

*Folios  
99*



# Universidad Nacional Autónoma de México

Facultad de Contaduría y Administración

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

### Seminario de Investigación Contable

Que en opción al grado de:

LICENCIADO EN CONTADURIA

P r e s e n t a :

**Jesús Fernando Vidal Garrido**

Director del Seminario: C.P. Felipe Hernández Robles



México, D. F.

1986



## **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.

# LOS PAPELES DE TRABAJO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

## INTRODUCCION

### CAPITULO I

#### CONCEPTOS GENERALES

	<i>pagina</i>
1.1 Concepto de Auditoria	4
1.2 Normas de Auditoria Generalmente aceptadas	7
1.3 Técnicas y Procedimientos de Auditoria	11
1.4 Papeles de Trabajo	13

### CAPITULO II

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

2.1 Su Importancia	17
2.2 Propiedad de los Papeles de Trabajo	20
2.2.1 Requisitos y Cualidades que debe reunir el Contador Público	23
2.3 Clasificación de los Papeles de Trabajo	25
2.4 Índices y Marcas	31

### CAPITULO III

#### PREPARACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

3.1 Iniciación de la Auditoria	44
3.2 Control Interno	48
3.2.1 Objetivos del Control Interno	48
3.2.2 Objetivos del Control Interno por ciclos de Transacciones	49

3.2.3	Elementos del Control Interno	52	
3.2.4	Métodos para la evaluación del Control Interno	55	
3.2.5	Metodología para el estudio y evaluación del Control Interno por ciclos de Transacciones	57	
3.3	Programa de Trabajo	63	
3.4	Supervisión de los Papeles de Trabajo	66	
3.5	Destino de los Papeles de Trabajo	68	
3.6	Informe Final	70	
CAPITULO IV			
PARTICULARIDADES DE LOS PAPELES DE TRABAJO			
4.1	Limitaciones	74	
4.2	Importancia para fines Fiscales	77	
CAPITULO V			
CONCLUSIONES			79
BIBLIOGRAFIA			84

## INTRODUCCION

La práctica profesional de la Contaduría Pública se inicia generalmente desde los primeros años de su preparación académica. Algunos inclusive inician el estudio de su profesión siendo ya auxiliares o contadores privados de algunas de las empresas privadas o públicas.

Pocos son los que esperan terminar su nivel académico para iniciar el ejercicio profesional, esto se debe principalmente a la situación económica de cada estudiante en particular y la facilidad que dan los conocimientos de los primeros grados, para poder empezar a trabajar como auxiliar de contador a cambio de una remuneración o bien para complementar los conocimientos teóricos con la práctica.

Conforme transcurren los años, el estudiante que se dedica a la preparación académica conjuntamente con la práctica van obteniendo experiencias en ciertas áreas de la Contaduría Pública que les permiten ir afinando su gusto o vocación para la práctica de determinada especialidad, de tal manera que al terminar sus estudios se verán condicionados a dirigirse a las experiencias y necesidades particulares de cada individuo.

Tenemos como actividad Privativa la Auditoría de Estados Financieros, siendo la labor de mayor importancia que desarrolla el Contador Público independiente. Esta importancia radica fundamentalmente en la trascendencia que tiene con respecto no solo a su cliente, sino con terceras personas interesadas en su opinión sobre la razonabilidad que presentan los estados financieros.

El Contador Público para emitir esta opinión profesional necesita fundamentar su criterio en evidencia comprobatoria, obtenida a través de un trabajo adecuadamente planeado, dirigido, ejecutado y sus resultados interpretados con profesionalismo.

Es necesario también, que el Contador Público que realiza el trabajo, esté consciente de que en un momento dado, su opinión y su trabajo en general están sujetos al juicio de otras personas desde el punto de vista fiscal profesional y judicial y que la única prueba del trabajo desarrollado, de los procedimientos aplicados y de las conclusiones obtenidas son los papeles de trabajo de la auditoría.

Aquí estriba la importancia de la responsabilidad que implica para el Contador Público, la preparación y elaboración técnica y ordenada de los papeles de trabajo.

Para tal efecto en el capítulo primero se presentan conceptos generales de la auditoría de Estados Financieros.

En el segundo capítulo enuncia la importancia que tienen los papeles de trabajo, la propiedad de los mismos, los requisitos y atributos que debe reunir el Licenciado en Contaduría para el ejercicio de su profesión, la clasificación de los papeles de trabajo e índices y marcas.

Capítulo tercero menciona la preparación de los papeles de trabajo la iniciación y planeación de una auditoría a una empresa, el estudio y evaluación del control interno así como sus objetivos y elementos del mismo. Métodos para -

la evaluación del control interno y una actividad nueva, la metodología para el estudio y evaluación del control interno, archivo de los papeles de trabajo y - por último tenemos el informe final el cual describe en términos generales el - alcance de la revisión efectuada y expresa la opinión del Licenciado en Contaduría, de la razonabilidad de los estados financieros.

En el capítulo cuarto tenemos las limitaciones que se encuentra el Licenciado en Contaduría en la revisión de los estados financieros para la elaboración de los papeles de trabajo y la importancia que tienen estos para fines - fiscales.

Capítulo quinto las conclusiones y opiniones referentes al trabajo elaborado, llamado la Importancia de los papeles de trabajo en la Auditoría de Estados Financieros.

## CAPITULO I

### CONCEPTOS GENERALES .

#### 1.1 CONCEPTO DE AUDITORIA.

Los C.P.A Arthur W. Holmes y Wayne S, Overmyer (1), opinan que 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:

- a) Los procedimientos de control interno del cliente.
- b) La revisión de los registros contables de las transacciones, los cuales descansarán en la evidencia que les dará el carácter de autenticidad de validez.
- c) La revisión de otros documentos financieros o no financieros y de sus registros, amparándose en la evidencia para que sean auténticos y valederos.
- d) La evidencia que se obtenga de fuentes externas, tal como la que se obtiene de bancos, clientes, acreedores, ect.

(1) En su capítulo uno la auditoría profesional y los informes de auditoría -  
página once en el título la Auditoría y los Objetivos.



El C.P. Israel Osorio Sánchez (2), nos da su concepto con respecto a la auditoría. Es el exámen crítico que realiza un Licenciado en Contaduría o un Contador Público independiente, de los libros y registros de una entidad, basado en técnicas específicas con la finalidad de opinar sobre la razonabilidad de la información financiera.

El C.P. Juan C. Salles opina que la auditoría de estados financieros es la investigación hecha por un Contador Público independiente en los libros, registros, bienes y transacciones de una entidad económica, realizada conforme a técnicas especiales, con el objeto de fundamentar su opinión respecto a la razonabilidad de la situación financiera y de sus resultados mostrados en los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

El C.P. Alejandro Prieto anuncia que la auditoría tiene por objeto la comprobación de las transacciones registradas en los libros de contabilidad, las cuales son recopiladas periódicamente por las respectivas empresas para su propia información en estados financieros que muestran el resultado de las operaciones que se han llevado a cabo y la situación del negocio.

(2) En la unidad uno, Concepto de auditoría página número 23.

Mencionaremos el criterio que sustenta el C.P. Ernesto Abad y Soria - quien la define como una función supervisora o de crítica dentro de un cuadro - esquemático de la organización contable en general. La considera como una fun - ción de alta contabilidad cuyo objeto es el siguiente:

- a) Exámen sistemático de libros y documentos, con fines de verificación, comprobación y estimación de operaciones y resultados.
- b) Crítica de las funciones constructivas y ejecutivas.
- c) Análisis e interpretación financiera.

Opina que la función de auditoría solamente puede ser ejercida por el Contador Público, en su calidad de auditor interno o externo y que debe sujetarse a la siguiente metodología:

- 1) Estudio preparatorio.
- 2) Programas.
- 3) Pruebas.
- 4) Papeles de trabajo.
- 5) Análisis.
- 6) Dictámen.

En relación al objetivo fundamental de nuestro trabajo, lo importante no es elaborar una nueva definición, sino hacer resaltar que en cada uno de estos conceptos de auditoría se habla de revisión objetiva y profesional sobre la situación financiera y operacional de una entidad económica sujeta a exámen por un Contador Público.

Inclusive se deduce que esta revisión debe realizarse conforme a técnicas especiales y de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas. También que la base para llevar a cabo esta revisión de auditoría son los propios estados financieros, libros de contabilidad, documentos o cualquier otro tipo de información que la propia empresa deba preparar para ese fin.

De todo lo anterior podemos concluir que los papeles de trabajo son de suma importancia en la planeación y desarrollo de la revisión profesional de auditoría, donde se van a plasmar los resultados del examen llevado a cabo y sus conclusiones.

## 1.2 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

La comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos según las describe en el boletín "A2", son los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor, el trabajo que desempeña y a la información que rinde como resultado de este trabajo.

Por consiguiente, la existencia de normas de auditoría y la naturaleza de ellas reconoce como fuente las siguientes dos hechas:

- a) La auditoría es un trabajo de naturaleza profesional.
- b) La auditoría tiene características y finalidades propias que le son conaturales. Esto es, que el trabajo que realiza el contador público requiere de una calidad óptima para que pueda hacer frente a la

responsabilidad que adquiere: esto basado no solamente en la aplicación de técnicas naturales de la profesión, sino también en sus cualidades personales.

#### *Clasificación de las Normas de Auditoría.*

##### *1) Normas Personales.*

###### *a) Entrenamiento técnico y capacidad profesional.*

*Que la persona que dará su opinión teniendo título profesional legalmente expedido y reconocido tenga entrenamiento técnico adecuado y capacitado profesional como auditor.*

###### *b) Cuidado y diligencia profesionales.*

*El auditor está obligado a ejercitar cuidado y diligencia razonables en la realización de su examen y en la preparación de su dictámen o informe.*

###### *c) Independencia.*

*El Auditor está obligado a mantener una actitud de independencia mental en todos los asuntos relativos a su trabajo profesional.*

##### *2) Normas de Ejecución de trabajo.*

###### *a) Planeación y Supervisión.*

*El trabajo de auditoría debe ser planeado adecuadamente y si se usan ayudantes, Estos deben ser supervisados en forma propia.*

b) *Estudio y evaluación del control interno.*

*El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuado del control interno existente, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él.*

c) *Obtención de evidencia suficiente y competente.*

*El auditor debe obtener evidencia comprobatoria suficiente y competente en el grado que requiera para suministrar una base objetiva para su opinión.*

3) *Normas de información.*

a) *Aclaración de la relación con estados o información financiera y expresión de opinión.*

*El Contador Público deberá expresar de manera clara e inequívoca la naturaleza de su relación con dicha información su opinión sobre la misma y en su caso, las limitaciones importantes que haya tenido su examen, las salvedades que se derivan de ellas o todas las razones de importancia por las cuales expresa una opinión adversa o no puede expresar una opinión profesional a pesar de haber hecho un examen de acuerdo con las normas de auditoría.*

b) *Bases de opinión sobre estados financieros.*

*El auditor al opinar sobre los estados financieros, debe observar que fueron preparados de acuerdo con*

los principios de contabilidad y dichos principios -  
fueron aplicados sobre bases consistentes, la infor-  
mación presentada en los mismos y en las notas rela-  
tivas, es adecuada y suficiente para su razonable -  
interpretación.

El auditor debe dejar evidencia en sus papeles de trabajo de haber -  
planeado la auditoría, el resultado se verá reflejado en el programa de traba -  
jo.

En virtud de que normalmente el contador público emplea ayudantes -  
para el desarrollo de su trabajo y es él quien asume toda la responsabilidad -  
de su opinión, debe vigilar que las pruebas se hallan llevado a cabo como se -  
planearon y satisfacerse de los resultados obtenidos de las mismas.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación y ejecu -  
ción y terminación del trabajo, y dejarse evidencia en los papeles de trabajo, -  
estudio y evaluación del control interno.

El control interno se define como el plan de organización y todos -  
los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en un negocio -  
para salvaguardar sus activos, verificar la exactitud y confiabilidad de su -  
información financiera, promover eficiencia operacional y provocar adherencia -  
a las políticas prescritas por la administración.

Es evidente que para llevar a cabo una adecuada planeación de la auditoría deberá efectuarse un estudio y evaluación adecuadas del control interno existente en la empresa, que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en ese sistema y la amplitud necesaria de las pruebas a las cuales deberán concretarse los procedimientos de auditoría.

### 1.3 TECNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

Se define como técnicas de auditoría, a los métodos prácticos de investigación y prueba que el contador público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Los procedimientos de auditoría, son el conjunto de técnicas de investigación aplicables a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a exámen mediante los cuales el contador público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- a) Estudio General.- Apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.
- b) Análisis.- Clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o partida determinada, de tal manera que los grupos constituyen

unidades homogéneas y significativas y son de dos clases:

- Análisis de Saldo
- Análisis de Movimientos

c) Inspección.- Exámen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenticidad de un activo o de una operación registrada en la contabilidad o presentada en los estados financieros.

d) Confirmación.- Obtención de una comunicación escrita de una persona independiente de la empresa examinada y que se encuentra en posibilidad de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por lo tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Y puede ser aplicada de diferentes formas:

Positiva, se dan datos y se pide que conteste conforme o inconforme.

Negativa, se dan datos y se pide que conteste solo si están inconformes.

Indirecta, ciega o en blanco, no se dan datos y se solicita información.

e) Investigación.- Obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia empresa.



- f) *Declaración.*- Manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.
- g) *Certificación.*- Obtención de un documento en el que se asegure la verdad de un hecho, legalizado por lo general, con la firma de una autoridad.
- n) *Observación.*- Presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.
- l) *Cálculo.*- Consiste en la comprobación aritmética de las cifras consignadas en los estados financieros y declaraciones de una entidad económica.

La aplicación de todas y cada una de estas técnicas de auditoría integradas dentro de un procedimiento determinado, debe hacerse constar claramente en los papeles de trabajo de la auditoría, detallando además la extensión o alcance que se dió a los mismos, la oportunidad con que se aplicaron y el nombre de las personas que los llevaron a cabo.

#### 1.4 PAPELES DE TRABAJO

*Antecedentes Históricos.*- El origen de los papeles de trabajo está ubicado en los departamentos de auditoría de las Empresas Americanas, donde los auditores por medio de un método deliberado efectuaban la revisión de sus

operaciones en detalle, determinando así la exactitud e integridad de las mismas.

Estos estudios efectuados por auditores se hacían constar en papeles que posteriormente se les llamó "Papeles de Trabajo", los cuales se han ido modificando de acuerdo a las necesidades y exigencias de las empresas, logrando poco a poco un perfeccionamiento hasta llegar a constituir verdaderos manuales que marcan las normas a seguir y a los que el auditor deberá sujetarse para un mejor resultado en su trabajo.

En 1923 surgen dos obras que hablan en forma especializada de los papeles de trabajo y que marcan una nueva etapa de nuestra profesión dichas obras son "Accountanta Working Papers" y "Audit Working Papers" de F. Hugh Jackson, C.P.A., estos autores nos enseñan las bases para el uso de los papeles de trabajo (1).

En nuestro país tenemos una obra escrita por los contadores públicos Alejandro Prieto y Luis Rulz de Velasco, titulada "Auditoría Práctica", que pretende satisfacer las necesidades de auditoría en nuestro país (2).

#### Conceptos.

(1) En su página uno del capítulo uno, la función de los papeles de trabajo, y en el prefacio de la página VII de septiembre de 1949 de New. York.

(2) En el capítulo siete de los papeles de trabajo página uno.

*La información que requiere el auditor y que conforme al desarrollo de su trabajo va obteniendo como resultado de las pruebas aplicadas por medio de las técnicas y procedimientos de auditoría, simultáneamente lo va registrando en los llamados papeles de trabajo, los cuales son documentos que acumulan el suficiente material para el objeto de la auditoría.*

*El libro de la "Terminología del Contador" de Mancera Hermanos C.P., (3), define a los papeles de trabajo como sigue: "Son los estados, cédulas, relaciones, apuntes y demás papeles que el auditor haya preparado en el curso de una auditoría sobre los cuales basa su informe.*

*El manual del Contador (4), nos menciona que los papeles de trabajo contienen las condiciones que encontró, los métodos que aplicó para su examen, la información que obtuvo no solo del análisis de los libros y registros de la cuenta, sino también de las confirmaciones y datos obtenidos de otras fuentes y por último las conclusiones a que llegó, todo esto constituye no sólo un conjunto del material necesario para preparar su informe, sino también una evidencia para el futuro, en caso de dudas referentes al resultado de su trabajo que surjan por parte del cliente, de alguna dependencia oficial o de otras entidades económicas interesadas.*

*Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, de la Comisión de Procedimientos de Auditoría, define a los papeles de trabajo como sigue son-*

(3) En la letra P, página doscientos.

(4) Los papeles de trabajo, capítulo XXIX, contaduría pública, página 1621 tomo dos.

el conjunto de cédulas y documentos en los que el auditor registra los datos e informaciones obtenidos en su exámen, los resultados de las pruebas y en caso necesario, la descripción de las mismas pruebas. Estos papeles de trabajo son el resumen de la labor realizada sirven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir, pueden ser, posteriormente fuente de aclaraciones o extensiones de información y constituyen la única prueba que el mismo auditor tiene de la solidez y calidad profesional de su trabajo.

De acuerdo con los conceptos mencionados anteriormente, resalta la importancia que los papeles de trabajo tienen en la labor de auditoría de estados financieros, como prueba del desarrollo de un programa de revisión previamente elaborado, como base para emitir la opinión profesional sobre la situación financiera y operacional de la entidad auditada y como único medio que el auditor tiene para respaldar la calidad de su trabajo y sus conclusiones.

Otros auditores opinan que los "Papeles de Trabajo constituyen la evidencia comprobatoria para apoyar la opinión de un Contador Público sobre la razonabilidad de los estados financieros derivándose al considerar la historia de las técnicas empleadas para llegar al dictámen y por ser la única prueba que posee para demostrar la calidad profesional de su trabajo".

En conclusión, podemos decir que los papeles de trabajo son la evidencia escrita de:

- Los procedimientos de auditoría desarrollados, su extensión y alcance.
- Conclusiones a que se llegó.
- Son las fuentes de datos para formular el dictámen.

## CAPITULO II

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

#### 2.1. SU IMPORTANCIA

Mientras que los dictámenes y los estados financieros son característicamente los resultados finales de las revisiones profesionales del auditor, los papeles de trabajo que respaldan esos resultados finales, constituyen en verdad, la evidencia de su criterio profesional. A través de estos documentos de carácter diario, el auditor exhibe su comprensión conceptual de los problemas expone sus razonamientos y pone en marcha soluciones.

Su importancia de los papeles de trabajo la podemos resumir tomando en consideración los siguientes puntos de vista.

##### 1) En función del propio Auditor.-

En los papeles de trabajo se encuentran la evidencia de la naturaleza y alcance de los procedimientos de auditoría aplicados y la constancia escrita del cuidado y diligencia razonable que ejerció el auditor en la elaboración de su examen. La preparación que posee el Contador Público acerca de los principios de contabilidad generalmente aceptados, las técnicas y procedimientos de auditoría, y quizás lo más importante, su destreza profesional, se refleja en los papeles de trabajo. En consecuencia no solo fundamentan y explican las aseveraciones contenidas en el dictamen y en el informe, sino que constituyen la más importante fuente de información utilizada por los Contadores Públicos,

para cercionarse de que el trabajo realizado con los estándares de -  
calidad profesional.

2) En función al costo de auditoría.

Los papeles de trabajo constituyen un factor de gran importancia por-  
que una gran parte del tiempo que el auditor invierte en el curso de-  
su exámen, la dedica a la preparación de los papeles de trabajo, nece  
sarios para poder emitir su opinión, por lo tanto su adecuada planea-  
ción y preparación tiende a reducir considerablemente el costo de la-  
auditoría. Y también en que como el trabajo es realizado por un jefe-  
y un cuerpo de ayudantes, la labor de coordinación y supervisión se -  
ría imposible si no se constara por escrito la información que se  fue  
ra obteniendo del trabajo realizado.

3) En función del Público.

El Contador Público al proporcionar un servicio profesional de audi -  
toría, debe considerar que no es solamente al cliente que lo contrata  
a quien sirve, sino que su opinión será utilizada para dar crédito a-  
los estados financieros relativos a esa opinión, es decir, que el dic  
támen va a normar el criterio de un público anónimo que en un momento  
dado podrá tomar decisiones basándose en el mismo. Por lo tanto los -  
papeles de trabajo deberán ser el apoyo principal de esa opinión.

4) En función de las autoridades federales.

La Secretaría de Hacienda y Crédito Público podrá tener en un momen -  
to dado, interés en revisar los papeles de trabajo del auditor desde-

el punto de vista fiscal, con el objeto de cerciorarse en cuanto a la aplicación de ciertas técnicas y procedimientos de auditoría, o bien - podrá solicitar que el auditor explique el trabajo desarrollado.

5) En función del Cliente.-

Una vez terminada la auditoría, el Contador Público deberá tener la - seguridad de que los papeles de trabajo contienen toda la información - necesaria para redactar su dictámen final y para cualquier aclaración - posterior, de tal manera que no debe verse en la necesidad de obtener - información adicional que por negligencia haya dejado de obtener, inde - pendientemente de que el propio cliente pueda requerir la presentación - de determinados papeles de trabajo que apoyen ciertas conclusiones del - auditor.

6) En función del régimen jurídico vigente.-

En ocasiones los papeles de trabajo serán documentos de prueba en - juicios en contra de responsables por fraudes y otro tipo de delitos - relacionados con el manejo de la empresa auditada. Es posible que en - ocasiones exista la necesidad de que alguna persona inculpada de algún - hecho determinado por la auditoría, pueda solicitar la exhibición de - los papeles de trabajo del auditor para apoyar algún punto de su defen - sa.

Por lo anterior se puede decir, que los papeles de trabajo son impor - tantes y necesarios porque:

- Constituyen la evidencia comprobatoria del trabajo realizado en la que el

Contador Público basa su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

- Constituyen la única prueba con la que cuenta el auditor para demostrar la calidad profesional de su trabajo.
- Se utiliza para coordinar y organizar todas las fases del trabajo de auditoría.
- Sirven de guía para futura auditoría, porque proporcionan información que es de interés continuo o permanente.
- Son prueba real y fehaciente del trabajo realizado.
- Se utilizan para determinar la uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad, de un ejercicio fiscal a otro.

## 2.2. PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La propiedad de los papeles de trabajo, es exclusivamente del auditor, en virtud de que son la evidencia comprobatoria del trabajo realizado y de los resultados obtenidos de ellos, además de que fundamentan su opinión, la cual expresa en su dictámen que dirige al Consejo de administración, o quien haya contratado sus servicios profesionales.

Para regular el criterio de los contadores, el Colegio de Contadores Públicos de México, A.C. consideró conveniente dar su opinión, confirmando la práctica generalmente aceptada en el sentido de que:

- Los papeles de trabajo son propiedad del auditor.
- Los papeles de trabajo son estrictamente confidenciales y el auditor no podrá mostrarlos a personas ajenas.



- Únicamente podrá mostrarlos a terceras personas, con previa autorización del cliente, siempre en presencia del cliente o algún representante de éste, para que esté de acuerdo con las aclaraciones que haga el auditor sobre el alcance de su trabajo y la documentación que le sirvió de base para su informe.
- Los papeles de trabajo constituyen la única prueba que tiene el auditor de su trabajo, ya que son el instrumento con el cual estará en posibilidades de responder a preguntas específicas de su cliente.

El código de Ética Profesional manda guardar el secreto profesional como un deber y un derecho del Contador Público.

Es un deber hacia quien lo contrató que mantendrá en lo absoluto, aún después de que haya dejado de prestar sus servicios y es un derecho ante las autoridades, excepto por disposición legal aplicable; llamando a declarar como testigo, debe concurrir a la citación y con toda independencia de criterio negarse a contestar las preguntas que lo lleven a violar el secreto profesional o lo expongan a ello.

De lo anterior deriva el concepto de propiedad que el Contador Público tiene sobre los papeles de trabajo elaborados durante el curso de una auditoría bajo su responsabilidad. Debe tener el control absoluto de esa información para poder cumplir con el ordenamiento antes citado.

Solamente por requerimiento judicial podrá ser obligado a proporcionar sus papeles de trabajo y aún en ese caso tiene el derecho de negarse a

proporcionarlos y únicamente explicar aquellos específicamente relacionados con el objeto del requerimiento.

Sin embargo, debe quedar claro que los papeles de trabajo en una firma de contadores no son de la propiedad de una persona física o sea del auditor que llevó a cabo la auditoría, sino que son de la persona moral y ella es la única que puede decidir sobre el destino de los mismos.

Cuando un auditor o firma de auditores requiera de los papeles de trabajo de auditorías anteriores, elaborados por auditores diferentes, deberán solicitarlos por escrito a los anteriores auditores previo consentimiento de la empresa que se audita: en este caso surgen problemas múltiples que se deben de solucionar de acuerdo con el buen juicio y ética profesional.

El C.P. Alejandro del Corral en la revista "Contabilidad y Administración" trata dos aspectos que apoyan la propiedad de los papeles de trabajo del auditor. El relativo al Contador Público y sus Empleados, y el que se refiere al Contador Público y sus Clientes.

El contador Público y sus Empleados.- El art. 17 de la Ley Federal de Trabajo define al contrato individual de trabajo como "Aquel en el cual una persona se obliga a prestar un servicio personal bajo la dirección y dependencia de otra a cambio de una retribución convenida", desde este punto de vista, los servicios resultantes de este convenio son propiedad de la persona que contrata los servicios de otro. Por esta razón, los papeles de trabajo son propiedad del auditor, aunque hayan sido elaborados por sus ayudantes.

*El contador Público y sus Clientes.- La obligación del Contador Público hacia sus clientes en lo que se refiere al servicio contratado consiste en la entrega de dictámenes que son el resultado final del trabajo realizado. Estos dictámenes respaldados por los papeles de trabajo, por lo que indiscutiblemente son propiedad del contador, ya que son la única prueba que tiene para defender la información dada.*

*En este caso, el cliente tiene libertad de solicitar alguna copia de cualquier papel de trabajo al auditor, pero no puede exigirle que le haga entrega de todos estos.*

#### **2.2.1 REQUISITOS Y CUALIDADES QUE DEBE REUNIR EL CONTADOR PUBLICO**

*El Contador Público como todos los profesionistas, debe reunir ciertos atributos de carácter personal y técnico que lo capaciten plenamente en el ejercicio de su profesión.*

*El C.P. Víctor M. Mendivil en su libro Elementos de Auditoría, nos dice que estos atributos pueden agruparse en:*

- A) Requisitos Morales*
- B) Capacidad Intelectual*
- E) Requisitos Técnicos*

*A) Requisitos Morales.- Estos requisitos atañen directamente a la conciencia e integran el cúmulo de valores intangibles que tiene y debe desarrollar el Contador Público.*

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su calidad de Organismo Nacional, ha aprobado el Código de Ética profesional a que deberán sujetarse todos los Contadores Públicos y que, en esencia, contiene las normas ideales de conducta para el Contador Público ante su clientela, ante sus colegas y ante la sociedad en general.

A continuación se citan algunas de las normas:

- Integridad.
- Independencia mental.
- Disciplina.
- Puntualidad.
- Trato social y presentación apropiada.

B) Capacidad intelectual.- Se refiere a las cualidades de la mente y guarda relación directa con la inteligencia, no obstante como un elemento indispensable del desarrollo profesional, puede ser cultivada y mejorada en el ejercicio de la profesión.

Dentro de estas cualidades tenemos:

- Criterio y tacto.
- Habilidad y corrección al expresarse.
- Habilidad para captar y analizar los problemas.
- Habilidad constructiva.
- Cultura general.
- Propósito continuo de estudios.

E) *Requisitos Técnicos.* - Son los conocimientos específicos necesarios para el ejercicio de una profesión. En el caso particular del Contador Público, algunos de ellos son:

- *Conocimientos sólidos de contabilidad y auditoría.*
- *Dominio de sistemas contables y de control.*
- *Nociones de Administración de empresas.*
- *Conocimientos de Leyes Fiscales, Laborales, mercantiles, constitucionales, civiles, etc.*
- *Otros conocimientos técnicos auxiliares.*

### 2.3. CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

En virtud de que los papeles de trabajo incluyen toda la información obtenida por el auditor, resulta verdaderamente importante la clasificación de estos documentos tanto para poder ordenarlos adecuadamente en el curso de su formulación, como para facilitar su posterior localización con el objeto de consultarlos. Para ambos casos se deberá tener idea precisa de lo que es cada papel de trabajo, así como de lo que deben contener.

Los papeles de trabajo se clasifican en:

- A) *Por su uso.*
- B) *Por su contenido.*
- C) *Por su origen.*

A) *Por su uso.*

- *De carácter Permanente.*

- De revisión específica.

De carácter Permanente.- Son todos aquellos papeles que contienen información fundamental sobre la estructura de la empresa, el sitio en que se encuentren los datos, información sobre prácticas contable y en general cualquier información que, aunque de naturaleza más bien histórica, se consulta en las revisiones periódicas.

Las secciones del archivo permanente podrán ser, en forma enunciativa-los siguientes:

- Historia de la Empresa
- Escritura constitutiva.
- Actas de Asamblea.
- Actas de Consejo.
- Autorización de Libros.
- Avisos Fiscales.
- Impuestos Especiales.
- Derechos y Obligaciones Fiscales.
- Declaraciones.
- Juicios.
- Convenios varios.

Organización Administrativa, Contable y Evaluación del Control Interno.

- Estructura Organizacional.
- Sistema Contable.
- Formas de Registro.

*Catálogo de cuentas.*

*Observaciones y sugerencias al control interno.*

*Contratos.*

*De arrendamiento.*

*" Trabajo.*

*" Comisión Mercantil.*

*" Publicidad.*

*" Regalías.*

*" Servicios varios.*

*" Compra y venta*

*Varios.*

*Firmas autorizadas.*

*Nombre y categoría de los funcionarios y empleados principales del negocio.*

*Comentarios sobre los dictámenes emitidos.*

*Intervención de algún otro Contador Público independiente, etc.*

*Con una adecuada preparación de este legajo se eliminarán revisiones repetidas, ayudando al auditor a recordar las características operativas de la empresa, o bien proporcionando a los nuevos auditores que intervengan en la revisión, un panorama general de la empresa.*

*Año con año, este legajo será cuidadosamente revisado, adicionándole toda información que se refiera a alguna modificación en la historia de la*

empresa, ya que está encaminado para ser utilizado durante varios años consecutivos.

*De Revisión Específica.*- Son todos aquellos papeles que el auditor elabora durante el desarrollo de su trabajo sobre un ejercicio específico, en ellos se van a reflejar los análisis, sus pruebas y en fin todo el trabajo por el efectuado. Se les denomina también transitorios porque una vez terminada la auditoría y elaborado el dictámen, se formará con ellos un legajo histórico y deberán quedarse en un archivo especial, consultándose cuando se desee una información o se trate de aclarar alguna duda.

La integración de este legajo puede ser el siguiente:

*Información General.*

*Borrador del dictámen y de los estados financieros*

*Borrador de cartas de observaciones y sugerencias.*

*Memorándums sobre asuntos importantes.*

*Asuntos pendientes.*

*Control del tiempo.*

*Programas de trabajo.*

*Análisis de la Revisión.*

*Estado Financiero u hoja de trabajo.*

*Cédulas de asientos de ajuste y reclasificaciones.*

*Papeles de trabajo referente al activo, pasivo y capital.*

*Papeles de trabajo referentes a las cuentas de resultados.*

B) Por su contenido.



- Sumarias.
- Analíticas.

*Cédulas Sumarias.*- Contienen el resumen de las cifras, los procedimientos, las conclusiones u objeciones correspondientes a un grupo homogéneo de conceptos o de cifras que se encuentran analizadas o auditadas en otras cédulas.

Las Cédulas sumarias las utiliza el auditor para resumir las diferentes partidas de un grupo de los estados financieros tal como el activo circulante, pasivo a corto plazo, gastos de Operación, ect.

En la mayoría de las cédulas sumarias se utilizan las siguientes columnas:

- Tres columnas para el nombre de la cuenta.
- Dos columnas para el saldo del año anterior y el de la revisión.
- Una para las cruces y amarres.
- Dos columnas para los ajustes.
- Una columna para los saldos ajustados.
- Dos columnas para las reclasificaciones.
- Una columna para los saldos reclasificados.
- Una columna para los saldos finales.

*Cédulas Analíticas.*- Contienen el análisis de cada uno de los rubros que aparecen en la sumarias y en donde el auditor efectúa el trabajo que a su criterio es necesario para verificar la corrección de sus elementos integrantes.

En la preparación de las cédulas analíticas, es necesario llegar al -- amarre con la sumaria puesto que se tiene el saldo del libro mayor. El auditor -- llevará a cabo su revisión tomando los movimientos que fueron elegidos según -- su criterio y al final elaborará los ajustes necesarios de los movimientos indebidos.

La forma de las cédulas analíticas es muy variada, siempre se ajustará a las necesidades de las cuentas que se están analizando.

Por lo general en las cuentas de gastos, las cédulas tienen los siguientes conceptos:

- Número de Poliza.
- Fecha.
- Concepto.
- Importe.

Por su origen.

- Papeles obtenidos de una fuente Interna.
- Papeles obtenidos de una fuente Externa.

Los papeles obtenidos de una Fuente Interna.- Son aquellos cuya información se logra de los libros y registros, de las investigaciones realizadas, correspondencia o de cualquier documento perteneciente a la empresa.

Los papeles obtenidos de una fuente Externa.- Son aquellos que provienen de personas y elementos opuestos a los anteriores, es decir, que no forman

*parte integral de la empresa que se audita.*

*El auditor debe familiarizarse con todos estos tipos de papeles de trabajo y debe estar capacitado para formularlos y manejarlos en forma expedita.*

*Sólo quiero hacer destacar la importancia de la balanza de comprobación, ya que constituye la columna vertebral de todos los papeles de trabajo relacionados con la auditoría de los estados financieros principales.*

*Como su nombre lo indica está elaborada para comprobar aritméticamente la corrección de los asientos contables que se registrarán durante determinado periodo. Será la cédula control de los análisis que se preparan durante el desarrollo de la auditoría.*

#### **2.4 INDICES Y MARCAS**

*Índices.- Es el número o letra que se utiliza para cada uno de los papeles de trabajo.*

*Los índices se deberán marcar en todos los papeles de trabajo de tal manera que siga el mismo orden al que se le asignen la balanza de comprobación. Si se sigue este orden se economizará tiempo al consultar los papeles de trabajo en busca de datos.*

*En algunos despachos, con el objeto de ayudar a la memoria acerca del significado de estos índices al principio del legajo se pondrá en una cédula del significado de cada uno de los índices utilizados.*

Otra práctica de los despachos se tiene que, utilizan relaciones ya elaboradas donde se describe el índice y significado del mismo, estas relaciones siempre estarán al alcance del auditor para ir referenciando cada papel de trabajo.

Los índices deberán escribirse de manera que se distribuyan, empleando lápices de colores, generalmente de color rojo y de preferencia en la esquina superior derecha.

No existe un uso general que establezca el tipo de índice que deba utilizarse. En los despachos es común encontrar establecidos una serie de índices cuyo significado es ya uniforme para todas las auditorías.

Existen diversos sistemas de índices, usándose en forma generalizada entre otras: El Alfabético, el Numérico y el Alfanumérico.

El Alfabético.- Se destina a cada cuenta que integra los estados financieros una letra del alfabeto, dentro de este sistema se pueden hacer varias combinaciones con letras mayúsculas, minúsculas, dobles, etc.

Con el Sistema Numérico, se podrá utilizar el sistema decimal de archivo, o cualquier otra combinación numérica para referenciar en forma clara los papeles de trabajo.

Pueden utilizarse letras, números o la combinación de estos dos ejemplos:

<i>Copia de informes del año anterior entregados a la compañía, así como del presente año.</i>	G-1
<i>Control de tiempo</i>	G-2
<i>Puntos pendientes de revisión.</i>	G-3
<i>Programa de trabajo.</i>	G-4
<i>Puntos de m/s ( resumen )</i>	G-5
<i>Cuestionario de control interno ( hasta que se cambie el procedimiento )</i>	G-6
<i>Carta de presentación o de Gerencia.</i>	G-7
<i>Carta de actas ( firmada por el Secretario del Consejo )</i>	G-8
<i>B/G y P/G.</i>	G-9
<i>Balanzas preliminares, finales y ajustadas, preparadas por la compañía.</i>	G-10
<i>A/A Ajustes concentración.</i>	G-11
<i>A/A Ajustes, en forma de asientos de diario</i>	G-12
<i>A/R Reclasificaciones.</i>	G-13
<i>Estados de cambios en la situación financiera.</i>	G-14
<i>Prueba de libros y registros.</i>	G-15
<i>Cédulas para reexpresión de los estados financieros.</i>	G-16
<i>Cédula de moneda extranjera.</i>	G-17
<i>Datos para notas a los estados financieros</i>	G-18

NOTA: Los Indices anteriores son finos; por lo -  
 Tanto, cuando no hemos obtenido algo de lo  
 anterior, no se debe recorrer los Indices-  
 sino dejarlos en blanco, de esta forma al-  
 ver la sección general podremos saber de -  
 inmediato que falta.

HOJAS DE TRABAJO ( G-9 )

Activo	B/G-1
Pasivo y capital contable	B/G-2
Resultados	P/G

A C T I V O

Caja y bancos	A
Cuentas por cobrar	B
Inventarios	C
Inversiones.	N
Activo fijo	U
Depreciación acumulada	V
Cargos diferidos y/o pagos anticipados	W

P A S I V O

Documentos y cuentas por pagar	AA
Impuestos varios por pagar	EE
Impuestos sobre la renta de la Sociedades	
Mercantiles	FF

<i>Participación de utilidades al personal</i>	HH
<i>Pasivo a largo plazo</i>	II
<i>Créditos diferidos</i>	JJ
<i>Pasivo no registrado y transacciones subse-</i> <i>cuentes</i>	KK
<i>Obligaciones contingentes y reservas</i>	LL
<i>Capital contable</i>	SS/TT
<i>Cuentas de orden</i>	ZZ

### RESULTADOS

<i>Ventas y/o ingresos principales</i>	10
<i>Costo de ventas</i>	20
<i>Gastos de venta</i>	30
<i>Gastos de administración</i>	40
<i>Gastos y productos financieros</i>	50
<i>Otros gastos y productos</i>	60
<i>Ingresos o gastos extraordinarios</i>	70
<i>Nóminas</i>	100
<i>Prueba de comprobantes en serie</i>	110

Como se puede observar cualquier operación afecta simultáneamente a dos o más renglones de los Estados Financieros. Es frecuente que una cifra anotada aparezca en otra, por lo tanto se hace un cruce de índices que sirve para confirmar los resultados obtenidos en un renglón y para facilitar una futura lectura o interpretación de los datos y para dejar constancia de quien formuló

la auditoría, conozca los diversos renglones en donde las cifras se repitieron.

La referencia del índice cruzado irá dentro del cuerpo de la cédula - con lápiz de color rojo, al lado de la cifra o partida que se quiera referen - ciar con otra cédula, en donde aparecerá la misma partida.

MARCAS.- Son símbolos que el auditor utiliza para describir el análisis o revisión que llevó a cabo.

Tenemos que una de la práctica más común es en la que el auditor al - elaborar una cédula explique el significado en la parte inferior izquierda o - derecha. Esto tiene la ventaja de permitir que ciertas marcas puedan volver a - repetirse de manera que no se necesite una larga lista de marcas ni tampoco se - tenga que memorizar el significado de ellas, igualmente facilita el trabajo del - revisor puesto que al pie de cada hoja de trabajo se tiene la marca y significa - do.

Otra práctica manejada por algunos contadores es la de utilizar mar - cas uniformes durante toda una auditoría, esto es que determinada marca quiere - decir siempre lo mismo en donde quiere que se use.

Dicha cédula o lista de marcas junto con la explicación de su signifi - cado, debe colocarse al comienzo del legajo de los papeles de trabajo para que - puedan ser utilizadas por cualquier persona que tenga que referirse a ellas, sin - necesidad de describir al final de cada cédula las marcas utilizadas durante la - revisión.



Las marcas de auditoría se pueden agrupar por características con el fin de que éstas rinden al máximo de utilidad, y así, habrá marcas que se utilicen en todos los papeles de trabajo para indicar que los cálculos han sido verificados, las fuentes de información, observaciones, etc.

Las marcas deben ser simples y de fácil manejo, y se harán con lápiz de color rojo y azul; además tienen que conocerlas todos los ayudantes del auditor, para que el trabajo sea uniforme y sistemático y rinda al máximo de utilidad.

Ejemplo:

∩	(negro)	- Sumas o restas verificadas
✓	(negro)	- Multiplicación o división verificada
∧	(rojo)	- Cotejado contra libro mayor
@	(rojo)	- Cotejado contra papeles de trabajo de auditoría anterior
∧	(azul)	- Cotejado contra libros auxiliares
✓	(rojo)	- Comprobado físicamente
S	(rojo)	- Solicitud de conformidad enviada (primera)
S	(azul)	- Solicitud de conformidad enviada (segunda)
CO	(rojo)	- Conformidad recibida
I	(rojo)	- Inconformidad recibida
IA	(rojo)	- Inconformidad aclarada
NC	(rojo)	- Solicitud de conformidad no recibida, trabajada por procedimientos alternos

- A/A (rojo) - Ajuste de auditoría (numerar 1 a 99)
- A/R (rojo) - Reclasificación para estados financieros (numerar del 101 en adelante)

NUMEROS EN AZUL ENTRE PARENTESIS

- (1) Partida correspondida en el estado de cuenta del banco del mes siguiente.
- (2) OK vs. Vale provisional por préstamo a gastos a comprobar autorizado por funcionario responsable.
- (3) OK Cobro posterior contra ficha de depósito sellada y/o maquinada por el banco.
- (4) OK Movimiento original verificado contra:
- a) Documento por cobrar a favor de la compañía y cargo del cliente firmado de aceptado.
  - b) Factura original a cargo del cliente.
  - c) Remisión original debidamente aceptada por el cliente.
  - d) Contrarecibo original expedido por el cliente a favor de la compañía.
- (5) Se verificó su registro contable en el periodo correspondiente.
- (6) OK vs. Póliza de seguros:
- a) A nombre de la empresa.
  - b) Expedida por compañía de seguros autorizada para operar en el país.
  - c) Que ampara bienes propiedad de la empresa.
  - d) Se verificó que los gastos incurridos en los bienes que --

*ampara, son deducibles de acuerdo con la Ley del Impuesto -  
sobre la Renta Vigente.*

*e) IVA trasladado.*

*(7) OK vs. Documento por pagar a cargo de la empresa.*

*a) Original.*

*b) Cancelado con sello fechador de pagado.*

*(8) OK vs. Factura expedida por empresa residente en el país:*

*a) Original.*

*b) A nombre de la empresa.*

*c) Con registro Federal de Contribuyente.*

*d) Con cédula de empadronamiento para IVA.*

*e) Cancelada con sello fechador de pagado.*

*f) Autorizada por funcionario responsable.*

*g) Por compra o gasto propio y normal para las operaciones de -  
la empresa, deducible de acuerdo con las disposiciones de la  
Ley del Impuesto sobre la Renta Vigente.*

*h) IVA trasladado.*

*(9) OK vs. recibo de honorarios.*

*a) Original.*

*b) A nombre de la empresa.*

*c) Con registro Federal de Contribuyente.*

*d) Con nombre del emisor.*

*e) Con domicilio del emisor.*

*f) Debidamente firmado.*

*g) Debidamente foliado.*

- h) Autorizado por funcionario responsable.
- i) Por gasto propio y normal para las operaciones de la -  
empresa, deducible de acuerdo con las disposiciones de la  
Ley del impuesto sobre la Renta Vigente.
- j) IVA trasladado en su caso.
- (10) Se verificó contra declaración o liquidación de impuestos, -  
sellada y/o maquinada de pagado.
- (11) OK vs. Recibo de arrendamiento:
- a) Original.
- b) A nombre de la compañía.
- c) Con registro Federal de Contribuyente.
- d) Con nombre del emisor.
- e) Con domicilio del emisor.
- f) Debidamente firmado.
- g) IVA trasladado.
- h) Debidamente foliado.
- i) Por arrendamiento de bienes en uso por la empresa, deduci-  
ble de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impues-  
to sobre la Renta Vigente.
- j) Cancelado con sello fechador de pagado.
- (12) Por compra de importación se verificó:
- a) Factura comercial original a nombre de la empresa, firma-  
da de autenticidad por el proveedor extranjero.
- b) Pedimiento o boleta aduanal a nombre de la empresa.
- c) Que el pedimiento o boleta coincide con la factura - -

comercial en cuanto a descripción, peso, cantidad e -  
importe.

- d) Que el pedimiento o boleta aduanal tienen evidencia de pago de los impuestos de importación señalados, así como IVA trasladado.
- e) Que los cálculos aritméticos en el pedimiento o boleta aduanal son correctos.
- f) Que es compra propia y normal para las operaciones de la empresa, deducible de acuerdo con las disposiciones de la Ley del Impuesto sobre la Renta Vigente.

(13) Se verificó gastos incurridos en compra de importación contra:

- a) Cuenta de gastos del agente aduanal, a nombre de la empresa, con Registro Federal de Contribuyente.
- b) Talón de fletes a nombre de la empresa, con Registro Federal de Contribuyentes.
- c) IVA trasladado en su caso.

(14) Se verificó secuencia numérica de las facturas o notas de crédito contabilizadas, según corresponda.

(15) En prueba de detalle de ventas se verificó:

- a) Contra copia de factura expedida por la empresa.
- b) Corrección aritmética en la copia de factura.
- c) Precios de copia de factura contra la lista de precios vigente a la fecha de su expedición.
- d) Contra copia de remisión que coincida con la factura, -

*firmada y/o sellada de recibido por el cliente.*

- e) *Contra pedido correspondiente en su caso, que coincide con la factura y con la remisión.*
- f) *Contra cargo en el auxiliar del cliente respectivo.*
- g) *Contra memorándum u otra evidencia de autorización de crédito, en su caso.*
- h) *Registro correcto en el diario de ventas de acuerdo a la tasa de impuesto del IVA.*

(16) *Se verificó contra original y copias de factura, selladas de cancelado.*

(17) *En prueba de detalle de devoluciones, descuentos, rebajas y bonificaciones sobre ventas, se verificó:*

- a) *Contra copia de nota de crédito que incluye IVA.*
- b) *Autorizada por funcionario responsable.*
- c) *Crédito en el auxiliar del cliente respectivo.*
- d) *Corrección aritmética en nota de crédito.*
- e) *En caso de devoluciones, se vio evidencia de recepción de las mercancías y de cargo en el auxiliar de almacén correspondiente.*

(18) *Se verificó en expediente de personal:*

- a) *Solicitud de empleo*
- b) *Contrato individual de trabajo*
- c) *Copia de inscripción en el Registro Federal de Contribuyentes.*
- d) *Copia de inscripción en el Instituto Mexicano del Seguro -*

*Social.*

- e) Memorándum de autorización para el sueldo actual.
- (19) Se verificó contrarecibo de nómina firmado de aceptado por el trabajador, con Registro Federal de Contribuyente.
- (20) Se verificó la correcta retención del Impuesto sobre productos del trabajo, de acuerdo con lo dispuesto por el Artículo-80 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Vigente.
- (21) Se verificó la correcta retención de cuota obrera del Seguro-Social, de acuerdo al grupo de cotización correspondiente.
- (22) Se verificó el cálculo correcto del Impuesto sobre Productos-del Trabajo anual, de acuerdo con lo dispuesto en el artículo 141 de la Ley del Impuesto sobre la Renta Vigente.
- (23) Datos obtenidos de la tarjeta individual de percepciones del-trabajador correspondiente.
- (24) Grupo de cotización en el IMSS verificado contra aviso de - cambio sellado de recibido.

## CAPITULO III

### PREPARACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

#### 3.1. INICIACION DE LA AUDITORIA

Antes de iniciar una auditoría, es necesario planear el trabajo que se va a desarrollar, es decir, decidir previamente cuales son los procedimientos de auditoría que se van a emplear, cual es la extensión que va a darse a esas pruebas, en qué oportunidad se van a aplicar, cuales son los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

Para planear adecuadamente el trabajo de auditoría el auditor debe conocer:

- a) Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo concreto que se va a realizar.
- b) Las características particulares de la empresa cuya información financiera se examina, las características de operación, sus condiciones jurídica y el sistema de control interno existente.

La planeación de la auditoría puede verse afectada dependiendo del fin específico del trabajo a realizar; por ejemplo la adquisición de un negocio, la solicitud de un crédito bancario, la realización de una emisión de obligaciones, ect.



El conocimiento de las características de operación se refiere tanto a las normales (Productivas, Comerciales y Financieras) que constituyen el objeto propio de la empresa, así como las marginales o extraordinarias.

Las condiciones jurídicas de una empresa se refieren a: Los documentos legales que forman su personalidad, su posibilidad de realizar operaciones, su organización, su relación con el estado, el régimen de sus propiedades, las condiciones de orden contractual, etc.

El sistema de control interno constituye el elemento más importante sobre el que descansa la planeación de la auditoría, su estudio y evaluación constituyen otra norma de ejecución de trabajo.

La información necesaria para planear adecuadamente el trabajo de auditoría se obtiene de muy diversas maneras, de acuerdo con la naturaleza y las condiciones particulares de la empresa, dentro de las cuales destacan las siguientes:

- a) Entrevistas con el cliente para determinar el objetivo, las condiciones y limitaciones del trabajo, el tiempo a emplear, los honorarios y los gastos, la coordinación del auditor con el personal del cliente, y todos aquellos puntos que, por naturaleza, ameritan ser definidos antes de la iniciación del trabajo.
- b) Visitas a las instalaciones y observación de las operaciones para conocer las características operativas de -

*la empresa y el sistema de control interno.*

- c) Entrevistas con funcionarios para obtener información sobre las políticas generales de la empresa, tanto las relativas a producción como el aspecto comercial y financiero, y las referentes a los criterios de contabilización.*
- d) Lectura de algunos documentos que se relacionen con la situación jurídica de la empresa.*
- e) Lectura de los estados financieros para obtener información básica sobre el volumen y la naturaleza de las operaciones de la empresa.*
- f) Revisión de informes, papeles de trabajo de auditorías anteriores, para aprovechar la experiencia acumulada.*
- g) Estudio y evaluación preliminar del sistema del control interno, el sistema de control interno de la empresa ha de ser estudiado y evaluado para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría.*

*En base a esto, el auditor llegará a un arreglo con el cliente, respecto de los honorarios que deberá cubrir y las condiciones y tiempo aproximado en que se desarrollará la auditoría.*

*Una vez realizado este arreglo, se llevará a cabo la firma del contrato. El cual tiene como propósito cubrir todos los asuntos discutidos con el - -*

cliente e iniciar el trabajo preparatorio de la auditoría.

El trabajo preparatorio de la auditoría consiste en la planeación de los papeles de trabajo, que estará fundamentada en el resultado de la evaluación previa del control interno existente, teniendo siempre en cuenta las cédulas que deberán formularse. En esta forma se logrará el uso de métodos prácticos que evitará la duplicidad del trabajo.

Es necesario también tomar en consideración que el auditor puede utilizar información del propio cliente. Además de que, la preparación adecuada de lo siguiente es una función interna.

- Balanza de Comprobación.
- Conciliaciones Bancarias.
- Relaciones de Cuentas y Documentos por cobrar y por pagar.
- Relación de Inventarios.
- Relación de Activos Fijos y su Depreciación.
- Análisis del Capital Social.
- Copias de Contratos.
- Etc.

Una vez obtenida la información necesaria, el Contador Público podrá prever cuales procedimientos de auditoría van a emplearse, la extensión y la oportunidad en que van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el trabajo.

El resultado de la planeación de la auditoría se refleja finalmente -

en un programa de trabajo.

En resumen podemos decir que no es necesario para iniciar una fase de trabajo de auditoría, que estén planeadas detalladamente todas las fases de ella, aunque sí es necesario que esté planeada en lo general toda la auditoría y en lo particular la fase concreta que se va a desarrollar.

La planeación de la auditoría no puede tener un carácter rígido y no debe entenderse únicamente como una etapa inicial anterior a la ejecución del trabajo, sino que esta debe continuar a través de todo el desarrollo de la auditoría.

### 3.2 CONTROL INTERNO

#### 3.2.1 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO

El control interno de una empresa es el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que tiene implantados, estructurados en un todo para lograr los siguientes objetivos, básicos:

- a) La protección de los activos de la empresa.
- b) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- c) La promoción de eficiencia de operación.
- d) Que la ejecución de operaciones se adhiera a las políticas establecidas.

Se explica que los primeros dos objetivos cubren el aspecto de controles internos contables y los dos últimos se refieren a controles internos administrativos.

Se debe garantizar la protección de activos mediante el acceso a personal con autorización única de la administración porque son éstos los que permiten desarrollar la actividad principal para el que fue creado.

El control interno debe garantizar, información constante, completa, veraz y oportuna ya que es básica para el desarrollo del negocio, pues en ella descansan todas las decisiones que deben tomarse y los programas que han de normar las actividades futuras.

De igual manera debe de promover la eficiencia de operación complementando las labores de los individuos sin duplicarlas y haciendo expeditos los trámites y el servicio.

Por último la ejecución de operaciones por el personal de la empresa debe de acatar las políticas establecidas por la administración para obtenerse el mejor desarrollo de las actividades.

### 3.2.2 OBJETIVOS DEL CONTROL INTERNO POR CICLO DE TRANSACCIONES

#### A) Objetivos de Autorización.

- Las autorizaciones deben estar de acuerdo con criterios establecidos por la administración.

- Las transacciones deben ser válidas para conocerse y someterse a su aceptación oportuna.
- Todas las transacciones que reúnen los requisitos establecidos por la administración serán procesados y reconocidos únicamente .
- Todos los resultados de procesamiento de transacciones deben informarse oportunamente y estar respaldados por archivos adecuados.

B) Objetivos de procesamiento y clasificación de transacciones.

- Las transacciones deben clasificarse en forma tal que permitan la preparación de estados financieros de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y el criterio de la administración.
- Las transacciones deben quedar registradas en el mismo periodo contable cuidando específicamente que lo sean aquellas que afectan más de un ciclo.

C) Objetivos de salvaguarda física.

- El acceso a los activos debe permitirse únicamente el acuerdo con autorización de la administración.

D) Objetivos de verificación y evaluación.

- El contenido de los informes y de las bases de datos y archivos debe verificarse y evaluarse periódicamente.

Estos objetivos de control interno de sistemas son aplicables a todos los ciclos. No se trata de que se usen directamente para evaluar las técnicas de control interno de una empresa, pero representan una base para desarrollar objetivos específicos de control interno por ciclo de transacciones que sean

aplicables a una empresa individual.

para efectos del estudio y evaluación del control interno es importante señalar que deben distinguirse los controles internos contables de los sistemas de contabilidad.

Un sistema de contabilidad consiste en una serie de tareas mediante las cuales se procesan las transacciones por ejemplo, una venta sujeta a aprobación, cálculo, registro, acumulación e informe.

Los controles internos contables son aquellas técnicas que utiliza la empresa para que al efectuar las tareas de procesamiento de transacciones, se salvaguardan los activos y los registros financieros de la empresa que contengan información contable.

En general puede decirse que las empresas pueden funcionar con controles internos débiles, pero dejarían de operar si los sistemas para procesar transacciones fallan.

Cuando hablamos de ciclos de transacciones podemos plantear dos alternativas:

- 1.- Identificar el mayor número de ciclos posible de ellas, o
- 2.- Reducirlo.

Con el objeto de establecer una base o punto de partida se menciona un grupo reducido que se identifica como sigue:

- Ciclo de Tesorería.
- Ciclo de Egresos
- Ciclo de Producción.
- Ciclo de Ingresos.

Existe además una función de preparación de informes financieros que por su importancia podría también separarse con objeto de establecer sus objetivos específicos de control interno.

La agrupación de transacciones en ciclos nos permite establecer una relación entre los objetivos específicos de control interno, del ciclo, las técnicas de control establecidas para cumplir estos objetivos, su evaluación y pruebas del auditor.

### 3.2.3 ELEMENTOS DEL CONTROL INTERNO.

#### A) Organización.

- 1.- Dirección; quién tenga la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones.
- 2.- Coordinación; quién adopte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico.
- 3.- División de labores; que defina claramente la independencia de las funciones de operación, custodia y registro.
- 4.- Asignación de responsabilidad que determine con claridad



Los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes con la responsabilidad asignada.

#### B) Procedimiento.

##### 1.- Planeación y sistematización.

Debe de haber un instructivo general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, la división de labores, el sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidad.

##### 2.- Registros y formas.

Un buen sistema de control interno debe procurar procedimientos adecuados para el registro completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

##### 3.- Informes.

El elemento más importante del control es la información interna pero no basta con la preparación periódica de informes internos, sino su estudio cuidadoso por personas con capacidad para juzgarlos y autoridad suficiente para tomar decisiones y corregir deficiencias.

#### C) Personal.

##### 1.- Entrenamiento.

La existencia de mejores programas de entrenamiento más apto será el personal encargado de las diversas

*actividades del negocio.*

*2.- Eficiencia.*

*El interés de la empresa por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno.*

*3.- Moralidad.*

*Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son, en efecto, ayudas importantes al control.*

*4.- Retribución.*

*Un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar sus actividades o propósitos de la empresa con entusiasmo y eficacia.*

*D) Supervisión.*

*Como ha quedado dicho, no es únicamente necesario el diseño de una buena organización, sino también la vigilancia constante para que el personal desarrolle los procedimientos a su cargo de acuerdo con los planes de la organización.*

*En negocios de mayor importancia, la supervisión del control interno amerita un auditor interno o un departamento de auditoría interna que actúe como vigilante constante del cumplimiento de la empresa con los otros elementos de-*

*control: Organización, procedimiento y personal.*

### 3.2.4 METODOS PARA LA EVALUACION DEL CONTROL INTERNO.

*Existen tres métodos para efectuar el estudio del control interno:*

- Método descriptivo.*
- Método de Cuestionarios.*
- Método Gráfico.*

#### *Método Descriptivo.*

*Consiste en aplicar por escrito, las diferentes actividades de los departamentos, de funcionarios o empleados, y de los registros de funcionarios o empleados, y de los registros de contabilidad que comprenden el sistema.*

*Sin embargo, no debe cometerse el error de describir las actividades en forma aislada u objetiva. Debe hacerse siguiendo el curso de las operaciones a través de su manejo en los distintos departamentos.*

#### *Método de Cuestionarios.*

*Consiste en usar, como instrumento para la investigación, cuestionarios previamente formulados que contengan preguntas concretas de la forma en que se manejan las transacciones y de las personas que intervienen en el manejo de las operaciones de la empresa.*

*Estas preguntas tienden a poner de manifiesto la eficacia con que se cumple el manejo de las operaciones de la empresa, se protegen los intereses*

del negocio y se consigue el pronto registro de las operaciones, o bien para poner de manifiesto las deficiencias que en el manejo, protección o registro, existe.

Por tal motivo, las preguntas se deberán formular según la naturaleza del negocio, el volumen de sus operaciones, ect.

Sin embargo, el cuestionario puede ser de uso general en cuanto a ciertos principios de contabilidad y control. El cuestionario especial se impone cuando las investigaciones del control interno se refiere a operaciones características del negocio.

#### Método Gráfico.

Expone en forma clara y concisa por medio de gráficas, la estructura organizacional de la empresa.

Para que pueda observarse por medio de gráficas con cierta facilidad la estructura orgánica y las funciones de una empresa, Estas gráficas pueden seguir tres características;

- Describir la segregación funcional de responsabilidades.
- Describir las operaciones de la empresa.
- Definir con una breve explicación las principales labores de los departamentos.

No puede decirse que alguno de estos métodos sea el más eficaz o completo, depende de las circunstancias, definir cual es el método más conve

niente a usar.

En la práctica profesional resulta más conveniente el empleo mixto - de los tres métodos ya que de este modo se logran resultados más completos y se soportan mejor las conclusiones.

### 3.2.5 METODOLOGIA PARA EL ESTUDIO Y EVALUACION DEL CONTROL INTERNO POR CICLOS - DE TRANSACCIONES.

#### Objetivo.

Esta metodología persigue como finalidad que exista mayor claridad - en la determinación del trabajo del auditor, relativo a dicho estudio y evaluación del control interno, así como el efecto que en el mismo tiene en el diseño de sus pruebas de auditoría.

Para documentar adecuadamente el estudio y evaluación del control - interno se lleva a cabo mediante:

- a) Identificación de los objetivos del control interno - aplicables en un ciclo de transacciones.
- b) Identificación de las técnicas de control utilizadas - por la entidad para lograr dichos objetivos.
- c) Evaluación del cumplimiento de los objetivos del -- control interno.
- d) Fijación de la naturaleza, extensión y oportunidad - de sus pruebas de auditoría.

## *Metodología y Procedimientos.-*

### *Identificación de Funciones.*

*Cada ciclo de transacciones está compuesto de una o más funciones : - una función es una tarea importante que se ejecuta dentro de cada ciclo para - conocer, autorizar, procesar, clasificar, controlar, verificar, o informar las - transacciones dentro de un sistema que procesa transacciones relacionados lógi - camente. Dado que cada empresa y cada ciclo de transacciones son singulares, - las funciones aplicables pueden variar en cada caso.*

### *Identificación de Objetivos de Control.*

*Una vez identificadas y determinadas las funciones de cada ciclo de - transacciones de la empresa, el auditor deberá identificar los objetivos de con - trol interno aplicables a cada función, utilizando para ello las guías específi - cas (serie J) encontrados en los boletines J-01, J-02 y J-03 de la Comisión - de Normas y Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Pú - blicos, A.C.*

### *Documentación de Los Procedimientos de proceso en cada Función.*

*A través de la elaboración de gráficas de flujo de transacciones, - memoranda descriptivos a la utilización de cuestionarios, el auditor deberá - documentar lo que se logra mediante el proceso de las transacciones dentro de - cada función. Esta documentación deberá contar por lo menos con los siguientes - elementos:*

- Documentos fuente e informes que se preparan.*

- Pasos de Procesamiento, y
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

#### *Obtención de información.*

Esto la puede adquirir el auditor a través de la revisión de información contenida en su expediente continuo de auditoría, de observaciones directas del procesamiento de las transacciones, de entrevistas al personal del cliente o de la revisión de los manuales de operación preparados por la Compañía.

El personal de auditoría que prefiere las gráficas de flujo de transacciones, los memoranda descriptivos, o utilice los cuestionarios, será muy importante que conozca como fluye un hecho económico desde su inicio hasta su inclusión en los estados financieros, en otras palabras deberán saber:

- Cómo se conoce.
- Cómo se acepta como una transacción.
- Cómo se procesa.
- Cómo se informa.
- Cómo se relaciona con las fuentes de datos y con los enlaces con otros ciclos de transacciones.

#### *Entrevistas y Observaciones.*

Las entrevistas y observaciones que lleva a cabo el auditor, deben estar diseñadas para obtener información de cómo se logra la empresa los objetivos de control interno manifestados

Para esto, las preguntas que deberá hacerse al auditor respecto a cada función, pero que no se pregunten directamente el personal de la empresa incluyen:

- ¿ Cómo podría pasar una transacción errónea o ficticia a través de esta parte del sistema ?
- ¿ Cómo se encontraría una transacción perdida o duplicada ?
- ¿ Cómo podrían hacerse cambios no autorizados en los programas o procedimientos ?
- ¿ Cómo podrían evadirse los requisitos de autorización ?
- ¿ Podría haber errores al pasar las transacciones de un sistema a otro o de una función a otra ?
- ¿ Qué certeza puede existir de que los datos rechazados por el proceso de depurar o validar se subsanen y entren de nuevo en el sistema ?

#### Identificación de Técnicas de control interno.

Las técnicas de control interno, son el conjunto de actividades que se emplean para prevenir, detectar y corregir errores o irregularidades que pudieran ocurrir al procesar y registrar transacciones.

En virtud de lo anterior, el auditor deberá concentrar mayor atención en las técnicas de control interno que en actividades aisladas del procedimiento.

#### Evaluación del Control Interno.



*La evaluación del control interno se logrará mediante:*

- *La identificación específica de aquellos objetivos de control del ciclo que se logran satisfactoriamente y de aquellas técnicas de control en las que el auditor puede aparentemente confiar al fijar el alcance de las pruebas sustantivas tentativas.*
- *La identificación específica de los objetivos del control del ciclo que no se logran, o se logran parcialmente, describiendo los riesgos de logro incompleto o nulo.*

*Diseño de pruebas de auditoría.*

*Una vez efectuada la evaluación del control interno mencionado anteriormente el auditor podrá diseñar en forma congruente con dicha evaluación pruebas sustantivas y de cumplimiento bien balanceadas que le permitan emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de la empresa.*

*Pruebas de Cumplimiento.- Es la comprobación de que una o más técnicas de control interno estaban en operación durante el período auditado.*

*Pruebas Sustantivas.- La característica primordial es que está diseñada para llegar a una conclusión con respecto a un saldo de una cuenta, sin importar los controles contables internos sobre los flujos de transacciones que se reflejan en el saldo.*

*Programa de Auditoría.*

*El programa de auditoría es la culminación, el resultado principal del proceso de planeación, y dicho programa refleja por lo tanto, los juicios*

hechos. El programa de auditoría es esencial para todos los niveles de responsabilidad. Para el auditor responsable de la auditoría, le da la seguridad de que el trabajo se planeó adecuadamente; para el auditor que ejecuta el trabajo sirve como la base de planeación y supervisión y para el auxiliar es una guía para la ejecución del trabajo.

Campos de posibles problemas.

Existen tres campos de problemas que a menudo encuentra el auditor al revisar los controles internos, los cuales son:

- Archivos en suspenso
- Enlaces
- Archivos maestros

Archivos en suspenso.- Contienen transacciones que están demoradas en su procesamiento y estos pueden incluir:

- Rechazos debido a contenido no válido
- Transacciones pendientes de autorización
- Transacciones pendientes de procesar

Enlaces.- Afectan a más de un sistema, función o ciclo. Si las transacciones dejan un sistema para su procesamiento en otro, la salida y la entrada deben controlarse para evitar las pérdidas o adiciones no autorizadas durante el procesamiento que ocurre. Asimismo, si las transacciones sólo salen o entran en un sistema, los controles deben asegurar la igualdad de la actividad de salida y de entrada.

*Archivos Maestros.* - Pueden ser usados en distintos puntos dentro de un ciclo de transacciones y pueden compartirse con otro ciclo de transacciones, por lo tanto, es necesario establecer un control sobre su acceso. Debe concentrarse la atención en los controles que aseguren la oportunidad y exactitud de la información contenida en los informes producidos por los archivos maestros.

En resumen, el auditor deberá dar importancia única y exclusivamente a aquellas técnicas de control que sirven para lograr los objetivos y no debe listar técnicas que simplemente son una extensión de detalles de procedimiento.

### 3.3 PROGRAMA DE TRABAJO.

#### *Concepto y finalidad.*

El programa de trabajo es la relación escrita y ordenada de los procedimientos de auditoría, extensión y oportunidad de éstos a aplicar en el trabajo específico.

El programa de auditoría, describe en términos generales, el alcance del trabajo que debe desarrollarse para obtener la evidencia comprobatoria y permitir al auditor expresar una opinión sobre los estados financieros.

Le permite al responsable de la auditoría obtener de antemano una visión del alcance del trabajo que se planea realizar, brindándole la oportunidad de sugerir los cambios que estime convenientes, con vista a efectuar una

labor más efectiva en el menor tiempo posible.

Por lo que se refiere al encargado, el programa le presenta un medio ordenado de control de desarrollo de la auditoría, basándose en las instrucciones del responsable, ya que ofrece el detalle de los pasos a seguir.

Los programas de auditoría deben de elaborarse tomando los siguientes factores:

- Naturaleza del negocio.
- Finalidad del trabajo.
- Estudio y evaluación del control interno.

Generalmente el programa que se prepare para una auditoría que se practique por primera vez podrá ser más extenso que el de un examen periódico, ya que el auditor necesita adquirir un conocimiento inicial, inmediato y de amplio alcance, de los procedimientos contables y del sistema de control interno de la Compañía, así como de la efectividad de los mismos.

Objetivos del programa de trabajo.

- Facilitar el acceso al trabajo en forma ordenada y planeada.
- Proporcionar los datos sobre la apreciación de los procedimientos de contabilidad de la empresa y la amplitud y eficacia de su control interno, para determinar la extensión de los procedimientos de auditoría.
- Dirigir el curso del examen y control del tiempo y la extensión del trabajo desarrollado.
- Facilitar una constancia del trabajo realizado, incluyendo los cambios

efectuados en el transcurso del exámen, de acuerdo con las circunstancias.

#### *Elaboración del Programa de Auditoría.*

Existen dos tipos de programas que se han generalizado en la práctica:

- Programa estándar
- Programa aplicado a un trabajo especial.

El programa estándar se formula aprovechando las características más generales de las cuentas, que se conservan iguales en las distintas empresas, ampliándolo o reduciéndolo al caso en particular donde ha de aplicarse. Por contra, como su nombre lo indica, el programa aplicable a un programa especial es el que se elabora para tal efecto.

Es recomendable que los programas de auditoría, sean preparados por el auditor responsable de ésta, sin embargo, pueden elaborarlos los ayudantes que estén familiarizados con esos aspectos del trabajo, que siempre deberán ser revisados y aprobados por el primero.

Antes de preparar el programa de trabajo habrá de tomarse en cuenta si se trata de una primera auditoría o si por lo contrario es una auditoría periódica. En el primer caso podrá prepararse un programa tentativo una vez que se hayan revisado los procedimientos de contabilidad y de control interno, pero estará sujeto a cambios a medida de que la auditoría progresa y conforme se practiquen las pruebas y se acumule evidencia en cuanto a la eficiencia de los procedimientos y medios de control.

Cuando se trata de auditoría periódicas y tomando en consideración - que los procedimientos de contabilidad y control interno de la compañía no sufrirá cambios radicales de un año a otro, es aconsejable que el programa de auditoría se base en el año anterior.

### 3.4 SUPERVISION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Todos los papeles de trabajo de una auditoría deben ser supervisados - adecuadamente y esa supervisión debe constar en los mismos.

La revisión de los papeles de trabajo es una función muy importante - que se debe practicar en cualquier auditoría o examen.

Los papeles de trabajo deben ser de una revisión en cada nivel de - responsabilidad con el fin de determinar que:

- El alcance descrito en el programa de auditoría se haya desarrollado.
- Contenga evidencia adecuada y que todo el problema o asunto de importan - cia anotado en los mismos, se haya estudiado y resuelto debidamente.

El alcance de la revisión variará de acuerdo con los problemas y - complejidades de trabajo, la situación de la contabilidad y de la experiencia y competencia del personal que esté ejecutando el trabajo. La revisión que lleva a cabo deberá ser suficiente, para satisfacerse de que el trabajo realizado se - ajusta a las normas de auditoría generalmente aceptadas y que las conclusiones - y opiniones se encuentran debidamente respaldadas.

Todos los asuntos, preguntas o dudas que surgen de la revisión de trabajo, deberán ser anotadas en una hoja que se llamará "Hoja de pendientes", para que sean estudiados, complementados o aclarados.

Esta hoja deberá contener la pregunta o problema, la aclaración o solución y las fechas y nombres de las personas que intervinieron en el asunto. Es importante que se deje constancia del nombre de la persona que lo aclaró, esta hoja pasa a ser parte de los papeles de trabajo.

La revisión de los papeles de trabajo debe distinguir evidencias esenciales y no esenciales y decidir cuáles de estas deben incluirse o no en el informe de auditoría. La revisión debe ser hecha por una persona con mucha experiencia en el ramo y campo del negocio del cual se revisan los papeles de trabajo, ya sea supervisor, gerente u otra persona calificada.

Uno de los principales propósitos de la revisión es el de encontrar deficiencias, defectos o inconsistencia en los papeles de trabajo independiente mente de proporcionar al cliente un mejor servicio a través de sugerencias constructivas.

Otro propósito de la revisión es determinar que todos los datos incluidos en el informe de auditoría estén soportados en papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo deben evidenciar que han sido revisados esta evidencia consiste en la inicial del auditor en todos los papeles de trabajo o sólo en las cédulas sumarias.

El auditor que revise los papeles de trabajo debe estar alerta con las posibilidades de fraude en el curso de su supervisión.

### 3.5 DESTINO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Todos los papeles de trabajo, informes y declaraciones son documentos confidenciales, debiendo protegerlos contra pérdidas, destrucción o uso indebido, bajo la norma de que todo trabajo relacionado con los asuntos de un cliente se mantendrá en todo tiempo bajo control de los auditores de la firma.

Es necesario que durante la estancia en las oficinas del cliente, los papeles de trabajo sean guardados bajo llave cuando no están en uso.

Al terminar el trabajo el auditor debe archivar en sobre o legajos, con el contenido explicando afuera de los mismos. Por lo general se sujetan de una esquina para facilitar su uso.

El auditor tendrá dos expedientes o legajos de papeles de trabajo como sigue:

- Uno que contiene todos los papeles, datos, ect., que corresponden a cada exámen concluido y al que se llama archivo corriente y.
- Otro que contiene información relativamente invariable al que se le llama archivo permanente.

Archivo Corriente.- Contiene todos los papeles de trabajo pertenecientes exclusivamente al exámen del año que se esté auditando. Este archivo



deberá contener los papeles de trabajo de carácter transitorio o revisión específica, mismos que mencionamos en el título de la Clasificación de los Papeles de trabajo.

Archivo Permanente.- Contiene información que no requiere ser renovada cada año, sino que nos va a servir permanentemente. Este archivo cumple con tres finalidades.

- Mantener una información constante y útil al auditor acerca de las partidas aplicables a un periodo de varios años.
- Proporcionar a los nuevos miembros del personal empleado por el auditor, un breve sumario de las políticas y de la organización del cliente.
- Conservar los papeles de trabajo correspondiente a partidas que muestren relativamente poco o ningún cambio, eliminando consecuentemente la necesidad de su preparación año tras año.

Este archivo debe contener los documentos y papeles de trabajo que consideramos como de carácter permanente, en el título que se refiere a la Clasificación de los Papeles de Trabajo.

Esta información deberá ser cuidadosamente conservada, de tal manera que pueda evitar una innecesaria repetición del trabajo durante exámenes subsiguientes. Las auditorías repetitivas pueden ser planeadas en forma más eficiente por medio del estudio del archivo permanente, y los nuevos miembros del personal del auditor pueden en consecuencia, tener disponible la información necesaria para planear un análisis de las políticas y problemas del cliente.

*¿ Cuándo deben ser destruidos los expedientes de las auditorías ?*

*Algunos auditores destruyen los papeles de trabajo una vez que ha vencido el período de responsabilidad legal; cuando se siga esta costumbre debe rá consultarse las leyes de prescripción locales y federales.*

### 3.6 INFORME FINAL

*Una de las actividades más importantes dentro de las funciones que desarrolla el contador público, así como la que le impone una mayor responsabilidad es la de informar.*

*Entre los requisitos más importantes en la función de informar del contador público podemos mencionar:*

- A) La significación.- Obliga al contador público a llevar a cabo una selección de la información que va a proporcionar y la forma de que va a presentarse.*
- B) La oportunidad: Es indudable la necesidad de la oportunidad en la entrega de los informes ya que cuando no llegan a su destinatario en la época que los necesita es como si no existiera.*
- C) Veracidad.- Para lograr este requisito es indispensable que la información sea objetiva y con independencia de criterio, sin permitir que existe alguna influencia ajena que afecta la libertad de la información.*

*Existen dos tipos de informes de auditoría: El informe corto o dictamen y el informe largo.*

*El informe Corto.*- Es aquel en el cual se describe en términos generales el alcance de la revisión efectuada y expresa concisamente la opinión del contador público acerca de la razonable corrección de los estados financieros.- Es generalmente adecuado para quienes deseen principalmente tener la seguridad de que los estados financieros en su conjunto, presentan razonablemente la posición financiera de la compañía y el resultado de sus operaciones.

*El informe Largo.*- Independientemente de la opinión acostumbrada a entrar en pormenores acerca del trabajo realizado y las conclusiones del contador público, sobre los asuntos más importantes. Puede incluir una amplia variedad de información, como estadísticas sobre cambios en la posición financiera o en el capital de trabajo, antigüedad de las cuentas por cobrar y por pagar; un estado de origen y aplicación de recursos, un resumen de las coberturas de seguros con base en las pólizas examinadas y cualquiera otra información que pueda ser apropiada de acuerdo con las circunstancias. En síntesis su objetivo es proporcionar información detallada y amplia de los cambios en los resultados y estructura financiera.

Las recomendaciones respecto al control interno y a los procedimientos contables se presentan frecuentemente un memorándum por separado.

Lo importante de cualquiera de los tipos de informes de auditoría comentados radica en que deben estar perfectamente apoyados en los papeles de trabajo de la propia revisión.

*El informe de auditoría puede omitir alguna situación que no se*

consideró importante en las circunstancias pero nunca podrá incluir alguna aseveración que no conste en los papeles de trabajo generales durante el desarrollo de la auditoría.

El informe de auditoría constituye en sí mismo su papel de trabajo de lo más importante, en virtud de que en él se han concentrado los resultados de la revisión más sobresalientes.

El éxito en la redacción del informe de auditoría depende en gran parte del vocabulario utilizado, pues la elección de las palabras adecuadas hará que las situaciones difíciles sean comprendidas por el lector con poco esfuerzo. No deberán utilizarse tecnicismos. La presentación del informe es de suma importancia ya que es la primera impresión que reciben los lectores.

Es importante también el orden de los comentarios con el objeto de que los lectores comprendan fácilmente lo que se quiere decir.

Es muy importante para ciertas personas el punto de vista del auditor como persona independiente e imparcial y conocer su opinión acerca de los estados financieros de los negocios siendo las que más se interesan por su informe las siguientes:

- Socios y Accionistas.
- Directores y Gerentes.
- Acreedores
- Futuros Inversionistas.
- Autoridades Fiscales.

Por último cabe mencionar la carta de observaciones por medio de la cual el Contador Público pone en conocimiento de sus clientes, todas aquellas anomalías, deficiencias y observaciones que le fué posible detectar en el curso de la auditoría, al mismo tiempo que expone las sugerencias o recomendaciones que a su juicio considera necesarias adoptar para suprimir las deficiencias en el control interno o mejorar las políticas establecidas.

## CAPITULO IV

### PARTICULARIDADES DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

#### 4.1 LIMITACIONES.

Se dice que solamente existan tres requisitos para ser un buen auditor: criterio, criterio y más criterio. La realidad es que la madurez de un profesional en auditoría depende en gran medida de sólidos conocimientos generales en cuanto a la técnica y de una buena experiencia en el campo de trabajo.

Paradójicamente el criterio viene a constituirse en una de las principales limitaciones de los papeles de trabajo, debido a que cada persona que interviene en su elaboración posee un grado de madurez distinto y una diferente capacidad de apreciación de los hechos que influenciarán en forma definitiva las conclusiones del trabajo realizado.

Lo anterior es tan cierto que aún cuando se practican tres auditorías a una misma unidad por distintos auditores tendríamos en su gran mayoría dictámenes diferentes, unos ligeramente y sustancialmente a otros.

Sin embargo es posible mencionar otras limitaciones basadas fundamentalmente en la ya mencionada, como las siguientes:

##### 1) Dificultad para su estandarización.

Con mucha frecuencia se ha intentado estandarizar los -

papeles de trabajo, lo único que se ha logrado es dar ciertos principios generales para la elaboración de determinadas cédulas de auditoría.

El diseño de la gran mayoría de los papeles de trabajo se deja a las circunstancias específicas de la empresa, de las operaciones, de las cuentas, de la importancia relativa de las partidas y en última instancia al criterio del auditor en cuanto al alcance, extensión y profundidad de los procedimientos de auditoría.

## 2) Necesidad de división de trabajo.

Es prácticamente imposible que el contador responsable de una auditoría, quien va a emitir su opinión y responsabilizarse de la misma, practique él personalmente la revisión directa de las operaciones del cliente. Normalmente el trabajo es realizado por su personal, en ocasiones tendrá necesidad de supervisiones que filtrarán a su juicio la información, dando como resultado la posibilidad de que algunos aspectos importantes de la auditoría no lleguen a ser del conocimiento del responsable e inclusive que no se plasmen en los papeles de trabajo.

## 3) Origen y confiabilidad de la información.

Dentro de las técnicas de auditoría se ha considerado las siguientes: La confirmación de terceros, investigación y la relativa o declaraciones o certificaciones.

En el conjunto de un procedimiento de auditoría, la aplicación de estas técnicas generan papeles de trabajo basados en la confiabilidad de la información obtenida.

En ocasiones aún cuando se tomen todas las precauciones necesarias para verificarlas es posible que se oculten datos o se reciba información falta de seriedad por la irresponsabilidad de quienes la proporcionen y la opinión del auditor.

#### 4) Finalidad de la auditoría.

Dependiendo del enfoque que se le dé a la auditoría de acuerdo con los requerimientos del servicio solicitado, se generan papeles de trabajo encaminados a obtener ciertas conclusiones, por lo tanto que de suceder en un momento dado que algunos de ellos pierdan su importancia y falten otros cuya elaboración no se juzgó necesaria, es decir: que los papeles de trabajo estarán limitados por el objetivo que se persigue al realizar la revisión.

#### 5) Validez Legal.

Tomando en consideración que la finalidad de una auditoría no es certificar la información de los estados financieros, sino únicamente obtener la certeza de su razonabilidad, la gran mayoría de los papeles de trabajo que se generan durante una revisión no tendrán vali



déz alguna desde el punto de vista jurídico si no se complementan con una certificación material o con las pruebas necesarias según el criterio legal y de acuerdo con el caso específico de que se trate.

#### 4.2 IMPORTANCIA PARA FINES FISCALES.

En los últimos años se ha dado importancia a la opinión del contador público autorizado para tal fin, en relación al cumplimiento de las disposiciones fiscales vigentes por parte del causante que contrató los servicios profesionales de auditoría para fines fiscales.

La supervisión por parte de las autoridades correspondientes es efectuada también por profesionales de la contaduría pública.

Partiendo de esa base, lo anterior significa que las autoridades federales han confiado en los principios de la misma profesión con dos objetivos fundamentales:

- 1.- Utilizar al contador público como elemento de supervisión por parte de la autoridad.
- 2.- Facilitar a los causantes el cumplimiento adecuado de los ordenamientos fiscales a través de la contratación de contadores públicos que los asesoren y dictaminen sus estados financieros.

Lógicamente si elementos de la misma profesión tienen la capacitación

y la autorización para llevar a cabo cualquiera de estas actividades sea como supervisor por parte del gobierno federal o como auditor independiente, en cualquier momento estarán hablando el mismo idioma desde el punto de vista técnico.

De esta manera los papeles de trabajo vienen a constituir el sistema de comunicación para cualquiera de los objetivos mencionados. La única discrepancia que pudiera surgir será motivada por la diferencia de criterio en cuanto a la interpretación de los mismos o bien, en el peor de los casos, por negligencia manifiesta en el desarrollo del trabajo de auditoría.

## CAPITULO V

### CONCLUSIONES.

- 1.- Especialmente por las circunstancias que rodean tanto a la etapa académica como a la práctica profesional de la Licenciatura en Contaduría, considero que el desarrollo del que elige esta profesión tiene una limitante en cuanto a obtener una sólida capacitación teórica y en cuanto a una experiencia profesional muy en desacuerdo con su vocación.

Pero tenemos que a diferencia de otras profesiones, en ésta se le permite al futuro Licenciado en Contaduría llevar a la práctica sus conocimientos con tanta libertad como lo haría un Licenciado en Contaduría autorizado, con excepción de la práctica de la auditoría con el propósito de emitir un dictámen de estados financieros.

Lo mencionado en el párrafo anterior significa que lo único que se le prohíbe es emitir una opinión sobre los estados financieros debido a la falta de autorización que le va a permitir obtener la confianza del público a quien directa o indirectamente sirve.

La realidad de nuestra profesión se ve cuando estamos ya autorizados para ejercer, adolecemos de serias deficiencias en diversos aspectos de la misma, que solamente serán superadas con la dedicación constante y la responsabilidad de aceptar la auditoría de estados financieros como el área principal - - -

de acción en el ejercicio profesional.

- 2.- Tanto las normas de auditoría generalmente aceptadas como la aplicación de las técnicas y procedimientos de una revisión de estados financieros, establecen los caminos a seguir en el desarrollo de la auditoría. El licenciado en Contaduría debe estar consciente de que en un momento dado, su opinión y su trabajo estarán sujetos al juicio de otras personas y que la única prueba con que cuenta de la calidad de su trabajo como auditor, serán los papeles de trabajo de la auditoría que llevó a cabo. Aquí nos damos cuenta de la importancia que tiene la elaboración de estos documentos.

La importancia de los papeles de trabajo de la auditoría de estados financieros se deriva de la propia naturaleza profesional de los servicios de auditoría. El Licenciado en Contaduría proporciona no solamente un servicio a su cliente, sino a un público que seguramente desconoce, para quien su opinión es sumamente importante.

Estas terceras personas pueden ser:

- El Gobierno Federal.
- Futuros Inversionistas.
- Instituciones Bancarias.
- Trabajadores de la misma empresa.
- Acreedores, etc.

Como consecuencia el Licenciado en Contaduría debe dejar constancia - por escrito de todo el trabajo desarrollado en el transcurso de la auditoría.

3.- Los papeles de trabajo nos permitirán verificar si se han aplicado - los principios de contabilidad generalmente aceptados y si su aplicación ha sido consistente en relación a ejercicios anteriores. Asimismo nos permitirán revisar el sistema de control interno de la empresa sujeta a revisión, determinar alcance y extensión de los procedimientos de auditoría y reunir los elementos de juicio necesarios para - fundamentar nuestra opinión sobre la razonabilidad de la situación - financiera y operacional de la misma.

4.- Uno de los puntos importantes y nuevos dentro de la auditoría de - estados financieros tenemos el control interno por ciclo de transacciones que primordialmente sus objetivos establecen que las autorizaciones para cualquier asunto deben de estar de acuerdo con los criterios establecidos por la administración, que las transacciones deben reunir los requisitos establecidos por la misma administración, así - como tales transacciones deben quedar registradas en el mismo período contable y que el acceso a los activos físicos debe permitirse únicamente con autorización de la administración de la empresa.

Se puede plantear dos alternativas para el ciclo de transacción, identificar el total de ciclos posibles o la reducción de estos mismos. Como un - punto de partida se establece un grupo reducido:

- Ciclo de Tesorería
- Ciclo de Egresos.
- Ciclo de Producción.
- Ciclo de Ingresos.

La agrupación de transacciones en ciclos nos permite establecer una relación entre los objetivos específicos de control interno, del ciclo, y las técnicas de control establecidas para cumplir estos objetivos, su evaluación y pruebas del auditor.

- 5.- A través de la elaboración de gráficas de flujo de transacciones, memoranda descriptivos a la utilización de cuestionarios el auditor deberá documentar lo que se logra mediante el proceso de las transacciones dentro de cada función.

Esta documentación deberá contar por lo menos con los siguientes elementos:

- Documentos fuente e informes que se preparan.
- Pasos de procesamiento.
- Enlaces con otros ciclos, sistemas o funciones.

La evaluación del control interno por transacciones se logrará mediante la identificación específica de aquellos objetivos de control del ciclo y de aquellas técnicas de control en las que el auditor confía al fijar el alcance de las pruebas, así como la identificación específica de los objetivos del control del ciclo que no se logran, o se logran parcialmente, describiendo los

riesgos de logro incompleto o nulo.

En resumen, el auditor deberá dar importancia única y exclusivamente a aquellas técnicas de control que sirvan para lograr los objetivos y no debe listar técnicas que simplemente son una extensión de detalles de procedimiento.

6.- Todos los papeles de trabajo deberán estar debidamente referenciados, fechados y firmados por quien los elaboró y los revisó.

En ellos deben constar las conclusiones más importantes del trabajo desarrollado y las observaciones más sobresalientes relativas al sistema de control, a los procedimientos de contabilización y los mecanismos que permiten obtener la certeza razonable sobre la información presentada en los estados financieros sujetos a revisión.

7.- El resultado final de la auditoría efectuada a los estados financieros lo constituye el informe final o dictámen. Este es al mismo tiempo uno de los papeles de trabajo más importantes y debe estar perfectamente soportado por todo el conjunto de cédulas de auditoría, extractos de altas, confirmaciones, certificaciones y cualquier tipo de documentos denominados papeles de trabajo de auditoría.

Al mismo tiempo el informe es una de las responsabilidades más importantes del Licenciado en Contaduría porque será el documento que va a reflejar toda su habilidad, criterio, buen juicio y en suma su personalidad como profesional de la Contaduría Pública.

## BIBLIOGRAFIA

NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

BOLATINES DE LA COMISION DE PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

APUNTES DE AUDITORIA.

FACULTAD DE CONTADURIA Y ADMINISTRACION.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.

MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

TOMO 1 Y 11 SEGUNDA EDICION.

A COUNTANT'S WORKINS PAPERS.

PALMER AND BELL'S

RONALD EDITON, THE RONALD PRESS RO. N.Y.

AUDITING NORKING PAPERS.

MAUNGE PELAUERT, C.P.A.

AMERICAN INSTITUTE PUBLISMING CO.

CODIGO DE ETICA PROFESIONAL.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.



AUDITORIA 1

C.P. ISRAEL OSORIO SANCHEZ.

EDICIONES CONTABLES ADMINISTRATIVAS, S.A.

MEXICO 1982.

LA PROFESION CONTABLE.

C.P. ARTURO ELIZONDO LOPEZ.

EDICIONES CONTABLES ADMINISTRATIVAS, S.A.

MEXICO 1983.

CODIGO FISCAL DE LA FEDERACION.

DEBERES DE LOS CONTADORES JUNIOR Y SENIOR.

SUPLEMENTO DEL MANUAL DEL CONTADOR PUBLICO.

INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.

PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA.

TESIS PARA RECIBIR EL TITULO DE CONTADOR PUBLICO.

MARTHA MA: MANUELA SOSA CULVER.

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.

LOS PAPELES DE TRABAJO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

TESIS PARA RECIBIR EL TITULO DE CONTADOR PUBLICO.

PEDRO GARVA FERNANDEZ.

CAMEMNO GOMEZ PALACIOS.  
JOSE LUIS PADILLA ALVARADO.  
UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO.

AUDITORIA PRACTICA.  
LUIS RUIZ DE VELASCO Y ALEJANDRA PRIETO.  
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO, S.A.  
SEXTA EDICION 1983.

TERMINALOGIA DEL CONTADOR.  
MARCELO HNOS. CONTADORES PUBLICOS.  
SEPTIMA EDICION CORREGIDA.  
EDITORIAL BANCA Y COMERCIO, S.A.

PRINCIPIOS BASICOS DE AUDITORIA.  
ARTHUR W. HOLMES, C.P.A.  
WAGUE, S. OVERMEYER C.P.A.  
CIA. EDITORIAL CONTINENTAL S.A. DE C.V. MEXICO.