

Lej. 343

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO
FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION

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

**SEMINARIO DE INVESTIGACION CONTABLE
QUE EN OPCION AL GRADO DE
LICENCIADO EN CONTADURIA
P R E S E N T A
FERNANDO TERRONES MEDINA**

**DIRECTOR DE SEMINARIO
C. P. JOSE ESTRADA OROZCO**



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 está 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.

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

INTRODUCCION

I PROGRAMA DE AUDITORIA.

- a) Que es auditoría.
- b) Concepto de programas de trabajo.
- c) Objetivo de los programas de auditoría.
- d) Requisitos principales que deben cumplir los programas.
- e) Aspectos que determinan modificaciones en los programas.
- f) Los procedimientos contables y de control interno como causas fundamentales de variación en la formulación de los programas de auditoría.

II CONCEPTO, CARACTERISTICA Y RELEVANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

- a) Definición, importancia, diseño y preparación.
- b) Contenido, tipo de papeles, índices y marcas.
- c) Integración propiedad y disponibilidad.

III PROGRAMA DE REVISION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

- a) Concepto.

b) Finalidad.

c) Aspectos formales y esenciales a considerar en -
el programa de revisión de los papeles.

IV EXPEDIENTE DE PAPELES DE TRABAJO.

1.- PAPELES DE LA AUDITORIA.

a) Concepto.

b) Objetivo.

c) Contenido y manejo adecuado.

2.- EXPEDIENTE CONTINUO.

a) Concepto.

b) Objetivo.

c) Contenido y manejo adecuado.

CONCLUSIONES.

BIBLIOGRAFIA.

INTRODUCCION

Los papeles de trabajo son instrumentos de vital importancia para la profesión de la Contaduría Pública. La necesidad de que el auditor adquiriera habilidad y juicio en el proyecto y uso de estos instrumentos básicos, es escasamente menor a la necesidad del cirujano de adquirir destreza en el manejo de sus instrumentos de operación. Los papeles de trabajo constituyen una cadena que liga los registros del cliente con el informe del auditor.

En efecto, el trabajo de auditoría se concentra alrededor de la sistemática preparación de una serie de papeles de trabajo, en tal forma y contenido, que el auditor pueda derivar de los mismos un informe acerca de la situación financiera y las operaciones del cliente. Si los registros del cliente se encontraran en situación ideal, esto es, libre de errores y completamente al corriente, sin contener operaciones correspondientes a otros ejercicios, la necesidad de papeles de trabajo se reducirá enormemente. En tales circunstancias hipotéticas los estados financieros podrían prepararse directamente de los libros con un mínimo de papeles de trabajo dedicados a registrar las actividades del auditor. Sin embargo, los registros contables nunca son perfectos. Durante el curso de la verificación de los estados financieros y los registros contables, el auditor encuentra necesario analizar, efectuar ajustes contables por errores en cantidades y en la aplicación de principios de contabilidad, y obtener informa-

ción complementaria en apoyo de los registros. En este -
proceso de análisis, ajustes de compilación de evidencia
de auditoría, requiere de uso extenso de papeles de trabajo.

CAPITULO No. 1

PROGRAMA DE AUDITORIA

Definición de Auditoría; La Auditoría ha sido objeto de múltiples definiciones, todas ellas conteniendo más o menos los mismos conceptos.

El C.P. Eric L. Kohler en su libro de auditoría la define así "Auditoría es el examen metódico y ordenado de la -- contabilidad de una empresa, mediante la comprobación de to dos aquellos hechos que puedan tener relaciones con las mis mas a fin de determinar su corrección".

El C.P. Israel Osorio Sánchez en su libro de Auditoría I la define de la siguiente manera: "Es el examen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Públi co Independiente, de los libros y registros de una entidad, basándose en técnicas específicas con la finalidad de opi-- nar sobre la razonabilidad de la información financiera.

El C.P. Ernesto Abad y Soria la define como sigue: "La - Auditoría es una función Supervisora o de crítica en la que se efectúa:

- a) Un examen sistemático de los libros y documentos, -- con el fin de verificación, comprobación y estima- - ción de operaciones y resultados.

- b) Crítica de funciones, constructivas y ejecutivas... (aspectos de planeación y realización del registro y procedimientos del control interno.)
- c) Análisis e interpretación financiera

El trabajo de auditoría, como cualquier trabajo profesional, no debe ni puede ser realizado a la aventura. Tiene un objeto definido: El de suministrar al auditor elementos de juicio suficientes y competentes para emitir su opinión. Por ésta razón se debe elaborar un plan a desarrollar, este recibe el nombre de Programa de Trabajo.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, a través de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, define a los programas de auditoría como: Un enunciado, lógicamente ordenado y clasificado de los procedimientos de auditoría que han de emplearse, la extensión que se les ha de dar y la oportunidad en que se han de aplicar.

El C.P. Walter B. Meigs, define a los programas de auditoría como un plan detallado del trabajo de auditoría que se efectuará especificando los procedimientos que se seguirán para la verificación de cada una de las partidas en los estados financieros y el tiempo estimado que se requerirá.

En otras palabras, el programa de auditoría es un plan de acción para guiar y controlar el examen, describe en términos generales, el alcance del trabajo que se considera ne

cesario para permitir al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros y la ejecución de los procedimientos de auditoría mediante los cuales se van a efectuar ese trabajo.

Existen muchas formas y modalidades de los programas de auditoría desde el punto de vista del grado del detalle a que llegan, se clasifican en:

a) Generales

b) Detallados

Los Programas Generales. Son aquellos que se limitan a un enunciado genérico de las técnicas a aplicarse, con mención de los objetivos particulares que se persiguen en cada caso y son generalmente destinados al uso de los jefes de auditoría (Seniors).

Los Programas Detallados. Son aquellos en los cuales se describen, con mayor o menor minuciosidad, la forma práctica de aplicar los procedimientos y técnicas de auditoría, y se destinan generalmente al uso de los ayudantes (Juniors).

Resulta difícil establecer la línea divisoria entre los programas generales y los programas detallados. El grado de detalle varía en forma imperceptible y más bien debe obedecer a la forma de organización del despacho de auditores que realiza el trabajo, a los procedimientos de supervisión

que tiene establecidos y a las políticas del propio despacho.

Desde el punto de vista de su relación con un trabajo concreto los programas de auditoría se clasifican en:

- a) Programas estándar
- b) Programas específicos

Los programas estándar. Son aquellos en que se enuncian los procedimientos a seguir en casos o situaciones que se consideran aplicables a varias empresas o a todas las que forman la cartera de clientes del despacho.

Los programas específicos. Son aquellos que se preparan y formulan concretamente para cada situación particular.

OBJETIVO DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA

El programa de auditoría es un conjunto de instrucciones estudiadas y preparadas con el fin de servir de guía en el trabajo tendiente a obtener información suficiente y competente para permitir expresar una opinión sobre los estados financieros; a través de él, se describen un sistema razonado y ordenado de administrar la ejecución de los objetivos y procedimientos de auditoría y el alcance que debe dárseles

Pero los programas de auditoría no solo son necesarios para desarrollar trabajos tendientes a expresar una opinión sobre los estados financieros, sino que en trabajos especiales, como son las revisiones con objeto de descubrir irregularidades, deficiencias de operación y/o control interno, etc., son aún más útiles y deben considerarse en estos casos los objetivos y la responsabilidad del auditor como elementos principal en su formulación.

Para cualquier trabajo de auditoría debe formularse un programa de trabajo, ya sea reducido e informal para trabajos pequeños y sin problemas, o extensos para trabajos importantes que representen problemas tanto en el aspecto contable como en el de auditoría.

La importancia de los programas de auditoría se manifiesta en los efectos que trae consigo desde el punto de vista del auditor, estos efectos los podemos resumir de la manera siguiente:

- 1) Trabajos de auditoría más ágiles y eficiente.
- 2) Enfoque del examen sobre los puntos más importantes de los estados financieros o de la situación que se revisa.
- 3) Disminución del tiempo que se llevan los trabajos y consecuentemente disminución proporcional de los honorarios.

Los programas de auditoría son sumamente importante en cualquier firma de contadores a cualquier nivel. Para los socios representa ahorro en tiempo pues facilita la revisión de los trabajos a desarrollar, alcance de los mismos, enfoque de los problemas, etc. Y le permite hacer los cambios más convenientes antes del desarrollo del trabajo, y una vez terminados le muestran la evidencia de que se llevaron a cabo los procedimientos a seguir.

Para la gerencia representa una forma adecuada de expresar sus órdenes por escrito que evitan malas interpretaciones en cuanto a los procedimientos a seguir, la oportunidad de los trabajos a realizar, y los alcances que deben darse a los mismos, además de proporcionar elementos para determinar el personal que requiere el trabajo y también sirve como guía en revisiones posteriores.

A los encargados de los trabajos de auditoría y a sus ayudantes les sirve como una guía muy útil para seguir las instrucciones de la gerencia y controlar que todos los procedimientos de auditoría los hayan realizado con la oportunidad y alcances planeados.

REQUISITOS PRINCIPALES QUE DEBEN CONTENER LOS PROGRAMAS

Los principales requisitos que deben de llenar los programas de auditoría son los siguientes:

- a) Proporcionar instrucciones sobre el trabajo a desarrollar en forma estudiada y ordenada (Objetivos de auditoría).
- b) Enunciar los aspectos principales sobre los procedimientos contables y los puntos fuertes y débiles del control interno para determinar los alcances en los trabajos de auditoría. (Estudio y evaluación del control interno).
- c) Guiar sistemáticamente el desarrollo de los trabajos de auditoría controlando el tiempo y el alcance (Procedimientos de auditoría).
- d) Dejar evidencia por escrito del trabajo realizado - incluyendo los cambios en los procedimientos de auditoría de acuerdo a las circunstancias que se hayan presentado. (Alcance de la auditoría y desarrollo en papeles de trabajo).

ASPECTOS QUE DETERMINAN MODIFICACIONES EN LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA

Los programas de auditoría pueden ser estándar en muchos casos, y bajo estas circunstancias, deben tomarse como enunciativos y no en forma limitativa, dejando a criterio del gerente o del encargado de la auditoría los cambios a que ha ya lugar de acuerdo a las circunstancias de cada caso.

Los programas de auditoría de ninguna manera tratan de despojar al auditor que los está siguiendo, de su iniciativa, ingenio y criterio propio, sino que como ya fue mencionado en los párrafos anteriores sirven de guía ordenada de las instrucciones que deben seguirse en el trabajo de auditoría y deben incluir los cambios a los procedimientos que lleven a cabo sobre la marcha.

Bajo estas circunstancias los aspectos que determinan modificaciones en los programas de auditoría son los siguientes:

- 1) Objetivo del trabajo de auditoría a desarrollar.
- 2) Giro, volumen de operación y naturaleza de la empresa sujeta a examen.
- 3) Procedimientos contables y evaluación del control interno.

Los programas de auditoría serán diferentes si se trata del examen de estados financieros, o si se trata de una revisión con relación a una auditoría de compra, u otro tipo de revisión; también serán diferentes si se refieren a primera auditoría o a revisiones subsecuentes; esto último se debe a que en una primera auditoría hay que profundizar los procedimientos y estudiar en forma más detallada el control interno, con el fin de compenetrarse de la operación, los sistemas contables de la empresa, y en las auditorías poste

riores el examen podría hacerse en forma más selectiva y -- los alcances podrán ser menores de acuerdo a los resultados de la primera revisión. Es aconsejable desarrollar cada año una revisión en forma de crítica, de los programas de auditoría con el fin de actualizarlos y evitar que los procedimientos se hagan rutinarios o se conviertan en demasiado extensos para los efectos de las auditorías subsecuentes.

También variarán los programas de acuerdo con la actividad de la Empresa sujeta a examen ya que no podrán aplicarse los mismos programas en una industria cementera que en una fraccionadora. La misma situación se presenta en empresas que desarrollan la misma actividad pero en diferentes volúmenes, los procedimientos lógicamente deben variar.

Las modificaciones más importantes a los programas de auditoría se refieren a los sistemas de contabilidad y al grado de eficacia del control interno ya que los procedimientos y alcances a seguir deben ser diferentes en una empresa en que su sistema contable tiene un alto grado de mecanización en los que la facturación, el control de cuentas por cobrar, inventarios, etc. se llevan a través de equipo electrónico y cuentan con un departamento de auditoría interna.

En este tipo de empresas progresistas en las que cada año -- se mejoran sus sistemas administrativos y de contabilidad, debe tenerse especial cuidado de mejorar en la misma medida los programas de auditoría.

LOS PROCEDIMIENTOS CONTABLES Y DE CONTROL INTERNO COMO CAUSAS FUNDAMENTALES DE VARIACION EN LA FORMULACION DE LOS PROGRAMAS DE AUDITORIA:

Los procedimientos de auditoría y los alcances que se incluirán en un programa, pueden determinarse solamente después de desarrollar las revisiones de los procedimientos contables y de la eficacia de los sistemas de control interno, verificándolos posteriormente en el transcurso de la revisión, mediante las pruebas de auditoría; a través de esta verificación se podrán hacer los cambios a los programas a medida que se desarrolla el examen, efectuando en ellos las ampliaciones o reducciones conforme las circunstancias.

De acuerdo con lo anterior surge la duda de ¿qué debe hacerse primero?, si la evaluación del control interno, mediante la verificación de procedimientos o la formulación del programa de auditoría; como solución práctica se deben desarrollar las dos cuestiones en forma simultánea, puesto que los procedimientos y su alcance a seguir dependerá, en parte de los resultados que arrojen los mismos procedimientos, consecuentemente, los programas de auditoría deben elaborarse con la información que se dispone al iniciar los trabajos y efectuar los cambios necesarios a medida que se desarrollan.

Las variaciones que los procedimientos de contabilidad y de control interno causan en los programas de auditoría se pueden presentar en dos formas:

- 1) Variaciones en las fechas de desarrollo de los trabajos.
- 2) Variaciones en la naturaleza de los procedimientos de auditoría y el alcance de los mismos.

Un ejemplo de estas variaciones en los programas de auditoría puede ser el siguiente.

Suponiendo que después de la revisión de los procedimientos de contabilidad y del sistema de control interno se elabora el programa de auditoría de inventarios, planeando en él, que el procedimiento de efectuar pruebas físicas, se hará en una fecha anterior al cierre del ejercicio, con el fin de adelantar los trabajos de auditoría, apoyados en la circunstancia de que los procedimientos de contabilidad y de control interno correspondientes al rubro de inventarios son eficaces. Al momento de evaluarlos, mediante su verificación con la aplicación de los procedimientos de auditoría, se encuentra que tales procedimientos contables y de control interno son débiles.

En ese momento surge la variación a los programas de auditoría en cuanto a la fecha y posiblemente también a los procedimientos de auditoría y a su alcance ya que se tendrá que llevar a cabo dicho procedimiento a la fecha del cierre, y en número de pruebas deberá aplicarse hasta satisfacerse de la corrección del renglón de inventarios.

La existencia de sistemas y controles deficientes pueden requerir un aumento en los alcances o número de pruebas; este aumento podrá ser necesario en algunas cuentas o en algunas transacciones que incluyen esas cuentas o ambas; no se pueden dar recomendaciones precisas sobre la medida de esos aumentos en los alcances, sino que es necesario seguir un criterio individual bien fundado para llevarlos a cabo.

Este tipo de problemas ha llevado a aplicar técnicas de muestreo estadístico en las pruebas de auditoría.

Es necesario que no existan programas uniformes de auditoría, sino que estos se elaboren conforme a las circunstancias específicas de cada caso, actualizándolos con los cambios que puedan ocurrir año con año.

El programa de auditoría viene a ser un elemento de enlace y coordinación entre el estudio de los procedimientos de contabilidad y control interno, con los procedimientos de auditoría adoptados. Estos puntos deben cumplirse y los papeles de trabajo deben de contener la evidencia correspondiente a través de:

- a) Mostrar cada año, en las secciones correspondientes del archivo permanente las deficiencias o en su caso los puntos fuertes de los procedimientos de contabilidad y de control interno en general, así como

los procedimientos de auditoría que como consecuencia, hayan sido adoptados, modificados o eliminados.

- b) Dentro de los programas de auditoría incluir un breve resumen de los procedimientos y controles de la compañía, igualmente deben mostrarse los pasos específicos del programa o las modificaciones hechas al mismo como resultado de las deficiencias o puntos -- fuertes observados.
- c) Mostrar en los programas los cambios efectuados durante el desarrollo del trabajo, así como las circunstancias que los motivaron.
- d) Formular cada año un resumen de la revisión de los procedimientos de contabilidad y control interno e incluirlos en los papeles de trabajo, pero sin tomar este cuestionario como sustituto de las secciones correspondientes del archivo permanente ni de la información incluida en los programas de auditoría, si no que representa una evidencia de que los procedimientos contables y de control interno han sido revisados y que el resultado ha sido tomado en cuenta en la formulación de los programas de auditoría así como que las deficiencias encontradas han sido comunicadas a la empresa a través de una carta de sugerencias.

CAPITULO No. 2

Los datos e información que obtiene el auditor al - - efectuar la revisión a los estados financieros de una em--
presa, son registrados en un conjunto de cédulas y documen
tos que reciben el nombre de Papeles de Trabajo.

DEFINICION

Los Papeles de Trabajo, los define el C.P.A. de Hand-
Book, de la siguiente forma:

Son el registro que el Contador Público prepara en re
lación con una auditoría, los cuales hacen posibles su tra
bajo con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través
de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, --
los define de la siguiente manera:

Los datos e información obtenidas por el Auditor en -
su examen, los resultados de las pruebas realizadas y en -
muchos casos, la descripción de las mismas pruebas, se re-
gistrarán en un conjunto de cédula y documentos que reci-
ben el nombre genérico de Papeles de Trabajo.

En forma conceptual y en opinión personal, podemos de
cir que los Papeles de Trabajo, son el conjunto de cédulas

y documentos que constituyen la historia del trabajo realizado por el auditor y de los hechos en que basa sus conclusiones e informe.

IMPORTANCIA

Los Papeles de Trabajo son instrumentos de vital importancia en la revisión a los estados financieros de una compañía; son documentos en los cuales existe la constancia escrita de las técnicas y procedimientos que se aplicaron durante el examen de los diferentes rubros, y su importancia se refleja a través de los siguientes conceptos:

1. Son una evidencia del trabajo realizado y de -- las conclusiones a que se llegó y sirven de fundamento para la elaboración del dictamen o informe.

2. Son una fuente a la que se puede acudir en cualquier momento para obtener detalles, aclaraciones o extensiones de información de los saldos de las cuentas y partidas examinadas o de cualquier otros datos relacionados con la revisión.

3. Constituyen la única prueba que el auditor tiene de la solidez, efectividad y calidad profesional con - que desarrolló su trabajo.

4. Son un medio que permite a través de su revisión, estudiar modificaciones en los procedimientos de au

ditoría y del programa, para la próxima revisión.

DISEÑO

Los Papeles de Trabajo deben ser diseñados y preparados de modo que los detalles importantes no escapen a la atención de quienes lo utilicen o los revisen. Existen tantos detalles en una auditoría, particularmente en la de una empresa grande, que los conceptos importantes pueden pasar desapercibidos por deficiencia en los papeles de trabajo. Los datos deben de anotarse en forma columnar, con el fin de facilitar una comparación inmediata entre las cifras del año actual y las del año anterior. Tales comparaciones son de gran importancia en la revisión de operaciones y permiten localizar aquellas partidas que pueden requerir una investigación más a fondo.

Los Papeles de Trabajo deben ser diseñados y preparados de tal manera, que en el futuro cualquier auditor aún cuando no haya intervenido en el trabajo, entienda la labor que fue realizada.

Los Papeles de Trabajo, deben de ser tan completos - en todos los sentidos, que no deben de requerir de explicaciones adicionales posteriormente, por lo tanto cada cédula o anexo debe de contener por lo menos la siguiente información:

1. Fuente de la información (por ejemplo, cuenta -

de mayor general, hojas de conteo físico de inventarios, - auxiliares de nóminas por la semana terminada en X fecha, etc.)

2. Descripción clara del trabajo de auditoría desarrollado. Esto debe incluir una cuidadosa explicación de la documentación examinada; el empleo de términos generales, tales como "comprobante examinado", no tiene ningún significado a menos que al mismo tiempo se explique que el comprobante incluye la factura del proveedor que contiene evidencia de aprobación, comprobación de cálculos, o cualesquiera otros datos pertinentes.

3. En los Papeles de Trabajo principales de cada sección deben mostrarse las conclusiones a que hemos llegado como resultado del trabajo de auditoría efectuado. Estas conclusiones deben reunir los siguientes requisitos:

- a) Representar la opinión de la persona que efectuó el trabajo.
- b) Ser definitivas y precisas.
- c) Responder a los objetivos de la auditoría.

Las conclusiones no deben ser alteradas o cambiadas por personas distintas a quien ejecutó el trabajo y los comentarios adicionales o modificaciones por parte del senior, gerente o socio, deben consignarse por separado y firmarse por quien las formuló.

Sin perjuicio de ser completos y precisos, los Papeles de Trabajo deben ser presentados en una forma concisa. Los análisis efectuados deben resumir e interpretar los datos y no representar, simplemente, una copia o transcripción de las cuentas.

Se debe de abstener de efectuar observaciones a la ligera, los comentarios no justificados y las conclusiones superficiales o precipitadas, que no se fundamenten en los hechos, y se incluyan en nuestros Papeles de Trabajo pudieran ocasionar perjuicio a la compañía auditada en caso de litigio posterior, investigaciones, etc.

No deben anotar conclusiones o comentarios que salgan del campo de nuestra competencia y responsabilidad, por -- ejemplo el auditor no es un ingeniero mecánico y cualquier comentario que hiciera sobre la capacidad productiva de la planta, sería el de un lego y no el de un técnico, esto no quiere decir que se limite nuestro interés o nuestra investigación y preguntas en otros puntos de naturaleza similar que afecten la revisión.

CONTENIDO

Cada Papel de Trabajo esta compuesto por tres elementos que son:

ENCABEZADO, CUERPO DE LA INFORMACION Y PIE O CALCE

1. El encabezado lo integran los datos que se ano-

tarán en la parte superior de la cédula y son -
los siguientes:

- a) Nombre de la Compañía.
- b) El título del anexo (cédula o memorándum).
- c) La naturaleza del trabajo (auditoría).
- d) Fecha de examen.

En la parte derecha de la cédula se anotarán los si-
guientes datos:

- e) El número de índice correspondiente y si la cédula estuviera compuesta por varias hojas, esto se indicará mediante la numeración de cada una de estas " 1 de 3, 2 de 3, etc." según sean éstas.
- f) Nombre y firma del supervisor y del que lo preparó
- g) Fecha en que se inició y en que se terminó la cédula.

2. Cuerpo de la información; en éste se anotarán:

- a) Las cifras y conceptos sobre los que se trabajó.
- b) Observaciones encontradas.
- c) Conclusiones a las que se llegó.
- d) Fundamentos de esas conclusiones.
- e) Notas aclaratorias o complementarias.

3. Pie o calce, en el se anotará:

- a) La fuente de datos como son los documentos o registros, contratos de donde se tomaron los datos de los hechos.
- b) Significados de marcas o tildes; éstas se anotarán cuando se use un significado específico para esa cédula.

CLASES DE PAPELES

Los Papeles de Trabajo se clasifican en:

- a) Cédulas sumarias o de resumen.
- b) Cédulas analíticas o de detalle.
- c) Cédulas subanalíticas.

Las cédulas sumarias o de resumen, son aquellas en las cuales se relacionan cuentas individuales del mayor general que se agrupan y componen una partida de los estados financieros. La sumaria de inventarios, por ejemplo, incluirá las cuentas de mayor general para materias primas, producción de proceso, artículos terminados y materiales y suministros en cada una de las diversas localidades; el total de las partidas individuales ha de coincidir con el importe que se muestre en la balanza en el activo en el rubro de inventarios.

Las cédulas analíticas o de detalle.- puede haber uno

o varios anexos o cédulas de detalle para cada cuenta de mayor que es objeto de trabajo de auditoría. Estos anexos contienen la evidencia de los análisis y pruebas efectuadas para formar una opinión sobre el saldo de una cuenta. El saldo final que se muestra en el anexo debe de coincidir con el saldo de la cuenta individual que aparece en la cédula sumaria u hoja de resumen.

Existen sub-anexos, cédulas sub-analíticas; en éstas se registran pruebas de datos que respondan las transacciones o para desarrollar otros trabajos de auditoría necesarios.

INDICES

Los índices sirven de ayuda para el archivo y manejo ordenado de los Papeles de Trabajo; cada uno de ellos se marca con lápiz rojo, en la esquina superior derecha con un número o letra como índices, que indican el orden en que deben de ser archivados. Este índice será utilizado, a través de todos los legajos, siempre que tenga que hacerse una referencia cruzada a ese Papel de Trabajo en particular o a una cifra que aparezca en el mismo.

Generalmente, se utilizan en las auditorías una combinación alfabética y numérica de índices para los Papeles de Trabajo. Para identificar el activo se usan letras sencillas, para el pasivo y capital se emplean letras repetidas, para ingresos y egresos se utilizan números de tres cifras.

Este sistema puede ser ampliado de varias maneras, y el en cargado o gerente de la auditoría deben ser consultados, - en cada caso, para mantener uniformidad en cada legajo de papeles de auditoría.

A continuación se ofrece una relación de índices para ser utilizados en empresas comerciales o industriales y en empresas de servicios públicos.

1. En todos los trabajos de auditoría

Estado de Trabajo

Activo	B/G-1	ó	BC-1
Pasivo y Capital	B/G-2	ó	BC-2
Cuentas de Resultados	P/G	ó	BC-3

2. Empresas Comerciales o Industriales

ACTIVO

Efectivo en caja y bancos	A
Cuentas y documentos por cobrar	B
Inventarios	C
Pagos anticipados	D
Inversiones	E
Cuentas intercompañías	G
Activo fijo y reservas para depreciaciones	U/V
Cargos diferidos	W

Otros activos y depósitos en garantía	X
---------------------------------------	---

PASIVO

Préstamos bancarios	AA
Cuentas y documentos por pagar	BB
Pasivos acumulados	CC
Otros pasivos	DD
Participación de utilidades a los trabajadores	EE
Impuesto sobre la renta	FF
Cuentas acreedores intercompañías	GG
Transacciones subsecuentes	KK
Pasivos contingentes	LL
Capital contable	SS
Superávit	TT
Extractos de actas	XX
Cuentas de orden	ZZ

ESTADO DE RESULTADOS

Ingresos	10
Costo de ventas	20
Gastos de venta	30
Gastos de administración	40
Otros ingresos y gastos	50
Etc.	60
Pruebas de nóminas	100
Pruebas de comprobantes en serie	200

3. Compañías de servicios públicos

ACTIVO

Activo Fijo y reservas para depreciación	A
Inversiones y depósitos especiales	B
Activo circulante	C
Cargos diferidos y otros activos	D

PASIVO

Capital social y superávit	AA
Pasivo a largo plazo	BB
Pasivo circulante	CC
Créditos diferidos y otras reservas	DD

ESTADO DE RESULTADOS

Cada concepto de ingreso y gastos en forma progresiva	100,200, etc.
Prueba de nóminas, de comprobantes en serie, actas de junta directiva etc.	NM, CS, JA más -- su identificación numérica.

MARCAS DE COMPROBACION

Con el fin de ahorrar espacio y tiempo, se utilizan, por lo general, marcas de chequeos donde un paso de auditoría se repite con respecto a los datos que figuran en el cuerpo de un anexo o cédula. Supongamos, por ejemplo, que hemos cotejado contra cuenta de gastos debidamente -- aprobadas, recibos de hotel, etc., una relación de gastos

reembolsados a empleados del cliente. En lugar de escribir toda esta descripción junto a cada partida utilizaremos un símbolo o marca, cuyo significado se explica, una sola vez en el pie de la cédula y que se hará constar, -- junto a cada cantidad, como indicación de que el procedimiento de auditoría ha sido completo satisfactoriamente.

Para facilitar la revisión de los Papeles de Trabajo deben de utilizarse marcas de chequeo de color rojo solamente. Estas marcas varían, a través de los Papeles de Trabajo, conforme sea necesario, para indicar el trabajo efectuado. Generalmente deben ser simple y distintas: -- Una V, una X, un círculo, etc. El uso de más de 4 ó 4 -- marcas en un solo anexo crea confusión y debe de evitarse. A fin de no usar marcas complicadas y que resulten difíciles de distinguir para quien efectúe la revisión, pueden utilizarse referencias en clave, tales como un número dentro de un círculo. Si las mismas marcas van a ser utilizadas en una serie de anexos, su significado podrá explicarse en el primer anexo y no necesitará ser repetido en los que le siguen. Salvo en estos caso, todas las marcas deben ser explicadas claramente en cada hoja donde se utilicen.

En algunos casos podrán utilizarse marcas uniformes para una sección completa de los Papeles de Trabajo. Tales como pudiera ser la comprobación del efectivo, lo cual resulta de utilidad.

Las marcas deben de anotarse de tal forma que cual--

quier persona que revise los Papeles de Trabajo la tenga a la vista. Esto puede lograrse poniendo una hoja de 7 ó 14 columnas al final del legajo, de modo que abra hacia la izquierda y con las marcas de descripción de las mismas en aquélla parte de la hoja que quede expuesta. Debe indicarse además, delante del legajo o enlace acción que corresponda, la ubicación de estas marcas.

Ejemplo de marcas que se puedan utilizar.

- W Operaciones aritméticas correctas.
- ✓ Verificado contra Mayor.
- n Verificado contra Auxiliares.
- ✓ Verificado físicamente.
- CD Observaciones que pasan a la cédula de deficiencias.
- @ Cotejado contra Papeles de Trabajo del año anterior.
- ND Observaciones que pasan a la cédula de no deducibles.
- + Cuenta confirmada.
- ⊕ Cuenta confirmada aceptada de conforme.
- I Cuenta confirmada e inconformidad no aclarada.
- IA Cuenta confirmada e inconformidad aclarada.
- P Pago posterior examinado.

INTEGRACION

Los Papeles de Trabajo de la auditoría al archivarse deben de dividirse en 3 partes, que son: Activo, Pasivo-

(que incluye las cuentas de capital líquido) y Resultados; los Papeles de Trabajo se dividen en esta forma para facilitar la preparación de los estados financieros o el cotejo con nuestros Papeles de Trabajo que han sido preparados por la compañía.

Al archivar los Papeles de Trabajo de la auditoría en curso debe darse a los legajos un volumen que permita que se manejen comodamente, por lo cual deben de dividirse en tantos legajos como sean necesarios. El orden de los Papeles de Trabajo independientemente del número de los legajos individuales, debe de ser uniformes en todas las auditorías. A continuación se sugiere un orden lógico para uso general:

1. Hojas de puntos. En la auditoría de una empresa grande, que comprende muchos legajos, estas hojas pueden colocarse en el legajo al cual -- son aplicables.
2. Memorándums. Sobre asuntos importantes que deben ser considerados en la auditoría del próximo año.
3. Programas de auditoría del año actual, junto con sugerencia y razones para cambios futuros. (Los resúmenes de tiempo pueden ser archivados también aquí).
4. Resumen de la revisión de procedimientos de --

contabilidad y control interno.

5. Estados financieros o balance de comprobación, debidamente firmados.
6. Carta firmada de manifestaciones generales del cliente.
7. Carta firmada de manifestaciones sobre actas.
8. Extractos de actas del período examinado.
9. Estado de trabajo.
10. Asientos en los papeles de trabajo:
 - a) Asientos de ajuste.
 - b) Asientos de reclasificación.
 - c) Ajustes y reclasificaciones que en definitiva no fueran anotados.
11. Hojas de trabajo para la preparación de un estado de cambios en la situación financiera en base a efectivos, etc.
12. Hojas resumen (Cédulas sumarias) y anexos (cédulas de detalle) que respalden la comprobación del activo.
13. Hojas resumen y anexos que respaldan la compro

bación del pasivo y capital contable.

14. Revisión de transacciones posteriores a la fecha del cierre e investigaciones de pasivo no registrado.
15. Carta de los abogados con referencia a pasivos real o contingentes.
16. Hojas resumen y anexos que respaldan la comprobación de ingresos y gastos.
17. Anexos referentes a ciertas pruebas de auditoría de procedimientos del cliente, efectuadas sobre períodos seleccionados:
 - a) Prueba de ventas.
 - b) Prueba de nóminas.
 - c) Prueba de comprobantes en serie.
 - d) etc.
18. Hojas de puntos "por hacer", y que no han sido complementados.
19. Papeles de varios no clasificados; correspondencia, etc.

En la auditoría de una empresa de tamaño más que mediano, es generalmente aconsejable mantener, por separado,

un legajo general o de control con todos los Papeles de Trabajo de importancia para la administración de la auditoría. Este legajo puede incluir el programa de auditoría del año, los puntos de auditoría que deberán considerarse el año siguiente, las cartas de manifestaciones, estados financieros firmados, memorándums y hojas de sugerencias, etc.

PROPIEDAD Y DISPONIBILIDAD

En vista de que los Papeles de Trabajo son altamente confidenciales, deberán ser salvaguardados en todo tiempo. Salvaguardar los Papeles de Trabajo significa mantenerlos en un portafolio cerrado bajo llave durante la ausencia del auditor. Si el cliente desea que alguno de sus empleados no tenga acceso a los sueldos de ejecutivos, fusiones de compañías u otros aspectos del negocio, obviamente el auditor no deberá violar esta política exponiendo sus Papeles de Trabajo ante empleados no autorizados por el cliente. La política de un estrecho control de los Papeles de Trabajo de auditoría es también necesaria debido a que, si los empleados estuviesen tratando de encubrir un fraude o engañar por alguna razón al auditor, tratarían de alterar los Papeles de Trabajo. Los Papeles de Trabajo pueden identificar cuentas, sucursales, o períodos sujetos a pruebas selectivas; permitir que los empleados del cliente conozcan por adelantado estos hechos, debilitarían la significación de las pruebas.

Los Papeles de Trabajo de auditoría son preparados -

en las oficinas del cliente, de los registros del cliente y a expensas del cliente; pero, aún así, estos Papeles de Trabajo son propiedad exclusiva del auditor. Esta propiedad de los Papeles de Trabajo es consecuencia lógica de las relaciones en el auditor y el cliente y ha sido apoyada en los tribunales. El auditor no es un empleado o agente del cliente; todo lo contrario, es un contratante independiente que cuenta con libertad para determinar los procedimientos necesarios para llevar a cabo sus funciones profesionales.

No obstante que la situación de los Papeles de Trabajo y el acceso a los mismos pueden variar considerablemente, de acuerdo con las leyes del país o estado, podemos consignar las siguientes conclusiones de carácter general:

1. Los Papeles de Trabajo de auditoría y toda la correspondencia, memorándums, copias de archivo de las declaraciones de impuestos entregados a los clientes y los demás datos obtenidos o preparados por un contador público en curso de su trabajo, son considerados generalmente como de la propiedad del mismo contador público.
2. Estos documentos y otros datos no tienen generalmente que ser entregados ni su contenido divulgado, a clientes o a terceras personas designadas por éstos, excepto mediante -

acción legal adecuada en aquellos casos en que la información obtenida por el contador no goce de inmunidad.

3. Los originales de los informes y declaraciones de impuestos preparados para ser entregados a los clientes, los libros de contabilidad la correspondencia y otros datos que procedan de la Oficina de un cliente son de la propiedad de éste.

A causa de lo complejo de este problema es importante que no se tomen decisiones en el caso específico de una controversia sobre la propiedad y acceso a los Papeles de Trabajo, sin obtener previamente el consejo del Abogado. El socio encargado debe de ser notificado inmediatamente que surja una situación de esta clase.

Es conveniente que cuando los Papeles de Trabajo y cualesquiera otros datos relativos a un examen, se pongan a la disposición del personal autorizado del cliente, en los casos que se solicite y a la disposición de terceras personas, incluyendo a los auditores que nos sucedan, previo permiso expreso del cliente. Tal acceso debe ser permitido sólo en las oficinas del auditor y un representante de éste debe estar presente todo el tiempo que dure el examen de esos Papeles por persona ajena al despacho. Esto es con el objeto de evitar que los Papeles de Trabajo sean alterados, modificados o extraídos, para ser utilizados con otros fines.

CAPITULO III

Desde un punto de vista práctico no es posible que un contador público realice por si mismo todos los trabajos, especialmente porque éstos incluyen normalmente áreas cuyo examen es más sencillo y puede ser realizado por personas con menor experiencia.

Cuando se utilicen ayudantes, estos deben ser supervisa-dos, pues sólo así el contador público podrá garantizar - que el trabajo se realizó con la calidad profesional que se requiere. La supervisión se debe realizar en todas - las etapas de la auditoría y a todos los niveles de expe-riencia y capacidad de los ayudantes y queda a cargo de - la persona de más experiencia en cada nivel, siendo en - último el análisis del contador público que dictamina.

En este capítulo sólo me enfocaré a la supervisión en la etapa de la ejecución del trabajo referente a la revisión de los papeles de trabajo.

Algunas firmas de contadores tienen establecidos progra-mas para la revisión de los papeles de trabajo. A conti-nuación trataré de definir que es un programa de revisión de papeles de trabajo.

El programa de revisión de los papeles de trabajo es aquél que tiene como objetivo :

- 1.- Verificar que los papeles de trabajo reúnan los requisitos tanto en forma como de contenido que establecen las normas de auditoría.
- 2.- Determinar si el alcance y los resultados del trabajo de auditoría son suficientes para sustentar las opiniones expresadas en nuestro dictamen.
- 3.- Determinar si los papeles de trabajo constituyen una evidencia adecuada del trabajo realizado y de las conclusiones a que se llegó.
- 4.- Determinar si se utilizó en forma efectiva y eficiente la cooperación de la compañía y del personal del despacho que realiza la auditoría, si se realizó trabajo excesivo o se prepararon papeles innecesarios, bien por la compañía o por parte del personal del despacho que realiza la auditoría.

El plan es llevado a cabo por socios o gerentes de oficinas distintas de las que son objeto de revisión como guía para la revisión y preparación de un informe, el socio o gerente que efectúa la misma utiliza un cuestionario, el cual deberá contener cuando menos la siguientes preguntas:

GENERALES

- Se elaboraron hojas de puntos y se resolvieron satisfactoriamente esos puntos.

- Los puntos de auditoría del año anterior fueron satisfactoriamente atendidos en el examen.
- Se observa en los papeles de trabajo que se tuvo en cuenta la eliminación de trabajo innecesario, exceso de detalle, etc.
- Se observa que hemos empleado razonablemente al personal del cliente en la preparación de análisis detallados, etc.
- Con respecto a los asientos de ajuste y reclasificación :
 - a) Se limitaron los asientos a partidas de importancia.
 - b) Se reflejaron en los mismos todas las partidas de significación.
- Se indica en los papeles de trabajo que el gerente o socio encargado de la auditoría aprobó los asientos de ajuste y reclasificación.
- Se hizo un resumen de los ajustes omitidos y se llegó a conclusiones sobre los mismos.
- Contienen los papeles de trabajo la fecha y el nombre de la persona que los preparó.
- Consta en los papeles de trabajo preparados por el cliente lo siguiente:

- a) Que fueron preparados por el personal del cliente.
 - b) Que fueron comprobados por el personal del despacho que audita con la fuente de la información, - para cerciorarse que todos los datos solicitados fueron incluidos en los mismos.
- Muestran los papeles de trabajo, índices y referencias cruzadas en forma correcta.
 - Se indica claramente las fuentes de información.
 - Se indica claramente el significado de las marcas de comprobación.
 - Se cotejan con los papeles de trabajo las cifras que figuran en los estados financieros que, debidamente firmados nos fueron entregados como finales por el - cliente o de otro modo, se indica que dichas cifras están de acuerdo con los resultados de auditoría.
 - Se observa en los papeles de trabajo que se utilizó en forma apropiada el personal de auditoría (hizo el senior el trabajo más importante, delegando el otro trabajo en los ayudantes).

CONTROL INTERNO

- Contienen los papeles de trabajo evidencia de que se efectuó una revisión satisfactoria.

- Contienen los papeles de trabajo evidencia de que se tomó en cuenta el sistema de control interno para determinar el alcance de la auditoría.

ESTADOS FINANCIEROS

- Se han clasificado adecuadamente sus diversas partidas.
- Han sido agrupados los conceptos en forma satisfactoria a fin de evitar el detalle innecesario.
- Comentarios y sugerencias para mejorar; la presentación de los estados financieros y la redacción de las notas.

PLANEACION Y ADMINISTRACION DEL TRABAJO

- Se envió al cliente una carta convenio o de información sobre el alcance de la auditoría.
- Se preparó y discutió con el cliente un memorándum de sugerencias constructivas con respecto a posibles mejoras de los procedimientos de contabilidad, etc.
- Si la respuesta a la pregunta anterior es "No", se explicaron en un memorándum las causas de la omisión.
- En relación al programa de auditoría; se preparó y -

utilizó en este trabajo un programa escrito. Existe evidencia de haberse cubierto todos los puntos del programa.

- Se obtuvo carta de confirmación por parte del cliente.

BANCOS

- Se llenó la forma "Resumen del Trabajo efectuado en las Conciliaciones Bancarias".
- Si la contestación a la pregunta anterior es "No", se dieron razones que, en su opinión, justifiquen el que no se haya usado dicha forma.
- Se dieron razones claras en justificación del empleo de la Conciliación Sencillas o de la Conciliación de Forma Cuadrada, para las cuentas bancarias.
- Fue cada uno de los puntos del cuestionario de bancos resuelto correctamente, excepto los no aplicables, y se indicó así en el cuestionario.
- Si la contestación a la pregunta anterior es "No", se dieron razones en el resumen que justifiquen las excepciones, están dichas razones aprobadas por un socio.

- Con respecto a las conclusiones (las excepciones de -
ben estar específicamente cubiertas en los "Comenta-
rios" abajo) :
 - a) Contiene esta sección conclusiones concisas, a -
las que se llegó como resultado de la auditoría -
de estas cuentas.
 - b) Contienen los papeles de trabajo evidencia satis-
factoria como fundamento de las conclusiones con-
signadas.
- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

CUENTAS POR COBRAR

- Se efectuaron pruebas de confirmación de cuentas por
cobrar, en la forma siguiente:
 - a) Las cuentas con saldos grandes por medio de con -
firmación positiva.
 - b) Las cuentas pequeñas por medio de confirmación po
sitiva o supuesta (negativa).
- Efectúa el personal de auditoría interna de la compa
ña, pruebas periódicas de confirmación de cuentas
por cobrar.

- Si la contestación a la pregunta anterior es "Si", -
contienen los papeles de trabajo indicaciones de :
 - a) Que el trabajo de confirmación de cuentas por co -
brar, se tuvo en cuenta la labor desarrollada por
los auditores internos.
 - b) Se revisó los papeles de trabajo de los auditores
internos sobre su labor de confirmación.
 - c) Se llegó a una opinión fundada sobre lo adecuado -
del trabajo de los auditores internos.
- Fueron investigadas todas la diferencias que surgie -
ron con motivo de las respuestas de los clientes.
- Fueron verificados y explicadas adecuadamente, en los
papeles de trabajo, las razones de estas diferencias.
- Se resolvieron todas las diferencias pequeñas, por -
medio de :
 - a) Los procedimientos descritos en las preguntas ante -
riores.
 - b) Se entregó al contralor o al departamento de audi -
toría interna para su investigación e información
posterior.

- Indican los papeles de trabajo que los saldos de las cuentas que se confirmaron, y sobre los cuales no se obtuvo contestación, se investigaron por medio de otros procedimientos.
- En el caso de que el trabajo de confirmación de cuentas por cobrar se haya efectuado, en su mayor parte, con fecha anterior a la del cierre del ejercicio:
 - a) Muestran los papeles de trabajo un resumen de las transacciones registradas en las cuentas de con - trol de cuentas por cobrar, entre la fecha de la confirmación y la fecha de cierre del ejercicio.
 - b) Contienen los papeles de trabajo una prueba satis - factoria de que se realizó una revisión adecuada de estas transacciones.
- Contienen los papeles de trabajo información suficiente para llegar a conclusiones con respecto a la sufi - ciencia de la reserva para cuentas de cobro dudoso.
- Contienen los papeles de trabajo una descripción bre - ve de la naturaleza y amplitud del trabajo efectuado con respecto a la comprobación de las cuentas por co - brar.
- Con referencia a las conclusiones (las excepciones - deben cubrirse específicamente con los "Comentarios"

abajo) :

- a) Contiene esta sección conclusiones concisas, a las que se llegó como resultado de auditoría de estas cuentas incluyendo la reserva para cuentas de cobro dudoso.
 - b) Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones consignadas.
- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

INVENTARIOS

- Contienen los papeles de trabajo una exposición adecuada del plan general adoptado por la compañía para controlar las operaciones de tomar el inventario físico.
- Indican los papeles de trabajo que se hicieron pruebas adecuadas de los cortes de operaciones de :
 - a) Materias primas y otras partidas compradas recibidas.
 - b) Grado de terminación del producto procesado.
 - c) Ventas de artículos terminados y mercancías.

- Se conciliaron las cantidades según las pruebas de conteo (recuento) físico con las cantidades de los mismos artículos según el inventario físico final.
- Si se lleva inventarios perpetuos y si las distintas secciones de la existencia se verifican por medio de inventarios físicos tomados periódicamente:
 - a) Indican los Papeles de Trabajo que se hicieron -- pruebas adecuadas de conteo (recuento) físico de las cantidades en existencia.
 - b) Indican los Papeles de Trabajo que todas las diferencias encontradas en las pruebas periódicas de conteo (recuento) efectuadas por la compañía, se ajustaron debidamente en los libros.
- Se efectuó una verificación apropiada de la valoración de:
 - a) Materias primas y otros artículos comprados.
 - b) Producto en proceso, teniendo en cuenta la determinación de:
 - 1) Proporción adecuada de gastos indirectos, y
 - 2) Los porcentajes de terminación.
 - c) Productos terminados, incluyendo proporción adecuada de gastos indirectos.
- Se siguió en la valoración de los inventarios el - -

principio de costo o valor de reposición, el que fue re más bajo.

- Se dio, en la valoración de inventarios, consideración adecuada a las cantidades excesivas y antiguamiento.
- Visitó el personal de auditoría externa las fábricas, almacenes (depósito o bodegas) de la compañía, en que todos los inventarios de importancia estaban depositados.
- Fue el trabajo en dichos lugares de suficiente alcance como para permitir una apreciación global general sobre lo razonable de las cantidades en el inventario.
- Contienen los papeles de trabajo un memorándum breve acerca de la naturaleza y amplitud de la labor realizada en las pruebas de los inventarios.
- Indica este memorándum que los procedimientos de inventario seguidos por el cliente al final del ejercicio corriente fueron, en esencia, semejantes a los que le siguieron al final del ejercicio anterior.
- Si se practican los inventarios físicos en fecha distinta al del balance, indican los papeles de trabajo que se efectuó una revisión adecuada de las transacciones registradas en las cuentas de inventario du -

rante el período comprendido entre la fecha del inventario físico y la fecha del balance.

- Si los inventarios en consignación son importantes, se ha comprobado:
 - a) Que son propiedad del cliente, por medio de pruebas selectivas de confirmaciones con los depositarios de los mismos.
 - b) Que están en poder del cliente en calidad de depósito, por medio de pruebas selectivas de conteo (recuento) físico y confirmaciones directas con los proveedores.

- Con respecto a las conclusiones (las excepciones deben cubrirse específicamente en los "comentarios" - abajo):
 - a) Contiene ésta sección conclusiones concisas, a las que se llegó como resultado de la auditoría de estas cuentas.
 - b) Contienen los Papeles de Trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones con signadas.

- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

INVERSIONES

- Se comprobó la existencia de todos los valores en la cartera de inversiones, por medio de arqueo o confirmación.
- Se comprobaron debidamente todas las partidas en tránsito.
- Se ha costeado los valores destinados a reventa al precio de costo o al de mercado, el más bajo, considerando cada valor por separado.
- Que base se utiliza para costear las inversiones de carácter permanente.
- Se obtuvo un recibo que justifique la devolución de los valores que se arquearon.
- Con respecto a las conclusiones (las excepciones deben cubrirse específicamente en los "Comentarios" - abajo) :
 - a) Contiene esta sección conclusiones concisas, a las que se llegó como resultado de nuestra auditoría de estas cuentas.
 - b) Contiene los papeles de trabajo evidencias satisfactoria como fundamento de las conclusiones con-

signadas.

- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

PLANTA Y EQUIPO

- Se efectuó una visita a la planta (plantas) a fin de familiarizarse con las adiciones principales realizadas durante el año.
- Se celebró alguna entrevista con un funcionario apropiado :
 - a) Para discutir las adiciones principales a las propiedades durante el año.
 - b) Para investigar sobre la política de la compañía en lo referente a construcción y retiros de activos fijos.
- Se tomaron las medidas necesarias para satisfacernos de que todos los activos fijos dados de baja durante el año :
 - a) Habian sido registrados en libros
 - b) Habian sido acreditados a las cuentas de activo fijo al valor en libros (valor estimado en caso de no poder determinarlo con exactitud).

- Se ha efectuado una investigación, incluyendo la revisión de los procedimientos de control interno en uso, a fin de satisfacerse desde la política seguida por la compañía con respecto a las adiciones y retiros de activo fijo esta de acuerdo con principios de contabilidad.
- Con respecto a la distinción entre gastos y de inversión capitalizables :
 - a) Sigue la compañía una política razonable y uniforme.
 - b) Esta la política descrita adecuadamente en el expediente continuo de auditoría.
 - c) Se efectuaron pruebas razonables para determinar que dicha política se esta siguiendo correctamente.
- Indican los papeles de trabajo que la política seguida por el cliente con respecto a la capitalización de inversiones menores es adecuada de acuerdo con las circunstancias.
- Contienen los papeles de trabajo una descripción de:
 - a) Los procedimientos seguidos al verificar las adiciones a activos fijos.

b) Nuestras conclusiones referentes a lo apropiado de :

1) Cargos capitalizados

2) Las cantidades registradas por retiros.

3) Cualesquiera otros cargos a reservas para depreciación.

- Con respecto a las conclusiones (las excepciones deben cubrirse específicamente en los "Comentarios" - abajo) :

a) Contiene esta sección conclusiones concisas a las que se llegó como resultado de nuestra auditoría de estas cuentas.

b) Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones consignadas.

- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

GASTOS PAGADOS POR ADELANTADO, CARGOS DIFERIDOS, ETC.

- Con respecto a la cobertura de seguros :

a) Revisamos la suficiencia de dicha cobertura.

b) Discutimos la suficiencia de la cobertura con un funcionario de la compañía.

- Existe la debida justificación para diferir cargos - relacionados con trabajo de investigación y desarrollo, así como los contratos en proceso de ejecución, etc.
- Se efectuó una revisión adecuada de las transacciones registradas en las cuentas transitorias de importancia y de la operación de dichas cuentas.
- Con respecto a las conclusiones (las excepciones deben cubrirse específicamente en los "Comentarios" - abajo) :
 - a) Contiene esta sección conclusiones concisas a las que se llegó como resultado de nuestra auditoría de estas cuentas.
 - b) Contienen los papeles de trabajo evidencias satisfactoria como fundamento a las conclusiones con - signadas.
- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

PASIVO A CORTO PLAZO

- Se confirmó selectivamente las cuentas por pagar en forma adecuada.

- Contienen los papeles de trabajo una conciliación de las diferencias importantes que resultaron con motivo de la confirmación.
- Con respecto a los principales pasivos acumulados:
 - a) Fueron referenciados (ligados) con las cuentas de resultados correspondientes.
 - b) Eran significativos en su importe.
- Se analizaron adecuadamente las cuentas de impuestos federales, estatales y municipales o locales para determinar :
 - a) El cargo apropiado contra los ingresos del ejercicio objeto del examen.
 - b) Pasivo acumulado al final del ejercicio objeto del examen.
- Se efectuó un análisis adecuado de las cuentas que registran el pasivo de la compañía por impuestos sobre la renta.
- Se preparó una conciliación entre la utilidad contable según estados financieros y la utilidad fiscal.
- Fue debidamente utilizado en los papeles de trabajo

el cuestionario del Impuesto Sobre la Renta.

- Indican los papeles de trabajo que el gerente encargado de los problemas de impuestos de este cliente - revisó la provisión para el pago de impuestos del - año en curso, así como el pasivo acumulado al final del ejercicio por concepto de impuesto sobre la renta que figura en los estados financieros.

- Incluyó la investigación de pasivos no registrados:
 - Una revisión de los pagos registrados en el período comprendido entre la fecha del balance y la fecha en que se terminó el trabajo en las oficinas del cliente.

- Con respecto a las conclusiones (las excepciones deben cubrirse específicamente en los "Comentarios" - abajo) :
 - a) Contiene esta sección conclusiones concisas, a - las que se llegó como resultado de nuestra auditoría de estas cuentas.

 - b) Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones consignadas.

- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

PASIVO A LARGO PLAZO

- Incluyen nuestros papeles de trabajo descripciones - precisas de las obligaciones.
- Con respecto a nuevas transacciones de financiamiento y refinanciamiento :
 - a) Fueron dichas transacciones propiamente probadas por la Junta Directiva (Consejo de Administración).
 - b) Fueron relacionados propiamente, mediante referencia cruzada, los análisis con las actas de los - acuerdos en que dichas transacciones fueron aprobadas.
 - c) Si la aprobación de una comisión reguladora es un requisito, indican los papeles de trabajo que se examinó la evidencia de dicha aprobación.
- Con respecto a escrituras y convenio de préstamo relacionado con todas las obligaciones pendientes :
 - a) Se tiene copia o extractos adecuados de dichos - documentos, incluyendo suplementos y modificaciones.
 - b) Contiene los papeles de trabajo un resumen de las secciones relacionadas con asuntos contables.

- c) Indican los papeles de trabajo que se efectuó una revisión corriente de los documentos.
 - d) Incluyen los papeles de trabajo pruebas efectuadas para comprobar que se cumplieron todos los acuerdos o restricciones contenidos en los documentos.
- Está identificado en los papeles de trabajo la determinación de la parte a corto plazo del pasivo a largo plazo.
 - Contienen los papeles de trabajo :
 - a) Una determinación del valor en libros de los activos gravados o hipotecados.
 - b) Una indicación del grado, si lo hubiere, en que los pasivos estén subordinados.
 - c) Una descripción de los compromisos, contingencias, garantías, etc.
 - d) Una indicación sobre si se incurrió en pasivos adicionales de importancia con posterioridad a la fecha de la auditoría.
 - Muestran los estados financieros las faltas de cumplimiento, las provisiones, los acuerdos y los gravámenes.

nes que los afectan.

- Si las escrituras y convenios de préstamos requieren la expresión de opiniones sobre el cumplimiento de la cláusulas o condiciones, contienen los papeles de trabajo una base adecuada para expresar dichas opi - niones.
- Con respecto a las conclusiones (las excepciones deben cubrirse específicamente en los "Comentarios" - abajo).
 - a) Contiene esta sección conclusiones concisas, a las que se llegó como resultado de nuestra audito ría de estas cuentas.
 - b) Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones consignadas.

CAPITAL CONTABLE

- Con respecto a las acciones del capital social :
 - a) Se realizó un examen satisfactorio de los libros de certificados o títulos de acciones.
 - b) Se confirmaron las acciones en circulación con el agente de transferencias y el registrador.

- Incluyen los papeles de trabajo descripciones precisas de todas las emisiones en circulación.
- Con respecto a nuevas emisiones :
 - a) Fueron dichas transacciones debidamente aprobadas por la Asamblea de Accionistas y por el Consejo de Administración.
 - b) Fueron relacionadas correctamente, mediante referencias cruzadas, los análisis con las actas de los acuerdos en que dichas transacciones fueron aprobadas.
 - c) Si la aprobación de una comisión reguladora es un requisito, indican en los papeles de trabajo que se examinó la evidencia de dicha aprobación.
- Con respecto a los acuerdos que afectan el capital social, tales como la escritura de constitución, acuerdos de acciones preferentes, opciones y planes de compra, compromisos de recompra, acuerdos de conversión, contratos de fideicomiso, acuerdos de préstamos, etc. :
 - a) Se tienen copias o extractos adecuados de dichos documentos, incluyendo suplementos y modificaciones.

- b) Contienen los papeles de trabajo un resumen de las secciones que se relacionan con asunto contables.
 - c) Indican los papeles de trabajo que se efectuó una revisión de los documentos.
 - d) Incluyen los papeles de trabajo pruebas efectuadas para comprobar que se cumplieron todos los acuerdos y restricciones contenidos en los documentos.
- Se examinó los certificados o títulos que justifican la inversión de acciones en tesorería.
 - Con respecto a las opciones para adquisición de acciones:
 - a) Han sido debidamente justificados.
 - b) Ha sido adecuadamente expuesta en los estados financieros la información relativa a las opciones.
 - Con respecto a dividendos :
 - a) Fueron propiamente autorizados los dividendos.
 - b) Indican los papeles de trabajo que el importe pagado estaba de acuerdo con las estipulaciones

acordadas.

c) Existen referencias cruzadas satisfactorias entre los análisis de los papeles de trabajo y las ac -
tas de Asamblea en las cuales fueron autorizados.

- Resultan apropiados todos los asientos que afecta -
ron el superávit, teniendo en consideración :

a) La determinación de la utilidad neta.

b) La distinción entre superávit ganado y superávit
de donado .

- Ha sido hecha exposición adecuada de :

a) Valor involuntario de liquidación de las acciones
preferentes.

b) Acciones del capital reservadas para opciones, -
conversiones u otras necesidades.

c) Restricciones al superávit.

d) Faltas de cumplimiento.

e) Cualquiera otra provisión especial o cualesquiera
otras estipulaciones o acuerdos que afecten los -
estados financieros.

- Con respecto a las conclusiones (las excepciones de ben cubrirse específicamente en los "Comentarios" - abajo) :
 - a) Contiene esta sección conclusiones concisas, a - las que se llegó como resultado de nuestra audito ría de estas cuentas.
 - b) Contienen los papeles de trabajo evidencia satis factoria como fundamento de las conclusiones con signadas.
- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

INGRESOS Y GASTOS

- Contienen los papeles de trabajo un memorándum que - pone de manifiesto los resultados de una revisión - efectuada para determinar las causas de las principa les variaciones entre las operaciones del presente - año y las del año anterior.
- En relación con esta revisión se efectuó :
 - a) Un estudio de las estadísticas de operación del - Cliente con el objeto de encontrar una explicación de las variaciones.
 - b) Una revisión de los datos de ventas y costo de ven

tas por productos.

- c) Una investigación de las causas de la variación - en el porcentaje de utilidad bruta.
- d) Un análisis, por pruebas selectivas, de las cuentas que muestran variaciones importantes y a las que no se les encontró una explicación inmediata y razonable.
- e) Una revisión de un estado de ventas por meses, como guía para apreciar las tendencias de las operaciones.
- f) Una revisión de las ventas del último mes del año para poder descubrir circunstancias anormales en las ventas que se muestran para ese período.
- g) Entrevistas con los funcionarios apropiados de - operaciones, a fin de obtener las razones que justifica las variaciones importantes en operación.

- Se hizo una revisión de los gastos de reparaciones y mantenimiento a fin de determinar:

- a) Si el total reportado en el año puede considerarse razonable.
- b) Si se distinguió, en forma adecuada, entre parti-

das capitalizables y partidas de gastos.

c) Si, en caso de que la empresa tenga implantado el sistema de órdenes de trabajo para controlar y registrar los gastos de mantenimiento, se realizó pruebas de gastos de mantenimiento por medio de una revisión de las principales órdenes de trabajo.

- Se efectuaron pruebas de los cargos a gastos legales, gastos de viaje, gastos de promoción, atenciones y gastos generales misceláneos.
- Se hicieron pruebas selectivas de las nóminas, para determinar si los procedimientos contables y de control interno en uso eran adecuados.
- Se efectuó una verificación de comprobantes en serie para comprobar la operación del control interno, distribución en las cuentas y los procedimientos de pago.
- Se realizaron pruebas selectivas de los procedimientos para registrar ventas o ingresos, a fin de determinar si se utilizaron métodos adecuados de contabilidad y control interno.
- Con respecto a los costos de planes de pensiones y retiros:

- a) Se efectuó una revisión suficiente de los acuerdos.
- b) Se cargó una cantidad adecuada contra los ingresos del año.
- c) Aparecen expuestos en los estados financieros los costos por servicios correspondientes a años anteriores, cuya cuantía era de significación y para los cuales no existía provisión.

- Con respecto a las conclusiones (las excepciones deben cubrirse específicamente en los "Comentarios" - abajo) :

- a) Contiene esta sección conclusiones concisas, a las que se llegó como resultado de nuestra auditoría de estas cuentas.
- b) Contienen los papeles de trabajo evidencia satisfactoria como fundamento de las conclusiones consignadas.

ACTAS

- Contienen los papeles de trabajo extractos (o copias cotejadas con los originales firmados) de las actas de todas las asambleas de accionistas y de la junta directiva o (consejo de administración) celebradas -

en el período comprendido entre la fecha en que se terminó la auditoría anterior y la fecha de terminación de la auditoría del año en curso (Nota: En una primera auditoría, los extractos de actas correspondientes a años anteriores deben de prepararse tomando en cuenta únicamente aquéllas en que autorizan operaciones importantes).

Se anotaron referencias cruzadas entre los extractos de actas que contienen asuntos tales como decretos de dividendos, autorizaciones de salarios, opciones para adquirir acciones, aprobación de contratos, etc., y los anexos o cédulas analíticas de las cuentas correspondientes.

Se obtuvo una carta de manifestaciones sobre actas, por medio de la cual el secretario de la compañía hace constar que se nos mostraron todas las actas de asamblea de accionistas y de la junta directiva, posteriores a las que constan en la carta sobre actas del año anterior, (Nota: Se sobrentiende que la carta de actas del año anterior debe tener la fecha de terminación del trabajo en las oficinas del cliente, correspondiente a la auditoría anterior y que la nueva carta de actas debe fecharse al terminarse el trabajo en las oficinas del cliente del año en curso.)

EXPEDIENTE CONTINUO DE AUDITORIA (CAF)

- Contiene el ECA:
 - a) Información básica adecuada, de carácter histórico y relativa a la organización de la compañía, - la naturaleza y el objeto de sus operaciones y su personal importante.
 - b) Información relativa a la clasificación (catálogo o código) de cuentas y política contable.
 - c) Memorándum sobre control interno.
 - d) Análisis continuos de cuentas importantes.
 - e) Comparaciones de datos financieros de significación.
 - f) Copias de contratos y convenios importantes.
- Está el material en el ECA correctamente identificado y archivado de manera que pueda ser localizado rápidamente.
- Fue el ECA utilizado y revisado como una parte integrante de los papeles de trabajo del presente examen.
- Ha sido puesto al día el ECA en relación con el pre-

sente examen, habiéndose retirado el material fuera de uso.

- Fue el material fuera de uso colocado en un expediente por separado.
- Existe un índice adecuado en el ECA sobre el material colocado en el expediente de documentos fuera de uso.
- Que trabajo excesivo o innecesario fue observado.

CAPITULO No. 4

El auditor, usualmente, tiene dos expedientes de Papeles de Trabajo para cada cliente, los cuales son:

- a) Expedientes de auditoría anuales para cada examen concluido.
- b) Expediente continuo o archivo permanente.

El expediente anual de auditoría es aquél que contiene información que corresponde exclusivamente a un año.

El expediente de auditoría contiene la siguiente documentación:

- a) Programa de auditoría.
- b) La constancia del trabajo de auditoría efectuado - (cédulas sumarias, analíticas, confirmaciones, ar- queos, etc.).
- c) Las conclusiones derivadas como consecuencia de di- cho trabajo.

Como se mencionó en el capítulo II, al expediente de auditoría debe de dársele un volumen que permita que sea manejado comodamente. Por consiguiente, este expediente

debe dividirse en tanto legajos como sean necesarios.

Expediente contínuo o archivo permanente. Es aquél -- que contiene información apropiada y útil durante un pe ríodo largo de tiempo. Cada sección es parte integran te y necesaria de los papeles de auditoría correspon- - diente a cualquiera de los años.

Los objetivos del expediente contínuo o archivo perma-- nente son:

- a) Facilitar el trabajo al personal que colabora como - el contador público, cuando no haya tenido contacto previo con el cliente, haciendo más accesible el co nocimiento de las caracterfísticas de la empresa a - fin de que, ya se trate de auditores o de ayudantes, tenga una visión del trabajo que deben realizar, los problemas a que tendrán que enfrentarse, las medidas de seguridad que se tomarán para ayudarse a no omi-- tir procedimientos importantes o la revisión de al-- gún aspecto trascendental para el dictamen, o bien - no dar la extensión adecuada a las pruebas, lo que - producirá pérdidas de tiempo y dinero o omisiones -- irreparables.

A los supervisores les ayuda a formar un plan de tra bajo en el que se tome en cuenta la importancia del procedimiento o técnica a desarrollar en determina-- das áreas de la auditoría, permitiendo una adecuada

distribución de labores entre sus ayudantes, en cuanto a su capacidad e importancia del trabajo.

Así mismo proporciona mayor agilidad y seguridad, lo que facilita el ver rápidamente si todos los puntos a cubrir fueron debidamente cumplidos. Además permite conocer las áreas o cuentas en donde existan riesgos o probabilidades de error, al igual que señala áreas en donde no será necesario efectuar pruebas en forma amplia sino que solo baste revisarlas en forma muy selectiva.

- b) Poder conservar en forma resumida la historia de la empresa y los cambios subsecuentes en su estructura funcional, jurídica, económica y financiera, cosa que permite tener mayor accesibilidad tanto al auditor como a sus ayudantes, para conocer, por ejemplo, el origen y los cambios en la personalidad jurídica, los derechos y obligaciones en contratos celebrados, las políticas y criterios de la organización administrativa, etc.

Dicha información, si se usa en forma comparativa con la referente a años anteriores, puede ser objeto de notas a los estados financieros o de puntos de sugerencias de cierta importancia para el control interno.

- c) Describir someramente las políticas, sistemas y procedimientos contables y de control interno, así como los cambios ocurridos en dichos aspectos.

Esto permitirá al auditor conocer el alcance que -- tendrá que dar a sus pruebas de auditoría. Es claro, por ejemplo, que el anexas un ejemplar del cáta logo de cuentas en el archivo permanente de auditoría, permite determinar la prestación de otros servicios profesionales, como pueden ser una reorganización al sistema contable actual, puesto que en re petidas ocasiones resulta obsoleto para las necesidades y funciones de la empresa.

En realidad, el llegar a contar con un panorama de la forma en que se lleva a cabo la función contable, es una gran ventaja para el auditor, en términos ge nerales la cantidad de tiempo que empleará en obtener la información requerida para su informe sin de jar de tomar en cuenta el control interno, y además le permitirá determinar a que persona debe recurrir para aclarar cualquier punto dudoso en la informa- ción recabada. Por ejemplo, para conocer o consultar fallas en el flujo de efectivo o de retrasos en los depósitos es necesario tratar directamente con el tesorero de la compañía, a fin de saber los moti vos que ocasionan esos problemas. En este caso es imprescindible que se encuentre esta información en el archivo permanente para conocer quien es el en- cargado de los fondos o efectivos de la empresa, ya que en esta forma no es necesario hacer preguntas a empleados o funcionarios cuyas respuestas están ya incluidas en dicho archivo.

- d) Otro objetivo es el de localizar datos importantes sin necesidad de consultar documentos extensos o legajos de los papeles de trabajo de uno o varios ejercicios anteriores.

Por ejemplo, en el caso de un préstamo a largo plazo en el ejercicio en el que se concerta se deja -- asentado en Papeles de Trabajo un extracto de sus - características, el cual, una vez terminada la auditoría, se deberá incluir en el archivo permanente - para que así se evite consultar los archivos del -- cliente o buscar los papeles de auditoría de ejercicios anteriores o del año que se llevó a cabo, cuando posteriormente se requiera alguna información relativa a dicho préstamo.

- e) Un objetivo puede considerarse también el de evitar se la preparación periódica de los Papeles de Trabajo que se refieran a partidas estáticas o de poco - movimiento.

En estas circunstancias tenemos que el costo de la auditoría se ve reducido a través de un ahorro de - tiempo en la preparación de cédulas en áreas de auditoría, como pueden ser:

1. Terrenos y edificios.
2. Maquinaria.
3. Inversiones a largo plazo, como emisión de acciones.

4. Cargos diferidos a largo plazo, tales como descuentos en ventas de obligaciones.
5. Pasivos a largo plazo, como préstamos bancarios.
6. Capital social y sus reservas.
7. Superávit pagado, ganado, incluyendo el registro de los dividendos.

Si en alguna de estas cuentas o áreas es poco el trabajo de auditoría a desarrollar en el ejercicio, bastará con ligar el detalle del registro relativo en el archivo permanente, pues no necesita aparecer de nuevo en los Papeles de Trabajo de la auditoría actual.

En este caso sólo se tendrá que hacer referencia de la sección y de la página relativa al archivo permanente, en donde quedara registrado el detalle del cambio.

- f) Como último objetivo podemos considerar el de conservar en un sólo legajo papeles que son de especial utilidad en la planeación de auditorías subsecuentes.

La mayor parte de la información contenida en el archivo permanente es obtenida en el curso de la primera auditoría practicada a los registros del cliente. Una considerable parte del tiempo invertido en la primera auditoría se dedica a la obtención y evaluación de información general.

A pesar de que cada trabajo es diferente y, por lo --

tanto, existiera variación en el contenido del archivo permanente, cuando menos generalmente debe incluir la siguiente información:

1. Información básica de carácter histórico.

- a) Gráficas de organización (organigrama).
- b) Lista del personal importante y sus obligaciones.
- c) Breve historia de la compañía y naturaleza del negocio.
- c) Lista de compañías filiales, fábricas, oficinas y otros lugares de operación.
- e) Copia de la escritura de constitución o extracto de la misma.
- f) Copia de los estatutos o extractos de los mismos.
- g) Copia o extractos de actas de las accionistas o de la junta directiva (consejo de administración o directorio), que tenga utilidad -- permanente.
- h) Convenio de inscripción en la Bolsa de Valores.
- i) Informes mensuales a los accionistas (de los últimos años). El más reciente informe de inscrip---ción presentado a la Comisión de Valores y Bolsa.
- j) Recortes de noticias que han aparecido en los diarios en relación con la compañía o su personal.

2. Propósitos de nuestro trabajo con miras al futuro y progreso anual hacia su realización.

- a) Adopción del año económico más apropiado al giro.

b) Planes de reorganización para :

- 1) Mejorar los índices de capitalización.
- 2) Reducir el número de compañías filiales.

c) Fábrica y equipo.

- 1) Estudio de vida útil del equipo.
- 2) Suficiencia de las reservas.
- 3) Antigüamiento o redistribución de plantas.
- 4) Programa de capitalización y su control.

d) Estudio para determinar :

- 1) Propiedad, eficiencia y efectividad de los métodos y procedimientos de contabilidad.
- 2) Posibilidad de mayor mecanización de los procedimientos de contabilidad.
- 3) Calidad de la operación, personal y organización del departamento de contabilidad.
- 4) Calidad de los informes financieros y de operación para fines administrativos.
- 5) Oportunidades para la implantación de contabilidad con fijación de responsabilidades y de presupuestos.
- 6) Necesidad de auditoría interna.
- 7) Separación de las funciones de contabilidad y tesorería.

- 8) Posibles ventajas de centralización o descentralizar la contabilidad entre la oficina central y las sucursales o divisiones.
 - 9) Efectividad del control sobre la producción e inventarios.
 - 10) Posible empleo del concepto de "rendimiento - de la inversión" para medir y comparar los resultados por fábrica, por producto, etc.
- e) Planes y establecimiento de cambios básicos en métodos y procedimientos tales como :
- 1) Contabilidad de propiedades.
 - 2) Sistemas de costos.
 - 3) Presupuestos.
 - 4) Contabilidad de almacenes e inventarios.
 - 5) Contabilidad de nóminas
 - 6) Facturación y cuentas por cobrar.
 - 7) Sistema de control de producción.
 - 8) Programa de simplificación del papeleo.
- f) Preparación de manuales de contabilidad que establezcan procedimientos contables para todos los departamentos, divisiones, fábrica, sucursales, etc.
- g) Emisión de instrucciones y desarrollo de normas contables, tales como :

- 1) Distinción entre inversión capitalizable y - reparaciones o mantenimientos.
- 2) Amortización de cargos diferidos y activos in tagibles.
- 3) Valoración de inventarios.
- 4) Provisiones para valuación y otras reservas.

3. Información contable y de control interno.

- a) Clasificación de cuentas (catálogo o código de - cuentas).
- b) Manuales de procedimientos y normas contables o memorándums sobre los mismos.
- c) Memorándums sobre investigaciones o revisión de procedimientos de contabilidad.
- d) Diagrama de secuencia.
- e) Muestras de formulario y registros.
- f) Memorándums de recomendación.
- g) Cartas y memorándums sobre asuntos contables im- portantes.

4. Análisis continuo año con año.

- a) Reserva para cuentas incobrables, experiencia so bre pérdida; situación fiscal de esta reserva.
- b) Información sobre valoración de inventarios en - orden inverso de entrada.
- c) Inversiones incluyendo información sobre el supe rávit de compañías filiales en la fecha de adqui u

sición y su tratamiento en la consolidación.

- d) Partidas de activo totalmente depreciadas y equipo inactivo.
- e) Descuento en bonos y otras partidas diferidas.
- f) Patentes y reservas para amortización.
- g) Situación del I.S.R., conciliación, por años, de la utilidad en libros y la imponible; tratamiento de los ajustes de inspectores fiscales; pérdidas en operación y de capital, trasladables a períodos posteriores.
- h) Pasivo a largo plazo.
- i) Cumplimiento de cláusulas en escritura relacionadas con el pasivo a largo plazo, convenios de préstamos, etc., restricciones sobre el superávit.
- j) Capital en acciones importantes y número de acciones; datos sobre opciones de ventas de acciones.
- k) Superávit.

5. Contratos y documentos.

- a) Contratos de trabajo.
- b) Planes de pensiones, jubilaciones y participación en las utilidades; resúmenes de información actuarial al respecto.
- c) Convenios de compra-venta de productos de activos fijos.
- d) Convenios de operación o administración; conve -

nios sobre la compra de acciones.

- e) Contratos de arrendamiento.
- f) Escrituras sobre el pasivo a largo plazo, convenios de préstamos, etc. (o resúmenes de las cláusulas más importantes).
- g) Reglamentación de la comisión reguladora.

6. Planes a largo plazo para nuestro trabajo de auditoría.

- a) Copia del programa de auditoría.
- b) Fábricas visitadas y por visitar, incluyendo confirmaciones de cuentas y programas de observación de inventarios físicos.
- c) Capacidades de anaqueles, tanques, etc.; Fórmulas matemáticas.

Para que exista un manejo adecuado del archivo permanente, es necesario que exista un procedimiento que vaya renovando su contenido, de no ser así, resultaría poco útil su elaboración, y por lo tanto sería impracticable utilizarlo para lograr su finalidad de proporcionar información que familiarice al auditor, tanto el funcionamiento administrativo como con el desarrollo financiero de la empresa.

En estas circunstancias es necesario mencionar algunos de los aspectos que permiten llevar a cabo tal finalidad, según se indica a continuación:

- a) La información que contenga este archivo permanente debe considerarse como parte integrante del conjunto de papeles de trabajo de todas y cada una de las auditorías que se practiquen en la empresa.

Esto no indica que en dicho archivo deban incluirse papeles y cédulas que correspondan a los legajos de Papeles de Trabajo del ejercicio auditado. En todo caso, como ya se expuso, sólo se dejarán en él los que presentan una información útil para más de un ejercicio.

- b) Para incluir Papeles de Trabajo de un ejercicio específico al archivo permanente de auditoría, deben sustituirse tales cédulas por cédulas de conexión.
- c) Invariablemente deberá actualizar el archivo permanente y será parte del trabajo de auditoría normal.

Para mantener actualizado el archivo permanente, debemos entender que a partir del segundo ejercicio a auditar en adelante y en forma rutinaria año con año, es necesario eliminar todos los documentos y cédulas que ya no tienen información aprovechable para ejercicios futuros y adicional aquéllos documentos por operaciones realizadas en el ejercicio que tienen información que afec-

tan a las cifras del ejercicio auditado y de futuras operaciones, o nada más a ejercicio futuros.

Para llevar a cabo tal actualización, necesitamos - conocer en qué tiempo o fases de la auditoría se debe - trabajar con el archivo permanente; para este efecto y tomando como base la fecha en que son aplicados los procedimientos de auditoría, esta fecha puede ser al momento de efectuar los siguientes trabajos :

- 1) Auditoría detallada.
- 2) Auditoría preliminar.
- 3) Auditoría final.

En cada una de estas fases de la auditoría se persiguen los siguientes objetivos :

Auditoría detallada. La revisión de los sistemas - de control interno y procedimientos de contabilidad establecidos en la empresa, con el fin de proporcionar un memorándums de sugerencias y determinar los procedimientos de auditoría que se van a aplicar en cada face de las áreas así como la extensión de los mismos.

Auditoría preliminar. Adelantar el trabajo para entregar con tiempo los informes solicitados por el cliente.

Auditoría Final. Unicamente conectar saldos de la

auditoría preliminar con los del cierre del ejercicio, verificando aquellas partidas que hayan tenido variaciones importantes durante el período antes mencionado.

Al respecto podemos decir que es más conveniente llevar a cabo la actualización del archivo permanente durante la auditoría detallada puesto que, este archivo sirve para hacer una planeación adecuada y para familiarizarse con las características de la empresa antes de ejecutar algún trabajo que pudiera llegar a resultar innecesario una vez planeada la auditoría.

Es indispensable clasificar los papeles de trabajo que lo integran y preparar el índice que permita localizar parcialmente la información archivada a cualquier persona que lo consulte. Dicho índice debe ser preferentemente en forma numérica.

También se recomienda, para llevar un control del contenido, que se incluya una hoja en primer término para conocer los aumentos y las extracciones del material que se haga a éste y sobre todo del contenido en sí a una fecha.

Al finalizar la revisión de los estados financieros el auditor deberá hacer los cambios y adiciones necesarios al archivo para mantenerlo al día.

Los papeles que vayan quedando sin vigencia deberán

ser archivados en otros expedientes por separado, pero de jando indicaciones de la localización del material extraí do.

CONCLUSIONES :

Los papeles de trabajo tienen como finalidad fundamentalmente :

Facilitan la preparación del informe de auditoría, ya que son la fuente de donde el auditor obtiene la información en la que basa su opinión.

Son una fuente a la que se puede acudir para obtener detalles, aclaraciones o extensiones de información de los saldos de las cuentas y partidas examinadas o de cualquier otro dato relacionado con la revisión.

Además de proporcionar información para el dictamen, los papeles de trabajo también sirven como base para la preparación de declaraciones de impuestos y otra información requerida por Instituciones de Crédito, Bolsa de Valores, Proveedores, etc.

Constituyen la única prueba que el auditor tiene de la solidez, efectividad y calidad profesional con que desarrolló su trabajo.

Son un medio que permite, a través de su revisión, estudiar modificaciones en los procedimientos y a los programas de auditoría, para la próxima revisión.

BIBLIOGRAFIA

- PRINCIPIOS DE AUDITORIA
C.P. Walter B. Meigs
Editorial Diana
Décima impresión, marzo de 1981.

- BOLETINES DE NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
Segunda Reimpresión, 1983.

- OBJETIVOS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA
Despacho Arthur Ardensen y Co.

- ESTUDIO MONOGRAFICO No.9
C.P. Héctor Sánchez S.
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
Tercera Reimpresión, 1984.

- DECLARACIONES SOBRE NORMAS DE AUDITORIA SAS 22
Instituto Mexicano de Contadores Públicos
Tercera Reimpresión, 1982.

- REVISTA DE LA FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION
No. 70
Agosto, 1973.

- AUDITORIA I
C.P. Israel Osorio Sánchez.
Ediciones Contables y Administrativas, S.A.
Cuarta Reimpresión, 1982.

- ARCHIVO PERMANENTE DE AUDITORIA
Seminario de Investigación Contable
Oscar Mendóza Aranda
UNAM, 1971.