

23
20

UNIVERSIDAD AUTONOMA DE GUADALAJARA

INCORPORADA A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACET



TESIS CON
FALTA DE CENEN

IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

SEMINARIO DE INVESTIGACION
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
IRMA GUADALUPE TOSCANO LOMELI
GUADALAJARA, JAL.. 1988



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.

I N T R O D U C C I O N .

La Auditoría es un examen que culmina con el juicio que se ha formado el auditor respecto a la razonabilidad o no, de las cifras contenidas en los estados financieros de una negociación.

El auditor, en la actualidad, acepta una responsabilidad tremenda cuando lleva a cabo una auditoría. Es de todos conocido que los estados financieros pertenecen a la -- administración. La función del contador público independiente, al llevar a cabo una auditoría de los estados financieros, es expresar su opinión profesional respecto a la razonabilidad y consistencia de los estados financieros y que éstos de conformidad con los principios contables generalmente aceptados puedan o no presentar razonablemente la situación de la empresa. Eso es lo máximo que puede hacer, no podrá asegurar, ni podrá certificar que los estados estén - correctos.

Independientemente de la finalidad por la que se ejecuta una auditoría, en todas ellas se presenta la necesidad de obtener los elementos probatorios que sirvan de base a - dicho juicio.

Por lo expuesto anteriormente se hace patente la ineludible necesidad de obtener esos elementos para emitir una opinión con juicio profesional, por lo que no se justificaria en ningún caso la omisión de la norma de auditoría que nos obliga a obtener la evidencia suficiente y competente.

Los elementos probatorios que obtiene el auditor en el desarrollo de su trabajo, quedan reflejados en los papeles de trabajo realizados, de ahí mi intención de hacer resaltar la importancia que poseen los papeles de trabajo, -- tanto por la información que contienen, como por la forma en que deben de ser elaborados para que una persona ajena al trabajo de auditoría pueda leerlos y obtener la información que éstos contienen sin tener que realizar otra auditoría, y lo más importante es que son propiedad del auditor y debe de conservar como elementos probatorios del juicio realizado.

Es mi objetivo dar a conocer pues, la importancia que tienen los papeles de trabajo en toda clase de auditoría de estados financieros, para lo cual he descrito en párrafos -- posteriores varios temas relacionados con los mismos, esperando con ello únicamente puntualizar hasta donde me sea posible el objetivo anterior.

Irma Guadalupe Toscano Lomelf.

CAPITULO I

CONCEPTOS Y OBJETIVOS

LA AUDITORIA PROFESIONAL

La auditoría profesional es una disciplina intelectual se base en la lógica, porque la lógica tiene como fin el establecimiento de hechos y la evaluación de las conclusiones resultantes, juzgando si son o no válidas.

La auditoría puede definirse como la revisión objetiva de los estados financieros originalmente elaborados por la administración. En el examen de los estados financieros, el auditor habrá de depender de:

- 1.- Los procedimientos de control interno del cliente.
- 2.- La revisión de los registros contables y de las transacciones, las cuales descansarán en la evidencia que les dará el carácter de autenticidad y de validez.
- 3.- La revisión de otros documentos financieros o no financieros y de sus registros, amparándose en la evidencia para que sean auténticos y valederos.

- 4.- La evidencia que se obtenga de fuentes externas tal como la que se obtiene de bancos, clientes, acreedores, etc.

Apoyándose en las cuatro fuentes de información antes mencionadas, se puede discernir que la base para cualquier decisión en el ramo de la auditoría descansa en la evidencia proporcionada por un cliente o bien obtenida de otras personas.

Si bien la auditoría tiene que ver con la acumulación y con la evaluación de la evidencia, debe comprenderse desde el inicio del estudio que el auditor tiene una tremenda responsabilidad desde un punto de vista ético y dicha responsabilidad es aún mayor desde un punto de vista socio-económico. Esto es cierto en vista de que los resultados de una auditoría son considerados por muchas dependencias, publicaciones, organizaciones, acreedores, accionistas y demás personas, quienes pueden tener un interés directo en los resultados de la auditoría. Dicho de otra manera, los resultados de una auditoría son inspeccionados y examinados y a su vez evaluados por una gran parte de la población adulta.

En otras profesiones distintas a la de auditor como leyes, medicina, arquitectura, etc., los resultados del tra

bajo realizado, por lo general, incumben tan sólo al profesional que ejerce, a su cliente y a veces a la prensa. Esto no es cierto en el ramo de la auditoría debido a que, tal como se indicó antes, los resultados de la auditoría afectan e influyen sobre la totalidad del medio socioeconómico. Consecuentemente la fuerza social dinámica y la responsabilidad de la auditoría es tan grande que la imaginación de un auditor nunca deberá reducirse tan sólo a un conjunto de procedimientos y de técnicas rutinarias.

FINALIDADES DE LA AUDITORIA

Es a través de la auditoría como el Contador Público con un carácter meramente imparcial efectúa el examen de los estados financieros de una empresa, involucrando no solamente el recabar los elementos que comprueben en forma razonable los renglones que forman los estados financieros y que de hecho lo hagan confiables a terceros interesados, si no también el prevenir que algunos errores se sigan cometiendo y aún más, también la forma de mejorar el registro de las operaciones sugiriendo métodos más adecuados para la empresa de acuerdo a sus características.

Siendo la auditoría una materia en constante evolución, no se pueden dejar inadvertidas las exigencias de estar al día en las innovaciones, a más de la persona que la

práctica, así como el ejercicio de un juicio profesional cada vez más sólido y con la capacidad de adaptarse a las diversas circunstancias que se le presenten, tanto por la variedad de tipos de empresas que existen como por el avance técnico que van exigiendo las mismas.

En la actualidad no existe un patrón de procedimientos aplicables a todas las empresas y circunstancias, con los que el auditor logrará la ejecución de su trabajo, pues de suceder esto no se requerirían estudios especiales para el caso ya que habría que este trabajo se realizara en forma mecánica y consecuentemente no exigiría un juicio profesional. Es precisamente el hecho de no estar sujeta la auditoría a un patrón que indique los procedimientos a seguir -- en forma general lo que hace necesario que sea realizada -- por un profesional, que con base de su experiencia juzgue la situación y decida la mejor forma de lograr su objetivo.

Para imprimir a todo trabajo de auditoría una calidad profesional y hacerlos uniformes en cuanto a su ejecución e información se dictaron ciertas normas que sirven de base e inspiración para decidir sobre los procedimientos a aplicar en cualquier circunstancia y a los cuales por su -- aceptación general se les llamó normas de auditoría generalmente aceptadas, de las que se hablará posteriormente. Pue-

de advertirse que para dichas normas sirvieron de fuente el que la auditoría sea un trabajo realizado por profesionistas y que este trabajo tiene características y finalidades de acuerdo a la naturaleza del mismo.

NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

"Estas son los requisitos mínimos de calidad en cuanto a las características personales y a la forma de ejercer el trabajo que se exige a toda persona que se ostente como auditor. Se han clasificado en tres grupos siguientes:"

Normas Personales.

Normas relativas a la ejecución del Trabajo.

Normas relativas a la información del Dictamen.

1.- NORMAS PERSONALES:

Estas normas citan las cualidades inherentes a la personalidad de quien ofrece sus servicios como Auditor y las cuales deberá de observar antes de aceptar un trabajo de esta naturaleza así como después de aceptarlo, es decir, durante el desarrollo del mismo.

a).- ENTRENAMIENTO TECNICO Y CAPACIDAD PROFESIONAL:

El entrenamiento técnico se refiere a la adquisición del título correspondiente que presupone el conocimiento de la materia y a la habilidad adquirida en la práctica a través de efectuar el mayor número de trabajos aplicando los conocimientos teóricos. Por medio de este entrenamiento técnico constante, el Contador Público va adquiriendo el mayor grado de capacidad de distinguir acertadamente aquellos aspectos que requieren una mayor intervención de su parte por ser de mayor importancia y al mismo tiempo aprende a salir adelante ante cualquier circunstancia por difícil que sea.

Sin embargo esta capacidad profesional no puede decirse que es un algo que una vez adquirida no requiere una actividad posterior que se hace necesaria que el Contador Público renueve constantemente sus conocimientos a través de tener contacto con las innovaciones que se dicten en revistas técnicas o bien en congresos técnicos referentes a su profesión o por cualquier otro medio o fuente de prestigio reconocido. Es pues necesaria para el Contador Público actualizar sus conocimientos para poder afrontar los problemas que le presenten las cambiantes situaciones del avance empresarial.

b).- CUIDADO Y DILIGENCIA PROFESIONALES:

Esta norma indica que la auditoría al igual que en -

toda actividad realizable por un profesional se observe un alto sentido de responsabilidad que contenga el cuidado y la diligencia que requiera la actividad.

El Contador Público como toda persona está expuesto a cometer errores por lo cual no se le exige que en toda actividad emprendida obtenga éxitos ya que no es un ser inflexible, pero sí deberá de poner todo lo que está de su parte para reducir al mínimo ese riesgo porque así lo exige el desarrollo de esta actividad profesional por el compromiso adquirido ante el público.

c).- INDEPENDENCIA MENTAL:

En el terreno de la auditoría además de la capacidad y cuidado profesionales con que se deberá contar el auditor, también se le exige que al efectuar su trabajo observe una independencia mental que no deje lugar a dudas.

Aunque aparentemente parece muy fácil lo anterior en virtud que el auditor aún en las condiciones más desfavorables puede ejercer una independencia mental, esto no se juzga tan sencillo en el terreno práctico ya que además de emitir la opinión con base en elementos objetivos para que exista la independencia se hace también necesario que los terceros interesados en el resultado de la auditoría crean-

que el auditor lo aplicó durante su trabajo.

En tal situación el Contador Público deberá cuidar - de que su opinión no se vea contra-restada por circunstancias subjetivas, es decir, deberá evitar el actuar como auditor en aquellos casos en que su independencia pueda verse afectada por sugerencias del cliente o bien que las circunstancias puedan crear en la mentalidad del público una - duda acerca de si actuó con independencia o no.

2.- NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO:

Describen el mínimo requerido para que el auditor -- pueda efectuar su trabajo con el cuidado y la diligencia -- exigidos anteriormente.

a).- PLANEACION Y SUPERVISION:

Por su calidad profesional el trabajo de auditoría - necesita ser planeado anticipadamente para asegurar un porcentaje aceptable de tener éxito en cada fase del mismo. -- Además debido a la gran variedad de empresas existentes deberán de acondicionarse a las mismas los procedimientos que se juzgen más adecuados a las características de cada uno de ellos, de tal forma que anticipadamente deberán de deter

minarse: los procedimientos de auditoría que deberán emplearse, su extensión y oportunidad; los papeles de trabajo que deberán registrar sus resultados y la calidad del personal que se utilizará durante la auditoría.

En la realización de una auditoría existen procedimientos cuya ejecución no requieren de la capacidad del auditor, así también existe la necesidad de tomar decisiones a un nivel inferior y que por lo tanto no exigen también de la intervención del criterio profesional del auditor. En estos casos es cuando el Contador Público se vale de ayudantes que con la debida preparación lo auxilian en las labores rutinarias. Por otro lado tenemos también que al librarse de estas labores secundarias, permite al auditor enfocar su atención hacia aquellos aspectos de mayor importancia y que por lo mismo exigen de la preparación de un criterio profesional.

El delegar en los ayudantes ciertas labores no quiere decir que la responsabilidad del auditor se relega de estos aspectos, por el contrario, el Contador Público deberá poner en práctica un sistema de supervisión que le permita percatarse del cumplimiento y del resultado de las labores realizadas por sus ayudantes. La responsabilidad del auditor es personal e indeclinable ante su clientela y los ter-

ceros interesados en su opinión.

b).- ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO:

El estudio por parte del Contador Público del control interno tiene como objeto conocer la forma de como opera la empresa, ver la efectividad del mismo y los probables riesgos a que se expone en cuanto a errores e irregularidades. Una vez que el auditor ha evaluado este control podrá decidir sobre la extensión y oportunidad de los procedimientos a aplicar para la obtención de las pruebas que necesite y fundamentar debidamente su opinión.

Los procedimientos que se decidan a aplicar será una muestra o proporcionará una idea de la efectividad del control interno existente en la empresa auditada.

c).- OBTENCION DE LA EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE:

El objetivo de los procedimientos de auditoría es dar al auditor elementos de juicio para su opinión, estos elementos deben ser objetivos y ciertos ya que deben fundamentarse en la naturaleza de los hechos examinados y de llegarse a conocimiento de ellos con una certeza razonable.

Estos elementos de juicio es lo que se llama evidencia comprobatoria es decir son elementos que comprueban la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios-contables.

Esta evidencia comprobatoria debe llenar 2 requisitos: debe ser suficiente y debe ser competente, es suficiente cuando ya sea por los resultados obtenidos de una sola prueba o por la concurrencia de resultados de varias pruebas diferentes el auditor adquiere la certeza moral de que los hechos que se están tratando de probar o cuya corrección se está juzgando han quedado satisfactoriamente comprobados y será competente cuando el auditor se refiere a aquellos hechos o circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado.

Como recomendación importante es necesario tener presente en la conducción del trabajo de auditoría así como en la preparación de su dictamen los criterios de importancia-relativa y riesgo probable, ya que sin éstos el auditor no enfoca de manera adecuada los objetivos fundamentales del rubro que se está examinando y a su vez que represente pérdida de tiempo y desperdicio de energía intelectual y a su vez puede demostrar una falta de prudencia en el juicio profesional del auditor.

3.- NORMAS DE DICTAMEN E INFORMACION:

Es a través del dictamen o del informe como el cliente y los terceros interesados en la empresa auditada conocen el resultado del trabajo efectuado por el Contador Público independiente, y es a través o con base de esta opinión que estas personas toman decisiones acerca de negocios o de inversiones. Atendiendo a esta responsabilidad que el auditor tiene ante el público en general, se han dictado -- normas que regulan la forma de como se deberán rendir las - informaciones a través del dictamen o del informe y la relación que guarda el Contador Público independiente con los - estados financieros.

a).- ACLARACION DE LA RELACION CON LOS ESTADOS FINANCIEROS Y LA RESPONSABILIDAD ASUMIDA RESPECTO A ELLOS:

Por no ser la auditoría el único campo en el que actúa el Contador Público independiente, siempre que su nombre aparezca ligado a algún estado financiero, deberá de expresar en forma clara procurando que no se preste a equívocos, la relación y la responsabilidad que asume respecto al estado financiero.

Lo anterior es lógico puesto que el terreno de la au

ditoría es la rama por excelencia del Contador Público independiente y por lo mismo se ha acostumbrado a ligar en este aspecto, la firma de este profesionalista con los estados financieros.

Como una medida de fidelidad hacia el público y para salvaguardar su misma persona, el auditor deberá de aclarar siempre la relación que guarda con cualquier estado financiero en donde aparezca su nombre.

De la misma forma, si el auditor ha realizado un trabajo tendiente a esternar una opinión respecto de los estados financieros, así también deberá de expresarlo en los términos que han sido juzgados claros y precisos para el caso.

b).- APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS:

Los conceptos que integran el estado que muestra la situación financiera, así como el de las operaciones resultantes de una empresa, observan ciertos principios contables en su formulación que hacen posible establecer comparaciones entre los mismos así como entre los estados financieros de diversas empresas. La observancia de estos principios en el desarrollo de las operaciones hacen que éstas se

agrupen en rubros de cuentas y en cifras que hacen más entendibles y con mayor acceso para su interpretación los estados financieros.

Consecuentemente el auditor deberá de expresar si se aplicaron los principios de contabilidad generalmente aceptados en la formulación de los estados financieros sobre los que expresa su opinión.

c).- CONSISTENCIA EN LA APLICACION DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD:

Debido al diferente criterio de las personas que utilizan los principios de contabilidad y a la forma de interpretar los mismos, se hace necesario que para evitar el uso arbitrario de uno y otro principio para las mismas operaciones, estos principios de contabilidad se apliquen en forma consistente durante la vida de la empresa una vez adoptado un criterio.

Lo mencionado anteriormente no quiere decir que aún en perjuicio del sistema contable deberá siempre de existir la consistencia de los principios, pues con ello se evitaría el progreso de la contabilidad y en los sistemas y procedimientos contables establecidos en cada empresa. Deberán cuando así se juzgue conveniente y necesario violar esta re

gla sin dejar de reconocer que dicho cambio hará que entre el ejercicio que ocurre y los anteriores exista esta inconsistencia que tendrá repercusiones diferentes.

Es por lo anterior que el Contador Público independiente deberá también de expresar que los principios de contabilidad generalmente aceptados han sido aplicados en forma consistente con los ejercicios anteriores o bien si existen cambios así también lo mencionará en su dictamen expresando su opinión respecto al cambio de las repercusiones -- que tendrá el mismo.

d).- SUFICIENCIA DE LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS:

El medio de expresión de los estados financieros son los títulos, clasificaciones, rubros, cifras, notas, etc., y consignan los datos que la empresa juzga suficientes para informar a las personas interesadas en ella acerca de su situación. Por tal motivo si el auditor no hace ninguna objeción sobre los estados financieros, se deberá de entender que las informaciones declarativas contenidas en ellos son razonablemente adecuadas.

e).- SALVEDADES:

Cuando por limitaciones en el desarrollo de su traba

jo o bien por deficiencias en los resultados de la auditoría el auditor sienta que en determinado aspecto o en algunas partidas no pueda hacer afirmaciones totalmente limpias, así lo hará saber en su dictamen en forma de excepciones parciales o salvedades a cualquiera de las afirmaciones generales, sin que estas excepciones o salvedades afecten fundamentalmente la opinión que de los estados financieros se expresa.

Estas excepciones o salvedades deberán de expresarse en términos claros y concisos dentro de la misma información en que en conjunto rinden los estados financieros.

f).- ABSTENCION DE OPINION:

Puede ser que los procedimientos de auditoría y sus resultados, por diferentes causas, no sean suficientes para que el auditor rinda una información profesional o bien que aún habiendo aplicado todos los procedimientos que juzgó necesarios, éstos no le proporcionen el grado de certeza que necesitaba para su opinión.

En estas circunstancias el auditor deberá declarar que no se encuentra en posibilidades de emitir una opinión con respecto a los estados financieros de su cliente, así -

como también las razones por la cual no puede hacerlo. Si - aún existiendo una abstención de opinión, el auditor consi- dera que si tiene la certeza necesaria en determinados as- pectos o partidas, podrá hacerlo notar en su dictamen sin - dejar de apuntar primeramente en forma clara la imposibili- dad de una opinión para evitar confusiones en los lectores- del dictamen.

De lo mencionado acerca de las normas de auditoría - referentes al dictamen e información, debe también atenderse que cuando por el resultado de los procedimientos aplicados, el auditor obtenga la seguridad de que los estados fi- nancieros se alejan de la realidad, así también lo hará no- tar en su dictamen, consignando en forma clara las irregularidades encontradas.

TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

Las técnicas de auditoría son métodos prácticos de - investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesarias para su opinión.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de - técnicas que forman el examen de una partida hecho o cir---

cunstancia.

CLASIFICACION DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA:

En general las técnicas de auditoría se encuentran - tan unidas unas con otras que no es posible señalar en donde termina una y en donde principia otra. Debido a la diversidad de condiciones de las empresas y a las circunstancias en las que el auditor realiza su trabajo, aplica innumera---bles técnicas de muy diversas clases y con denominación diferente, pero que en resumen vienen sinónimos de técnicas - conocidas comúnmente. La comisión de procedimientos de auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos propone la siguiente clasificación:

- 1.- Estudio General
- 2.- Análisis
- 3.- Inspección
- 4.- Confirmación
- 5.- Investigación
- 6.- Declaraciones o Certificaciones
- 7.- Observación
- 8.- Cálculo
- 9.- Comprobación
- 10.- Naturaleza de las técnicas de auditoría.

1.- ESTUDIO GENERAL

Consisten en la apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de la empresa, sus estados financieros y los elementos de ambos y de las partes importantes significativas o extraordinarias que puedan requerir atención especial.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del auditor, informado por su preparación y existencia a los datos e informaciones originales de la empresa -- que se va a examinar.

En gran número de casos la aplicación de esta técnica antecede a cualquiera otra de las técnicas de auditoría y sirve de orientación a ellas y debe usarse con un cuidado extraordinario por el auditor y ayudantes más preparados. - Esta técnica puede aplicarse informal y formalmente.

La informal cuando se hace por la sola lectura de -- los estados financieros (cuentas o documentos sometidos a -- su examen), y es formal cuando se auxilia o se ayuda de --- ciertos recursos técnicos como sería la preparación de esta dos financieros comparativos.

2.- ANALISIS

Consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o una - partida determinada de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas y significativas. El análisis generalmente se aplica a cuentas o a rubros genéricos de los -- estados financieros y dada la naturaleza de estas cuentas - pueden ser básicamente de dos clases.

- a) Análisis de saldos.- Existen cuentas en las cuales los - distintos movimientos que vienen registrándose en ella - son compensaciones unos de otros. Ej: Cuentas corrientes.

- b) Análisis de movimientos.- En otras ocasiones los saldos- de las cuentas se forman no por compensación de partidas sino por acumulación de ellas. Ej: Cuentas de Gastos.

3.- INSPECCION

En diversas ocasiones especialmente por lo que hace a los saldos de Activos los datos de la contabilidad están- representados por bienes materiales, títulos de crédito u - otra clase de documentos que constituyen la materialización del dato registrado en la contabilidad.

En todos los casos puede comprobarse la autenticidad del saldo de la cuenta, de la operación realizada o de la circunstancia que se trata de probar mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación. A esta técnica se le define como el examen físico de los bienes materiales o de documentos con el fin de cerciorarse de la propiedad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad y presentada en los estados financieros.

4.- CONFIRMACION

Consiste en cerciorarse de la autenticidad de las operaciones, generalmente por escrito de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por tanto de informar de una manera válida sobre ella.

5.- INVESTIGACION

Es cuando el auditor obtiene una parte de las informaciones que necesita en su trabajo mediante datos que le son suministrados por los propios funcionarios y empleados-

de la empresa cuyos estados financieros son sometidos a su examen. Este recurso de auditoría puede ser de manera formal o informal.

6.- DECLARACIONES O CERTIFICACIONES

Es cuando se pone por escrito y se autentifica con la firma de los interesados el resultado de la investigación. Un ejemplo puede ser cuando se pide al registro Público de la Propiedad se de certificación de que no existe gravamen sobre las propiedades en bienes raíces correspondientes a la empresa.

7.- OBSERVACION

Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos o circunstancias, principalmente -- las relativos a la forma como las operaciones se realizan -- dándose cuenta personalmente ya sea de modo abierto o discreto de la forma como el personal de la empresa realiza -- ciertas operaciones.

8.- CALCULO

Una parte de los datos de la contabilidad reflejados

en los estados financieros es el resultado de cálculos o -- cómputos aritméticos realizados sobre bases predeterminadas. Un ejemplo donde es aplicada esta-técnica puede ser en los rubros de cuentas por pagar y en las depreciaciones.

9.- COMPROBACION

Es la técnica de auditoría en que se conjugan primor dialmente otras técnicas como pueden ser inspección, confir mación, investigación y observación, y que como resultado - final del uso de esta técnica da lugar a una comprobación - veraz y razonable de los datos registrados en la contabili dad revisados por el auditor.

10.- NATURALEZA DE LAS TECNICAS DE AUDITORIA

Se refieren esencialmente a la forma de aplicación - de estas pudiendo ser:

- Internas.- Cuando su aplicación es a nivel interno median te o a través de la auditoría interna de la -- empresa.

- Externas.- Cuando la aplicación de las técnicas se efec-- túan a través de auditores externos o indepen-

dientes.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA Y SU CLASIFICACION

Como ya se ha dicho anteriormente los procedimientos de auditoría son la agrupación de las distintas técnicas -- aplicables al estudio de una cuenta u operación, por lo que es imposible establecer sistemas rígidos de prueba para examinar los datos de los estados financieros. Las diferencias en las formas de realizar las operaciones en los sistemas - de organización en los trámites y rutinas para su control y contabilización y en general en los detalles de operación, - hacen que lo que sería prueba adecuada en un caso no lo sea en otro, por lo que los procedimientos de auditoría que se apliquen deben estar en concordancia o adaptados a las características de la empresa.

Por esa razón es la experiencia y el criterio profesional del auditor el que debe dar la pauta definitiva respecto a que combinación de técnicas o pruebas serán las que le proporcionen la evidencia necesaria que le de la suficiente certeza moral para dar su opinión de una forma profesional y objetiva.

EXTENSION O ALCANCE DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Dada la naturaleza de las empresas y que sus operaciones son repetitivas o recurrentes no es posible el examen detallado de todas las partidas individuales que forman una partida global, es necesario que cuando se reúnen los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas el auditor recurre al procedimiento de examinar una muestra parcial de las partidas individuales y derivar del resultado del examen de esta muestra una opinión general sobre la partida global. A este procedimiento inductivo que no es exclusivo de la auditoría se le llama en el campo de ésta "Método de Pruebas Selectivas".

La relación que guarda el número de partidas individuales examinadas con el número de partidas individuales -- que forman la partida global se denomina "Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría", y su determinación es uno de los elementos más importantes en la planeación de la auditoría.

Son varios los elementos que determinan la extensión o alcance de los procedimientos de auditoría:

el grado de eficacia del control interno,
el número de las partidas que forman el universo o -
partida global, o
el número de errores o partidas equivocadas encontra
das en un examen practicado.

Por esa razón es la experiencia y el criterio profesional del auditor el que define respecto a en que momentos los resultados de los procedimientos le dan la suficiente seguridad moral para dar una opinión y que esta sea profesional y objetiva.

OPORTUNIDAD DE LOS PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

No es necesaria y a veces no es conveniente que los procedimientos de auditoría relativos al examen de un grupo de estados financieros se realicen precisamente en la fecha a que esos estados financieros se refieren o en la que se cierra el período que cubren. Muchos procedimientos de auditoría son más útiles y mejor aplicados si se realizan en épocas anteriores al cierre del ejercicio, y otros deben ser utilizados en épocas posteriores a esa fecha. A la fecha en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad.

Es igualmente el criterio del propio auditor el que va a decidir la oportunidad de aplicación de los procedimientos de auditoría que formarán su examen.

CAPITULO II

LOS PAPELES DE TRABAJO

ASPECTOS GENERALES

Uno de los aspectos que distinguen a la auditoría - de cualquier otra forma de supervisión, es la elaboración y conservación de los papeles de trabajo. El grado de calidad con que se planean, preparan, revisan y conservan, distingue el nivel de profesionalismo con que se ejecuta esta función. De ahí la importancia de conocer las reglas y técnicas básicas para dominar esta fase de sus actividades.

CONCEPTOS Y OBJETIVOS

Los papeles de trabajo son cédulas o documentos en donde consta:

- a) La información obtenida por el auditor;
- b) Las pruebas realizadas y
- c) Sus resultados (puente entre el trabajo del auditor y su reporte final.

Son innumerables los propósitos que se logran a través de la elaboración de los papeles de trabajo. Sin embar-

go, los más importantes son los siguientes:

- A) Base para fundamentar el contenido de los informes, tanto en el aspecto de debilidades, consecuencias y recomendaciones, como en el de los aspectos corregidos de auditorías anteriores y de las operaciones manejadas correctamente.
- B) Evidencia (única) de la solidez y calidad profesional del trabajo desarrollado.
- C) Base para supervisar el avance del trabajo y su calidad.
- D) Base para minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.

LOS PAPELES DE TRABAJO Y LAS NORMAS DE AUDITORIA

Los papeles de trabajo tienen aplicación directa con las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas conforme se explica a continuación.

NORMAS GENERALES

Los papeles de trabajo proporcionan evidencia de la capacidad técnica del auditor y destreza, revelando sus conocimientos y su habilidad para aplicar procedimientos de -

auditoría aplicables en las circunstancias. Asimismo, las conclusiones a las cuales llega el auditor, basadas en los papeles de trabajo, ayudan a demostrar su objetividad e independencia al realizar su examen.

Los papeles de trabajo son particularmente importantes para satisfacer la norma de auditoría que señala que se deberá poner particular cuidado al desarrollar el trabajo. El hecho que estén bien preparados los papeles de trabajo servirá como evidencia del cuidado que tuvo el auditor durante su examen y el contenido de ellos revelará el alcance del trabajo. Al concluir la auditoría, los papeles de trabajo no deberán dejar cuestiones pendientes por resolver (salvo aquellas cuya resolución depende de algún evento futuro). El hecho de que queden aspectos inconclusos sugerirá que no se puso cuidado al realizar el examen. Los papeles de trabajo deberán proporcionar evidencia de que cada uno de los pasos del programa de auditoría ha sido desarrollado o indicarán una explicación del porqué un procedimiento específico fue omitido y los métodos alternativos que fueron empleados.

NORMAS DE AUDITORIA RELACIONADAS CON EL TRABAJO DE CAMPO.

Un uso muy importante de los papeles de trabajo durante la auditoría es la coordinación y control del trabajo por el jefe y/o socio encargado del trabajo. Los papeles de trabajo también facilitan la revisión en todos los niveles de supervisión de la labor realizada. Por lo tanto, los papeles de trabajo o cédulas de auditoría se consideran de suma importancia para cumplir con la primera norma relacionada con el trabajo de campo.

Los papeles de trabajo también se consideran indispensables para poder cumplir con la segunda y tercera normas de campo. Conforme al estudio y evaluación del control interno que realiza el auditor deberá quedar documentado en papeles de trabajo, pues en estos un medio para documentar la evidencia probatoria, obtenida durante el examen.

NORMAS RELACIONADAS CON LA INFORMACION

Los papeles de trabajo no sólo facilitan la elaboración del dictamen del auditor sino que además proporcionan el principal soporte para la opinión del auditor. Los papeles de trabajo deberán proporcionar evidencia respecto a -- que los estados financieros cumplan con los Principios de -

Contabilidad Generalmente Aceptados consistentemente aplicados.

RELACION CON EL PROCESO ADMINISTRATIVO

El desarrollo de cada auditoría implica la ejecución de todas las fases del proceso administrativo, a saber:

- Planeación
- Organización
- Integración
- Dirección y
- Control.

De ellas, los papeles de trabajo participan fundamentalmente en la primera y las dos últimas.

En la fase de planeación, los papeles de trabajo evidencian el desarrollo de las siguientes actividades:

- Determinación de objetivos
- Programa de trabajo y estimación de tiempos.
- Estudio y evaluación del sistema de control

La dirección se materializa en la elaboración de los papeles de trabajo de la auditoría actual, así como en la -

elaboración o actualización del expediente continuo de auditoría, que son la parte central de los comentarios expuestos en este capítulo.

El control se lleva a cabo mediante la revisión, por los distintos niveles de supervisión, (encargado, supervisor y auditor general) del cumplimiento de los objetivos a través del programa de trabajo y los tiempos estimados, así como de los puntos pendientes.

PROPIEDAD Y RESPONSABILIDAD

Los papeles de trabajo son propiedad del Auditor, él los preparó y son la prueba material del trabajo efectuado pero, esta propiedad no es irrestricta ya que por contener datos que pueden considerarse confidenciales, está obligado a mantener discreción absoluta respecto de la información que contienen.

O sea, los papeles de trabajo son del Auditor, pero queda obligado por el secreto profesional que estipula no revelar por ningún motivo los hechos datos o circunstancias de que tenga conocimiento en el ejercicio de su profesión (a menos que lo autorice él o los interesados y salvo los informes que obligatoriamente establezcan las leyes respectivas).

FINALIDADES QUE SE PERSIGUEN CON LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA

Los papeles de trabajo que elabora un auditor sirven como un lazo que une el informe de auditoría con los registros y demás información del cliente al auditor. En cierto sentido, constituyen una prueba de validez o corrección de los registros del cliente, así como del informe de auditoría. Los papeles de trabajo también señalan el grado de confiabilidad que se puede tener sobre los sistemas de control interno y de auditoría interna, tal como lo indican los comentarios sobre control interno y auditoría interna que aparecen en los diversos papeles de trabajo. También le sirven al auditor como fuentes a las cuales se puede acudir para la obtención de datos de referencia cuando discuta el auditor con sus clientes respecto a asuntos de negocios.

Otra finalidad que se persigue con los papeles de trabajo de auditoría es el permitir que un socio del despacho de contadores o bien el jefe de auditoría pueda tener una base para revisar la labor de investigación que hayan realizado otros miembros del despacho. Los papeles de trabajo también sirven como guía para auditorías subsiguientes de un mismo cliente. Finalmente, si los registros de un cliente fueron robados, perdidos, quemados o alterados, los papeles de trabajo completos serán de gran valor en el afán de

llevar a cabo una reconstrucción de los registros.

CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo que se elaboren durante el -- curso de una auditoría habrán de incluir una copia a mano - del dictamen y de los estados financieros; balanzas de comprobación y relaciones; cédulas para ajustes de auditoría; - cédulas y análisis de los activos, pasivos, cuentas de capital, ingresos y gastos; información referente a confirmaciones; una copia de la escritura constitutiva de la sociedad - y reformas a ella; gráficas de organización; extractos de - los estatutos; copias de los contratos; copias de los con-- tratos de arrendamiento; copias de las actas de las juntas - de consejo de directores y de las asambleas de accionistas; declaraciones de impuestos; así como programas de auditoría y cuestionarios de control interno; además incluyen muchos - otros aspectos que se mencionarán a medida que el estudio - de los papeles de trabajo avance.

CAPITULO III

C A R A C T E R I S T I C A S D E L O S P A P E L E S D E T R A B A J O

CLASIFICACION

Los papeles de trabajo se clasifican, con base en su utilización:

- En archivo permanente o expediente continuo de auditoría, cuando pueden usarse en varias auditorías;
y
- Actuales los que se refieren a una sola auditoría.

ARCHIVO PERMANENTE

Los papeles de trabajo del archivo permanente son -- los que se conservan en un legajo especial que permite su - utilización en varias revisiones, con lo que evitan trans-- cribir información de una a otra auditoría o trasladar códu las de un legajo a otro.

El proceso de integración del archivo permanente se inicia desde la etapa de planeación de la auditoría, al obtener información general sobre las características de organización, funciones, procesos, sistemas legal, fiscal y de información.

Además de la información anterior, deben incorporarse tanto los objetivos de la auditoría como su correspondiente programa de trabajo.

Posteriormente, tanto al ejecutarse la auditoría como al elaborarse el informe correspondiente y al efectuar su seguimiento, se lleva a cabo la actualización del archivo permanente, mediante la incorporación de la documentación que explique los cambios en la operación y la remoción o traslado de los obsoletos.

Para la conservación de los papeles del archivo permanente, conviene utilizar un formato o carpeta que permita su crecimiento, tanto en número de secciones como en volumen de las mismas.

Al inicio del legajo debe existir una cédula que indique las distintas secciones que comprende, y al inicio de cada una de ellas, y en orden cronológico, la documentación

que contienen las mismas. A continuación presentamos un --- ejemplo de su contenido:

ORGANIZACION

- escrituras y actas
- cartas organizacionales

Manuales:

- objetivos y funciones de la operación
- descripción de puestos
- procedimientos
- diagramas de flujo
- historia y antecedentes de la operación
- principales funcionarios

SISTEMA DE INFORMACION Y CONTROL

- formatos y reportes
- estadísticas
- indicadores
- inventario de riesgos
- inventario de fuerzas y debilidades

SISTEMA LEGAL, FISCAL Y CONTABLE

- régimen legal

- régimen fiscal
- sistema contable

CONTRATOS

- servicios
- compras
- arrendamiento
- financiamiento
- asistencia técnica
- comisión
- concesión

AUDITORIA

- objetivos
- programa de trabajo
- informes
- respuestas de los auditados (o seguimiento)

PROGRAMA DE TRABAJO

Mención especial, dentro de los papeles del archivo permanente, merece el programa de trabajo, o sea el enunciado ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría, su naturaleza, alcance y oportunidad, el cual nos -

permite localizar el trabajo efectuado y el pendiente de -- realizar. Este puede comprender una sola operación en el ca so de grandes empresas, o bien toda la organización cuando se trata de compañías pequeñas.

El programa de trabajo es de gran utilidad a todos - los niveles de auditores, según se puede observar en el si- guiente cuadro:

N I V E L	BENEFICIOS QUE PROPORCIONA
AUDITOR GENERAL	<ul style="list-style-type: none">- Panorama general del alcance de la auditoría.- Registro del trabajo realizado.- Bases para determinar requerimientos de personal y para presupuestar horas hombre.
SUPERVISOR	<ul style="list-style-type: none">- Medio para comunicar instrucciones a los auditores.- Medio para controlar el trabajo realizado y los cambios operados en relación -- con lo planeado.
ENCARGADO	<ul style="list-style-type: none">- Medio para controlar la ejecución de la auditoría.- Medio para controlar el tiempo y alcance del trabajo realizado.
AYUDANTE	<ul style="list-style-type: none">- Medio para familiarizarse con el trabajo a realizar.- Instrucción detallada del trabajo a <u>des</u>rollar.

El programa de trabajo puede formar parte de los papeles de auditoría que se haya realizado, pero es preferible diseñarlo para que se utilice en varios periodos.

Aún cuando el programa de trabajo no requiere regularmente modificaciones sustanciales, es conveniente que se asigne una sección al final del mismo para indicar las adiciones, eliminaciones o cambios, con la indicación de su justificación por modificaciones en las operaciones o por enriquecimiento de los objetivos de la auditoría.

PAPELES DE TRABAJO ACTUALES

Los papeles de trabajo "actuales" se clasifican en -
cédulas sumarias, analíticas y subanalíticas. Su elabora-
ción se puede observar como un doble proceso de análisis y
síntesis, a saber:

TIPO DE CEDULA

C O N T E N I D O

1. Sumarias Cuadro sinóptico de conceptos y/o cifras homogéneas del área a revisar.

2. Analfticas Aplicación del uso de uno o varios procedimientos sobre un concepto, cifra, saldo, movimiento u operación del área a revisar.

3. Subanalftica Ampliación de los procedimientos aplicados en las cédulas analfticas, o bien de otros comentarios.

4. Sumarias Resumen de las observaciones y conclusiones detectadas con base en las pruebas realizadas, relacionadas a las cédulas donde fueron detectadas.

5. Informe Presentación de las principales observaciones detectadas en el examen, debidamente agrupadas y jerarquizadas.

Los papeles de trabajo actuales presentan estructu--
ralmente tres partes claramente diferenciadas, a saber: en-
cabezado, cuerpo y pie de la cédula.

El encabezado, o sea la parte superior de la cédula,
contiene los siguientes datos:

- Clave o índice de la cédula, que es el dato que --
permite identificar su localización inmediata en el conjun-
to de papeles de trabajo.

- Nombre de la compañía, cuando se auditó a una orga
nización completa, cuando se examinan compañías filiales, o
bien del área a examinar si el trabajo se circunscribe a ---
una parte de la entidad.

- Fecha de trabajo, o sea a la que se concluye la --
responsabilidad del examen de las operaciones.

- Descripción del contenido y alcance del examen; es
decir, el tipo de trabajo que se va a realizar en la cédula,
por ejemplo: "Conciliación Bancaria a tal fecha".

- Iniciales de quien preparó y revisó, con el propósi
to de poder deslindar responsabilidades y evaluar al perso--
nal.

- Fecha de preparación, para delimitar responsabilidades en caso de que existan otros acontecimientos que modifiquen lo asentado en la cédula en el transcurso de la auditoría.

En el cuerpo de la cédula donde se localiza la información obtenida por el auditor y sus resultados, se localizan los siguientes elementos:

- Información obtenida, o sea las cifras y/o conceptos sobre los que se trabajó.

- Marcas, que indican en forma sintetizada las pruebas realizadas.

- Notas aclaratorias sobre situaciones especiales -- que no significan debilidades en la operación.

- Observaciones encontradas, es decir, la falta de cumplimiento de los controles establecidos.

- Conclusión fundamentada, principalmente sobre los aspectos positivos de la operación, ya que los negativos, solo bastará con referenciarlos a las observaciones correspondientes.

El pie de la cédula comprende únicamente los siguientes datos:

- Fuente de los datos asentados en el cuerpo de la cédula.

- Significado de las marcas utilizadas, en el caso de que no se elabore cédula especial.

CEDULAS SUMARIAS

Muestran cada una de las secciones en que se divide el área a examinar, y debe referenciarse a las mismas. Pueden presentarse a dos niveles: las que comprenden toda el área a revisar, y las que presentan el desglose de cada concepto enunciado en la primera. Este mismo nombre de cédulas sumarias se les asigna a las de resumen de observaciones -- que se comentan en este mismo capítulo.

Es conveniente que estas cédulas contengan los principales indicadores contables o estadísticos de la operación, así como su comparación con los estándares y/o del período anterior, con el propósito de que desde ese momento se detecten desviaciones importantes que requieran explicación antes de que se concluya su examen.

CEDULAS DE ANALISIS

Son las que presentan con más claridad los elementos característicos de los papeles de trabajo, a saber:

a) Información obtenida.- Esto no significa copiarla en el mismo orden en el que aparece en los registros o reportes, sino que se le debe agrupar o clasificar en tal forma que permita detectar a simple vista desviaciones o aspectos sobresalientes de las operaciones, para lo cual se debe añadir cualquier comentario que facilite su interpretación.

b) Pruebas realizadas.- Significa realizar las investigaciones que se consideren necesarias, a través de la aplicación de las técnicas de auditoría, para cumplir con los objetivos del examen desglosados en el programa de trabajo.

Al realizar esta actividad, es necesario seleccionar las pruebas que proporcionen la mayor certidumbre con el mínimo esfuerzo, para evitar trabajo inútil como en exceso.

c) Resultados Obtenidos.- Todo el trabajo realizado en el inciso anterior tiene el propósito de proporcionar soporte para lograr el cumplimiento del objetivo general de la auditoría interna, que es el de opinar sobre la economía, eficiencia y eficacia de las operaciones de una organización.

La forma en que se reflejan los resultados obtenidos en los papeles de trabajo, es a través de las observaciones y la conclusión sobre la operación examinada.

De no cumplirse con este requisito en la fase de elaboración de los papeles de trabajo, se presentan las si----guientes consecuencias adversas:

- Incremento en tiempo de supervisión.
- Incremento en tiempo por investigaciones adicionales en fecha posterior a la fecha de elaboración de las cédulas por trabajo incompleto.
- Riesgo de omitir debilidades importantes en el informe.

Las cédulas de análisis comprenden, normalmente, los siguientes tipos:

- Análisis de saldos
- Análisis de movimientos
- Análisis de documentos o contratos
- Conciliaciones
- Análisis de situaciones (oportunidad de trámites, cumplimiento de controles, etc.).

- Comparaciones (presupuestos, estándares, competencia, períodos anteriores).

- Los memorandums sobre trabajos especiales (desarrollo de inventarios físicos u otras operaciones, entrevistas, etc.)

El diseño de una cédula se refiere básicamente al cuerpo de la misma, ya que los datos del encabezado son similares en todos los casos, y los del pie de la cédula se derivan de la ejecución de las pruebas de auditoría.

Para realizar esta actividad se requiere creatividad, tanto para estructurar la información a obtener, como para indicar las pruebas realizadas y el resultado de su examen. Su dificultad estriba en que prácticamente es el equivalente a diseñar registros de cualquier procedimiento administrativo a cada paso de la auditoría.

La base para proceder al diseño de la cédula, es el entendimiento de los objetivos que se persiguen con la misma, y, consecuentemente, las probables conclusiones a que se llegue, así como al conocimiento de las características de la operación a examinar y las técnicas de auditoría a aplicar en cada caso.

INDICES

Los índices son las claves que permiten localizar el lugar exacto de una cédula en el o los logajos de los papeles de trabajo, ya sea "permanentes" o "actuales", y que se anotan con lápiz rojo en su parte superior derecha.

Derivado del propósito básico de localización enunciado en el párrafo anterior, la utilización de los índices tiene las siguientes ventajas:

- Simplificación de la revisión al presentar en forma ordenada los papeles de trabajo.
- Evitan duplicidad de trabajo, ya que al asignar un lugar específico para cada cédula, se elimina el riesgo de que se elabore nuevamente.
- Facilitan su uso en auditorías subsecuentes, que por lo general los trabajos similares se localizarán con el mismo índice.
- Facilitan la elaboración del informe al localizar en cédulas específicas las debilidades detectadas en la revisión.

Los índices pueden ser de las siguientes clases:

- a) Letras mayúsculas o minúsculas, sencillas o dobles.
- b) Números arábigos o romanos.
- c) Mixtos, o sea la combinación de letras y números en --- cualquier forma.

Es necesario que en la fase inicial de elaboración - de los papeles de trabajo se incorporen los índices junto - con los demás datos del encabezado, para demostrar que se - han planeado adecuadamente.

El código de índices que se utilicen es totalmente - arbitrario, pero en todo caso deben ser simples y flexibles para evitar dificultad de su lectura y acomodo, lo que evita el riesgo de su ubicación incorrecta.

En el archivo permanente se pueden utilizar números-romanos o letras mayúsculas para cada sección, y números -- arábigos en orden consecutivo para cada documento que se integre.

En los papeles de trabajo actuales, cuando se examina una sola área se pueden utilizar letras mayúsculas o nú-

meros romanos para las cédulas sumarias; por ejemplo, en un arqueo que requiera la elaboración de números anexos:

Título de la Cédula	Indice
Arqueo y conciliación-resumen	A
Detalle del efectivo	A-1
Cheques pendientes de depositar	A-2
Vales provisionales	A-3
Vales a cuenta de sueldos	A-4
Anticipo de salarios	A-5
Cheques devueltos por el banco	A-6
Comprobantes de Gastos	A-7
Sueldos pendientes de pago	A-8
Observaciones	A-100(1)

(1) Conviene utilizar en todos los casos una cifra grande, que puede ser A=50, A-200, A-500 etc., que no sea factible de utilizar en la revisión normal de las operaciones, y que siempre permita su localización al final de cada sección en que se dividan los papeles de trabajo.

En la medida en que se requieran investigaciones adicionales de una partida, se utilizan cédulas subanalíticas que tendrán el mismo indice de la cédula de que derivan, -- más una clave adicional para identificarla; por ejemplo:

Tipo de Cédula	Indice
Comprobantes de gastos	
Análisis del comprobante X	A-7
Análisis del comprobante Y	A-7-1
Análisis del comprobante Z	A-7-3

Algunos auditores siguen la práctica de presentar al principio de los papeles de trabajo actuales, un índice de las cédulas utilizadas. Esta práctica es indispensable cuando se trata de archivo permanente.

CRUCES

El cruce de cédula es la técnica que consiste en referenciar cifras o conceptos que aparecen en distintas cédulas, con el propósito de:

- Indicar investigaciones realizadas sobre una partida o concepto, con lo que se evita su duplicidad.
- Facilitar el trabajo de supervisión.
- Asegurar que correspondan las cifras sujetas a examen y las realmente examinadas.

Cuando las cifras examinadas no correspondan exactamente con las sujetas a examen, se puede optar por soluciones como las siguientes:

- Si están separadas las partidas en detalle que corresponden a la cifra sujeta a examen, deben agruparse previamente mediante números o letras, para después referenciarse.

- Si no se ha examinado el total de la partida, deben adicionarse partidas menores de X cantidad, no revisadas, para que se pueda correlacionar correctamente.

La referencia se puede colocar indistintamente a la izquierda o derecha de la cifra o concepto a referenciar, pero en todo caso debe escribirse tan cerca como sea posible, para evitar dudas sobre su identificación. Asimismo, deben anotarse las referencias con lápiz rojo para facilitar su localización.

MARCAS

Las marcas son señales que se anotan junto a la información obtenida por el auditor, para evidenciar las investigaciones realizadas. Sus principales ventajas son:

- Facilita el trabajo y aprovecha el espacio al anotar, en una sola ocasión, el trabajo realizado en varias partidas.
- Facilita su supervisión al poder comprender en forma inmediata el trabajo realizado.

No obstante que cada auditor puede crear sus propias marcas, es conveniente que su diseño sea simple, se elaboren con lápiz rojo y sean fácilmente distinguibles, con el propósito de facilitar su elaboración e identificación.

Las marcas se clasifican en razón de su grado de utilización en estándares o específicas, según tengan en todos, o en un solo caso, el mismo significado. Una opción intermedia es que en cada auditoría las que se utilicen tengan la misma aceptación.

Cuando se opta por la última alternativa, se utiliza una cédula especial de catorce columnas, que se debe colocar al final de todos los papeles de trabajo, la cual se debe abrir al lado izquierdo, en lugar de al derecho, para facilitar su interpretación al mismo tiempo que se revisa el trabajo desarrollado.

En el caso anterior, se debe referenciar a la cédula donde se presenta su significado. En caso contrario, su explicación debe constar al pie de la cédula.

Las marcas también se pueden clasificar, según su significado, en los siguientes grupos, para los cuales conviene utilizar claves distintas, a saber:

- Aplicación de técnicas de auditoría que proporcionan evidencia sobre los objetivos perseguidos en la auditoría, y que se indican mediante las "marcas" comunes.
- Aclaración especial de una partida o concepto que requiera explicación por su importancia o circunstancia que la rodeen. Para indicirlas, se utilizan letras minúsculas o números, ambos encerrados en círculos.
- Debilidades en la operación, conocidas comúnmente como "observaciones", las cuales deben identificarse con una clave especial a efecto de diferenciarlas de los dos grupos anteriores, como podrían ser las iniciales OBS (1), OBS(2), etc.

- Algunos ejemplos de aplicación de técnicas de audi
toría, son:

- ' Cotejo con registros contables
- ' Cotejo con existencia física
- ' Operaciones aritméticas verificadas
- ' Secuencia numérica verificada
- ' Cotejo con condiciones contractuales
- ' Cotejo con firmas autorizadas
- ' Cotejo con pedido autorizado
- ' Verificación de requisitos fiscales.

HOJA DE CONTROL DE TIEMPOS

De preferencia, al principio de los programas de --
trabajo actuales debe incluirse la hoja de control de tiem
pos, la cual permite controlar el avance del trabajo, con-
base en la comparación del tiempo estimado por cada activi
dad con el real y el análisis de las variaciones más impor

tantes.

Las principales columnas que debe contener la hoja - de control de tiempos, son:

- + Descripción de la actividad en forma resumida, con base en el programa de trabajo.
- + Personal asignado
- + Tiempo estimado
- + Tiempo real, con la indicación de la fecha de cada actividad
- + Explicación de las variaciones, tales como:
 - Planeación errónea o incompleta
 - Errores en el enfoque de la investigación
 - Mayor alcance
 - Aplicación adicional de técnicas de auditoría
 - Dificultad de obtener información
 - Lentitud del auditor por la falta de experiencia - o de interés en el trabajo.

El análisis de variaciones debe efectuarse sobre las variaciones más grandes, con base en la importancia relativa de la actividad, lo cual permite:

- Corregir con oportunidad los errores en la ejecución de la auditoría.
- Tomar medidas correctivas para concluir la auditoría en el tiempo planeado (reasignación del personal, mayores recursos, etc.)
- Controlar la calidad de la auditoría (mayor supervisión o alcance, nuevos procedimientos, etc.)

PUNTOS PENDIENTES

Durante el transcurso de la auditoría se presentan normalmente una serie de circunstancias voluntarias e involuntarias que impiden que se pueda considerar terminada la auditoría. Para evitar que al diferir su acción se olviden este tipo de situaciones, deben controlarse en cédulas elaboradas especialmente para tal propósito, las cuales se pueden clasificar, según su origen, en:

a) Actividades a realizar. Por no haberlas concluido en el transcurso de la auditoría, como por ejemplo:

- Falta de información, aclaraciones o confirmaciones sobre determinadas partidas u operaciones.
- Asuntos que por su importancia o complejidad ameriten discutirse con el encargado o supervisor.

b) Puntos pendientes. Derivados de la revisión del encargado o supervisor, por ejemplo:

- Asuntos confusos que ameriten mayor claridad
- Asuntos no concluidos o sin soporte
- Mayor alcance
- Aplicación de nuevos procedimientos
- Información o datos adicionales para el informe

Para este tipo de cédulas debe utilizarse papel memorándum; en el caso de "puntos pendientes" debe formar parte de los papeles de trabajo, como evidencia de que se llevó a cabo la supervisión, y de que no quedaron asuntos inconclusos.

Además de los datos de identificación, debe contener los siguientes:

- Columna para referencia a los papeles de trabajo
- Descripción del punto pendiente
- Solución al punto pendiente, y referencia a los papeles de trabajo de apoyo.
- Fecha e iniciales de quien resolvió el punto pendiente.
- Iniciales de quien supervisó el punto pendiente.

CUALIDADES

El prestigio del Departamento se somete a una prueba muy severa cuando los papeles de trabajo se tienen que mostrar a terceros, ya sean auditores externos, personal auditado (en caso de discrepancias o de base para desarrollar su trabajo) o bien al superior del auditor general.

Además, la evaluación, promoción y asignación de responsabilidades a los auditores, debe basarse en parte, en la calidad de los papeles de trabajo que preparen.

Por tales razones, los papeles de trabajo deben ser completos, claros y económicos.

CAPITULO IV

PRINCIPIOS Y TECNICAS PARA LA FORMULACION DE LOS PAP LES DE TRABAJO

Genéricamente hablando, podría decirse que formular cédulas de auditoría es todo un arte, que conjuga la calidad de la auditoría y la buena forma de escribir.

En ocasiones, y dependiendo de las circunstancias de cada caso en particular, pueden darse grandes diferencias - entre lo que se piensa y lo que se escribe; es común que la brillante idea que tiene en mente el escritor, no quede brillantemente expresada por escrito; también algunas veces lo que escribe una persona, y que resulta claro y objetivo para su autor, no lo es para otra; o puede darse el caso de - que el lector capte una idea totalmente diferente a la que trató de plasmar el escritor.

En la práctica, el juez de la calidad y objetividad de las cédulas de auditoría, es comúnmente el gerente y/o - el supervisor de la misma. En la vida real se ha dado el caso de que el supervisor rechace dramáticamente el diseño y -

contenido de una cédula de auditoría e incluso la destruya, o pida en el mejor de los casos se repita: y ¿todo por qué? básicamente por el inadecuado acomodo de las ideas y datos-contenidos en la misma. Es verdad que el autor de la cédula, no tiene independencia para juzgar la bondad de la misma; también es verdad que la persona que la formula, normalmente predetermina razonadamente y de buena fe los datos a incluir; sin embargo, puede darse el caso de que a pesar de esto, la cédula no quede bien, esté atiborrada de datos, -- escueta, ininteligible, incompleta, ambigua, subjetiva, --- etc. En fin, los problemas en la formulación de las cédulas de auditoría pueden ser muchos y muy variados.

PRECEPTOS NORMATIVOS

Se podría encontrar la razón de la obligatoriedad de preparar cédulas de auditoría, en el postulado de la ética-III referente a la calidad profesional de los trabajos, el cual da lugar a las normas de auditoría relacionados con el cuidado y diligencia profesionales y la obtención de evidencia competente y suficiente. Es verdad que en cumplimiento con estos preceptos normativos el auditor está obligado a preparar adecuadas cédulas de auditoría, lo que también está íntimamente relacionado con el secreto profesional.

El Boletín C de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, referente a los Pronunciamientos normativos sobre el trabajo del auditor en general, establece los siguientes preceptos obligatorios relacionados con el tema:

04 "El resultado de la aplicación de procedimientos de auditoría debe plasmarse en cédulas y documentos que reciben el título genérico de papeles de trabajo, los que --- constituyen la evidencia de la labor realizada".

"La información y los datos obtenidos por el auditor en su examen, la descripción y el resultado de las pruebas realizadas, se registran en papeles de trabajo, los cuales constituyen el resumen de la labor realizada; sirven como base para fundamentar la opinión a emitir por el auditor; pueden ser posteriormente fuente de aclaraciones o ampliación de información, y son la única prueba que el mismo auditor tiene, de la solidez y calidad profesional de su trabajo".

05 "Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva del auditor, pero la información contenida en ellos, es de carácter confidencial por ser del cliente, y su uso está -- restringido por el secreto profesional, según los lineamientos

tos del Código de Etica Profesional".

"Por la importancia que los papeles de trabajo tienen como base para la opinión de auditor, y por la significación que pueden llegar a tener posteriormente para delimitar su responsabilidad profesional es definitivamente indispensable dejar asentado que la propiedad absoluta e irrestricta de los correspondientes papeles de trabajo, es del auditor que ha realizado el examen, sujeta solamente (en el uso de dichos papeles de trabajo y de la información en ellos contenida), a la exigencia ineludible del deber genérico del secreto profesional que todo auditor tiene".

06 "Los papeles de trabajo deben incluir el análisis, la comprobación y las conclusiones específicas de los estados financieros, y representan los elementos de juicio que respaldan la opinión sobre dichos estados, en su conjunto".

"Este precepto señala la estructura de preparación de los papeles de trabajo, con objeto de que las anotaciones del auditor se hagan en forma ordenada y se preparen de tal modo que realmente representen elementos de juicio".

PRINCIPIOS Y TECNICAS PARA LA FORMULACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

El auditor debe tener presente que toda cédula de auditoría tiene dos elementos básicos; el análisis y la comprobación. El primero se refiere clásicamente al desglose de los componentes de un ciclo de transacciones, una cuenta o rubro de los estados financieros, y también clásicamente debe quedar a cargo del personal de la entidad; con la incorporación de este elemento a una cierta papelería, se estaría logrando formular un determinado "papel de trabajo". La comprobación corre a cargo del auditor, y conviene a un papel de trabajo en una cédula de auditoría; esto se refiere básicamente a plasmar en este tipo de documentos el cumplimiento de un programa de auditoría al través de la obtención de evidencia competente y suficiente, por medio de las marcas de auditoría a los "papeles de Trabajo", plasmando las conclusiones a las que llegó el auditor, y, en general, reflejando todos los datos del examen. El auditor también debe tener presente que otros dos elementos importantes de una cédula, son: las conclusiones, y en su caso, las recomendaciones; ambas deben figurar normalmente en las cédulas resumen.

Como complemento directo a lo anterior, podría decir

se que "copiar auxiliares no es hacer auditoría", esto es - lo que normalmente debe hacer el personal de la entidad; pe ro sin embargo, es el clásico es-ti-lo que el auditor novato desarrolla en la práctica, porque así lo considera adecuado y suficiente para "hacer auditoría". En muchos casos, y sobre todo cuando el auditor novato avanza importantemente -- dentro de la auditoría sin la orientación y supervisión --- oportuna, llega a concluir que, conociendo como se está integrada una cuenta o un rubro de los estados financieros, - habiéndose cerciorado de su corrección aritmética y verificado las cifras con el libro mayor, "se ha hecho auditoría".

Los parámetros entre los cuales pueden hacerse las - cédulas de auditoría, en cuanto a la cantidad de datos incluir en la misma, pueden ser: moderados y detalle en exceso; obviamente los dos extremos son inaceptables, pero de - tener que inclinarse por uno de ellos, podría aceptarse el segundo, dado que la moderación no comulga con la norma de obtención de evidencia competente y suficiente.

Es obligatoria para el auditor actualizar oportuna y adecuadamente las cédulas referentes al expediente del archivo permanente. Esto incluye a cédulas estándar como los cuestionarios para estudiar y evaluar el sistema de control interno, los programas de auditoría, los extractos de con--

tratos y de actas, flujogramas, cédulas estadísticas, etc.- Indudablemente que esto requiere criterio y experiencia.

Como complemento directo a lo anterior, podría decirse que el auditor debe predeterminar con criterio y sentido común, la información a extractar de un acta o contrato. -- Para ello debe estudiar atentamente los datos a plasmar en una cédula de auditoría. Por ejemplo, el auditor puede observar toda la redacción estándar que los asesores legales -- incluyen en un acta de asamblea de accionistas (como lista de asistencia, orden del día, etc.) y abocarse a extractar directamente los acuerdos, algo que puede quedar escrito en una cuartilla; entre paréntesis, esto evita solicitar fotocopias.

Como parte de los datos a plasmar en cédulas de auditoría, debe incluirse información sobre el plan de muestreo aplicado y la técnica para la selección de la muestra.

Es innegable que la administración de la entidad le confía al auditor un sinnúmero de datos importantes, que en muchos casos son confidenciales para el personal de cierto rango. Al respecto, el auditor tiene acceso a ellos por la naturaleza misma de su examen; sin embargo, no tiene derecho a revelarlos, precisamente por la confidencialidad e im

portancia de los mismos. Por ello debe tener supremo cuidado en su custodia y guardar adecuadamente los legajos de -- las cédulas de auditoría, en maletas con llave al salir a -- comer y al terminar la jornada y/o solicitar a la adminis-- tración de la entidad, escritorios o archiveros con llave, -- para tal efecto.

Lo que ocurre es que normalmente el personal de la - entidad tiene, podría decirse, una excitante curiosidad por saber qué está haciendo el auditor, que si está descubriendo un fraude, llegando a un dictamen negativo, a un diagnóstico problemático, si va en el ajuste 220, si con base en - todo ello van a correr al contador, etc., y también normal- mente aprovecha cualquier oportunidad para "fisgar" las cédulas que está haciendo el auditor.

En términos generales, podría decirse que el auditor es el único y directamente responsable del diseño y de la - bondad de una cédula, incluso de las preparadas por el per- sonal de la entidad; para tal efecto, el auditor debe predeterminar el diseño de la cédula que le formularán, y no pretender que personal no docto en auditoría, adivine qué es - lo que desea el contador público.

El auditor debe predeterminar con criterio y sentido común la información a colocar en el anverso de la cédula,-

y cuál constituye una nota o aclaración a ubicar en el reverso.

Lo ideal es incluir un solo asunto en cada cédula o, cuando mucho dos, en caso de que estén íntimamente relacionados.

El auditor debe atenerse al tamaño estándar de la papelería que pueda adquirirse en el mercado, o la empresa para efectos de la firma; esto quiere decir que no debe hacer "sábanas" pegando a un papel tabular de 24 columnas, otro de igual tamaño a la derecha o abajo. Esto puede evitarse si mental e inteligentemente predetermina cuántas columnas y renglones va a tener la cédula, para, en caso de que la información a incluir no quepa en las 24 columnas de un papel tabular, el auditor cambien de planes y coloque la información que iba a poner en las columnas, en los renglones del papel tabular.

El auditor no debe abusar del uso de fotocopias elevando el costo de la auditoría en perjuicio de la entidad, en tanto pueda o deba apoyarse en extractos de actas, contratos, manuales, etc. Es común que el auditor novato se exceda al respecto, pensando que con ello cumple cabalmente con el precepto de obtención de evidencia competente y sufi

ciente, aún a costa de los gastos de la auditoría. "Mi tiempo vale más que las mil fotocopias que le pedí a la administración de la entidad".

El encabezado de una cédula debe contener como mínimo:

- a) La denominación o razón social de la entidad
- b) El ciclo transaccional examinado, el rubro o la cuenta - revisada
- c) Sinopsis del contenido de la cédula
- d) Clave de la misma
- e) Fecha de la auditoría y de preparación de la cédula
- f) Las iniciales de la persona que la formuló y la del supervisor o gerente.

El auditor no puede darse el lujo de que sus cédulas contengan errores gramaticales y/o faltas de ortografía. Parece ser que la peor imagen que puede dar un auditor (titulado, pasante o estudiante), es que escriba incorrectamente; esto es casi inconcebible en un profesional o casi profesional. Al respecto, la escritura en las cédulas de auditoría debe cumplir cabalmente con las reglas gramaticales, de sintaxis y ortografía. Es aquí donde se conjuga y plasma la idea de que "escribir es todo un arte" y, "formular cédulas

las de auditoría es otro". Por tanto, el auditor debe conocer lo elemental de la ciencia de la comunicación, y también lo mínimo del uso de un coma, del punto y coma, seguido, aparte; las comillas, los paréntesis, guiones, la aplicabilidad del acento prosódico y su diferencia con el ortográfico, etc.

En el fondo, no importa el tipo de letra a utilizar en las cédulas de auditoría, con tal de que sea clara y legible.

Lo tradicional es que las cédulas de auditoría se preparen a lápiz, y sólo las relativas a arqueos, se formulen a tinta. Sin embargo, parece ser que lo congruente, basado en la confidencialidad, importancia e invulnerabilidad de las cédulas de auditoría, es prepararlas a tinta en su totalidad; ¿qué pasaría si el contador general o el de costos, formulara a lápiz los papeles de trabajo y las pólizas que prepara? ¿sería aceptable?

Es necesario, o mejor dicho, indispensable verificar aritméticamente como mínimo dos veces los aspectos numéricos de cada cédula; lo que quiere decir que las cédulas de auditoría no pueden contener por algún motivo errores aritméticos; por ello:

- a) Cuando una cédula está integrada por varias páginas, debe cuadrarse horizontal y verticalmente cada hoja por separado, incluyendo un resumen numérico en la última.
- b) Por tanto, no deben "acarrearse" las cifras de una cédula a la siguiente página de la misma.

En caso de que al iniciar la formulación de la cédula no pueda definirse la cantidad de columnas a utilizar, - la del total debe colocarse a la izquierda, en aras de darle flexibilidad a la cédula, a diferencia de la forma en -- que debe diseñarse un estado o informe, en el cual la columna del total debe ubicarse necesariamente a la derecha.

En relación a las referencias cruzadas entre una cédula y otra, las reglas son las siguientes:

- a) La referencia a la izquierda de una cantidad, indicará que la fuente de datos de la misma viene de la cédula citada.
- b) Si la clave de una cédula está a la derecha de una cantidad, querrá indicar que es esa cédula-fuente de la cifra, y que la misma va a otra.

c) Cuando se anote la clave de una cédula de la auditoría - del año, en una del expediente de consulta el archivo -- permanente, debe mencionarse el año a que se refiere.

Los ajustes que proponga el auditor deben estar adecuada y suficientemente soportados, con la claridad necesaria para que sean aceptados indiscutiblemente, y para que no exista duda alguna sobre su probidad. Al respecto, el auditor debe proporcionar de preferencia el original de estas cédulas a la administración de la entidad y debe comentar - los ajustes con el ejecutivo que corresponda; habrá ajustes que será necesario que los apruebe el director general, pero lo más común es que se comenten y los autorice el contralor y el contador de la entidad. Una vez logrado esto, - los ajustes dejan de ser responsabilidad del auditor, lo -- cual quiere decir que posteriormente la administración no - podrá reclamar al auditor lo inadecuada de un asiento. La - responsabilidad del auditor se concretará en este caso a -- cerciorarse de que los ajustes se han plasmado en pólizas - de diario y se han registrado en libros, estando obligado a obtener fotocopia de la (s) correspondiente (s) póliza (s).

Cuando la planeación técnica ha sido informal, es decir, cuando el ayudante ha recibido instrucciones verbales del encargado o del supervisor, y ha terminado el trabajo -

sobre estas bases, debe dejar evidencia de los procedimientos de auditoría aplicados; esto debe hacerse al pie o al reverso de la cédula, normalmente después de la terminación de la misma.

Es evidente que el uso de marcas de auditoría estándar tiene grandes ventajas. Para ello el auditor debe establecer un catálogo al respecto.

Obviamente las cédulas de auditoría deben quedar adecuada y sistemáticamente archivadas; esto incluye el establecimiento de un catálogo de secciones y claves.

Las cédulas de auditoría deben mostrar la evidencia de su revisión y supervisión; en resumen, deben ser un documento de limpieza y pulcritud; reflejan en el fondo hasta el carácter del auditor.

También, como resumen, podría decirse que cuando un ejecutivo de la entidad le pide al auditor una fotocopia de su cédula, esto será un indicio de la bondad de la misma, y que los datos en ella incluidos tuvieron interés hasta para la administración de la entidad, dado que el auditor supo resumir atinadamente la información y datos de la empresa. Indudablemente que esto debe constituir una gran satisfacción para el autor.

CAPITULO V

L O S P A P E L E S D E T R A B A J O C O M O . F U E N T E D E E V I D E N C I A

CONCEPTO

Los Papeles de trabajo son la evidencia del trabajo realizado por el auditor y el respaldo de su opinión. En -- estos se consignan:

- a) Los procedimientos de auditoría desarrollados
- b) Su extensión y oportunidad
- c) Las observaciones encontradas, y
- d) Las conclusiones.

SU PREPARACION

Siendo los papeles de trabajo el respaldo de la opinión del auditor deberán de consignar la evidencia de las - circunstancias que obligaron a tomar esa decisión, conse--- cumentemente esa evidencia plasmada en papeles de trabajo de

berán ser hechos que objetivamente consten y no considera ciones subjetivas que no tendrían ningún valor.

Por lo tanto los procedimientos aplicados deberán ser aquellos que realmente conduzcan a la verificación de los datos, a la obtención de evidencia necesaria que quedará registrada en los papeles de trabajo, ya que vacear datos en las cédulas sin ningún objetivo no es de ninguna forma ejercer la auditoría.

La interpretación de los papeles de trabajo con ba se en los datos que consignan dirán si efectivamente se aplicaron las normas de auditoría generalmente aceptadas.

VALOR DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Durante el desarrollo de la auditoría existen traba jos que no requieren de la intervención directa del Contador Público por no ser de mucha importancia o bien porque no requieren del ejercicio del juicio profesional, más sin embargo ésto no quiere decir que no se ejerza una supervisión sobre las personas encargadas de efectuarlos.

El auditor de acuerdo con la capacidad y experiencia de sus ayudantes designará el trabajo a realizar y delegará

la autoridad y supervisión necesarios para cada caso, es decir, que aún cuando no ejecute personalmente el trabajo de auditoría, sí establecerá un régimen que le permita en forma directa, no velar por la calidad del trabajo.

El campo de la auditoría requiere para su ejercicio de una serie de conocimientos técnicos que únicamente se adquieren a través de varios años de estudios, además también se hace necesario obtener cierto grado de madurez profesional para poder tomar cualquier alternativa en forma acertada y por último efectuar este trabajo apegándose a las normas de auditoría generalmente aceptadas. Es por todo ello que el Contador Público es la única persona capacitada para abordar este campo, en virtud de reunir todos los requisitos mencionados.

Siendo el Contador Público la persona indicada para ejercer en el terreno de la auditoría a través de mantener una supervisión constante en su desarrollo, las evidencias que obtenga y que quedan plasmadas en sus papeles de trabajo serán la única prueba del trabajo realizado y por consiguiente deberán ser dignos de crédito.

Concluyendo, la validez de los papeles de trabajo - por las razones apuntadas anteriormente, deberá ser total-

ante cualquier circunstancia no prestándose para despar--
tar dudas por ninguna persona.

OBTENCION Y PLASMACION DE LA EVIDENCIA

Los papeles de trabajo dan fe de los procedimien--
tos desarrollados, éstos como se dijo antes deberán de --
estar dirigidos hacia la obtención de la evidencia que sa--
tisfaga la inquietud del auditor y dejarla plasmada en --
forma correcta, pero lo que puede ser correcto para un --
ayudante quizás no lo sea para otro o para un superior -
surgiendo una discrepancia en cuanto a su forma de captar
los procedimientos y de formular las cédulas.

Cualquiera que sea la distribución de los datos en
las cédulas siempre deberán de tenerse en cuenta algunas--
recomendaciones generales como son:

Los conceptos deberán colocarse preferentemente en
las primeras columnas tomando en cuenta de que cuando es--
tos se repitan varias veces deberán situarse como cabeza--
de columna y las cifras correspondientes en el cuerpo de--
la misma. Esto se traducirá en ahorro de tiempo, mayor --
claridad, rapidez en su comprensión, además de facilitar--
la toma de datos para las cédulas sumarias.

Deberá consignarse en las cédulas cualquier observación que se considere pertinente, pues estas pequeñas notas serán de gran valor en cuanto a su correcta interpretación; surge esta necesidad debido a que la persona que la elabora puede parecerle muy lógico el contenido de ella porque conoce los pormenores de lo que está revisando, y así al conocer algo y no anotarlo, inconscientemente no se da cuenta de la necesidad de consignarlo en la cédula por razón de tener los datos frescos en la mente. Pero no sucederá lo mismo con las personas ajenas a la formación de las cédulas quienes únicamente contarán con el contenido de ellas, para interpretarlas en forma correcta y será entonces cuando la ausencia de una nota aclaratoria de cualquier circunstancia, pueda conducir a conclusiones incorrectas o la no razonabilidad de la misma.

Por la razón de que toda operación afecta simultáneamente a dos o más renglones del catálogo de cuentas y con fundamento en el principio de la partida doble, al efectuar un examen de auditoría y elaborar las cédulas con base en la contabilidad del cliente, existirán conceptos y cifras que se localicen en dos o más cédulas en forma simultánea. Esta concordancia deberá indicarse o identificarse a través de ciertos cruces en las cédulas rela-

cionándolas unas con otras y que representan una comprobación de las pruebas obtenidas o como un medio para investigar las mismas.

Deberá de anexarse a las cédulas las tiras de máquinas sumadoras que se consideren necesarias y en todo cuanto sea posible deberá de observarse cierta uniformidad en cuanto al papel que se utilice para efectos de una mejor estética en la presentación.

LOS PAPELES DE TRABAJO COMO EVIDENCIA ANTE TERCEROS.

Ya se ha comentado que el Contador Público es la persona idónea para realizar un trabajo de auditoría y -- que la opinión que sustenta como consecuencia del examen realizado, será de validez ante los terceros interesados en conocer si los estados financieros de la empresa auditada presentan o no razonablemente su situación financiera y los resultados obtenidos.

Hasta este momento los terceros interesados en el dictamen del Contador Público únicamente se guían y hacen sus conclusiones basándose en el dictamen o informe obtenido, en reconocimiento a la capacidad y prestigio profesionales adquiridos por el auditor, no requiriendo o exi

giendo más pruebas que la simple opinión plasmada en su dictamen, sin Público pueden en especiales circunstancias ser requeridos y exhibidos a diferentes personas, bien -- porque así lo establezcan disposiciones legales, o porque la necesidad o las circunstancias así lo ameriten.

En el primero de los casos mencionados el más común, suscitándose cuando con la facultad conferida a la Dirección de Auditoría Fiscal Federal en el artículo 55, fracción I, inciso b) del Reglamento del Código Fiscal de la Federación; su departamento encargado de la revisión de dictámenes puede ordenar actos de comprobación al Contador Público que solicitándole al efecto la exhibición de los papeles de trabajo que pueden ponerse totalmente a disposición de las autoridades o bien llevar a cabo la explicación de los solicitados. En este caso los papeles de trabajo constituyen evidencia ante las autoridades fiscales al darles crédito después de haber observado en los mismos, la evidencia plasmada en ellos.

Nuevamente se pone de manifiesto la importancia de los papeles de trabajo como evidencia, en los casos en -- que se desee reconstruir los derechos y obligaciones que poseía una empresa cuando por causa de un caso fortuito -- haya perdido su contabilidad. Si esa empresa había sido --

dictaminada, los papeles de trabajo completos serán de -- gran valor para conocer la situación que guardaba la misma.

También en los casos de cualquier problema con las autoridades judiciales constituirá evidencia los papeles de trabajo, para devolver al contador público su integridad o bien para servir de base como prueba en declaraciones hechas por testigos.

Por la importancia que revisten para el Contador Público los papeles de trabajo, por las razones expuestas, deben de conservarse bajo la estricta vigilancia directa del auditor.

C A S O P R A C T Í C O

Hemos tratado en los capítulos anteriores las normas y procedimientos que deben efectuarse en el desarrollo de la práctica de la auditoría, centrándome en la importancia primordial que tiene la evidencia, que respalden las operaciones registradas en los libros y la plasmación del trabajo de auditoría en los papeles de trabajo.

La obtención de la evidencia, reflejada en los papeles de trabajo del auditor, como requisito para el examen de un rubro del balance general, sea este: Bancos, -- Clientes, Inventario, Activo Fijo. Proveedores, Capital - Contable, etc., puede lograrse con el examen físico de -- facturas, recibos, estados de cuenta, contratos, acta --- constitutiva, etc., que obran en poder de la empresa.

Siendo necesario para la realización de la actividad de la empresa la utilización de bienes duraderos de - trabajo tales como los terrenos y edificios, la maquina-- ría, el mobiliario y equipo de oficina, los automóviles, - etc. Estos bienes representan inversiones a largo plazo - efectuadas con el propósito de servirse de ellas por todo el período de vida que tengan, y, por supuesto, sin ánimo de venderlas inmediatamente como en el caso de los inventarios.

Por su carácter de permanentes deben afectar los resultados en el tiempo que sean útiles; es decir, que la pérdida de valor que sufran por el uso y transcurso del tiempo debe aplicarse a los gastos, distribuido entre todos los ejercicios de vida total que se estime para estas inversiones.

Esta afectación debe hacerse acreditando una cuenta de depreciación del activo fijo que muestre año con año el importe estimado acumulado de la pérdida de valor sufrida por estos activos por su uso y transcurso.

Las cuentas de mayor relativas se cargan por las adquisiciones o altas y se acreditan por los retiros y ventas o bajas. Su saldo representa el valor histórico de adquisición de los bienes duraderos de trabajo, que se poseen en uso activo en las operaciones de la empresa.

Para efectos de este caso práctico, ilustraré los papeles de trabajo utilizados en el legajo del Activo Fijo, tomando el programa de trabajo relativo al Activo Fijo, el cuestionario de control interno, una Cédula Analítica del Mobiliario y Equipo de Oficina, la Cédula Sumaria del Activo Fijo y la Balanza de Comprobación General, para ilustrar de esta manera los Capítulos anteriores en los que se trató la forma y elaboración de los papeles de

trabajo, los tipos de Cédulas, la utilización de marcas, índices y Cruces.

Todos estos elementos son utilizados en los siguientes papeles de trabajo a manera de ilustración al estudio de los papeles de trabajo.

INICIALES FECHA

REP.
REV.

CIA. ROIR, S.A. DE C.V.
Balanza de Comprobación

ROIR '86

BG n

al 31 de Diciembre de 1985 con movimientos del año y saldos iniciales

Cuentas de Mayor	Saldos al 31-Dic-84	Movimientos del año		Saldos al 31-Dic-85
		Deudor	Acreedor	
A-1 Caja	\$ 20 000	\$	\$	\$ 20,000
A-2 Bancos	70,500	12 548 783	12 309 848	309 435
A-3 Inversiones en Val.		100 000		100 000
B-1 Clientes	950 000	12 000 000	11 245 000	1 705 000
B-2 Deudores Diversos	504 000	1 110 000	485 000	1 129 000
B-10 Est. Ctas. Incobrables (50 000)				(50 000)
B-3 Accionistas		500 000	500 000	
C-1 Alm. Materias Primas	600 000	6 200 000	6 000 000	800 000
C-2 Alm. Productos Term.	200 000	7 300 000	7 000 000	500 000
C-3 Alm. Produc. en Proc.	100 000	7 400 000	7 300 000	200 000
U-1 Terrenos	300 000			300 000
U-2 Edificios	1 200 000			1 200 000
U-3 Maquinaria y Equipo	2 550 000	450 000		3 000 000
U-4 Equipo de Oficina	180 000	20 000		200 000
V-2 Dep. Acum. de Edificios (72 000)			36 000	(108 000)
V-3 Dep. Acum. de Mq. y Eq. (510 000)			255 000	(765 000)
V-4 Dep. Acum. de Eq. de Of. (36 000)			20 000	(56 000)
W-1 Gtos. de Organización	150 000			150 000
W-2 Amort. Acum. Gtos. Org. (15 000)			7 500	(22 500)
W-3 Anticipo ISR				
Suma del Activo	6 141 500			8 611 935
AA-1 Doc. por Pag.	(500 000)	100 000	225 000	(625 000)
BB-1 Proveedores	(510 000)	6 180 000	6 650 000	(980 000)
BB-2 Acreedores Diversos	(198 500)	494 000	574 000	(278 500)
EE-1 Impuestos por Pagar	(869 000)	919 000	1 219 435	(1 169 435)
SS-1 Capital Social (2 500 000)			500 000	(3 000 000)
SS-2 Reserva Legal (30 000)			49 000	(79 000)
SS-3 Utilidades por Apli. (570 000)			615 000	(1 185 000)
SS-4 Utilidad del Ejerc. (964 000)		964 000	1 295 000	(1 295 000)
Suma Pasivo + Cap.	6 141 500			8 611 935
10 Ventas		12 000 000	12 000 000	
20 Costo de Ventas		7 000 000	7 000 000	
30 Gastos Generales		2 400 000	2 400 000	
40-1 Gastos Financieros		46 333	46 333	
40-2 Intereses Ganados		10 000	10 000	
50 Otros Productos		26 333	26 333	
60 Provisión para ISR		1 088 000	1 088 000	
70 Provisión para PIU		207 000	207 000	
Sumas	\$	\$ 79 063 449	\$ 79 063 449	\$

CIA. ROIR S.A. DE C.V.
 Planeación del Trabajo de Auditoría
 Memoria de Tiempos y Movimientos

BGB

Nombre del Evento	Personal	Tiempo		Observaciones
		Estimado	Real	
20 Cuestionario de Control Interno	Auditor			
21 Certificados de Liber-- tad de Gravamen	Auditor			
22 Prueba Física de Exis-- tencias (Adiciones)	Auditor			
23 Depreciación Prueba Global	Auditor			
24 Sumaria de Activo Fijo	Auditor			

LEGAJO Núm. 4

NOMBRE DE LA EMPRESA: CIA. ROIR S.A. DE C.V.

CLASE DE TRABAJO: Auditoría

FECHA O PERIODO QUE COMPRENDE:

1ro. de Enero al 31 de Diciembre de 1985

INDICE DE LEGAJOS DE ESTE TRABAJO:

- 1.- U Programa de Activo Fijo
- 2.- U-1-1- Cuestionario de Control interno de Activos Fijos
- 3.- U-1 Terrenos
- 4.- U-2 Edificios
- 5.- U-3 Maquinaria y Equipo
- 6.- U-4 Mobiliario y Equipo de Oficina
- 7.- U-5 Carta de Sugerencias
- 8.- U Sumaria de Activos Fijos
- 9.-
- 10.-

INICIADA: 30 de Septiembre de 1986

TERMINADA: 12 de Octubre de 1986

INTERVINIERON: DE: A: TOTAL DE HORAS:

1.-

2.-

3.-

ROUR ' 86
U

PROGRAMA DE TRABAJO DEL ACTIVO FIJO

- 1.- Verificar la Propiedad
- 2.- Verificar las adiciones hechas durante el año
- 3.- Verificar el Cálculo correcto de las depreciaciones de acuerdo con la política de la empresa.
- 4.- Verificar que las depreciaciones correspondan a los Ac tivos depreciados de acuerdo a su vida probable y porcentajes de ley.
- 5.- Verificar los gravámenes existentes y su registro co--- rrespondiente.
- 6.- Verificar el registro de acuerdo a principios de contabilidad: Consistencia, Valor Histórico e Importancia Re lativa.

TRABAJO A DESARROLLAR

- 1.- Cuestionario de Control Interno relativo a los Bienes - Del Activo Fijo.
- 2.- Solicitar al Registro Público de la Propiedad Certifica do de gravamen sobre los bienes presentados en el Balan ce.
- 3.- Inspeccionar físicamente la estancia y funcionamiento - de los Activos presentados en el balance, incluyendo -- principalmente las adiciones del período.

- 4.- Calcular a base de pruebas las depreciaciones y el --
cruce con las cuentas de resultados.
- 5.- Comprobar mediante documentación la propiedad de es--
tos Activos.

ROIR '86
U - 1 - 1

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO DE ACTIVOS FIJOS

- 1.- Quién autoriza las compras de Activo Fijo
- 2.- Quién autoriza las bajas o venta de Activo Fijo
- 3.- Existen auxiliares para cada bien del Activo Fijo
- 4.- Qué datos poseen estos auxiliares.
 - Costo original
 - Fecha de Adquisición
 - Depreciación Acumulada
 - Lugar Asignado
- 5.- Existe alguna política para considerar cuando una erggación representa un gasto y cuando un incremento en el Activo Fijo.
- 6.- En qué consiste esta política
- 7.- Existen obras en proceso
- 8.- De qué manera se vigila su avance y registro dentro del Activo Fijo.
- 9.- Cada qué tiempo se hace un recuento físico de los Activos, haciendo un cotejo con auxiliares.
10. Se hace cotejo de auxiliares con el registro el saldo del libro mayor.
11. Están asegurados los Activos.

12. Qué activos están asegurados.

Terrenos

Edificio

Equipo de Transporte

Maquinaria y Equipo

Mobiliario y Equipo de Oficina

Otros

13. Contra qué están asegurados.

14. Qué método de depreciación se lleva.

Prepara	Iniciales	Fecha
Rev	IGTL	5-x-86
	RGES	6-x-86

ROIR '86

U - 4

ANALITICA DE MOBILIARIO Y EQUIPO DE OFICINA

Prueba Documental de las Adquisiciones Una máquina de escribir Marca Olivetti Modelo 708B serie 5062 comprado a Cia. Olivetti Internacional s/Fact. 7206 en Enero de 1985, con valor de:	12 000
Una calculadora Marca Printaform, Modelo 302-AC serie 302236 comprada a Printaform, S.A. de C.V. s/Fact. 7654 en Enero de 1985 con valor de:	<u>8 000</u>
TOTAL NUEVAS ADQUISICIONES	<u>20 000</u>
Saldo al 31 de Diciembre 1984	180 000
Adiciones	<u>20 000</u>
Saldo al 31 de Diciembre de 1985	U <u>200 000</u>
Prueba del Cálculo de las Depreciaciones	V - 4

Nombre de las Maq.	Año de Ad.	Saldo	Adiciones 101'85	Total
		31-12-85		
Varias	1983	36 000	18 000	54 000
Máquina de Escribir	1985		12 000 1 200	1 200
Calculadora	1985		8 000 800	800
Sumas			<u>36 000 20 000 20 000</u>	<u>56 000</u>

Saldo de la Dep al 31 de Dic.'84	36 000
Depreciación del Ejercicio	<u>20 000</u>
Saldo al 31 de Diciembre 1985	V <u>56 000</u>

MARCAS

Se hizo prueba física encontrándose 2 máquinas en el Depto. de Contabilidad.

Se verificó factura de adquisición.

Prepara IGTL RGES
 Rev. 6-x-86 6-x-86

SUMARIA DE ACTIVO FIJO

ROIR '86

Indice	Nombre de la Cuenta	Saldo 31-12-85	Ajustes # d	Reclasificaciones				Saldos 21-12-85	Observ.
				H	#	D	H		
U-1	Terrenos	300 000						300 000	
U-2	Edificios	1 200 000						1 200 000	
V-2	Dep. Acum. de Ed.	108 000						108 000	
U-3	Maquinaria y Equipo	3 000 000						3 000 000	
V-3	Dep. Acum.	765 000	11 45 000					810 000	
U-4	Equipo de Of.	200 000						200 000	
V-4	Dep. Acum.	56 000						56 000	
Total Activos		4 700 000						4 700 000	
Depreciaciones		929 000	45 000					974 000	
Activos Netos		3 771 000	VG-145 000					3 726 000	VG-1

En mi opinión las cuentas de Activos Fijos presentan razonablemente la posición financiera al 31 de Diciembre de 1985 y representan Bienes Propiedad de la empresa.

Contadores y Asociados, A.C.

CONCLUSIONES

La realización del trabajo de auditoría deberá ser planeada y supervisada por el Contador Público por ser la persona que posee los elementos necesarios para ello. Al realizar una auditoría la evidencia del trabajo de Auditoría deberá estar basada en elementos objetivos y tendrá por cualidades además de que estas sean suficientes y competentes. Por medio de esta evidencia el Contador Público obtendrá la certeza necesaria para formarse un juicio --- acerca del universo de operaciones que abarque su opinión.

Los Papeles de Trabajo deberán de realizarse ape-- gándose cuidadosamente a las normas de Auditoría, así como a los procedimientos y técnicas de Auditoría utilizados -- por el Auditor.

La evidencia obtenida en el trabajo de auditoría de-- berá quedar plasmada en los papeles de trabajo realizados-- durante la misma, además de la extensión y alcance de los-- Procedimientos de Auditoría, así como la Oportunidad en -- que se aplican estos procedimientos.

La propiedad sobre los papeles de trabajo es el Con-- tador Público que realizó la auditoría.

Para mayor claridad del trabajo del Auditor sus papeles deberán de contener Indices, Marcas y Cruces, además de observaciones y puntos pendientes para que de esta manera puedan ser entendidos por supervisores del trabajo de auditoría, los clientes cuando se requiera de alguna aclaración especial sobre el trabajo realizado y el análisis llevado a cabo durante la revisión de alguno de los rúbricos del Balance General o el estado de Resultados.

Es de suma importancia la limpieza y el orden con que se elaboren los papeles de trabajo pues significan -- estos el reflejo de la personalidad del auditor, además -- de que en los mismos quedan plasmadas opiniones personales y de criterio propio, que son redactadas con palabras del mismo Auditor.

Dentro del legajo de auditoría es conveniente que el archivo permanente sea continuamente actualizado, sustituyendo los nuevos contratos y actas por los que ya están vencidos, esto con el fin de mantenerlo con datos --- frescos y al día como para que nos sea de utilidad en auditorías posteriores.

La preparación de los papeles de trabajo, requiere de la aplicación de ciertas técnicas y conocimientos teóricos-prácticos, así como de una gran dosis de criterio -

por parte del auditor; el Contador Público debe preocuparse por reflejar fielmente, en Cédulas de Auditoría, la obtención de evidencia competente y suficiente, y el resultado de sus pruebas.

Los papeles de trabajo constituyen la única evidencia y soporte de todas y cada una de las afirmaciones genéricas del auditor en su informe, ya sea un dictamen, diagnóstico, carta de sugerencias, etc.

Por ser el Contador Público la persona idónea para el desarrollo de una Auditoría, contando con lo requerido para ello; los papeles de trabajo y el dictamen deberán -- ser dignos de crédito ante cualquier persona y con la calidad profesional que exige el trabajo por ser realizado por un Licenciado en Contaduría Pública.

Por tanto, el Auditor debe tener supremo cuidado en la formulación de los Papeles de Trabajo, por ser de ahí - de donde se derivan todas las conclusiones.

B I B L I O G R A F I A

Principios Básicos de Auditoría

Arthur W. Holmes

Wayne S. Overmyer

Cía. Editorial Continental S.A. de C.V.

México, 1984.

Manual para la Auditoría de Pequeñas y

Medianas Empresas

Frank A. Walker

ECASA

México, 1977

Deberes de los Contadores Junio y Senior

R.K. Mautz

John C. Martin

I.M.C.P.

1965

MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO

I.M.C.P.

PRINCIPIOS Básicos de Auditoría

Arthur W. Holmes

CECSA

Auditoría, Principios y Procedimientos

Arthur W. Holmes

Uthea

Auditoría Moderna

Walter G. Kell

Richard E. Ziegler

CECSA

Primera Edición 1987

Elementos de Auditoría

Mendivil Escalante

ECASA

Cuarta Edición, Segunda Reimpresión 1987

El Dictamen en la Contaduría Pública

Benjamín Rolando Tellez Trejo

ECASA

Cuarta Edición, 1986

Práctica Elemental de Auditoría

Víctor Manuel Mendivil Escalante

ECASA

Tercera Edición, Tercera Reimpresión 1986

Boletines de Comisión de Normas y

Procedimientos de Auditoría

I.M.C.P.

I N D I C E

	Página
INTRODUCCION	1
CAPITULO I	
CONCEPTOS Y OBJETIVOS	
La auditoría Profesional.	3
Finalidades de la Auditoría	5
Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas	7
1.- Normas Personales	7
2.- Normas Relativas a la ejecución del trabajo	10
3.- Normas de Dictamen o Información	14
Técnicas y Procedimientos de Auditoría	19
Clasificación de las Técnicas de Auditoría.	
1.- Estudio General	21
2.- Análisis	22
3.- Inspección	22
4.- Confirmación	23
5.- Investigación	23
6.- Declaraciones o Certificaciones	24
7.- Observación	24
8.- Cálculo	24
9.- Comprobación	25
10.- Naturaleza de las Técnicas de Auditoría	25

Procedimientos de Auditoría y su Clasificación	26
Extensión o alcance de los Procedimientos de Auditoría	27
Oportunidad de los Procedimientos de Auditoría	28

CAPITULO II

LOS PAPELES DE TRABAJO

Aspectos Generales	30
Conceptos y Objetivos	30
Los Papeles de Trabajo y las Normas de Auditoría	31
Normas Generales	31
Normas de Auditoría relacionadas con el trabajo de campo	33
Normas Relacionadas con la información	33
Relación con el Proceso Administrativo	34
Propiedad y Responsabilidad	35
Finalidades que se Persiguen con los Papeles de Trabajo de Auditoría	36
Contenido de los Papeles de Trabajo	37

CAPITULO III

CARACTERISTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Clasificación	38
Archivo Permanente	38
Programa de Trabajo	41
Papeles de Trabajo Actuales	44
Cédulas Sumarias	48
Cédulas de Análisis	49
Indices	52
Cruces	55
Marcas	56
Hoja de Control de Tiempos	59
Puntos Pendientes	61
Cualidades	63

CAPITULO IV

PRINCIPIOS Y TECNICAS PARA LA FORMULACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Preceptos Normativos	65
Principios y Técnicas para la Formulación de los Papeles de Trabajo	68

CAPITULO V

LOS PAPELES DE TRABAJO COMO FUENTE DE EVIDENCIA

Concepto	78
Su Preparación	78
Valor de los Papeles de Trabajo	79
Obtención y Plasmación de evidencia	81
Los Papeles de Trabajo como fuente de evidencia ante Terceros	83
CASO PRACTICO	86
CONCLUSIONES	99
BIBLIOGRAFIA	102