabezado deberá ser *Ajustes y Reclasificaciones*, y en ellas, obviamente se irán registrando los ajustes y reclasificaciones que se vayan formulando en las cédulas analíticas, vía las sumarias, de acuerdo a la revisión de auditoría. Algunos auditores acostumbran utilizar las columnas 9 y 10 para los ajustes únicamente y las 11 y 12 para las reclasificaciones.
- Columnas 11 y 12, para registrar los saldos ajustados.
- Columnas 13 y 14, encabezada *Pérdidas y Ganancias*, para realizar los movimientos que de acuerdo con los ajustes y reclasificaciones, modifiquen el resultado previamente presentado en el estado de resultados, obviamente lo registrado en estas columnas, también producirán un ajuste.
- Columnas 15 y 16, encabezada *Balance General Auditado*, registrará los saldos finales después de la revisión de auditoría. (Anexo "H.T.")

Es conveniente aclarar que el ejemplo de hoja de trabajo de auditoría presentado corresponde a una negociación comercializadora, en el caso de una empresa de transformación la hoja de trabajo deberá contener cuatro columnas más, dos para las modificaciones que pudieran ocurrir en la determinación del costo de producción y las otras dos con el mismo motivo pero para el costo de la producción vendida.

472

13. Gastos de Compra	5000			
14. Documentos y compra	1140			
15. Descuentos y compra	6000			
16. Inventario final	89000			
11. Gastos de Venta	271245			
12. Gastos de Administración	234100	5000		
13. Otros gastos	40700	8199		
Utilidad del ejercicio a la fecha	871205			
Otros productos	263240	8100		
			9199	
				171860
			172750	
			172750	172750
			26007	172750
				172750

No creemos necesario hacer una explicación del vaciado y labor de auditoría en la hoja de trabajo para el estado de resultados, por ser igual a lo ya expuesto para el balance.

IV.2. CEDULAS SUMARIA Y ANALITICA.

En capítulos anteriores se comentó lo referente al significado de la palabra cédula, y en el II, página 17, lo que en auditoría se conoce como Cédula Sumaria. Cabe ahora comentar paso a paso, la labor de auditoría que se desarrolla en este papel de trabajo.

Principiaremos por comentar que estas cédulas pueden ser impresas o manuscritas, estas preferencias resultan de dos circunstancias, la primera es que los despachos importantes por su imagen y por la disposición de recursos económicos imprimen con su denominación o razón social sus papeles de trabajo, excepto aquellos que por alguna novedad, hasta el momento no contemplada deban implementar para la revisión un nuevo papel de trabajo, sobre todo los cedulares, es decir, que necesitan para las anotaciones de revisión un número mayor de columnas que las usualmente ocupadas.

La segunda circunstancia resulta de que, como la mayor parte de las cédulas sumarias y analíticas son para revisar cuentas colectivas y éstas es fácil y práctico

hacerlas en hojas tamaño carta de 4, 6, 7 y 8 columnas, se utilice para ello, los blocks preimpresos por firmas como Printaform o Polyform, etc., y que se conocen con el nombre genérico de formas de auditoría o papel de auditoría, siendo de un gramaje consistente y de colores ópticos, para evitar el cansancio en los ojos por el reflejo de la luz artificial, hojas a las cuales se les escribe mecanografiado a manuscrito los datos siguientes:

IV.2.1. Cédula Sumaria

- Encabezado al centro el nombre del cliente

- La denominación de ser cédula sumaria

- El nombre de la cuenta o grupo de partidas que se revisan

- En la parte superior derecha un cuadro con casilleros donde se anotarán:
 - La letra del índice que le corresponde y el número de cédulas sumarias que se produjeron, por ejemplo 5/5 (cinco de cinco), lo cual significa que dicha cédula sumaria, deberá ir primero que sus cinco cédulas analíticas que se le corresponden.

 - La fecha en que se hace la cédula, de inicio y de terminación.

- Revisión. Aquí deberá ir firma y fecha del auditor o supervisor que revisa el trabajo.

- Iniciales de quien ejecuta el trabajo de revisión.

- En el espacio de concepto o en el que correspondería a las primero cuatro columnas si la hoja fuera de ocho, se escribirá el nombre de la cuenta que se revisa, si la cédula sumaria es por un grupo de partidas, si no lo es, entonces se escribirá el nombre de la subcuenta revisada.
- En la primera, de las cuatro columnas que contendrá, se anota el saldo de la cuenta según aparece en el balance o en la balanza de comprobación que se vació en la hoja de trabajo de auditoría. El encabezado por lo tanto será: Saldo al 31-XII-19.....
- En la segunda columna se anotará el importe de los ajustes que se produzcan con motivo de la revisión, referenciándolas con el número de la cédula analítica donde se explicará la causa del ajuste.
- En la tercera columna se anotará el importe de las reclasificaciones que haya que hacer según el criterio aplicado por el auditor, procediendo igualmente a referenciarla.

- En la cuarta columna el saldo modificado por los ajustes y las reclasificaciones, saldo que aparecerá en las columnas 15 y 16 de la hoja d trabajo de auditoría. Las columnas se sumarán, cerrándolas con doble raya y obviamente se cuadrarán.(Anexo C)

IV.3.1. Cédula Analítica.

- Encabezado igual que la cédula sumaria.
- Denominación de ser cédula analítica
- Nombre de la subcuenta que se revisa
- En el margen superior izquierdo lleva casilleros iguales a la cédula sumaria, utilizándolos de la misma forma, con la única variante de que junto a la letra de la cuenta a quien pertenece la subcuenta que se revisa, llevará el número de la cédula analíticas, por ejemplo D-1, lo cual significará que si la letra D, pertenece por ejemplo a Documentos por Cobrar, el 1, significará la subcuenta que se revisa y que puede pertenecer a uno de los deudores; la clave D-2, significará en consecuencia la segunda cédula analítica que se revisa para otro deudor, por eso es que se sugiere que una vez que se ha revisado la cuenta, y se han producido

LA FAMOSA, S.A. DE C.V.

Anexo "C"

Pce 31/x11/19

Cédula Sumaria de

Cédulo

Documentos y cuentas por cobrar

Fecha

	Saldo al 31/x11/19	Ajustes	Reclasifi- caciones	Saldo de Auditoria
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				
40				
41				
42				
43				
44				
45				
46				
47				
48				
49				
50				
51				
52				
53				
54				
55				
56				
57				
58				
59				
60				
61				
62				
63				
64				
65				
66				
67				
68				
69				
70				
71				
72				
73				
74				
75				
76				
77				
78				
79				
80				
81				
82				
83				
84				
85				
86				
87				
88				
89				
90				
91				
92				

Cédula Sumaria de
Documentos y cuentas por cobrar

Fecha

Cédula

	1		2		3	4
	Saldos al 31/XII/19	Ajustes	Reclasifi- caciones	Saldos de Auditoría		
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						
40						
41						
42						
43						
44						
45						
46						
47						
48						
49						
50						
51						
52						
53						
54						
55						
56						
57						
58						
59						
60						
61						
62						
63						
64						
65						
66						
67						
68						
69						
70						
71						
72						
73						
74						
75						
76						
77						
78						
79						
80						
81						
82						
83						
84						
85						
86						
87						
88						
89						
90						
91						
92						
93						
94						
95						
96						
97						
98						
99						
100						

cierto número de cédulas analíticas, con el último número sobre diagonal se registre la clave de la cédula sumaria, ejemplo: D-8/8

- En la columna de conceptos, se escribirán los datos más relevantes y significativos o mención de lo que se revisa, en el caso de un cliente, puede ser fecha y número de factura; de nota de crédito o débito; fecha y número de cheque devuelto; o de pago, algún otro movimiento en su cuenta respaldado con un documento diferente; en el caso de que la cédula analítica se refiera a algún producto del inventario, los datos consistirán en nombre del producto, clave, presentación, unidad, etc., Estas cédulas no implicarán ningún problema en su llenado, pues se supone que el auxiliar que lo vaya a hacer, ya ha sido previamente instruido, entrenado y ya inclusive haya visualizado algunas cédulas similares, en última instancia, está el supervisor o jefe del grupo de auditoría, que le indicará los primeros pasos y podrá continuar en consecuencia.
- En la primera columna para cantidades, se anotará el saldo que aparece en el auxiliar de la subcuenta que se revisa.
- En la segunda columna el ajuste que sea pertinente. Esta cantidad aparecerá señalizada con un número y además la marca o marcas de auditoría correspondientes.

- En la tercera columna la cantidad de la cuenta que se vaya a reclasificar procediendo a señalizarla y marcarla de la misma forma que el punto anterior.
- En la cuarta columna se anotará el saldo como va a quedar en el auxiliar correspondiente, después de que sea hecho el ajuste o reclasificación que se sugerirá por parte de auditoría.
- Las columnas se sumarizan y se cierran con doble raya, obviamente deben cuadrar.
- En la parte inferior de la cédula, después de cerrar las columnas anteriores se explica la razón de los ajustes y reclasificaciones, referenciándolas con los números que se les anotaron. No hay que olvidar que en este punto, se deberá dejar la constancia de las técnicas de investigación que se emplearon, las fuentes de investigación que se consultaron y obtener la evidencia suficiente y competente para respaldar fehacientemente el porqué de los ajustes y/o reclasificaciones.

(Anexo D)

A continuación se muestra otro tipo de cédula que requiere más de las 4 columnas que como ya se dijo requieren la mayoría de las cédulas sumarias y analíticas. Para ejemplo, comentaremos otra cédula analítica más que pertenece a la sumaria de Clientes o de Cuentas por Cobrar, según se presente la sumaria, como por cuentas

EMPORIO S.A. C.V.

CEDULA SUMARIA Auditorio al 31-12-19

C.A.J.A.

96
 A
 EFRENDO
 APROBADO
 R.L.M.

1	2	3	4	5	6	7	
			Saldos al 31-12-19	Ajuste	Reducciones	Saldos Ajustados	
1							
2	C.A.A.1	A CLIENTES	42000.-	2650.-			
3	C.A.A.1	A GASTOS DE ADMINISTR.		5000.-			
4			42000.-	7650.-		34350.-	
5							
6		OBSERVACIONES:					
7		Hacen recomendación para los ajustes					
8		para incluir norma en Control Interno					
9		para evitar el uso y la desviación de fondos de la Caja ge-					
10		neral para cualquier transacción.					
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							
40							
41							
42							

EMPORIO, S.A. de C.V.
 Cedula Analitica Auditoria al 31-12-19__
 " CASA DE COBRANZA "

A-1 97
 RLM 2/10/19__

1	2	3	4	5	6	7
			Saldo al 31-12-19__	Ajuste	Reclasifica.	Saldo Ajustado
1			42 000.-			
2	CLIENTE:					
3	Ernesto Miranda			2 650.00		
4	Ch. # 4098 a cargo del Boved					
5	Inscribit. fecha Dic. 14/18					
6	depositado el 18-12-19					
7	— y de-					
8	voluto por el Pdo. el 17-12-19					
9	que estaba formando parte del					
10	disponible y que se ajusta con					
11	carga al cliente.					
12	FACTURA N° 2197 de Rentax,			5 000.00		
13	as por no permitirse la emisión de Boleto					
14	gasto autorizado por la gerencia					
15	por una reparación del gasf, con					
16	un cobro que, no se ha hecho a la					
17	fecha de este auditación y se remite					
18	la a Gto. de Administración.					
19			42 000.-	7 650.-		34 350.-
20						
21						
22						
23						
24						
25						
26						
27						
28						
29						
30						
31						
32						
33						
34						
35						
36						
37						
38						
39						
40						
41						
42						

individuales o por grupo de partidas. Supongamos que es la cuenta de Clientes en una cédula sumaria particular para esta cuenta, y que su clave de índice es "C".

La cédula analítica a la que nos referiremos es aquella en la que se analiza la antigüedad de saldos e importe de créditos por recuperar, así como el trabajo de la técnica de confirmación.

- El encabezado y el cuadro con el casillero en la parte superior, será igual que en las otras cédulas ya comentadas.
- En la primera columna para cantidades se anotará el saldo del auxiliar al cierre del ejercicio que se audita.
- En la columna para conceptos o en las siguientes cuatro o cinco columnas, se anotará el nombre o razón social del cliente, enseguida se abren tantas columnas como se quiere significar la antigüedad, por ejemplo:

columna 1	hasta 30 días	ó	1 a 30 días
columna 2	hasta 60 días	ó	31 a 90 días
columna 3	hasta 90 días	ó	91 a 120 días
columna 4	hasta 120 días	ó	121 a 180 días
columna 5	hasta 180 +		

- En la siguiente columna las cantidades recuperadas de los créditos al momento de la auditoría
- En la columna que sigue el importe de la cantidad que se envió como pendiente en la carta solicitud de confirmación de saldo.
- En la siguiente columna se anotarán las cantidades aceptadas de conformidad de acuerdo con las circulares enviadas.
- En la que sigue, se anotarán las cantidades aceptadas diferentes a la enviada en la carta circular de confirmación y que obviamente manifiestan alguna inconformidad. Estas cantidades buscarán aclararse y según el estado de aclaración en que se encuentren será la marca que se les ponga: aclaradas o pendientes de aclaración.
- En la siguiente columna se anotarán las devueltas por correo y
- En la última columna se anotarán las no contestadas.
- Las columnas se suman, se cierran y se cuadran
- Debajo de las columnas de confirmación se anotarán en porcentajes las circulares enviadas, que obviamente deberán ser el 100%, de no ser así deberá investigarse y aclararse satisfactoriamente porqué no fue enviado el 100% de dichas circulares.

el porcentaje de 100 que representan las confirmadas-conforme, las inconforme, las devueltas y las no contestadas, dependiendo de dichos porcentajes, será el criterio de revisión que vuelva a aplicar el auditor.

- ♦ Se dejará constancia de la opinión que merecen las cuentas por su saldo, su antigüedad y por el resultado de la confirmación.

- Finalmente la interpretación de las marcas de auditoría.

CONCLUSIONES

A través de este trabajo de investigación se ha podido observar que a pesar de lo reducido de la información bibliográfica, es mucho lo que hay que decir y conocer sobre el tema, inclusive hay cédulas analíticas que no se mostraron por ser muy específicas para determinados usos, por ejemplo para hacer la revisión de una nómina, pues como será fácil comprender por lo ya visto, sería una hoja o cédula para llamarla con más propiedad, que tendría que llevar varias columnas para revisar salarios percibidos, salarios diarios nominales e integrados, reportes de horas trabajadas, descuentos por impuestos retenidos cuotas sindicales, y otros y colateralmente revisar las cuotas patronales de seguridad social.

Así también podrían existir cédulas para análisis de impuestos con columnas especiales para lo referente a créditos al salario, impuesto al valor agregado, impuesto al activo y desde luego al impuesto sobre la renta, fácil será también imaginar el trabajo de investigación que requeriría un inventario de mercancías con variedad de productos y presentaciones.

No esta por demás insistir en que cada auditor o despacho de auditores aplica sus criterios personales de conveniencia, comodidad y funcionalidad para personalizar sus papeles de trabajo y que las normas y procedimientos de auditoría nos dan la pauta de lo que se debe de hacer en cuanto al contenido y calidad de los papeles de trabajo.

Gran parte de lo aquí vertido es producto de la experiencia en el campo de la práctica profesional de la auditoría por lo que estoy seguro que será de mucha utilidad para quienes interesados en este tema encuentren una mayor información que en la que en su tiempo otros tuvimos a nuestro alcance.

BIBLIOGRAFIA

1. Brink, Victor Z. "AUDITING", 1941, West Publishing, Co.
2. Santillana González, J.R. "AUDITORIA I", Ecafsa, Méx., 1996
3. Diccionario "Terminología del Contador". Edit. Ceca, Mex., 1980
4. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría. BOLETIN B-10, IMCP., Méx., 1995
5. Osorio Sánchez, I., "AUDITORIA I", Ecafsa, Méx., 1996
6. Ruiz de Velazco y Prieto, "AUDITORIA PRACTICA", Edit. Banca y Comercio, Méx., 1988
7. Bacon, Charles A., "MANUAL DE AUDITORIA INTERNA", Edit. Uteha, Méx., 1991
8. Cook & Winkle, "AUDITORIA", Edit. Interamericana/Mc Graw Hill, Méx., 1990
9. Santillana González, J.R., "MANUAL DE AUDITORIA", Tomo I, Ecafsa, Méx., 1997
10. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, BOLETIN F-01, IMCP, Méx., 1991
11. Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, BOLETIN E-01, IMCP, Méx., 1991
12. Brink y Witt, "AUDITORIA INTERNA MODERNA", Edit. Ecafsa, México 1994
13. Medvil Escalante V. Manuel, "ELEMENTOS DE AUDITORIA", Edit. Ecafsa, México 1995