

143
2ej.



UNIVERSIDAD NACIONAL AUTÓNOMA DE MÉXICO

FACULTAD DE CONTADURÍA Y ADMINISTRACIÓN

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

SEMINARIO DE INVESTIGACIÓN CONTABLE

**QUE PARA OBTENER EL TÍTULO DE:
LICENCIADO EN CONTADURÍA
P R E S E N T A :**

ENRIQUE VARGAS PÉREZ

**DIRECTOR DEL SEMINARIO:
C. P. MANUEL REZA GARCÍA**

MEXICO, D. F.,

1967



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas Tesis Digitales Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS © PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

I N D I C E

| | PAG. |
|--|------|
| INTRODUCCION | |
| CAPITULO I.- AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. | |
| 1.1.- CONCEPTO DE AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. | 1 |
| 1.2.- CLASIFICACION DE LA AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS. | 3 |
| 1.3.- NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS. | 4 |
| 1.4.- TECNICAS DE AUDITORIA. | 21 |
| 1.5.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA. | 26 |
| 1.6.- NECESIDAD DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS. | 27 |
| | |
| CAPITULO II.- GENERALIDADES DE LOS PAPELES DE TRABAJO. | |
| 2.1.- CONCEPTO DE PAPELES DE TRABAJO. | 29 |
| 2.2.- OBJETIVO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO. | 30 |
| 2.3.- PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO Y SU CONFIDENCIALIDAD. | 37 |
| 2.4.- FINALIDAD DE LA ELABORACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO. | 41 |
| | |
| CAPITULO III.- CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO. | |
| 3.1.- COMO SE CLASIFICAN. | 43 |
| 3.2. TIPOS DE CEDULAS. | 51 |

| | PAG. |
|---|------|
| 3.3.- CLASIFICACION DE LA EVIDENCIA CONTENIDA EN LOS PAPELES DE TRABAJO. | 58 |

CAPITULO IV.- EL DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

| | |
|----------------------------------|----|
| 4.1.- CONCEPTO. | 66 |
| 4.2.- BASES PARA SU ELABORACION. | 67 |
| 4.3.- FORMAS DE PRESENTACION. | 72 |
| 4.4.- FORMA DE INCLUSION. | 74 |
| 4.5.- DIVISION DEL DICTAMEN. | 75 |
| 4.6.- REQUISITOS EN EL DICTAMEN. | 77 |
| 4.7.- CONCLUSIONES. | 81 |
| 4.7.- BIBLIOGRAFIA. | 83 |

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

Los papeles de trabajo elaborados por el auditor en el examen practicado a los estados financieros preparados por la administración de una compañía, deben ser meticulosamente realizados por este profesionista o por aquellas personas a quienes se les haya delegado esta responsabilidad.

De la forma y contenido en la que se hayan hecho las cédulas, dependerá la calidad del trabajo del auditor, así como la opinión que se haya formado respecto a la razonabilidad en la preparación de los estados financieros.

Es pues de radical importancia, la elaboración de los papeles de trabajo porque son la voz misma del licenciado en contaduría, es la evidencia suficiente y competente que respalda su opinión expresada en el documento formal llamado dictamen.

También es de considerable envergadura la carta de observaciones y sugerencias que elabora este profesionista, basándose en la deficiencia detectada a lo largo de su examen y que atañen el mejoramiento del sistema de control interno contable, ya que de éste derivará la confiabilidad en la información financiera y que por ende denotará a criterio del auditor el alcance que les dará a sus procedimientos de revisión en los próximos ejercicios auditables.

Este documento se entrega junto con el dictamen al:

Consejo de Administración, a la Asamblea General de - -
Accionistas, a la compañía o persona que solicitó la audito-
ría.

Los estados financieros dictaminados tienen gran repercu
sión en los sectores público y privado, y por tanto en el de-
sarrollo económico de México.

Considero que es de vital importancia por lo ya descrito
anteriormente, abordar el tema de los papeles de trabajo en -
la auditoría de los estados financieros.

CAPITULO I

AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

1.1.- CONCEPTO DE AUDITORIA DE LOS ESTADOS FINANCIEROS.

El Comité Especial del Instituto Americano de Contadores Públicos determina que:

Auditoría es el examen de los libros de contabilidad, -- comprobantes y demás registros de un organismo público, institución, corporación, firma, persona o personas situadas en -- destino de confianza, con el objeto de averiguar la correc-- ción e incorrección de los registros y de expresar opinión so-- bre los documentos suministrados.

El Contador Público Mendivil Escalante manifiesta que:

Auditoría es la actividad por la cual se verifica la co-- rrección contable de las cifras de los estados financieros; -- es la revisión misma de los registros y fuentes de contabili-- dad para determinar la razonabilidad de las cifras que mues-- tran los estados financieros emanadas de ellos.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos expresa que:

Auditoría es la actividad exclusiva del Contador Público y que consiste en el examen independiente de los estados fi-- nancieros preparados por la administración de una compañía, -- con el objeto de emitir una opinión acerca de su razonabili--

lidad a través de un documento formal llamado dictamen.

Considero que esta definición describe lo que realmente es la auditoría y la participación del profesional en su ejecución.

A continuación presento el análisis de la definición que da el Instituto Mexicano de Contadores Públicos:

Es la actividad exclusiva del Licenciado en Contaduría.

Así lo estipula el Código Fiscal de la Federación en su artículo 52 que en su fracción 1, denota:

- a).- Que para dictaminar se debe tener registro ante las autoridades fiscales.
- b).- Que este registro lo podrán obtener únicamente las personas de nacionalidad mexicana que tengan título de licenciado en contaduría registrado en la Dirección General de Profesiones de la Secretaría de Educación Pública, y que sean miembros de un Colegio de Contadores reconocido por la misma Dirección de Profesiones.

Que consiste en el examen independiente de los estados financieros preparados por la administración de una compañía.

Realmente es una constatación de cifras y registros utilizando procedimientos de auditoría para poder determinar que tan confiable es la información financiera expresada.

Al final de la revisión se emite una opinión acerca de -

su razonabilidad a través de un documento formal llamado dictamen.

1.2.- CLASIFICACION DE LA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

Tradicionalmente se reconocen dos clases de auditoría: - la auditoría interna y la auditoría externa.

AUDITORIA INTERNA:

Es aquélla que desarrollan personas dependientes de la empresa y actúan revisando aspectos que interesan particularmente a la administración, aunque pueden efectuar revisiones programadas sobre todos los aspectos operativos y de registro de la empresa.

Objetivo:

- a).- Revisión total o parcial de estados financieros con objeto de expresar una opinión para efectos internos sobre los rubros o cuentas revisadas.
- b).- Verificar, evaluar y proponer controles internos contables, financieros y operativos básicos.

AUDITORIA EXTERNA:

La auditoría externa, conocida también como auditoría independiente, la efectúan profesionistas que no dependen de la empresa ni económicamente, ni bajo cualquier otro concepto, y a los que se les reconoce un juicio imparcial merecedor de la

confianza de terceros. Esta clase de auditoría es la actividad más característica del licenciado en contaduría.

Objetivo:

- a).- Emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros a través de un documento formal llamado dictamen.

1.3.- NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS.

Según el Instituto Mexicano de Contadores Públicos en su boletín "C", manifiesta que son los requisitos mínimos de calidad, relativos a la personalidad del auditor, al trabajo -- que desempeña y a la información que proporciona como resultado de ese trabajo.

Las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, se clasifican en:

- A).- Normas Personales.
- B).- Normas de Ejecución del Trabajo.
- C).- Normas de Información.

A).- Normas Personales:

Son aquéllas que se refieren a la calidad que el auditor debe tener para poder asumir responsabilidades, dentro de las exigencias que el carácter profesional impone.

A su vez las Normas Personales se clasifican en:

1.- Entrenamiento Técnico y Capacidad Profesional:

El entrenamiento técnico es el medio indispensable para desarrollar la habilidad práctica, necesaria para el ejercicio de una profesión y junto con el estudio y la investigación constante se integran como base de la capacidad profesional.

El entrenamiento técnico se adquiere mediante la formación académica a través de los semestres de que consta la licenciatura en contaduría hasta alcanzar el título.

La capacidad profesional es consecuencia de llevar a la práctica esos conocimientos teóricos.

No basta la preparación escolar conducente a la obtención del Título de Licenciado en Contaduría; la auditoría y el ejercicio de las actividades propias de esta profesión, requieren un acopio de conocimientos, habilidades y madurez que es difícil transmitir en la enseñanza académica; por lo que debe completarse la preparación escolar con una enseñanza adquirida en la experiencia práctica, bajo la dirección de un auditor profesional experimentado. Resulta difícil determinar el tiempo que se necesita para adquirir la capacidad profesional, pues depende de la capacidad mental del candidato, así como el tipo de problemas a que se enfrente en su experiencia dirigida y del grado de responsabilidad que asuma en los trabajos desarrollados, la constancia que tenga en el aspecto de actualización, porque la capacidad profesional implica alcan-

zar madurez de juicio. La que además de estar fundada en su capacidad profesional sea emitida con independencia mental.

Se entiende que existe independencia mental en una persona, cuando sus juicios se fundan en los elementos objetivos del caso.

B).- Normas de Ejecución de Trabajo:

Al tratar las Normas Personales, se señaló que el auditor está obligado a ejecutar su trabajo con cuidado y diligencia.

Aún cuando es difícil definir lo que en cada tarea puede representar un cuidado y diligencia adecuados, existen ciertos elementos que por su importancia deben ser cumplidos.

Estos elementos básicos fundamentales en la ejecución del trabajo que constituye la especificación particular por lo menos al mínimo indispensable de la exigencia de cuidado y diligencia, son los que constituyen las Normas denominadas de Ejecución del Trabajo.

A su vez las Normas de Ejecución del Trabajo se clasifican en:

1.- Planeación y Supervisión.

Planeación:

La auditoría de estados financieros al igual que otras actividades profesionales, requiere de una planeación adecuada.

da para poder alcanzar totalmente sus objetivos en la forma -
más eficiente posible.

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

Los objetivos, condiciones y limitaciones del trabajo --
concreto que se va a realizar.

Las características particulares de la empresa cuya in--
formación financiera se examina, incluyendo dentro de este --
concepto las características de operación, sus condiciones ju-
rídicas y el sistema de control interno existente.

La planeación implica prever cuáles procedimientos de -
auditoría van a emplearse, la extensión y oportunidad en que
van a ser utilizados y el personal que debe intervenir en el
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, los gastos, la coordinación del
trabajo de auditoría con el personal del cliente, y to-
dos aquellos puntos que por su naturaleza ameriten ser -
definidos antes 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 y papeles de trabajo de auditorías anteriores para aprovechar la experiencia acumulada.**
- g) **Estudio y evaluación preliminar del sistema de control interno de la empresa, debe ser estudiado y evaluado para poder efectuar una planeación correcta del trabajo de auditoría.**

Una vez obtenida la información necesaria, el licenciado en contaduría podrá prever cuáles 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 finalmente se refleja en un programa de Trabajo.

Supervisión:

La supervisión debe ejercerse en todos los niveles o categorías del personal que intervenga en el trabajo de auditoría.

La supervisión debe ejercerse en proporción inversa a la experiencia, la preparación técnica y la capacidad profesional del auditor supervisado.

La supervisión debe ejercerse en las etapas de planeación, ejecución y terminación del trabajo.

La supervisión en la etapa de planeación de la auditoría comprende:

- a) Análisis de los grados de experiencia y capacidad profesional de los auditores que participarán en el trabajo, si por alguna razón existe cierta capacidad inferior o superior a la requerida, se corregirá con mayor supervisión en el primer caso o con una supervisión menor, pero directa del contador público que dictamina en el segundo.
- b) La revisión del plan general del trabajo, así como la definición de los objetivos que se persiguen en el examen, con las personas que van a ejecutarlo o supervisarlo, para asegurarse de que se darán los pasos necesarios tendientes a lograr un trabajo de máxima calidad profesional.
- c) Discusión del plan de trabajo preparado por el auditor

encargado; en esta etapa se evalúan los alcances de los procedimientos que se van a aplicar en cada una de las áreas para ajustarlos de acuerdo con la eficiencia del control interno del cliente y con los objetivos del trabajo. En este aspecto la supervisión es muy importante porque con ello, se da cumplimiento a la norma de auditoría que obliga a adecuar las pruebas en función del control interno existente.

- d) Discusión y fijación del presupuesto de tiempo que va a utilizar el personal que participe en el trabajo.

La supervisión en las diferentes fases de la ejecución de la auditoría comprende:

- a) Revisión del programa de auditoría, preparado con base en el resultado del estudio y la evaluación del control interno, así como las modificaciones que se hagan durante el desarrollo de la auditoría.
- b) Explicación a los auditores, de acuerdo con el grado de experiencia que cada uno tenga, de la forma en que se debe realizarse el trabajo, los elementos del cliente con que se cuenta para efectuarlo y el tiempo para la realización de las pruebas de auditoría.
- c) Presentación de los auditores al personal del cliente con el que van a tratar y explicación de los sistemas contables, registros y demás elementos con los que van a trabajar.

- d) Vigilancia constante y estrecha del trabajo que están -- realizando los auditores y aclaraciones oportunas de dudas, control del tiempo invertido por cada uno de ellos.
- e) Revisión oportuna y minuciosa de todos los papeles de - trabajo realizados por los auditores de niveles inferiores; si las pruebas no fueron realizadas satisfactoria-- mente, se exigirán pruebas adicionales que deberán reali-- zarse para completar el trabajo. Esta revisión debe ser fundamentalmente del contenido pero también abarca la -- forma en que se prepararon los papeles de trabajo para - dejar constancia del trabajo en la forma más efectiva posible.

La supervisión en la etapa de la terminación del trabajo comprende:

- a) Revisión final del contenido de los papeles de trabajo - para cerciorarse de que éstos están completos y de que - se ha cumplido con las Normas de Auditoría
- b) Revisión y aprobación del licenciado en contaduría que - dictamina del informe que resulta del trabajo de audito-- ría realizado. En esta etapa se repasan los problemas importantes que se encontraron y que deben estar refleja-- dos en los papeles de trabajo; las soluciones que se les dieron y la forma en que se reflejan en los estados fi-- nancieros y en el dictamen.

- c) Es recomendable que antes de emitir el informe, una persona del despacho pero ajena al trabajo específico, revise los borradores y ciertos papeles, a fin de satisfacerse de que se ha cumplido con todas las Normas de Auditoría: que la opinión que se pretende emitir está justificada y debidamente amparada por el trabajo realizado.

Debe dejarse en los papeles de trabajo evidencia de la supervisión ejercida poniendo una inicial sobre los papeles de trabajo preparados por los auditores o supervisores.

Es conveniente que el licenciado en contaduría que dictamina inicialice aquellos papeles que por su importancia lo ameriten.

2.- Estudio y Evaluación del Control Interno:

El Estudio y Evaluación del Control Interno se efectúa con el objeto de cumplir con la norma de ejecución del trabajo que requiere que:

"El auditor debe efectuar un estudio y evaluación adecuados del Control Interno existente que le sirvan de base para determinar el grado de confianza que va a depositar en él; -- asimismo, que le permitan determinar la naturaleza, extensión y oportunidad que va a dar a los procedimientos de auditoría.

El Control Interno comprende el plan de organización y todos los métodos y procedimientos que en forma coordinada se adoptan en una entidad para salvaguardar sus activos, verifi-

car la razonabilidad y confiabilidad de su información financiera, promover la eficiencia operacional y provocar la adherencia a las políticas prescritas por la administración.

Los Objetivos Básicos del Control Interno son:

- a) La protección de los activos de la empresa.
- b) La obtención de información financiera veraz, confiable y oportuna.
- c) La promoción de eficiencia en la operación del negocio, y que la ejecución de las operaciones se adhiera a las políticas establecidas por la administración de la empresa.

Los Elementos del Control Interno:

Los elementos del control interno pueden agruparse en -- cuatro clasificaciones:

A).- ORGANIZACION:

- 1.- Dirección: Que asuma la responsabilidad de la política general de la empresa y de las decisiones tomadas en su desarrollo.
- 2.- Coordinación: Que adopte las obligaciones y necesidades de las partes integrantes de la empresa a un todo homogéneo y armónico, que prevea los conflictos propios de -- invasión de funciones o interpretaciones contrarias a -- las asignaciones de autoridad.
- 3.- División de Labores: Que defina claramente la independen

cia de las funciones de operación, custodia y registro.

El principio básico del Control Interno es, en ese aspecto, que ningún departamento debe tener acceso a los registros contables en que se controla su propia operación. Bajo el mismo principio el departamento de contabilidad no debe tener funciones de operación o de custodia, sino concretarse al registro correcto de datos, verificando - sus respectivas autorizaciones y evidencias de controles aplicables, así como a la presentación de los informes y análisis que requiera la Dirección para controlar adecuadamente las operaciones de la empresa.

El Principio de División de Funciones impide que aquellos de quienes depende la realización de determinada operación puedan influir en la forma que ha de adoptar - su registro o en la posesión de los bienes involucrados en la operación.

Bajo este principio, una misma transacción debe pasar - por diversas manos, independientes entre sí.

- 4.- **Asignación de Responsabilidades:** Que establezca con claridad los nombramientos dentro de la empresa, su jerarquía y delegue facultades de autorización congruentes - con las responsabilidades asignadas. El principio fundamental en este aspecto consiste en que no se realice - transacción alguna sin la aprobación de alguien específicamente autorizado para ello. Debe, en todo caso, exis-

tir constancia de esta aprobación, con la posible excepción de actividades rutinarias de menor importancia, en que la aprobación pueda entenderse como tácita.

B).- PROCEDIMIENTOS:

La existencia de Control Interno no se demuestra sólo -- con una adecuada organización, pues es necesario que sus principios se apliquen en la práctica mediante procedimientos que garanticen la solidez de la organización.

- 1.- **Planeación y Sistematización:** Es deseable encontrar en uso un instrumento general o una serie de instructivos sobre funciones de dirección y coordinación, división de labores, sistema de autorizaciones y fijación de responsabilidades. Estos instructivos usualmente asumen la forma de manuales de procedimientos y tienen por objeto asegurar el cumplimiento por parte del personal con las -- prácticas que dan efecto a las políticas de la empresa, -- uniformar los procedimientos, reducir errores, abreviar el período de entrenamiento del personal y eliminar o reducir el número de órdenes verbales y de decisiones apresuradas.
- 2.- **Registros:** Formas; un buen sistema de Control Interno de be procurar procedimientos adecuados para el registro -- completo y correcto de activos, pasivos, productos y gastos.

- 3.- Informes: Desde el punto de vista de la vigilancia sobre las actividades de la empresa y sobre el personal encargado de realizarlas, el elemento más importante de control es la información interna. En este sentido, desde luego, no basta 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.

Los informes contables constituyen en este aspecto un elemento muy importante del Control Interno desde la preparación de estados financieros mensuales, hasta las hojas de distribución de adeudos de clientes por antigüedad o de obligaciones por vencimiento.

C).- PERSONAL:

Por sólida que sea la empresa, y adecuados los procedimientos implantados, el sistema de Control Interno no puede cumplir su objetivo si las actividades diarias de la empresa no están continuamente en manos de personal idóneo.

- 1.- Entrenamiento: Mientras mejores programas de entrenamiento se encuentren en vigor, más apto será el personal encargado de los diversos aspectos del negocio.

El mayor grado de control interno logrado permitirá la identificación clara de las funciones y responsabilidades de cada empleado, así como la reducción de ineficien-

cia y desperdicio.

- 2.- **Eficiencia:** Después del entrenamiento, la eficiencia dependerá del juicio personal aplicado en cada actividad. - El interés del negocio por medir y alentar la eficiencia constituye un coadyuvante del control interno. Los negocios adoptan algún método para el estudio del tiempo y esfuerzo empleados por el personal que ofrecen al auditor la posibilidad de medir comparativamente las cifras representativas de los costos.
- 3.- **Moralidad:** Es obvio que la moralidad del personal es una de las columnas sobre las que descansa la estructura del control interno. Los requisitos de admisión y el constante interés de los directivos por el comportamiento del personal son en efecto, ayudas importantes al control. - Las vacaciones periódicas y un sistema de rotación de personal deben ser obligatorios hasta donde lo permitan las necesidades del negocio.
- 4.- **Retribución:** Es indudable que un personal retribuido adecuadamente se presta mejor a realizar los propósitos de la empresa con entusiasmo y concentrar mayor atención en cumplir con eficiencia que en hacer planes para desfalcar al negocio. Los sistemas de retribución al personal, planes de incentivos y permisos, pensiones por vejez y oportunidad que se le brinda para plantear sus sugestiones y problemas personales constituyen elementos impor-

tantes del Control Interno.

D).- SUPERVISION:

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 a los planes de la organización. La supervisión se ejerce en diferentes niveles, por diferentes funcionarios y empleados, en forma directa e indirecta.

Una buena planeación y sistematización de procedimientos y un buen diseño de registros, formas e informes, permite la supervisión casi automática de los diversos aspectos del control interno.

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 el personal.

Así la función de auditoría interna que vigila la existencia constante del Control Interno, es a su vez un elemento muy importante del mismo Control Interno.

3.- Evidencia Suficiente y Competente.

La evidencia será suficiente cuando se haya obtenido, ya sea por los resultados de una sola prueba o por la concurren-

cia de resultados de varias pruebas diferentes; para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

Es imposible, en cualquier trabajo de auditoría, llegar a obtener la certeza absoluta, por ejemplo, un grado de seguridad en el juicio equivalente al de las matemáticas; sin embargo, dentro de la formación de juicio de una persona existe un grado de seguridad en el cual puede afirmar las cosas con plena confianza de que no está haciendo una afirmación audaz o arriesgada, aún cuando no tenga la certeza absoluta de ellas.

A este grado de seguridad dictado por la prudencia y que es la guía que rige la mayor parte de las actividades humanas, se le llama Certeza Moral. Es esa certeza la que el auditor debe alcanzar para que le sea posible dar su opinión profesional y objetiva y cumpliendo con las finalidades y deberes de su actividad profesional.

La evidencia es competente cuando se refiere a hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen relevancia cualitativa dentro de lo examinado y las pruebas realizadas son válidas y apropiadas.

La reunión de dos elementos: Evidencia Suficiente (características cuantitativa) y evidencia competente (característi

ca cualitativa) proporciona al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

Para obtener la evidencia, el auditor debe guiarse por los criterios de importancia relativa y riesgo probable.

No todos los hechos, criterios y elementos que forman parte de los estados financieros son de la misma importancia; existen algunos cuya importancia es decisiva dentro de la del contexto general que los estados financieros dan, o que serían decisivos para la opinión que el auditor va a rendir; pero hay otros que no afectarían sustancialmente ni a esa estructura, ni a esa opinión, aún cuando pudieran dentro de ellos existir errores.

Se considera que una partida tiene importancia relativa, cuando mediante su inclusión o exclusión, o un cambio en su presentación o en su valuación, o en su descripción pudiera modificarse sustancialmente la interpretación de la información financiera.

El riesgo probable se refiere a la posibilidad de error que puede representar la carencia o deficiencia de ciertas partes de evidencia, dada la naturaleza de la partida que se pretende comprobar.

El auditor debe determinar el alcance y oportunidad de sus procedimientos de acuerdo con el riesgo relativo al error que corre en cada una de las áreas sometidas a su examen.

1.4.- TECNICAS DE AUDITORIA.

Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el licenciado en contaduría utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

Las técnicas de auditoría son las siguientes:

- 1.- Estudio General: Es la apreciación sobre la fisonomía o características generales de la empresa, de sus estados financieros y de las partes importantes, significativas o extraordinarias.

Esta apreciación se hace aplicando el juicio profesional del licenciado en Contaduría, que basado en su preparación y experiencia, podrá obtener de los datos o informaciones originales de la empresa que va a examinar; situaciones importantes o extraordinarias que pudieran requerir atención especial. El auditor puede darse cuenta de las características fundamentales de un saldo, por la simple lectura de las redacciones de los asientos anotados en la cuenta, y estimando la importancia relativa de los cargos y abonos anotados en dicha cuenta. También puede percatarse de la existencia de operaciones extraordinarias, mediante la comparación de los Estados de Resultados del ejercicio anterior y el actual.

El estudio general deberá aplicarse con mucho cuidado y

diligencia, por lo que es recomendable que su aplicación la lleve a cabo un auditor con preparación, experiencia y madurez para asegurar un juicio profesional y amplio.

- 2.- **Análisis:** Es la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forman una cuenta o -- una partida determinada de tal manera que los grupos -- constituyen unidades homogéneas y significativas.

El análisis generalmente se aplica a cuentas o rubros de los estados financieros para conocer como se encuentran integrados y, puede ser básicamente de dos clases.

- a).- **Análisis de saldo:** Existen cuentas en las que los distintos movimientos que vienen registrándose en ellas son -- compensaciones unos con otros; por ejemplo en una cuenta de clientes, los abonos por pagos, devoluciones, bonificaciones, son compensaciones totales y parciales de los cargos hechos por ventas. En este caso el saldo de la -- cuenta viene a quedar formado por un neto que representa la diferencia entre las distintas partidas que se movieron dentro de la cuenta.

El detalle de estas partidas residuales y su clasificación en grupos homogéneos y significativos es lo que -- constituyen el análisis de saldo.

- b).- **Análisis de Movimientos:** En otras ocasiones los saldos -- de las cuentas se forman no por compensaciones de parti-

das, sino por acumulación de ellas, como en las cuentas de resultados aún más, en algunas cuentas que podrían ser de movimientos compensados, puede suceder que no sea factible relacionar los movimientos acreedores contra -- los movimientos deudores, o bien, que por razones particulares no convenga hacerlo.

En este caso, el análisis de la cuenta debe hacerse por -- agrupación, conforme a conceptos homogéneos y significativos de los distintos movimientos deudores y acreedores que vinieron a constituir el saldo final de la propia -- cuenta.

- 3.- Inspección: Es el examen físico de bienes materiales o de documentos con el objeto de cerciorarse de la autenti cidad de un activo o de una operación registrada en la - contabilidad o presentada en los estados financieros. En diversas ocasiones, especialmente por lo que hace a los saldos de activo, los datos de la contabilidad están re- presentados por bienes materiales, títulos de crédito, u otra clase de documentos que forman la materialización - del dato registrado en la Contabilidad. En igual forma, - algunas de las operaciones o sus condiciones de trabajo de una empresa, pueden estar registradas en títulos, do- cumentos o libros especiales en los cuales de una manera fehaciente quede la constancia de la operación realizada. En todos estos casos puede comprobarse la autenticidad -

del saldo de la cuenta, de la operación realizada, o de la circunstancia que se trata de comprobar mediante el examen físico de los bienes o documentos que amparan el activo o la operación.

- 4.- **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 tanto, de informar de una manera válida sobre ella.

Esta técnica se aplica solicitando a la empresa auditada que se dirija a la persona a quien se pide la confirmación, para que conteste por escrito al auditor, dándole la información que se solicita y puede ser aplicada de diferentes formas: Positiva; se envían datos y se pide que conteste, tanto si están conformes con el saldo, como si no lo están. Se utiliza este tipo de confirmación preferentemente para el activo. Negativa; se envían datos y se pide contesten sólo si están inconformes. Generalmente se utiliza para confirmar activo. Indirecta, -- Ciega, o en Blanco; no se envían los datos, se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para la auditoría. Generalmente se utiliza para confirmar pasivo a instituciones de crédito.

- 5.- **Investigación:** Es la obtención de información, datos y comentarios de los funcionarios y empleados de la propia

empresa.

Con esta técnica el auditor puede obtener conocimiento y formarse un juicio sobre algunos saldos u operaciones realizadas por la empresa. El auditor en gran parte puede formarse su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtenga de los jefes de los departamentos de crédito y cobranza de la empresa.

- 6.- **Declaración:** Es la manifestación por escrito con la firma de los interesados del resultado de las investigaciones realizadas con los funcionarios y empleados de la empresa.

Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o el resultado de las investigaciones realizadas lo amerita. Conviene hacer notar que, aún cuando la declaración es una técnica de auditoría es conveniente y necesaria; su validez está limitada por el hecho de ser datos suministrados por personas que, o bien participaron en las operaciones realizadas, o bien tuvieron ingerencia en la formulación de los estados financieros que están examinando.

- 7.- **Certificación:** Es la obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad.

8.- Observación: Es la presencia física de como se realizan ciertas operaciones o hechos.

El auditor se cerciora de la forma como se realizan ciertas operaciones, dándose cuenta ocularmente de la forma como el personal de la empresa las realiza; por ejemplo, el auditor puede obtener la convicción de que los inventarios físicos fueron practicados de manera satisfactoria, observando la manera como se desarrolla la labor de preparación y realización de los mismos.

9.- Cálculo: Es la verificación matemática de alguna partida. Hay partidas en la contabilidad que son resultado de cálculos realizados sobre bases predeterminadas; el auditor puede cerciorarse de la corrección matemática de estas partidas mediante el cálculo independiente de las mismas.

Conviene advertir que en la aplicación de la técnica del cálculo frecuentemente es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

1.5.- PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA:

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 examen mediante los cuales el licenciado en contaduría

ría obtiene las bases para fundamentar su opinión, debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para fundar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

Los diferentes sistemas de organización, control, contabilidad y en general, los detalles de operación de los negocios, hacen imposible establecer sistemas rígidos de pruebas para el examen de los estados financieros. Por esta razón el auditor deberá aplicando su criterio profesional, decidir cual técnica o procedimiento de auditoría o conjunto de ellos, serán aplicables en cada caso para obtener la certeza moral que fundamenta una opinión objetiva y profesional.

1.6.- LA NECESIDAD DE UNA AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS.

La necesidad de practicar una auditoría tiene su origen cuando los socios de alguna entidad desean conocer:

- 1.- Si la información financiera obtenida por su administración es correcta ante auditores externos.
- 2.- Si se está cumpliendo adecuadamente con las obligaciones fiscales a las cuales está sujeta la actividad de la empresa.
- 3.- Poder obtener algún crédito bancario a través de los estados financieros dictaminados.

4.- Registrar títulos de crédito en Bolsa de Valores

Estas son las principales causas por las cuales se solicita se realice un examen de los estados financieros de una entidad.

CAPITULO 11

GENERALIDADES DE LOS PAPELES DE TRABAJO

2.1.- CONCEPTO DE PAPELES DE TRABAJO.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos, manifiesta: los papeles de trabajo son el conjunto de cédulas y documentos en que el auditor registra los datos e informaciones obtenidas de su examen, los resultados de las pruebas realizadas y en caso necesario, la descripción de las mismas pruebas.

Estos papeles de trabajo son el resumen del trabajo realizado y sirven como base para fundamentar la opinión que el auditor va a emitir, pueden posteriormente ser fuentes de declaraciones o extensiones de información y constituyen la única prueba que el auditor tiene de la solidez y calidad de su trabajo.

El Manual del Contador (C.P.A. HAND BOOK), del Instituto Americano de Contadores Públicos define que: Los papeles de trabajo son los registros que el Contador Público independiente prepara en relación con una auditoría, los cuales hacen posible que su trabajo lo desarrollen con un mínimo de tiempo y esfuerzo.

Los papeles de trabajo contienen las condiciones que encontró en el transcurso de su revisión, los métodos de examen que aplicó, la información que obtuvo, no solamente del análisis

sis del registro del cliente, sino también de los datos y confirmaciones obtenidas de otras fuentes de información, así -- como las conclusiones a las que llegó.

El C.P. Holmes Artur W., en su libro, "AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS": Los papeles de trabajo preparados durante una auditoría son de gran importancia, ya que ellos apoyan el informe del auditor.

Los papeles de trabajo reflejan la adherencia de los -- principios de contabilidad aceptados, los procedimientos de auditoría empleados y las conclusiones a que se llegaron durante el curso del examen.

Personalmente considero que los papeles de trabajo son -- la herramienta del licenciado en contaduría, cuando actúa -- como auditor, ya que en los mismos va reflejando el trabajo que va desempeñando a lo largo del examen que practica.

Dependiendo del contenido de los papeles de trabajo, de la calidad con que se hayan elaborado y sobretodo de la capacidad del auditor, podrán facultar a éste para expresar su -- opinión acerca de la información financiera revisada.

2.2.- OBJETIVO E IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo representan la base fundamental -- para la preparación del informe que el licenciado en contaduría en su calidad de auditor, emite una opinión por medio de un dictamen sobre la razonabilidad de las cuentas que mues- -

tran los estados financieros de una empresa; es por eso que re presentan para el auditor la elaboración de los mismos, lo -- que para el médico estudiar y examinar la enfermedad de algún paciente es la base para emitir su opinión acerca de la misma.

Los principales objetivos de los papeles de trabajo son los siguientes:

- 1.- El producto terminado de los trabajos de auditoría es el dictamen de los estados financieros, para lo cual el -- auditor se fundamenta en los papeles de trabajo, ya que de ellos se extraen los datos necesarios para los fines que persigue.

Es por lo anterior que el objetivo principal de los pape les de trabajo es proporcionar al auditor los datos, la evidencia obtenida mediante los procedimientos de audito ria desarrollados y toda aquella información que el audi tor necesite para elaborar su informe.

- 2.- Otro de los objetivos de los papeles de trabajo, consiste en que ayudan al encargado de una auditoría para orga nizar y coordinar en forma eficiente los diferentes as-- pectos del trabajo desarrollado, así como realizar una -- adecuada planeación y distribución de responsabilidad en tre sus ayudantes, todo esto lo puede realizar mediante los papeles de trabajo, que posteriormente facilite la supervisión a todos sus niveles.
- 3.- Uno de los objetivos de la profesión del licenciado en --

contaduría en su constante evolución es la de considerar la presentación de comentarios constructivos ya que constituyen un elemento determinante en la prestación de un servicio integral a sus clientes. Un buen sistema de papeles de trabajo, contribuye en gran medida al logro de este objetivo.

Cuando éstos han sido preparados y planeados con visión, imaginación e ingenio, frecuentemente proporcionan ideas con respecto a deficiencias de carácter financiero o administrativo o relativos a mejoras potenciales en la eficiencia de operación y al control interno.

- 4.- Mediante los papeles de trabajo, los dirigentes de la -- firma o despachos de contadores públicos obtienen la información necesaria para certificar que el trabajo realizado alcanza los más altos estándares de calidad profesional.
- 5.- Los papeles de trabajo debidamente planeados y elaborados para alcanzar los más altos niveles de cuidado y diligencia profesional cubre la responsabilidad del auditor ante cualquier demanda de carácter legal.

En los puntos anteriores han quedado asentados algunos de los objetivos que se persiguen en la formulación de los papeles de trabajo, también el ser elaborados deberán tenerse presente algunos objetivos como son los siguientes:

- 1.- Deberán contener la información obtenida, su comprobación y los hechos reales y concretos.
- 2.- Contendrán la descripción y el alcance del trabajo realizado.
- 3.- La referencia de la fuente donde se obtuvo la información.
- 4.- Conclusiones obtenidas de acuerdo con el resultado.
- 5.- Servir de fuente para los análisis de las cuentas de los estados financieros o de cualquier información que se necesite.

En la elaboración de los papeles de trabajo deberá tenerse en cuenta, que serán revisados por superiores que no intervinieron directamente en el desarrollo del trabajo realizado.

Por ejemplo; algún socio que desee verificar algún rubro en especial, del mismo trabajo hecho por el ayudante del encargado, las observaciones que contengan sirviendo de base para la preparación del informe. También puede presentarse el caso de ser solicitados por las autoridades fiscales para aclarar los puntos que requieran. Por lo tanto y como objetivo principal, los papeles de trabajo una vez terminados, deberán estar en la forma que no sea necesaria una explicación verbal.

IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO:

Los papeles de trabajo son considerados de mucha impor-

tancia para el auditor, ya que son los que muestran el único enlace entre el informe que se presenta y los libros, y registros de contabilidad de la empresa que se audita. Por lo tanto dentro de los papeles de trabajo se debe mostrar con claridad la forma en que están compuestas las distintas partidas - que forman los estados financieros, que se han examinado, así como los métodos de comprobación y verificación que fueron aplicados en cada caso.

También como un punto importante es el de mostrar todas las deficiencias en el sistema de Control Interno, y de los procedimientos de contabilidad que el auditor haya observado en el desarrollo de su trabajo.

Independientemente de la facilidad que brindan los papeles de trabajo para facilitar la formulación de los estados financieros cuando éstos están hechos con el debido cuidado, hacen más sencillo el aspecto de redacción del dictamen o informe, asimismo sirven para aclarar dudas o inconformidades - que por parte del cliente pudieran surgir, también en muchas ocasiones el cliente requiere que se le demuestre la naturaleza del trabajo que se efectuó y el grado de profundidad del mismo.

Además demostraría el auditor que cumplió estrictamente con los preceptos técnicos, relativos al asunto que le fue sometido a su consideración a todas aquellas personas o dependencias gubernamentales interesadas. *

El auditor al emitir su juicio profesional está sujeto - cuando a éste se le requiera demostrar y comprobar que cumplió con los requisitos que marcan las normas de auditoría generalmente aceptadas y con el Código de Ética Profesional.

La comprobación la efectuará mediante la exhibición de - sus cédulas de trabajo, las cuales sirven para respaldar su - juicio profesional.

Por otra parte los papeles de trabajo forman el medio - más importante, porque a través de ellos se lleva a cabo el - proceso de supervisión en sus diferentes niveles, el supervisor, gerente o socios, se valen principalmente de los mismos para conocer los problemas de la compañía sujeta a revisión, y para determinar si se aplicaron en forma consistente los principios de contabilidad generalmente aceptados, también para - fundamentar en base a evidencias obtenidas su opinión sobre - los estados financieros de la empresa.

A continuación menciono algunos puntos que considero importantes con los cuales se puede establecer que dichos papeles de trabajo han cumplido con el propósito que persiguen:

- 1.- De ellos se obtendrá toda la información necesaria para la preparación del informe, y cualquier otra situación - de tipo financiera relacionada con los resultados de las operaciones de la empresa.
- 2.- Los papeles de trabajo de una auditoría de años anteriores pueden servir de orientación para el desarrollo de -

auditorías posteriores, además sirven de consulta para la auditoría que se está preparando. En el caso de primera auditoría los papeles que se formulen serán el punto de partida principalmente para auditorías futuras.

- 3.- Todos los papeles de trabajo constituyen el origen de -- una empresa, en dicho origen se pueden observar los procedimientos de auditoría que se han aplicado.
- 4.- Los papeles de trabajo son utilizados en la organización de todas las labores efectuadas en el desarrollo de una auditoría. A través de una correcta planeación y distribución de responsabilidades entre los ayudantes, el supervisor responsable de una auditoría podrá organizar y coordinar todas las fases de sus labores.
- 5.- Los papeles de trabajo nos permiten conocer el desarrollo del trabajo realizado por los ayudantes del auditor encargado, por medio de los cuales se podrá organizar y --- coordinar todas las fases de sus labores.
- 6.- Los papeles de trabajo nos permiten conocer el desarrollo del trabajo realizado por los ayudantes del auditor encargado, por medio de los cuales se podrá apreciar la - calidad de las personas que los formuló.

El licenciado en contaduría utiliza las cédulas de trabajo como base para comprender el trabajo efectuado, en relación con las evidencias contables del cliente.

2.3.- PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO Y SU CONFIDENCIALIDAD.

PROPIEDAD: Los papeles de trabajo son propiedad exclusiva del auditor, pero la información contenida en ellos, por ser del cliente es de carácter confidencial y su uso está restringido por el secreto profesional, según los lineamientos del Código de Ética Profesional.

Por la importancia que los papeles de trabajo tienen como base para la opinión del auditor y por la importancia que pueden llegar a tener posteriormente para su propia responsabilidad profesional, es absolutamente indispensable dejar asentado que la propiedad absoluta e irrestricta de los correspondientes papeles de trabajo es del propio auditor que ha realizado el examen.

Con lo expuesto en el párrafo anterior, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos no deja lugar a duda acerca de que el auditor externo es propietario de sus papeles y ninguna otra persona, incluyendo el cliente, tiene algún derecho de propiedad sobre ellos.

Sin embargo, si el auditor recibe una orden o citatorio por parte de las autoridades fiscales como es, por ejemplo, la Dirección General de Auditoría Fiscal para proporcionar información, el auditor la deberá entregar, ya que son los papeles de trabajo los que defienden y sostienen la integridad de su trabajo.

El tiempo que el auditor debe conservar los papeles de trabajo no es fácil de establecer, dado que esto se decide si es que son relevantes para auditorías subsecuentes y tomando en cuenta el requerimiento legal de la obligación de conservar los papeles.

CONFIDENCIALIDAD: En vista de que las cédulas de trabajo son altamente confidenciales, deberán ser salvaguardadas en todo tiempo, esto es mantenerlos en un portafolio cerrado durante la ausencia del auditor. Si el cliente desea que alguno de sus empleados no tenga acceso a los sueldos de ejecutivos u otros aspectos de la entidad, obviamente que el auditor no deberá violar esta política expuesta por la entidad exponiendo sus papeles de trabajo a la vista de cualquier empleado no autorizado por el cliente. La política establecida de tener un estrecho control de las cédulas de auditoría, es también necesaria debido a que si los empleados estuviesen tratando de encubrir un fraude, o engañar por alguna razón al auditor éstos tratarían de alterar los papeles de trabajo.

Por otra parte se puede decir que de la misma manera que los libros, registros y documentos de contabilidad respaldan y comprueban los estados financieros de la empresa, así también las cédulas de trabajo constituyen la base fundamental del dictamen que el licenciado en contaduría rinde en relación a esos mismos estados financieros, esto significa que los papeles de trabajo son para el licenciado en conta

duría lo que los libros y registros de contabilidad son para el contador de la empresa, y para los dirigentes de la entidad.

No obstante que la contabilidad de cualquier empresa, es en principio, de naturaleza confidencial, en cierta forma es accesible para aquellas personas que no tienen ingerencia en la Dirección de la entidad.

Los mismos principios que son aplicables a los libros de contabilidad, por lo que se refiere a su carácter confidencial, son también aplicables a los papeles de trabajo, los cuales, además son documentos profesionales que el licenciado en contaduría prepara para su propia protección y conserva en su poder dentro de las normas que rigen al secreto profesional. Es sabido que toda empresa tiene necesidad de recurrir a procedimientos confidenciales, secretos legítimos sin duda; pero que no es conveniente hacer del conocimiento general, y como los papeles de trabajo comprueban las cuentas al mismo tiempo que se sigue en la entidad, resulta que también son confidenciales desde este punto de vista.

Cuando cualquier empresa industrial, mercantil o financiera, publica o pone en conocimiento de terceros el resultado de sus operaciones o su situación económica, lo hace por medio de sus estados financieros, más nunca expone el juicio o crítica general sus libros y registros de contabilidad, y sus procedimientos administrativos o de operación. Esto no es

práctico y resulta además innecesario en vista de la actuación del licenciado en contaduría. Al inversionista y a otros interesados importa conocer la situación financiera de la entidad y su deseo queda servido con la presentación de los estados financieros sobre los cuales rinde su dictamen el licenciado en contaduría.

Como son el estado de posición financiera, estado de resultados, movimientos de capital, estado de cambios en la situación financiera.

Los papeles de trabajo son confidenciales también, desde el punto de vista técnico, pues para la misma finalidad de la auditoría, no es conveniente que los directores y empleados de la negociación que se audite, tengan acceso a ellos, por supuesto ya en conjunto, y después de haber sido anotados por el profesionista en efecto, sigue ciertos métodos en el curso de sus labores que tienden a descubrir posibles irregularidades en la negociación cuyas cuentas revisa, y es natural que sus investigaciones sean menos eficaces si sus procedimientos se conocen por los que hayan incurrido en esas irregularidades. Por ello, durante el tiempo que el licenciado en contaduría trabaja en las oficinas de las empresas que audita, los papeles de trabajo deben quedarse en lugares completamente seguros donde sólo el personal que ayuda al licenciado en contaduría en la elaboración de los mismos tengan acceso a ellos.

Si el dictamen del auditor fuera objetado o refutado, el

profesionista puede recurrir a presentar sus papeles de trabajo, tanto como prueba de la buena fe de sus juicios, así como de la corrección técnica de sus procedimientos para llegar al dictamen.

2.4.- FINALIDAD DE LA ELABORACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

El auditor necesita elaborar los papeles de trabajo, por que son los documentos por medio de los cuales emite su juicio profesional respecto a los estados financieros del cliente o del trabajo específico para el que se le contrate.

El auditor al emitir su juicio profesional está sujeto - llegando el caso a comprobar que cumplió con los requisitos - señalados por las normas de auditoría generalmente aceptadas y con el Código de Etica Profesional, la comprobación habrá - de efectuarla mediante la exhibición de los papeles de trabajo, los cuales sirven de respaldo al juicio profesional del - auditor.

Los papeles de trabajo de auditoría constituyen una compilación de toda la evidencia suficiente, obtenida por el - auditor y tienen varias finalidades fundamentales:

a).- Facilitar la preparación del informe de auditoría.

Los papeles de trabajo facilitan la preparación del informe de auditoría dirigido al cliente.

Prácticamente el producto final del trabajo del auditor

es el informe; este informe y cualquier estado financiero o cédula se obtendrá de los papeles de trabajo.

b).- Comprobar las opiniones y conclusiones del informe.

En vista que los informes de auditoría son preparados de los papeles de trabajo de auditoría, ellos comprueban y explican las conclusiones a las que llega en el informe.

c).- Coordinar y organizar el trabajo de auditoría.

La coordinación y organización de todas las fases del trabajo de auditoría se logran por medio de los papeles de trabajo, por lo cual, a medida que se va llevando a cabo el análisis y verificación, se presentan al auditor, hechos y relaciones significativas. Por medio de una cuidadosa planeación del trabajo, en los papeles de trabajo, el auditor encargado puede coordinar y organizar eficientemente varias fases del examen en forma simultánea.

d).- Proveer un registro histórico permanente.

Los papeles de trabajo proveen un registro histórico permanente de la información examinada y de los procedimientos de auditoría empleados.

e).- Como guía de exámenes subsecuentes.

Los papeles de trabajo de años anteriores son de gran utilidad al servir como guía o modelo en exámenes subsecuentes en la misma empresa.

CAPITULO III

CLASIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Con la finalidad de facilitar la revisión y localización de los papeles de trabajo, es necesario clasificarlos y archivarlos de tal forma que sea uniforme su presentación, y sean entendibles para cualquier persona interesada en su contenido.

3.1.- COMO SE CLASIFICAN:

Desde el punto de vista de la información que contienen se clasifican de la siguiente forma:

- I.- De información transitoria o de revisión del año.
- II.- De información permanente o constante.

- 1.- Los papeles de información transitoria o de revisión del año.

Se denominan de esta forma por corresponder al ejercicio que se audita y son aquéllos que se relacionan directamente con el examen que se practica por lo cual también se les llama "Papeles de trabajo relativos al examen de Estados Financieros", y su utilización es fundamental para la preparación del dictamen que le es relativo, además también se les utiliza como antecedente para revisiones subsecuentes y como punto de referencia para la elaboración de un programa de revisión más completo en el ejercicio siguiente.

Los papeles de trabajo de información transitoria deben estar integrados por hojas o cédulas que deben reunir los siguientes requisitos en su formación:

- 1.- Suficiencia y legibilidad.
- 2.- Reglas de Elaboración.
- 3.- Naturaleza de la Cédula.
- 4.- Elementos Formales.
- 5.- Cuerpo de la Información.

1.- Suficiencia y legibilidad:

Las cédulas deberán contener la información necesaria en el cuerpo de la misma, en forma clara y objetiva, con el fin de facilitar su revisión y futuras consultas. La cédula deberá tener suficiente evidencia, deberá indicar qué fue lo revisado, a que ejercicio se refiere y porque período, qué procedimientos aplicaron, qué se buscó y cuál fue la finalidad, el resultado obtenido de la revisión efectuada y por último la conclusión a la que se llegó.

2.- Reglas de Elaboración:

Previamente a la formulación de la cédula, el auditor deberá planear su diseño, tomando en cuenta la necesidad de la misma y su objetivo, pensando además la forma de incluir los datos a fin de no repetir palabras, cuando se obtenga información verbal será necesario incluir únicamente aquéllo que a juicio del auditor sea importante, la cédula debe ser concisa

y no incluir información que no sea importante y que haga que se pierda la objetividad de la misma, la redacción que se use debe ser clara, la papelería utilizable debe ser uniforme y - de preferencia elaborarse a lápiz con excepción de los papeles de trabajo del archivo permanente, los programas de auditoría, certificaciones de terceras personas o arqueos efectuados, su presentación debe tratarse de que sea limpia y en caso de enmendaduras deberán hacerse de tal forma que no se confunda el lector, no es recomendable que se repitan cédulas en limpio.

Es importante tener presente que efectuar una auditoría no es transcribir los registros del cliente o copiar datos, - sino entender éstos, analizarlos y agruparlos correctamente.

3.- Naturaleza de las Cédulas:

Es necesario que al formular una cédula se distinga su - clase, para tener presente los elementos que debe incluir en su formulación, de acuerdo con su naturaleza pueden ser las - siguientes:

- a).- Sumaria: Son las que resumen a un conjunto de cifras, re presentadas por conceptos homogéneos sujetos a revisión y que provienen de la hoja de trabajo.
- b).- De Análisis: Son las que incluyen el detalle de cuentas o parte de las mismas que se realizan por medio de proce dimientos aplicados sobre un concepto, sobre el saldo o

parte del movimiento de la cuenta.

c).- De Sub-análisis: Son las que contienen la ampliación de los procedimientos desarrollados en las cédulas de análisis, lo cuales son aplicados sobre desgloses de partidas contenidas en las cédulas de análisis.

4.- Elementos Formales:

Se refieren a los datos que dan cuerpo a los papeles de trabajo, y los más representativos de estos elementos son los siguientes:

a).- Papelería Uniforme: En la práctica generalmente se utiliza para elaboración de una cédula de trabajo hojas tabulares de 7, 8, 14 ó 16 columnas que son las que facilitan la preparación de las mismas. Asimismo se debe de utilizar papelería de buena calidad y de tamaño uniforme para una mejor presentación.

b).- Índice: es un dato indispensable en las cédulas de trabajo, porque sirven para identificarlas en forma más sencilla dentro de los legajos de papeles de trabajo, asimismo, cuando cruzan los índices, sirven como cédula comprobatoria para relacionar las cifras que son correctivas - unas de otras.

Los métodos más comúnmente utilizados para inicializar o asignar un índice a las cédulas; el numérico, alfabético y el mixto.

- 1.- **Númeroico:** Consiste en asignar un número a cada hoja de trabajo importante y a cada anexo principal; los anexos auxiliares llevan el número principal, seguido de un número o letra secundaria, por lo que este método es susceptible de aplicarse en forma indefinida.

Ejemplo:

- 3. Sumaria de activo circulante.
- 3-1 Efectivo en caja y bancos
- 3-1-1 Fondo de caja chica
- 3-1-2 Cuentas por cobrar.

- 2.- **Alfabético:** Este método consiste en emplear una letra mayúscula del alfabeto para las relaciones principales y dos letras minúsculas para los auxiliares, si se agotan las letras con relación a las principales se pueden usar una letra minúscula precedida de un número secundario.

Ejemplo:

- C. Sumaria de activo circulante
- C-a Efectivo en caja y en bancos
- C-a-a Fondo de caja chica
- C-a-b Bancos

- 3.- **Mixto:** Se basa en asignar letras dobles a cada partida de activo, pasivo y capital líquido en el Estado de Posición Financiera; seguidas de un número arábigo para las relaciones auxiliares.

Ejemplo:

C. Sumaria de activo circulante

C-a Efectivo

C-1-1 Fondo de caja

C-1-2 Bancos

Este es el sistema más utilizado y que consiste en asignar una letra distinta a cada una de las secciones del balance con numeración progresiva a cada una de las cédulas que -- contienen las pruebas de esa sección.

Las marcas de auditoría representan la huella de trabajo que ha dejado el auditor sobre los registros, documentos y -- comprobantes del cliente. En el campo de la auditoría a estas marcas se le conocen como detildes o marcas de confronta.

Los cruces entre las cédulas indican la referencia de -- las mismas, esto es donde queda asentado el examen detallado del saldo que muestran.

c).- Encabezado: Generalmente se encuentra integrado por los tres siguientes conceptos:

- Nombre de la empresa que se audita; este dato resulta -- más práctico si se imprime con un sello de goma de la -- misma compañía, para que el trabajo se haga con mayor ra pidez.
- Fecha del ejercicio revisado; este dato también es conve niente que se inserte con un sello de goma, en ocasiones

cuando el tener una dotación de papeles con sello del -- nombre de la compañía y fecha correspondiente.

- Concepto del trabajo; este debe describir el nombre de la cuenta, subcuenta o aspecto que se está verificando y una descripción clara y breve que informe del trabajo -- descrito en la cédula.
- d).- Nombre de quien formuló el trabajo, así como de quien revisó o en su defecto iniciales o firmas, a la vez deberá anotarse la fecha en que se terminó.
- 5.- Cuerpo de la Información: Este se constituye por la evidencia contenida en la cédula y por los aspectos que del mismo trabajo se derivan, la información debe ser la siguiente:
 - a).- Cifras y conceptos sobre los que se desarrolló el procedimiento de auditoría.
 - b).- Observaciones encontradas durante el desarrollo del trabajo.
 - c).- Conclusiones a que se llegó, así como fundamento.
 - d).- Notas complementarias o aclaratorias (relativas a pendientes que deben cubrirse en la próxima visita, ajustes para discutir con el encargado de la auditoría).
 - e).- Indicación del registro fuente de información de donde se preparó.
 - f).- Significado de las marcas utilizadas.

II.- Los papeles de información permanente o constante.

Este tipo de papeles no observa reglas para la preparación de los mismos, debido a que generalmente se integran por copias fotostáticas de los originales del cliente y no es posible describir los documentos que se deben incluir, porque cada tipo de entidad requiere una información permanente distinta que depende de la forma de constitución legal, de la organización, de su giro o actividad, de su contabilidad y de otras situaciones.

Sin embargo la clasificación de la documentación que comprende es la siguiente:

- a).- Antecedentes de la empresa.
- b).- Evaluaciones del control interno.
- c).- Aspecto Legal.
- d).- Aspecto Comercial.
- e).- Aspecto Fiscal.

Según Artur Holmes en su libro titulado "Auditoría, Principios y Procedimientos", manifiesta que los propósitos del archivo permanente es el que se indica a continuación:

- 1.- Tener una historia financiera del negocio.
- 2.- Tener una referencia de los datos continuos y recurrentes.
- 3.- Reducir la preparación anual de papeles de trabajo que

contengan partidas que no cambien.

- 4.- Organizar información especial para auditorías futuras, para investigaciones de impuestos, por ejemplo.

3.2.- TIPOS DE CEDULAS.

Ya que las cédulas de trabajo representan los medios para acumular la evidencia que el auditor requiere para expresar su opinión profesional, el contenido de las mismas habrá de variar de acuerdo con las necesidades que dependen de la actividad de la empresa. Sin embargo, cualquiera que sea la actividad; los papeles de trabajo deberán seguir un formato establecido para toda auditoría; los más habituales son los siguientes:

- 1.- El archivo permanente.
 - 2.- Los Estados Financieros que se auditan.
 - 3.- El programa de auditoría.
 - 4.- La evaluación del control interno.
 - 5.- La hoja de trabajo y los asientos de ajuste.
 - 6.- Las cédulas analíticas y sumarias.
 - 7.- El Dictamen.
-
- 1.- Archivo Permanente: Estos papeles de trabajo se integran por los documentos relativos a los antecedentes de la compañía y de aquella documentación que contienen datos que no sólo servirán para los fines de auditoría, sino que son útiles para futuras revisiones.

Sobre este aspecto no es posible describir qué tipo de documentos deben incluirse en el archivo permanente, por cada tipo de negocio o empresa tiene documentación permanente distinta, dependiendo de la actividad de la entidad.

Sin embargo, generalizando, los documentos que comúnmente integran el archivo permanente son los siguientes:

- a).- Escritura constitutiva y modificaciones posteriores.
- b).- Copias de las cartas de sugerencias enviadas al cliente sobre las revisiones del sistema del control.
- c).- Manuales de organización y catálogo de cuentas.
- d).- Políticas contables y financieras.
- e).- Extractos o copias de las actas de asambleas de accionistas y de las juntas del consejo de administración.
- f).- Extractos o copias de los contratos de importancia, contratos y otros convenios.
- g).- Papeles de información de la situación legal a que está sujeta la empresa y sucursales.
- h).- Litigios, juicios y reclamaciones no liquidadas y otros pasivos contingentes.

Los papeles del archivo permanente deben revisarse cada año con el objetivo de eliminar o separar en otro legajo "inactivo" aquella información que ya no sea útil para -

las auditorías futuras y a su vez para incluir la información nueva. Por lo mismo, el sistema de índice utilizado en estos papeles debe ser lo suficientemente flexible para soportar la inclusión de nuevos documentos actualizados de aquellas operaciones contraídas en el ejercicio que se revisa.

- 2.- Los estados financieros forman parte de los papeles de trabajo porque contienen la exposición por escrito del examen de auditoría y en consecuencia sobre los que el auditor emite su opinión a través del dictamen, que se debe adjuntar a los estados financieros.

Los estados financieros se integran de la siguiente forma según los mencionan Ralph K. y Stewart Yarwood Mc. Muller, en su libro titulado "ESTADOS FINANCIEROS"

El Balance General o Estado de Posición Financiera, que presenta la situación financiera o las condiciones de un negocio según son reflejado por los registros contables, contiene una lista del Activo, Pasivo y del Capital de los accionistas. Este estado financiero es a una fecha determinada.

El Estado de Pérdidas y Ganancias o Estado de Resultados, muestra los ingresos, egresos, así como la utilidad o pérdida neta como resultado de las operaciones de una entidad durante el período cubierto con el informe; este estado financiero es dinámico ya que se refiere a un período determinado.

De conformidad con los conceptos anteriores, las características de los estados financieros son las siguientes:

- a).- Ser estado numérico; que se define como el documento mediante el cual, a través del empleo de números, se describe la situación en que se encuentra una entidad.
 - b).- Proporcionar una información o análisis en un periodo determinado.
 - c).- Mostrar el desarrollo de la administración reflejada en el cambio de valores de la empresa de acuerdo con las operaciones realizadas.
- 3.- El programa de Auditoría; enumera los pasos o etapas que comprende el examen de auditoría, su propósito es guiar al personal que llevará a cabo el examen a una forma que garantice:
- Que todas las pruebas exigidas sean debidamente examinadas.
 - Que no se duplique ningún esfuerzo de auditoría.
 - Que el esfuerzo de auditoría se lleve a cabo dentro del límite de profundidad y tiempo que el auditor juzgue conveniente.

Algunas firmas de contadores por conveniencia tienen programas de trabajo, estándar sobre procedimientos de auditoría a seguir en empresas que reúnen un tipo de organización conta

ble similar entre sí, completándolos con procedimientos complementarios a criterio del auditor.

Con el programa de auditoría se evitan los riesgos de malentendidos y errores por parte del personal que lleva a cabo la auditoría, para lo cual es conveniente que los programas deberán tener espacio para la anotación de las iniciales de la persona responsable de cada paso, así como el tiempo que se necesitó para llevarlo a cabo.

4.- Evaluación de control interno; los papeles de trabajo deberán indicar que el sistema de control interno y los procedimientos contables fueron revisados por el auditor.

En el caso de una auditoría que se lleva a cabo por primera vez, debe hacerse una revisión detallada del control interno antes de empezar algún otro trabajo sobre los registros y operaciones del cliente. Si se trata de una auditoría que se ha hecho en el ejercicio o ejercicios anteriores, el auditor puede evaluar el control interno durante el curso de su trabajo, de acuerdo con las circunstancias. En el segundo caso el procedimiento es distinto al de una primera auditoría, ya que se tendrá como guía las anotaciones hechas en la auditoría anterior y el auditor deberá estar alerta a las modificaciones que existieran en comparación con la auditoría anterior. Sin embargo, en el caso de un cambio radical en el sistema de control interno, el auditor deberá proceder ini-

cialmente a efectuar una investigación detallada.

El procedimiento más común que emplea el auditor para dejar asentado en sus papeles de trabajo el estudio y evaluación del sistema de control interno, es el de cuestionarios - sobre los puntos generalmente esenciales en el control interno de la mayoría de las empresas.

5.- Hoja de trabajo y asientos de ajuste; la hoja de trabajo se integra por los datos de contabilidad que constituyen los estados financieros del cliente. El contenido de esta hoja de trabajo es la columna vertebral de las cédulas de trabajo, ya que resume la información del examen de las cuentas desde su inicio hasta el final al incluir los datos siguientes.

- a).- Está formada por los saldos conforme al libro mayor de la empresa.
- b).- Al asentar también las cifras de la balanza de comprobación correspondiente al ejercicio inmediato anterior, la comparación de ambos periodos brinda al auditor una perspectiva adicional para juzgar la razonabilidad de los resultados del presente ejercicio.

Los ajustes de auditoría, son un complemento de la hoja de trabajo contenidos en una lista o relación aparte en donde se enumeran y detallan los mismos. Esta hoja detalla el por menor de cada uno de los asientos que propone el auditor a la -

empresa, derivados del examen de auditoría y que como consecuencia de ellos se modifican los estados financieros de la misma, bien sea el Estado de Posición Financiera o el Estado de Resultados.

El objetivo del licenciado en contaduría (AUDITOR), al proponer el registro de los asientos de ajuste es de asegurar se que los estados financieros, sujetos a su juicio profesional, presenten razonablemente la posición financiera y los resultados de las operaciones de la empresa en cuestión.

Las cifras que han de ser motivo de ajuste, deben contar con la evidencia suficiente y competente que el caso requiera para poder contar con una base sólida al proponer y discutir, con los funcionarios de la empresa su procedencia.

En los casos en que la empresa haya aceptado los ajustes propuestos por el auditor, éste deberá asegurarse que se hayan registrado en los libros de contabilidad en el ejercicio correspondiente.

En caso de que los ajustes no fueren aceptados por la empresa, el camino de protección que le queda al auditor serán las salvedades pertinentes en su dictamen.

6.- Cédulas analíticas de trabajo; estas se integran con los datos obtenidos al examinar la contabilidad del cliente y se sintetizan en cédulas sumarias. Estos papeles contienen las síntesis o selecciones de los procedi-

mientos de auditoría aplicados y constituyen la mayor -- parte de los papeles de trabajo; su contenido varía se-- gún los métodos y preferencias de cada auditor, pero su propósito común es el de apoyar y servir de base a las - cifras contenidas en la hoja de trabajo y en consecuen-- cia en los estados financieros.

- 7.- Dictamen: Esta hoja de trabajo contiene la opinión profesional del auditor sobre los estados financieros emitida por escrito. En este resumen el resultado de la audito-- ría, después de haber concluido la revisión de las cuen-- tas que integran los estados financieros.

3.3.- CLASIFICACION DE LA EVIDENCIA CONTENIDA EN LOS PAPELES DE TRABAJO.

Los papeles de trabajo del auditor deben contener la evidencia suficiente que respalde su opinión, ya que son éstos - los que le permitirán demostrar en un momento dado el desarrollo del trabajo efectuado y los resultados obtenidos del mismo. La evidencia que se deja plasmada en los papeles de trabajo se clasifican por cuanto a su naturaleza como sigue:

- 1.- Control Interno.
- 2.- Existencia Física.
- 3.- Documentos.
- 4.- Libros de Contabilidad.
- 5.- Declaraciones Verbales.

6.- Datos Interrelacionados.

7.- Actividades.

- 1.- Control Interno: El estudio y evaluación del control interno es una evidencia preponderante que tiene como propósitos principales: Indicar la confiabilidad de las cifras de contabilidad y determinar la extensión de las pruebas de auditoría. El auditor deberá revisar los procedimientos de documentación, los organigramas, los manuales de procedimientos y los diagramas de flujo del sistema, además de las conversaciones con los funcionarios y empleados de la empresa. De esta evaluación el auditor determinará que tan confiables son las cifras de la contabilidad y el alcance de las pruebas que habrá de aplicar en cada rubro, dependiendo de las debilidades del sistema de control y del grado de riesgo que se derive de la deficiencia, ya que mientras más fuertes sean los controles menos evidencia adicional necesitará el auditor para su examen.
- 2.- Existencia Física: Una de las evidencias más seguras con que cuenta el auditor es la verificación de la existencia física de las cosas, como el dinero en efectivo, inventarios, activos fijos, aunque se encuentran sujetos a la verificación que de su propiedad se haga. Asimismo existen partidas cuya existencia física no prueba su validez y por lo mismo se hace necesario examinar la evi-

dencia adicional que la demuestre, como la existencia de cheques incluidos en el efectivo en caja, que se probará hasta que se deposite en una cuenta bancaria y se haga efectiva su validez en cuyo caso, la podremos verificar a través del estado de cuenta correspondiente, otros ejemplos serían, verificar que los activos fijos estuvieran libres de gravamen o el caso de inventarios que no estuvieran dañados.

- 3.- Documentación: una gran mayoría de la evidencia que el auditor debe reunir como papeles de trabajo, está representada por la documentación, la cual tiene un grado variable de confiabilidad ya que parte de ésta se elabora fuera de la empresa y otra se prepara internamente. La documentación elaborada por el personal ajeno a la empresa, tiene un mayor grado de confiabilidad, dado que ésta se recaba o se recibe directamente por el auditor, aumentando la confiabilidad del testimonio de la misma, ya que no existe posibilidad alguna de que esta información se vea modificada o influenciada por el cliente. Como ejemplo de este tipo de evidencia son las confirmaciones bancarias que contienen información de saldos en cuentas de cheques o inversión, préstamos concedidos por el banco, documentos endosados, avales otorgados, etc. Confirmaciones de empresas almacenadoras en las que se encuentren inventarios de la empresa auditada; confirma-

ciones de cuentas colectivas por cobrar y por pagar; declaraciones de un actuario sobre insuficiencia de las reservas para indemnizaciones; existe otro tipo de documentación externa, aunque de propiedad del cliente, que es la que ampara los desembolsos llevados a cabo por la compañía, esta documentación aunque es preparada fuera de la empresa no tiene la misma confiabilidad que la mencionada anteriormente, sin embargo, ésta representa un aspecto muy importante en todas las empresas particulares.

De la documentación que se prepara internamente, su grado de confiabilidad se relaciona estrechamente con el grado de control interno de contabilidad que se asocia con el documento, por ejemplo, si una nota de remisión previamente foliada es preparada por un empleado que no tiene acceso a los registros de cuentas por cobrar ni a los inventarios y un supervisor aprueba la remisión, antes de que se mande copia al almacén y al empleado facturista, el control es evidente y por lo tanto el auditor podrá confiar en el documento.

- 4.- Los libros de Contabilidad; es una evidencia básica en el examen de auditoría, ya que los libros de contabilidad constituyen un elemento legal que por obligación deben llevar todas las empresas, por lo tanto la evidencia obtenida de estos registros puede considerarse fidedigna.

En relación con la documentación que prepara el personal de la empresa, no se tiene la misma confiabilidad que de la que se obtiene directamente de terceros, en el caso - de esta documentación se tendrán que efectuar más procedimientos para obtener la evidencia de que son plenamente confiable.

Sin embargo, el auditor obtiene de los principales funcionarios de la empresa las llamadas cartas confirmatorias o de salvaguarda, en las que confirman que los rubros -- bajo su reponsabilidad que se presentan en los estados - financieros son representativos de lo que realmente existe en los registros de la empresa, revelando toda la información suplementaria y aclaratoria al respecto, obteniendo una exposición de datos completa, por ejemplo, declaraciones acerca de la calidad de los inventarios, cobrabilidad auténtica del rubro de cuentas por cobrar, - activos fijos dados en garantía, etc. Aunque estas cartas son una evidencia documental complementarias del examen de auditoría, no liberan al auditor de la responsabilidad de obtener la evidencia suficiente y competente.

Los libros de contabilidad se integran generalmente por el Libro Mayor, el Diario de Ventas, cintas de las computadoras y otros registros. Es evidencia indispensable para el auditor que los documentos que analice estén contenidos en los libros de contabilidad, que en parte se integran por los registros auxiliares, el movimiento que -

éstos tienen durante el ejercicio y la concordancia del saldo al final del año, forman la evidencia de que el sistema de control de contabilidad funciona adecuadamente, y la confiabilidad aumenta si la persona que lleva los registros de los auxiliares es distinta a la que lleva el control de contabilidad.

- 5.- Declaraciones verbales: Esta evidencia en algunas ocasiones puede carecer de validez dado que es difícil comprobar una declaración verbal, también existe la posibilidad de que se hubiera podido mal interpretar la información por parte del que la obtuvo, no obstante lo anterior, esta evidencia debe tener confiabilidad, ya que el auditor en su visita preliminar para la preparación de la auditoría emplea mucho tiempo discutiendo sobre los resultados obtenidos en el ejercicio y su comparación con lo presupuestado, los cambios de importancia que se presentaron en el ejercicio, las posibilidades futuras, etc. Las declaraciones verbales que resultan de estas discusiones forman parte de la evidencia general que el auditor requiere para planear su examen.

La evidencia verbal se vuelve valiosa cuando el auditor tiene que hacer uso de ésta para llenar sus cuestionarios de control interno con las declaraciones que le hacen tanto funcionarios como empleados de la compañía, a quienes interroga para obtener la información que requiere.

La información verbal que el auditor obtiene cuando es importante, es necesario que se transcriba tan pronto -- como sea posible, detallando la fecha, de quien se obtuvo la información y bajo que circunstancias, a fin de -- tratar de corroborarla con otra forma de evidencia, por ejemplo, si en la toma física de inventarios se obtuvo -- información acerca del material obsoleto, ésta debe ser verificada en las tarjetas de almacén analizando los movimientos que tuvo durante el ejercicio. La confiabilidad de esta evidencia aumenta cuando varias declaraciones verbales, de distintas personas, concuerdan entre -- si.

- 6.- Datos interrelacionados: La evidencia que el auditor -- trata de obtener a través de estos datos es prácticamente de naturaleza lógica, en aquellos casos en que no -- existan variantes, en estos casos lo que buscará es una relación normal de una misma operación que afecta a -- otras cuentas, por ejemplo, el cargo a gastos de intereses en relación con los préstamos vigentes durante el -- mismo período, los gastos de depreciación y amortización y los activos depreciables y amortizables, las ventas y el costo de ventas, cuando el margen de utilidad es cons -- tante y se refieren a un número concreto de productos. En estos ejemplos si el auditor observa que existen va -- riantes en la relación, buscará aplicar otros procedi -- mientos que le den la evidencia para explicar los cambios.

7.- **Actividades:** El auditor depende mayormente de la información registrada en los estados financieros, libros y documentación de contabilidad, etc.; sin embargo, en algunas actividades precisa observar como se llevan a cabo las operaciones, evidencias que no encontrará contenidas en ningún dato: por ejemplo, el levantamiento físico de -- los inventarios en donde al presenciar que se tomaron de acuerdo con el instructivo previamente preparado, le da la confiabilidad de la exactitud de las cifras determinadas, por otra parte, la distribución y pago de la nómina de empleados de los que posteriormente hay que verificar su actividad, el correcto control que tienen los cajeros sobre el dinero que manejan.

CAPITULO IV

EL DICTAMEN DE LOS ESTADOS FINANCIEROS

4.1.- CONCEPTO.

El dictamen es el documento que el licenciado en contaduría elabora para expresar por escrito, los resultados obtenidos respecto a los estados financieros que examinó; siendo esta fase la que constituye la parte final del trabajo de auditoría. En este documento se resumen el alcance del examen sobre los estados financieros y su opinión profesional sobre los resultados del mismo, es por ello que de todos los papeles de trabajo que prepara el auditor éste es el único que interesa a las personas que requieren conocer los resultados de la auditoría.

Como puede observarse, el trabajo profesional de auditoría que desempeña el licenciado en contaduría, tiene una finalidad y un objetivo que no dependen directamente de su voluntad ni de la del cliente, sino de la naturaleza propia de auditoría; que debe ser llevada a cabo con apego a las normas de ésta que son las que establecen, "los requisitos mínimos de calidad relativos a la personalidad del auditor y al trabajo que desempeña, que se derivan de la naturaleza profesional de la actividad de auditoría y de sus características específicas (Definición que da el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, A.C. acerca de las Normas de Auditoría).

4.2.- BASES PARA SU ELABORACION:

El dictamen del licenciado en contaduría es un documento que debe ser elaborado con apego a las normas de auditoría -- que se relacionan con el dictamen, ya que son éstas las que establecen los criterios a seguir en su preparación, las tres primeras normas se refieren a la necesidad que existe de mencionar en el dictamen si los estados financieros se prepararon de conformidad con:

- 1.- Principios de contabilidad.
- 2.- Si es que se han aplicado consistentemente dichos principios.
- 3.- Si las declaraciones informativas en los mismos son suficientes.
- 4.- La necesidad que el auditor tiene para manifestar por escrito su opinión y responsabilidad que asume en relación con los estados financieros.

1.- PRESENTACION DE ACUERDO CON PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

La primera norma señala que "El informe debe indicar si los estados financieros se presentan de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados".

La presentación de la situación financiera y los resultados de operaciones que se hace a través de los estados financieros no es una presentación arbitraria. La experiencia, el desarrollo de la técnica de contabilidad, la aceptación gene-

ral, hace que para que un estado financiero se considere correcto; es decir, para que sea una presentación razonable de la situación y los resultados de una empresa, éstos deben haber sido formulados conforme a principios de contabilidad generalmente aceptados.

La observancia de estos principios de contabilidad en la elaboración de los estados financieros, es un factor de importancia decisiva en la utilidad que los mismos pueden presentar. Solamente la observancia de esos principios hace posible que se tenga un grado de certeza razonable sobre lo que representan las descripciones, agrupaciones y cifras que forman parte de los estados financieros.

Cuando el auditor opina en su dictamen que los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera, los cambios de la situación financiera y los resultados de las operaciones de la empresa, necesita establecer un criterio base para medir dicha razonabilidad. En la actualidad se adoptan los principios de contabilidad generalmente aceptados como la medida para establecer este criterio.

2.- APLICACION CONSISTENTE DE LOS PRINCIPIOS DE CONTABILIDAD GENERALMENTE ACEPTADOS.

La segunda norma señala: "El dictamen deberá expresar si tales principios han sido observados consistentemente en el ejercicio que examina en relación con el ejercicio anterior".

Por consistencia o uniformidad se entiende el sostenimiento de una misma forma de registro, presentación de las operaciones practicadas por una empresa, basada en principios de contabilidad, a través de los períodos en que se divide la actividad de la misma, reflejada en la presentación razonable de sus estados financieros.

La aplicación consistente de los principios de contabilidad generalmente aceptados, está sujeta a los cambios que supone la propia naturaleza de éstos; esto es, que debe tener la flexibilidad en su aplicación que los haga adaptables a las circunstancias y de ninguna manera debe considerárseles como normas de conducta de carácter imperativo.

La aplicación consistente o uniforme de los principios de contabilidad, en su función de pauta o guía de las prácticas contables, permite conocer los resultados efectivamente logrados en cada uno de los períodos de operación. Asimismo, otorga una condición de igualdad a los datos contables, identificándolos de tal manera que hace factible el estudio de las tendencias de las empresas por medio de la comparación de las cifras correspondientes a dos o más períodos sucesivos, con el fin de obtener conclusiones que son tanto o más importantes que los hechos mismos concernientes a un solo período. Ya que si la aplicación de tales principios carece de la uniformidad debida, el resultado de las comparaciones no tendría sentido alguno, además de que se podría propiciar la distorsión de las cifras de los estados financieros al arbitrio o

conveniencia de los interesados.

3.- SI LAS DECLARACIONES INFORMATIVAS SON ADECUADAS.

La tercera norma señala que: "Las exposiciones informativas de los estados financieros se consideran razonablemente adecuadas, a menos que se establezca lo contrario en el dictamen". Esta norma se ocupa de las exposiciones informativas que se refiere no sólo a información que se presenta en los estados financieros, sino también a como se presenta; la clasificación, la terminología, las notas cuya inclusión y revelación es de gran importancia en los estados.

En ocasiones cuando los estados financieros no presentan adecuadamente la información, el auditor puede incluir las exposiciones complementarias o si por el contrario se trata de cuestiones confidenciales que no deben ser divulgadas, el problema se resuelve cuando el auditor al emitir su informe exprese las debidas reservas en su opinión.

4.- LA OPINION DEL AUDITOR.

La cuarta norma señala: "El dictamen contendrá, ya sea una expresión de opinión con respecto a los estados financieros tomados en conjunto, o una aseveración en el sentido de que no puede expresarse una opinión. Cuando no se puede expresar una opinión en general deben indicarse las razones. En todos los casos en que el nombre del auditor esté relacionado con estados financieros, el dictamen debe contener una indica

ción clara y concisa de la naturaleza del examen del auditor y el grado de la responsabilidad que está asumiendo"

La opinión profesional, a través del dictamen que suscribe el licenciado en contaduría respecto de los estados financieros, es el resultado final del examen llevado a cabo con base en las normas de auditoría generalmente aceptadas. Esta opinión se basa entre otras informaciones que tiene que recabar el auditor para estar en posibilidad de expresar una opinión profesional, en lo relativo a la aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados para la formulación de los estados financieros.

CONCLUSION:

La revisión o examen a los estados financieros se fundamenta en estas cuatro normas de manera tal que si existe alguna anomalía en lo concerniente a la aplicación de las normas citadas, así como en el alcance o limitaciones que el auditor tenga en su trabajo, éste deberá manifestarla en su dictamen con salvedades por:

- a.- Desviaciones en la aplicación de los principios de contabilidad los que incluyen las reglas particulares de su aplicación.
- b.- Desviación en la aplicación consistente de los principios.
- c.- Por limitaciones en el alcance del examen practicado.
- d.- Por incertidumbre.

4.3.- FORMAS DE PRESENTACION:

La redacción del informe o dictamen tiene dos formas de presentación que son las siguientes:

- 1.- Informe corto: Es el formato más comúnmente utilizado y se forma por el dictamen, estados financieros y las notas a los mismos. Este tipo de informe es adecuado, para quienes desean tener una información más concreta y principalmente tener la seguridad de que los estados financieros en su conjunto, presentan razonablemente la posición financiera de la empresa y el resultado de sus operaciones.
- 2.- Informe largo: Este incluye; el dictamen, los estados financieros básicos, y sus notas, e información en cédulas adicionales que detallan el informe, lo cual distingue a este tipo de dictamen.

Generalmente estos informes largos se preparan como un servicio especial para el cliente o para algún usuario específico, ya que en ocasiones el cliente requiere de cierta información detallada para accionistas, acreedores u otros.

Los ejemplos de los dictámenes corto y largo aparecen en seguida:

1.- Informe corto:

En mi opinión, con base en el examen que practiqué, los estados financieros que se acompañan, preparados por la admi-

nistración de la compañía, presentan la situación financiera de la compañía X, S.A., al... y los resultados de sus operaciones por el año que terminó en esa fecha.

2.- Informe largo:

He examinado el balance general o estado de posición financiera de la compañía X, S.A., al ... y los estados de resultados y de cambios en la situación financiera que le son relativos.

Por el año que terminó a esa fecha, mi examen se efectuó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas, y en consecuencia, incluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que consideré necesarios en las circunstancias.

En mi opinión, los estados financieros de la compañía X, S.A., al... y los resultados de sus operaciones del año que terminó en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior.

El dictamen o informe largo, también puede expresarse en un solo párrafo como sigue:

En mi opinión, el estado de posición financiera adjunto y los estados de resultados presentan en forma razonable la situación financiera que le son relativos presentan en forma razonable la situación financiera de la compañía X, S.A., al... y los resultados de sus operaciones del año que terminó

en esa fecha, de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados que fueron aplicados sobre bases consistentes con las del año anterior. Mi examen sobre los estados financieros se practicó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas habiendo incluido, en consecuencia, las pruebas selectivas de la contabilidad y los otros procedimientos de auditoría que, dentro de las circunstancias consideré necesarios.

4.4.- FORMAS DE INCLUSION.

La inclusión del dictamen puede ser presentada de dos formas:

- 1.- Como parte integrante del balance, al calce del mismo. Esta forma se utiliza por comodidad cuando se desea publicarlo y sólo se presenta el estado de posición financiera, o bien como medida de seguridad por el uso que se le pueda dar al dictamen, ya que de esta manera no se puede anexar el dictamen a otros estados financieros que no hayan sido sometidos a su examen.
- 2.- En una hoja por separado que se adjunta a los estados financieros examinados. En este caso se presenta así cuando no es necesaria su publicación o porque se tiene la confianza que el cliente no utilizará el dictamen para acompañarlo a otros estados financieros que no hayan sido los que examinó.

4.5.- DIVISION DEL DICTAMEN.

El dictamen corto que generalmente es utilizado por los auditores, es el que recomienda el "American Institute of --- Certified Public Accountants" que a la letra dice:

Hemos examinado el balance general de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19... y los estados de resultados de -- operación y utilidades acumuladas y de cambios en la situa- - ción financiera que le son relativos por el año que terminó - a esa fecha. Nuestro examen se efectuó de acuerdo con las nor- mas de auditoría generalmente aceptadas y en consecuencia, in - cluyó las pruebas de los registros de contabilidad y los de- - más procedimientos de auditoría que consideré necesarios en - las circunstancias.

En nuestra opinión, los estados financieros antes mencio- nados presentan razonablemente la situación financiera de la compañía X, S.A. al 31 de diciembre de 19... y el resultado - de sus operaciones y los cambios en su situación financiera - por el año que terminó en esa fecha, de conformidad con princ- ipios de contabilidad generalmente aceptados que fueron apli- cados uniformemente en relación al año anterior.

Como puede observarse, el contenido del dictamen se divi - de en dos partes:

- 1.- Párrafo de alcance: Que incluye la información relativa a la extensión del examen y la naturaleza del trabajo -

efectuado. Analizando este párrafo encontramos las siguientes afirmaciones que contiene:

- a).- En principio expresa que los estados financieros a que se refiere el dictamen han sido examinados por el auditor, lo cual implica que los estados financieros han sido preparados por la administración de la empresa y aún cuando el auditor hubiera tenido ingerencia en la elaboración de los mismos, la administración es la única responsable de su contenido.
 - b).- Menciona enseguida que el examen se elaboró con apego a las normas de auditoría relativas a la capacidad profesional e independencia del auditor, las de ejecución del trabajo y las del dictamen.
 - c).- Asimismo, hace referencia de las pruebas de documentación y registros de contabilidad que efectuó y de los procedimientos que fue necesario aplicar de acuerdo con las circunstancias.
- 2.- Párrafo de Opinión: Este se refiere al juicio que el auditor se ha formado de la razonabilidad de la información que muestran los estados financieros. En este párrafo considerando que es una opinión sin salvedades se contienen las siguientes afirmaciones:
- a).- Que los estados financieros adjuntos presentan en forma razonable la situación financiera y el resultado de las operaciones del año.

- b).- Que los estados financieros han sido realizados con apego a los principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c).- Que dichos principios fueron aplicados sobre bases consistentes con las de años anteriores.

Asimismo se entiende que existe otra información implícita en el cuerpo mismo del dictamen que no es necesario hacer notar, como son los aspectos siguientes:

- 1.- Que la auditoría se basó en pruebas selectivas de los -- registros de contabilidad y no en verificaciones completas.
- 2.- Que no se consideraron los errores sin importancia.
- 3.- Que el estudio del control interno demostró que el auditor podrá depender de los datos de contabilidad.
- 4.- Que los estados financieros corresponden a los libros y registros de la empresa.

4.6.- REQUISITOS EN EL DICTAMEN.

Además de los requisitos para la elaboración del dictamen que mencionan las normas de auditoría relativas al mismo, existen otros que son esenciales en su contenido, como son -- los siguientes:

- 1.- Fecha.
- 2.- A quién se dirige.
- 3.- Firma.

A continuación se desglosan cada uno de los requisitos:

- 1.- **Fecha:** Este es un requisito indispensable en el dictamen, porque nos refleja la fecha en que nos situamos al referirnos a los estados financieros auditados. En algunas ocasiones el detalle de la fecha es motivo de discrepancia con el cliente debido a que no obstante que el trabajo de campo de auditoría se termina, llegan a quedar rubros pendientes de concluirse porque falta evidencia complementaria, por ejemplo, confirmaciones de importancia no recibidas que impiden que el dictamen se termine de elaborar hasta que se obtengan, en este caso, la fecha que debe llevar el dictamen será la que corresponda a la terminación del examen.

Según el boletín número 34 de la Comisión de Normas de procedimientos de Auditoría, señala como regla general: " La fecha en la que el auditor concluye el trabajo de auditoría de estados financieros, o sea que cuando se retira de las oficinas del cliente una vez obtenida la evidencia de la información que está dictaminando debe ser la fecha de su dictamen:

La fecha es de gran importancia considerando la responsabilidad del licenciado en contaduría para el descubrimiento de hechos subsecuentes a la fecha de los estados financieros que fueron objeto del examen. "Con posterioridad a esa fecha, el auditor no tiene ninguna responsa-

bilidad para llevar a cabo investigaciones o ampliar procedimientos de la auditoría".

Puede suceder que el auditor conozca eventos subsecuentes que ocurran después de que hayan concluido su trabajo de auditoría pero antes de emitir su opinión, en este caso se pueden seguir cualquiera de las dos alternativas siguientes:

- a).- Utilizar fechas dobles, o sea dejando la fecha original de terminación de la auditoría y mencionando en seguida una fecha referida exclusivamente al evento subsecuente. En este caso el auditor se responsabiliza únicamente por los hechos ocurridos hasta la fecha posterior.
- b).- Cambiar la fecha del dictamen a la del evento subsecuente, en cuyo caso el auditor se responsabiliza por todos los hechos ocurridos hasta la nueva fecha y para ello; - debe cumplir con los procedimientos descritos en el boletín número 34 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría.

- 2.- A quien se dirige: El dictamen debe ser dirigido a quien contrató los servicios, esto es importante porque refleja la seriedad e interés para quienes fue preparado, lo cual da más formalidad al dictamen y un grado de seguridad para los lectores que se interesan en el contenido del mismo, por ejemplo, no tiene la misma relevancia que un dictamen haya sido elaborado y dirigido para efectos de una asamblea de accionistas, que para un grupo repre-

ESTA TESIS NO DEBE
SALIR DE LA BIBLIOTECA

representativo del sindicato de trabajadores a quienes - -
principalmente les interesa los resultados del ejercicio.
Los dictámenes principalmente son dirigidos a:

- Asamblea de Accionistas.
- Consejo de Administración.
- Un solo propietario.
- Gerente General.

3.- La firma: Este requisito se refiere a la firma del licenciado en contaduría que el dictamen debe contener - - para que tenga validez. Este aspecto es indispensable - porque identifica la responsabilidad que el licenciado - en contaduría adquiere tanto con la sociedad como con la empresa misma al firmar el dictamen.

Al respecto el boletín número 3 de la Comisión de Normas y Procedimientos de Auditoría, indica que aunque el contador público no intervenga en la ejecución del trabajo y delegue - funciones en sus ayudantes, esto "no libera de la responsabilidad personal e indeclinable que tiene en todo el trabajo. - Aún cuando la ejecución material no haya sido hecha por él, - el auditor es responsable ante su cliente y ante los terceros que usarán los estados financieros sobre los que dictamina, - por lo adecuado de todo el trabajo de auditoría, independientemente de quien sea el que lo efectuó prácticamente".

CONCLUSIONES

- 1.- Los papeles de trabajo son la constancia del trabajo desarrollado durante la auditoría, contienen los resultados obtenidos y las conclusiones alcanzadas, que respaldan la opinión del licenciado en contaduría.
- 2.- No existen formas especiales para la elaboración de las cédulas de trabajo, éstas se diseñan de acuerdo con las características de la entidad y la técnica del auditor, sin embargo, en lo concerniente a su elaboración y contenido deberán estar de acuerdo con lo que establecen las normas de auditoría generalmente aceptadas.
- 3.- Los papeles de trabajo deben ser claros y precisos en su contenido y se deberán clasificar y archivar de tal forma que uniformen su presentación y faciliten su consulta.
- 4.- Los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial y sólo podrán ser mostrados a las autoridades fiscales o judiciales, y en casos especiales a terceras personas -- con previa autorización del cliente.
- 5.- La base para que el auditor determine la naturaleza, extensión y oportunidad de los procedimientos de auditoría, es el resultado de la evaluación de los sistemas de control interno existente en la empresa.
- 6.- La auditoría es una actividad que requiere orden y método.

dología, por lo que es indispensable elaborar un plan de trabajo, que programe las actividades a desarrollar, con el propósito de guiar al auditor durante la revisión y - asimismo que pueda asegurarse que toda la información -- contable objeto de su revisión, sea examinada y se realice dentro del alcance y tiempo requerido.

- 7.- Los procedimientos de auditoría son los que a juicio del auditor le permiten determinar si los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y - los resultados de las operaciones de una empresa, de conformidad con principios generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes.
- 8.- Es necesario que el auditor para cumplir con lo que señalan las normas de auditoría generalmente aceptadas, realice al término de su trabajo una revisión final en la - cual se cercire que todos los papeles de trabajo hayan cumplido con la finalidad para la que fueron creados y - que se hayan preparado con la calidad, el contenido y el cuidado que los caracterice como buenas cédulas de trabajo, ya que la aplicación principal de ellos que se haga, será la de respaldar la opinión del licenciado en Contaduría acerca de los estados financieros.

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

TITULO: PRINCIPIOS DE AUDITORIA

AUTOR: WALTER B. MEIGS

EDITORIAL DIANA

TITULO: NORMAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA

AUTOR: INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS

EDIT. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

TITULO: AUDITORIA PRACTICA

AUTOR: LUIS RUIZ DE VELASCO Y ALEJANDRO PRIETO

EDITORIAL BANCA Y COMERCIO, S.A.

TITULO: CONOCE LAS AUDITORIAS

AUTOR: JUAN RAMON SANTILLANA GONZALEZ

EDIT. INSTITUTO MEXICANO DE CONTADORES PUBLICOS, A.C.

TITULO: EL DICTAMEN EN LA CONTADURIA PUBLICA

AUTOR: BENJAMIN ROLANDO TELLEZ TREJO

EDITORIAL CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S.A.

TITULO: ELEMENTOS DE AUDITORIA

AUTOR: MENDIVIL ESCALANTE

EDITORIAL CONTABLES Y ADMINISTRATIVAS, S.A.

TESIS:

TITULO: ELABORACION DE PAPELES DE TRABAJO

AUTOR: ABUNDEZ RODRIGUEZ BILHA PATRICIA

TITULO: LOS PAPELES DE TRABAJO EN LA AUDITORIA DE ESTADOS

FINANCIEROS.

AUTOR: G.N.G.

C.I.J.A.