

UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO

FACULTAD DE COMERCIO Y ADMINISTRACION

**NECESIDAD E IMPORTANCIA DE
LOS PAPELES DE TRABAJO**

T E S I S
QUE PARA OBTENER EL TITULO DE
CONTADOR PUBLICO
P R E S E N T A
FRANCISCO JAVIER RIOS MONTERO



Universidad Nacional
Autónoma de México



UNAM – Dirección General de Bibliotecas
Tesis Digitales
Restricciones de uso

DERECHOS RESERVADOS ©
PROHIBIDA SU REPRODUCCIÓN TOTAL O PARCIAL

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

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

A la memoria de
Mi inolvidable Padre,
mi mejor amigo y compañero.

A mi madre,
por su abnegación y comprensión,
con todo cariño.

A mis hermanos
Ernesto y Gerardo,
con el fraternal afecto que
siempre nos ha unido.

A la Señorita

Agnela Alanís González

por su aliento, impulso y cariño.

Al Señor C. P. Don

Alfonso Ochoa Ravizé,

como muestra de mi agradecimiento por
sus desinteresados consejos y valioso --
apoyo en la elaboración del presente tra-
bajo.

A LA UNIVERSIDAD NACIONAL AUTONOMA DE MEXICO,

A MIS MAESTROS

A MIS AMIGOS

I N D I C E .

PROLOGO	p.	1
CAPITULO I.		
SIGNIFICADO DE LA AUDITORIA.	"	4
Concepto	"	5
Importancia y Utilidad	"	9
Clases de Auditoría	"	14
Normas de Auditoría	"	16
Normas Relativas a la Ejecución del Trabajo	"	26
CAPITULO II.		
PAPELES DE TRABAJO.	"	33
Definición	"	34
Generalidades	"	37
Clasificación	"	43
Objetivos de los Papeles de Trabajo	"	51
CAPITULO III.		
NECESIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO	"	58
Actividad del Contador Público como Profesional Independiente	"	59
Evidencia del Trabajo Desarrollado por el Auditor	"	64
Base para la Emisión del Informe del Auditor	"	69
Fundamento para la Elaboración de otros Informes	"	76

CAPITULO IV.

IMPORTANCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO	p.	80
Confidencialidad de los Papeles de Trabajo y Situación Legal que guardan los mismos	"	81
Base en caso de divergencia entre los Cau- santes y las Autoridades Fiscales	"	85
Fuente de Información para la Elaboración de auditorías futuras	"	89
Futuro del Auditor, con Relación a los Sis- temas Electrónicos de Cómputo y Registro	"	91
CONCLUSIONES	"	98
BIBLIOGRAFIA	"	103

P R O L O G O .

El rápido y acelerado desarrollo económico e industrial - por el que en la actualidad atraviesa nuestro país, ha motivado que la contaduría pública se desarrolle al mismo ritmo, y por lo mismo, los servicios del contador público son más solicitados y necesarios día con día. Como es sabido una de las actividades características del contador público, es la emisión de su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

La elección del presente tema obedece a mi deseo de hacer notoria la gran necesidad e importancia que tienen los papeles de trabajo y sobre todo de poder dar una idea de cuáles son las razones por las que el contador público necesita de ellos.

Así mismo, hacer notar el futuro del contador público -- respecto a los sistemas electrónicos de cómputo y registro, puesto que es un campo al cual se le debe prestar mucha atención, pues no sería remoto que algún día, los datos que en la actualidad se registran en papeles de trabajo sean registrados a través de sistemas electrónicos de cómputo y registro.

Por los motivos anteriormente señalados, he decidido elaborar el presente trabajo, sobre los instrumentos que el contador público utiliza para el desarrollo de su actividad, para lograr -- una captación de manera fácil y accesible de lo que significan los papeles de trabajo, sus principios básicos y su necesidad e importancia.

Por último, someto a la honorable consideración del jurado calificador, este trabajo en el cual he fijado mi empeño y voluntad con el propósito de que sea de algún provecho para nuestra profesión.

C A P I T U L O I .

S I G N I F I C A D O D E L A

A U D I T O R I A .

CONCEPTO.

Es muy difícil precisar en que momento nació la auditoría, pero es conveniente e importante mencionar que de la contabilidad, han aparecido diversos principios y postulados que se utilizan para la comprobación de ésta y que son la base técnica de la auditoría. - La auditoría apareció como consecuencia de satisfacer necesidades determinadas por el desarrollo económico-social.

A medida que va pasando el tiempo, el significado de la auditoría ha ido cobrando más fuerza dentro del mundo de los negocios, ya que se ha hecho necesaria para guiar en forma adecuada a las empresas en todos sus aspectos (registro de sus operaciones, comprobación de sus resultados, etc.), y ha repercutido de las esferas internas de las empresas, a ámbitos externos como: - El gobierno, terceros relacionados con ellas y público en general.

La práctica de una auditoría por parte de un contador público, lleva implícita la idea de examinar o revisar las cifras y datos que aparecen en los estados financieros, así como el examen -

de sistemas de administración que afectan aspectos de la operación de las empresas.

Auditoría, según el diccionario enciclopédico Uthea es --- "Empleo de auditor", "Tribunal o despacho del auditor". La palabra auditor, proviene del latín, "auditore" que, a su vez, se origina de "audire" que significa "oyente".

De lo anterior podemos deducir que auditoría significa, la actividad de una persona que oye o juzga ciertos hechos con un objetivo determinado. Aplicando ésto a la labor que desarrolla el contador público, se puede decir, que es la actividad que éste realiza, para juzgar la corrección de los estados financieros.

Una vez hechos los comentarios anteriores, intentaré dar un concepto de la palabra auditoría. Importantes autores han expuesto lo que en su concepto es realmente la auditoría y algunas de finiciones de ellos mencionaré en seguida:

Arthur W. Holmes, la define como "La verificación sistemática y científica de los libros de contabilidad, las pólizas y otros registros financieros y legales con el fin de determinar la exactitud e integridad de la contabilidad y el de mostrar las operaciones y la verdadera situación financiera, certificando los estados ---

que han de presentarse" *.

El libro de "Terminología del Contador" editado por Mancera Hermanos, define el término auditoría como: "El examen de los libros de contabilidad, de los registros, documentación y comprobación correspondiente, de una persona, de un fiduciario, de una sociedad, una corporación, una institución, una empresa, una asociación, una oficina pública, de una copropiedad, o de una negociación especial cualquiera, llevada a cabo con el objeto de determinar la exactitud e inexactitud de las cuentas respectivas y de informar o dictaminar acerca de ellas".

La Comisión de Procedimientos del Instituto Mexicano de Contadores Públicos la define como "La auditoría consiste en el examen de estados financieros que realiza el contador público de acuerdo con las normas y procedimientos generalmente aceptados, para lograr una opinión acerca de si dichos estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y han sido formulados con base en los principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados en forma consistente".

* Holmes W. Arthur. "Auditing, Principles and Procedures".

Kohler nos dice que auditoría "Es una revisión analítica - hecha por un contador público, del control interno y registros de - contabilidad de una empresa mercantil u otra unidad económica, - que precede a la expresión de su opinión acerca de la corrección - de los estados financieros. *

Dado que el objeto de la tesis, no es hacer un estudio crí tico de las definiciones anteriormente citadas, y, además, porque este tema por sí solo podría llevar un capítulo completo. Sin embargo, considero necesario expresar mi opinión acerca de lo que constituye el concepto de auditoría, tomando como base de apoyo las definiciones mencionadas anteriormente.

"Auditoría es el examen efectuado por un contador público independiente sobre los libros de contabilidad, registros, docu mentación comprobatoria, bienes y transacciones de una entidad económica, realizado mediante técnicas específicas de revisión, - con objeto de determinar si los estados financieros sometidos a su estudio reflejan razonablemente la situación financiera y los resul tados de las operaciones de dicha entidad de acuerdo con princi - pios de contabilidad generalmente aceptados".

* Kohler J. Eric. "Auditoría".

IMPORTANCIA Y UTILIDAD.

La contabilidad es el medio para informar a los accionistas y demás interesados a través de los estados financieros.

Pero en muchas ocasiones dichos estados financieros no muestran en forma real los datos que se precisan en ellos, ya que en su preparación, se combinan, como es natural, diversos elementos como lo son: datos registrados en los libros de contabilidad en las convenciones o formulismos contables y con los juicios personales hasta donde éstos sean aplicables en cuestiones técnicas de cuentas. Estos juicios personales pueden ser incorrectos, no solamente por dolo o mala fe, sino por la simple interpretación de ciertas circunstancias o hechos.

De lo anterior se desprende la importancia que tiene la auditoría y que hace necesaria la intervención de un técnico independiente con la capacidad suficiente de revisar las cuentas y operaciones que forman los estados financieros, y que ejerza su juicio crítico imparcialmente para ratificar o rectificar, según sea el caso, los juicios personales que pudieron haber intervenido en la preparación de los estados financieros. Ya que la auditoría, ha cobrado una gran importancia en la vida de las empresas modernas, tra-

yéndoles innumerables beneficios, como son el tener la seguridad de que sus operaciones están registradas correctamente y que los resultados obtenidos en sus estados financieros son apegados a la realidad.

La auditoría tomó más importancia a raíz de la creación por Decreto Presidencial del 21 de abril de 1959 de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, otorgando facultades al contador público para llevar a cabo la revisión y dictaminar en material fiscal, presentándose una serie de diversos procedimientos de auditoría aplicables a las cuentas de balance y de resultados, así como mencionando algunos requisitos fiscales que deben tener los comprobantes o documentos contabilizadores en relación al cumplimiento de las obligaciones tributarias de los causantes.

De todo lo anterior se desprende la importancia que tiene la auditoría en la ayuda que proporciona a las empresas como un elemento de control y como toma de decisiones. Es elemento de control por lo que toca a la seguridad y como toma de decisiones por que se pueden originar una serie de precios que ayudan a resolver problemas de operación, de inversión, etc.

La utilidad que la auditoría tiene, radica en que es de su

mo interés tanto a personas que tienen ingerencia en la empresa, como a personas ajenas a la misma, pudiendo señalar entre otras - a los accionistas o propietarios de la empresa, ya que a ellos les - interesa conocer el funcionamiento de la compañía en todos sus aspectos; así como saber la utilidad que está generando; así mismo le interesa al Gerente de la compañía saber la solvencia económica -- del negocio y todos los puntos relacionados con el control interno -- de la misma, para poder tomar las medidas que como consecuencia de la auditoría resulten.

Por otro lado la auditoría es de utilidad para personas ajenas a la compañía como lo es el fisco dado que a éste le interesa conocer el resultado de la revisión practicada a una empresa, para - saber si el causante está cumpliendo debidamente con sus obligaciones fiscales.

Entre otras de las personas ajenas a la empresa que podemos señalar como vía de ejemplo sería un proveedor de la compañía, al cual le sería de utilidad conocer cual es la situación financiera de la compañía y si ésta cuenta con los recursos necesarios para hacer frente al compromiso que tiene con el mismo proveedor, lo anterior se conoce a través de la auditoría que se le practica a la compañía, de ahí la utilidad tan grande de la misma.

En síntesis, se puede decir que la utilidad de la auditoría - se basa en que mediante la práctica de la misma, el contador público se puede formar un juicio sobre la razonable corrección de los - estados financieros sujetos a su examen y dar su opinión en la for - ma adecuada, así mismo la utilidad de la auditoría consiste en "a - gregar confianza" a los estados financieros, por lo que respecta a - la información que proporciona y de ninguna manera pretende el des - cubrir fraudes, ya que, aunque ocasionalmente se descubren, son - debido a que cayeron dentro del alcance de la revisión del contador público.

El examen hecho de acuerdo con las normas de auditoría - considera la posibilidad que haya fraudes o desfalcos que afecten la presentación razonable de la situación financiera o del resultado de las operaciones; y solamente se incurrirá en responsabilidad por no descubrir un fraude de tal importancia, si existiere negligencia de - su parte, en la observación de las normas de auditoría aplicables de acuerdo con las circunstancias, u omisión en ajustarse a las mis - mas.

Ahora bien, la auditoría tiene utilidad también desde 3 pun - tos de vista: eficiencia, financiero y fiscal.

En síntesis, se puede decir que la utilidad de la auditoría - se basa en que mediante la práctica de la misma, el contador público se puede formar un juicio sobre la razonable corrección de los - estados financieros sujetos a su examen y dar su opinión en la for - ma adecuada, así mismo la utilidad de la auditoría consiste en "a - gregar confianza" a los estados financieros, por lo que respecta a - la información que proporciona y de ninguna manera pretende el des - cubrir fraudes, ya que, aunque ocasionalmente se descubren, son - debido a que cayeron dentro del alcance de la revisión del contador público.

El examen hecho de acuerdo con las normas de auditoría - considera la posibilidad que haya fraudes o desfalcos que afecten la presentación razonable de la situación financiera o del resultado de las operaciones; y solamente se incurrirá en responsabilidad por no descubrir un fraude de tal importancia, si existiere negligencia de - su parte, en la observación de las normas de auditoría aplicables de acuerdo con las circunstancias, u omisión en ajustarse a las mis - - mas.

Ahora bien, la auditoría tiene utilidad también desde 3 pun - tos de vista: eficiencia, financiero y fiscal.

EFICIENCIA. Ya que mediante las sugerencias verbales o escritas que el auditor hace al cliente con el fin de mejorar la eficiencia en las operaciones de la empresa, tales como: cambios en el sistema contable y de organización, indica registros y formas para que éstos estén de acuerdo con la información que se desee obtener.

FINANCIERO. Ya que al concluir su trabajo el auditor entrega informes y estados que sirven para ver cual es la situación financiera de la empresa, la situación de solvencia que guarda la misma.

FISCAL. Es de utilidad desde un punto de vista fiscal la auditoría, ya que facilita la preparación de informes destinados a organismos oficiales para fines de impuestos, así mismo porque, al fisco le importa conocer cuál es la opinión del auditor respecto a la situación fiscal.

Independientemente de todo lo anteriormente apuntado, la auditoría es de gran utilidad ya que es practicada por un profesional independiente y que al emitir su juicio lo hace imparcialmente, señalando los errores de la empresa, los cuales pasarían inadvertidos sin la práctica de una auditoría.

CLASES DE AUDITORIA.

Es importante que el auditor antes de empezar un trabajo - debe señalar claramente el alcance del trabajo que va a efectuar, - así mismo conocer la clase de auditoría que el cliente quiere que - se efectúe.

Existen diversas clases de auditoría, divididas en atención al trabajo que se va a efectuar, siendo éstas:

a) Desde el punto de vista de la persona que la efectúa:

- 1) Auditoría Interna.
- 2) Auditoría Externa.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, en su "Declaración de las responsabilidades del Auditor Interno", da la siguiente definición de auditoría interna:

"La auditoría interna es la actividad de evaluar en forma independiente, dentro de una organización, operaciones contables, financieras y de otra naturaleza. Es un control administrativo que funciona midiendo y realizando la eficacia de otros controles".

Ahora bien, por lo que respecta a auditoría externa, se --

puede decir que es el examen de estados financieros de una empresa, realizado por un contador público independiente, de acuerdo con normas y procedimientos de auditoría generalmente aceptados, con el objeto de emitir una opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros, y si éstos han sido elaborados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados y aplicados en forma consistente a ejercicios anteriores.

b) Desde el punto de vista del objeto que se examina:

1. Auditoría de Estados Financieros.
2. Auditoría Detallada.
3. Auditoría Continua.
4. Auditoría Especial.

Auditoría de Estados Financieros es la que se practica con el fin de emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros.

Auditoría Detallada es aquélla que se practica con el fin de examinar una cuenta, o un área determinada.

Auditoría Continua es la que se practica en forma regular o periódica con objeto de dejar finalmente revisadas las transaccio-

nes de todo el ejercicio.

Auditoría Especial es la revisión parcial de una cuenta, de una área del balance o de determinadas operaciones. También es la revisión total que se hace de algunos negocios que requieren cierta especialidad del contador público, como por ejemplo, intervenciones en caso de quiebra o suspensión de pagos.

NORMAS DE AUDITORIA.

La auditoría es una actividad profesional. Por esta razón requiere, simultáneamente, la labor de un técnico especializado -- que adquiere una responsabilidad con el público. Es evidente que el auditor como profesionista que es, desarrolla su trabajo poniendo en práctica una serie de conocimientos especializados que vienen a ser la parte medular de su actividad; de lo anterior se desprende que el auditor adquiere responsabilidad directa con la o las personas que lo contratan, pero también adquiere dicha responsabilidad con terceros que van a utilizar su trabajo como base para tomar decisiones.

Por lo tanto, viéndose la trascendencia que puede tener el resultado final del trabajo del auditor, que es la opinión emitida por

el mismo, es importante que se dé al público en general seguridad de que la operación que se da, se debe a un trabajo que se efectuó con determinadas normas aprobadas por la profesión y que son consideradas como imprescindibles para garantizar que el trabajo de auditoría se desempeñó a un alto nivel de calidad profesional.

Tomando como base lo expuesto anteriormente, las bases en que se apoya la auditoría, están contenidas en las normas de auditoría, que son principios que rigen la actuación profesional del contador público, en lo que toca a sus cualidades personales y a la calidad de su trabajo, requisitos que debe cumplir, tanto con su clientela, como con los terceros, así como también con la profesión.

Ahora bien, el Instituto Mexicano de Contadores Públicos, en su boletín No. 3, nos dice:

"Las normas de auditoría son los requisitos de calidad relativas 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".

El Instituto Americano de Contadores Públicos, dice al ---

respecto:

"Las normas de auditoría, como cosa distinta de los procedimientos de auditoría, se refieren, no solamente a las cualidades profesionales del auditor, sino también al ejercicio de su juicio en el desarrollo de su examen y a la información relativa a él".

El boletín No. 3 de la Comisión de Procedimientos de Auditoría del Instituto Mexicano de Contadores Públicos, clasifica a las normas de auditoría generalmente aceptadas, en tres grupos como a continuación se mencionan:

1. Normas personales.
2. Normas relativas a la ejecución del trabajo.
3. Normas relativas a la información y dictamen.

1. Normas personales, son las normas en las que se señala cuáles deben ser las cualidades que debe reunir el auditor y los requisitos que debe observar durante el desarrollo de su actividad profesional, clasificando en este grupo las siguientes:

- A. Entrenamiento técnico y capacidad profesional.

Al hablarse de entrenamiento técnico, se quiere dar a en-

tender la preparación académica del contador público, misma que se logra adquiriendo conocimientos en las instituciones legalmente reconocidas para impartirlas. La capacidad profesional viene a ser capacidad de juicio, de criterio, lo cual se obtiene a base de experiencia, trabajando con personas que tengan experiencia en este campo, y con lo cual le irá dando a la persona la capacidad profesional necesaria, que sólo el tiempo puede dar.

B. Cuidado y diligencia Profesionales.

El auditor para efectuar los trabajos de auditoría, necesita conocer la materia contable; se requiere que estos conocimientos sean aplicados a cada uno de los trabajos que se van a realizar.

Con estas normas de auditoría, se trata de reducir al mínimo los posibles errores, capacitando a la persona que vaya a efectuar el trabajo, para que lo efectúe con todo el cuidado y diligencia profesional necesarios.

Mediante esta norma el auditor adquiere una gran responsabilidad en la ejecución de los trabajos de auditoría; el cumplimiento de esta norma depende, naturalmente, de cada auditor en particular. De él depende que se le pueda considerar como respon-

sable o bien como una persona negligente y falta de interés en la la bor encomendada a su cargo.

Tanto el entrenamiento técnico y la capacidad profesional, como el cuidado y diligencia profesional, deben considerarse como normas que deben referirse a todas las profesiones, ya que sería - imposible pensar que un profesionista no ejecute su trabajo con el - mayor cuidado y diligencia profesional posible, en cada circunstan- cia.

C. Independencia Mental.

Al hablar de la utilidad de la auditoría, se había señalado que uno de los aspectos principales de la misma era agregarle con- fianza a los estados financieros, para que las personas que los uti- lizaran, lo hicieran con toda confianza; ahora bien, para que exista esa confianza, la persona que efectúe el examen debe de ser un ter- cero desligado de la empresa, una persona que tenga independencia mental.

Debe de ser una independencia libre de no estar sujeta a - ningún elemento y a ninguna presión. El auditor debe de actuar con libertad, ya que va a ser juez de la situación que muestran los esta

dos financieros, ya que de otro modo estaría influenciado al emitir su opinión y ésta será de mucha utilidad a personas interesadas en la empresa y que van a usar los estados financieros con base en la confianza que les representa la opinión del auditor.

La independencia mental significa que el auditor actúe por sí mismo y no se vea influenciado por otras personas, en la ejecución de su trabajo.

2. Normas relativas a la ejecución del trabajo, son las -- normas que se refieren a los requisitos generales que debe obser-- var el auditor para conducir su trabajo y que se derivan del cuida-- do y diligencia profesional. Estas normas son:

A. Planeación y Supervisión.

La auditoría persigue un fin preciso: obtener una certeza moral, y esta certeza moral se obtiene mediante pruebas. En cada trabajo, éste tiene que estar planeado en forma detallada, para poder tener la certeza moral. Muchas veces el contador público, no puede hacer todas las pruebas, y tiene la necesidad de contar con - ayudantes, que son supervisados por el auditor, el cual nunca deja de perder la responsabilidad.

De lo anterior, la necesidad de que el trabajo sea planeado en el sentido de que se prevean los procedimientos de auditoría que deberán ajustarse, la extensión que se les va a dar, la oportunidad con que serán aplicados, el personal que ha de ejecutarlo y los papeles de trabajo en que van a registrarse.

B. Estudio y Evaluación del Control Interno.

Es obvio que cada empresa tiene su sistema propio de contabilidad y de organización, por lo cual el auditor debe hacer un estudio del control interno establecido y hacer una evaluación del mismo, ya que de ello dependerá el tipo de pruebas que utilizará y la extensión que les dará. El auditor siempre debe de tomar en cuenta el grado de control que tiene la empresa, ya que, a mayor control, menos posibilidades de error y menor será el número de pruebas que se tengan que efectuar, y por lo contrario, si el control interno no es bueno, las posibilidades de error aumentan, al igual -- que las pruebas a realizar serán mayores.

Del estudio que se haga del control interno, el auditor determina la extensión que dará a sus procedimientos y la oportunidad con que los aplicará.

C. Obtención de evidencia suficiente y competente.

El trabajo final de los estados financieros es un juicio que emite el contador público acerca de la razonabilidad de los estados financieros.

La conclusión la va a obtener de todas y cada una de las -- pruebas que haya efectuado, o sea, los resultados de las pruebas -- y procedimientos que efectuó. Esto significa que el contador pú-- blico realizará las pruebas y procedimientos, mismos que consta-- rán en los papeles de trabajo, y debe cerciorarse de la evidencia -- que le proporcionan dichos papeles.

La evidencia es suficiente cuando, ya sea por los resulta-- dos de una sola prueba, o por la concurrencia de resultados de va-- rias pruebas diferentes, se obtiene certeza moral.

La evidencia es competente, cuando debe circunscribirse -- a aquellos hechos o circunstancias que realmente tengan importan-- cia en el juicio del auditor y que podrían afectar su opinión.

3. Normas relativas al dictamen e información, que se re-- fieren al trabajo final de la auditoría, y que traen como consecuen-- cia la opinión del contador público sobre los estados financieros.

Dichas normas son:

A. Aclaración de la relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

Es necesario que siempre que aparezca el nombre de un contador público, asociado a unos estados financieros, se especifique a qué se debe, para evitar así que el público que lea dichos estados financieros vaya a caer en el error de creer que se trata de estados directamente dictaminados y no de alguna revisión especial u otras interpretaciones.

B. Aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados.

El registro de las transacciones realizadas por una empresa podría efectuarse de muy diversas maneras, de acuerdo con el criterio de la persona que lo lleva a cabo; por ésto es importante que se aplique de acuerdo con principios de contabilidad.

C. Consistencia en la aplicación de los principios de contabilidad.

El estudio de la situación financiera se hace comparando -

estados financieros con los de ejercicios anteriores, y para poder realizar esta comparación, es necesario que estos estados financieros hayan sido preparados con las mismas bases, es decir, que los principios de contabilidad se apliquen en forma semejante año con año.

D. Suficiencia de las declaraciones informativas.

Los estados financieros consisten en una serie de cifras de acuerdo con la naturaleza a que corresponden, pero no sólo son cifras, sino que también incluyen rubros, cuentas, etc., y cualquier otra información adicional que se requiera.

Esta norma le impone al contador público la obligación de cerciorarse de que esos estados financieros reúnan toda la información necesaria.

E. Salvedades.

Al emitir su opinión, el contador público menciona que los estados financieros muestran razonablemente la situación financiera, o sea que al efectuar su trabajo obtuvo certeza moral, pero en determinadas ocasiones no obtiene esa certeza moral de algunos rubros o partidas, motivo por el cual se ve en la necesidad de poner

salvedades, que son excepciones parciales a las afirmaciones básicas del dictamen.

Las salvedades consisten en restringir la opinión del auditor en aquellos casos en que no puede expresar su opinión en los términos de un dictamen limpio.

F. Abstención de Opinión.

Cuando las salvedades sean de tal manera graves, o que la cantidad de las mismas sea excesiva, o bien que el auditor no está de acuerdo con los resultados de la revisión de los estados financieros, será necesario abstenerse de opinar.

Hay casos en que el auditor expresa una opinión negativa sobre los estados financieros, cuando por el resultado de las pruebas se cerciora de que los estados financieros son incorrectos.

Normas relativas a la ejecución del trabajo.

Para el efecto de esta tesis, estas normas tienen gran importancia, motivo por el cual se les tratará en este inciso.

Planeación y Supervisión.

Es obvio que el trabajo de auditoría no puede ser realizad

al azar; es indispensable que éste sea planeado antes de ejecutarse, para prever los procedimientos de auditoría, la extensión que a los mismos se les va a dar, la oportunidad con que serán aplicados, el personal que va a ejecutarlo y los papeles de trabajo en que van a registrarse sus resultados.

De lo anterior se desprende la importancia y necesidad -- que tienen los papeles de trabajo, ya que el auditor debe dejar constancia en los mismos de los resultados obtenidos en el desarrollo -- de su examen.

Pero independientemente de que el trabajo sea planeado -- correctamente, es preciso que el trabajo sea supervisado adecuadamente, como lo señala la norma de auditoría, ya que es muy difícil que el auditor desarrolle el trabajo por sí mismo, por lo cual debe -- rá contar con ayudantes debidamente agrupados y jerarquizados, de acuerdo con su experiencia y capacidad y con el tipo de trabajo que van a ejecutar, pero ésto no exime al auditor de responsabilidad. -- De aquí se desprende que los ayudantes deben ser apropiadamente -- supervisados, y, por lo tanto, el supervisor o encargado debe, en -- términos generales:

- a) Comprobar si están completos y debidamente archiva--

dos los papeles de trabajo.

b) Modificar el contenido del programa de trabajo, en caso de haber existido alguna variación en los procedimientos de auditoría.

c) Revisar si las conclusiones generales que hayan anotado los ayudantes en los papeles de trabajo, están de acuerdo con el trabajo desarrollado.

d) Verificar que el expediente continuo de auditoría esté actualizado.

Lo anterior no quiere decir que sea todo el trabajo que realiza el supervisor o encargado, sino que creí necesario mencionarlo para realzar la importancia de esta norma en relación a los papeles de trabajo.

Siendo dichos papeles de trabajo la única constancia de la labor efectuada por el auditor y el soporte de sus conclusiones, es necesario un control en los mismos y una supervisión adecuada en su preparación, para evitar interpretaciones erróneas.

Estudio y Evaluación del Control Interno.

Al hablar de las normas de auditoría, ya se había hecho --
mención de esta norma, pero es importante señalar su nexo con los
papeles de trabajo; por otro lado, el estudio de control interno ---
existente en la empresa y su evaluación adecuada, es un factor esen
cial para la planeación del trabajo de auditoría. Es uno de los prin-
cipales pasos a seguir en la planeación y de él depende, en mucho, -
la extensión de los procedimientos seleccionados.

Se debe realizar un estudio del control para determinar el
alcance que se va a dar a las pruebas; existen varios procedimien-
tos para valuar el control interno. Entre otras:

1. Gráficas o esquemas.
2. Cuestionarios o preguntas, en las que las contestacio-
nes van a determinar el alcance.
3. El método combinado (gráficas y cuestionarios).

Ahora bien, como ya se había mencionado, del grado de --
control interno existente dependerá el número de pruebas que debe-
rá realizarse, y es evidente que no se puede ejecutar un trabajo de
auditoría si no se tiene un programa y antes de ésto una evaluación,
por lo tanto, una parte integrante de los papeles de trabajo es el --
programa de auditoría, ya que constituye la evidencia de los planes

que se han delineado, así mismo como la ejecución de los pasos se guidos en la auditoría.

Es necesario hacer notar que una de las funciones más importantes de los programas de auditoría, es señalar los procedimientos que se consideraron necesarios y relacionar estos procedimientos de auditoría directamente con los procedimientos de contabilidad y con la extensión y efectividad del sistema del control interno de la compañía objeto del examen. Así, por ejemplo, al frente del programa de inventarios se podría poner una breve descripción de los procedimientos y controles de la compañía, relacionados con inventarios, así como de los puntos fuertes y de las deficiencias existentes; se puede expresar que el alcance de la auditoría se determinó al finalizar la extensión y efectividad de los procedimientos de contabilidad y de control interno.

De lo anterior se desprende que lo relativo al estudio y evaluación del control interno, debe quedar evidencia en los papeles de trabajo y por otro lado que una gran parte del trabajo previo a la auditoría depende del estudio que se haga del control interno, de tal modo que si no se lleva a cabo este estudio, el trabajo previo de planeación es deficiente, y, por consiguiente, el trabajo en sí ad--

lecería de lo mismo, y, finalmente, las conclusiones que el auditor ponga en sus papeles de trabajo serán erróneas.

Obtención de evidencia suficiente y competente.

El Instituto Americano de Contadores Públicos, dice lo siguiente:

"Deberá obtenerse, a través de inspección, observación, preguntas y confirmaciones, evidencia suficiente y competente que permita una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros examinados".

Lo anterior significa que el auditor realizará las pruebas y procedimientos, mismos que constarán en los papeles de trabajo y de cerciorarse de la evidencia que le proporcionan dichos papeles de trabajo, los cuales son los elementos sobre los cuales el contador público va a fundamentar su opinión.

La evidencia suficiente y competente no es fácil de determinar, la suficiencia y la competencia deben ser medidas a la luz de dos criterios: importancia relativa y riesgo probable.

Se dice que es importancia relativa, porque hay cifras que

tienen importancia relativa dentro de los estados financieros y que cualquier cambio en ellas o en su presentación, modifiquen la apariencia en los estados financieros.

Y por riesgo probable se va a entender, como el riesgo -- que se está corriendo al dejar de examinar una partida que aparece en los estados financieros.

Esta norma de auditoría es de mucha importancia para el auditor, motivo por el cual debe prestarle mucha atención y cumpliría adecuadamente elaborando papeles de trabajo que le permitan obtener dicha evidencia; por lo tanto, los papeles de trabajo juegan un papel preponderante, así que los trataré en el capítulo siguiente.

C A P I T U L O I I .

P A P E L E S D E T R A B A J O .

DEFINICION.

No se puede prescindir del estudio de estos elementos materiales que necesita el auditor en su trabajo, ya que constituyen la parte medular de los resultados de una auditoría.

Los papeles de trabajo vienen a ser el testimonio del trabajo realizado, ya que en ellos se consignarán datos y conceptos, de cuya lectura se pueden obtener consideraciones y conclusiones respecto a la situación que guarda la empresa; los papeles de trabajo, son de un interés ~~al~~, que sin ellos, el trabajo sería infructuoso.

Los papeles de trabajo son el resumen del trabajo realizado por el auditor, son la base para la emisión de la opinión del mismo; los papeles pueden ser utilizados posteriormente como fuente de aclaraciones, representan un instrumento y una comprobación de actividad.

Dentro de las normas de auditoría generalmente aceptadas, existen las que se refieren a la ejecución del trabajo que son la directriz de la elaboración de los papeles de trabajo, de donde ema -

na su importancia y se determina su finalidad.

Diferentes autores e instituciones han dado diversas definiciones de papeles de trabajo, que a continuación enumero:

El C.P.A. Handbook define a los papeles de trabajo como sigue:

"Son los registros que un contador prepara en relación con una auditoría, los cuales hacen posible su trabajo con un gasto mínimo de tiempo y esfuerzo, los papeles de trabajo, contienen las condiciones que encontró, los métodos de examen que aplicó, la información que obtuvo no sólo de análisis de los registros del cliente, sino también de confirmaciones y datos obtenidos de otras fuentes y las conclusiones a que llegó. Los papeles de trabajo no sólo constituyen una recopilación del material que el contador considera necesario para la formulación de su informe, sino que también son un registro para el futuro, necesario para casos relacionados con clientes, con el fisco o con corporaciones administrativas."

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos a través de su Comisión de Procedimientos de Auditoría dice: "Los datos e informaciones obtenidas por el auditor en su examen, los resultados de las pruebas realizadas y, en muchos casos, la descripción de --

las mismas pruebas, se registran en un conjunto de cédulas y documentos que reciben la designación genérica de papeles de trabajo."

Los papeles de trabajo constituyen en sí un registro del trabajo efectuado por el contador público, para verificar y apreciar las diversas situaciones que intervienen en los estados financieros y fundamentar sobre ellos su opinión sobre la razonabilidad de las mismas y establecer una relación entre los registros del cliente y la información emitida.

La trascendencia de los papeles de trabajo se deriva al considerar que representan la historia escrita de las técnicas empleadas por el auditor para llegar al dictamen y constituyen la única prueba que posee para demostrar la calidad profesional de su trabajo, pero estos papeles no sólo representan la historia escrita de la empresa, sino que también son el punto de partida para la auditoría del año siguiente.

Ahora bien, creo conveniente dar una definición de lo que en mi concepto son los papeles de trabajo:

Son el conjunto de cédulas y documentos que constituyen evidencia del trabajo desarrollado por el contador público a

determinada área, cuenta, subcuenta o cualquier hecho y de cuya lectura se pueden obtener consideraciones y conclusiones de la situación que guardan los estados financieros objeto de su examen.

En los papeles de trabajo el auditor debe reunir toda la evidencia comprobatoria suficiente y competente al amparo de la cual se va a opinar sobre la razonabilidad de los estados financieros.

GENERALIDADES.

En cada auditoría se prepara un conjunto de papeles de trabajo. Estos papeles representan el registro escrito del contador, del trabajo hecho y de los datos extraídos de los registros del cliente; el objetivo de muchos datos es indicar los resultados de los procedimientos de auditoría y detallar o resumir la información requerida para la comprensión del significado de las cuentas y para la preparación de los informes de auditoría, dictamen y en su caso para fines fiscales.

Ahora bien, al elaborar e integrar los papeles de trabajo se debe pensar que éstos van a constituir:

- 1) La evidencia del trabajo realizado, su oportunidad, --

sus limitaciones y alcance.

- 2) La prueba real y fehaciente del trabajo realizado.
- 3) Como fuente de información en auditorías futuras, así como también para determinar la uniformidad en la aplicación de los principios de contabilidad.
- 4) Base en caso de divergencias entre el cliente y las autoridades fiscales.

Como el trabajo de auditoría es un trabajo de índole profesional y los papeles de trabajo van a constituir los elementos sobre los cuales se va a desarrollar dicha labor, así mismo porque los papeles de trabajo son preparados por profesionales deben ser elaborados con limpieza y exactitud, ya que la calidad del trabajo es un hecho muy importante, para que el cliente quede satisfecho, motivo por el cual los papeles deben de reunir una serie de requisitos mínimos que a continuación menciono:

1. Que sean legibles.
2. Anotar en cada hoja el nombre del cliente.
3. Anotar la cuenta o área sujeta a revisión.

4. Anotar la fecha en que termina el período a que se refiere la auditoría.
5. Símbolo del índice usado.
6. Nombre de la persona que preparó el papel de trabajo y la fecha en que lo hizo.
7. Fuente de donde se obtuvieron las cifras.
8. El significado de cada marca usada debe indicarse con precisión.
9. La exactitud aritmética de los cálculos debe verificarse.
10. Todo lo que se anote en los papeles debe de ser completo y claro.
11. Un papel de trabajo debe circunscribirse a una sola -- cuenta o clase de cuentas.
12. Las cifras finales de los papeles de trabajo deben relacionarse con índices cruzados con las cédulas sumarias o con las analíticas entre sí.

Los requisitos anteriormente enunciados no constituyen la totalidad, ya que el fin que perseguí al mencionarlos fue exclusivamente de dar una ligera idea de los mismos.

Los papeles de trabajo no deben ser copias de los libros, registros y documentación del cliente, sino el resultado de la revisión practicada.

Ahora bien, es conveniente señalar las características de los papeles de trabajo y que se refieren a que éstos deben ser completos, ordenados y claros.

Dentro de estas características, la relativa a su ordenamiento es importante, ya que es evidente que al realizar una auditoría, es una labor de índole profesional, y por lo mismo, los papeles de trabajo en los cuales se dejó constancia de dicho trabajo deben de estar ordenados de tal forma que permitan su manejo fácilmente. El orden de los papeles de trabajo independientemente del número que fuese, tiene que ser uniforme en todas las auditorías.

La claridad en la elaboración de los papeles, facilitará su comprensión y permitirá que en el caso de una persona deje de prepararlos, otra pueda continuar realizando el trabajo empezado, así

como también facilitará la revisión de los mismos por la persona encargada de la auditoría.

Al hablar de los requisitos mínimos que deben tener los papeles de trabajo se mencionó lo relativo al símbolo del índice usado por constituir un factor determinante en la forma de archivar los papeles de trabajo.

Estos índices podrán ayudar a localizar rápidamente los datos necesarios no sólo durante el desarrollo del trabajo y la elaboración del dictamen o informe, sino que también en aclaraciones futuras.

El uso de los índices puede ser muy variado, pero usándose en forma generalizada entre otros: el alfabético, el numérico, o bien una combinación de los anteriores.

El sistema alfabético consiste en destinar a cada cuenta que integra los estados financieros una letra del alfabeto; así mismo dentro de este sistema pueden hacerse varias combinaciones.

Por lo que se refiere al sistema numérico; se podrá utilizar el sistema decimal, o cualquier otra combinación numérica.

También pueden utilizarse letras y números en forma combinada, pero este sistema no es usado frecuentemente, ya que los que más aceptación tienen son los dos anteriores.

Dentro de los requisitos mínimos de los papeles de trabajo también se hizo mención de las marcas de auditoría y considero importante referirme a ellas, ya que el auditor se auxilia de las mismas para evitar escribir toda una descripción respecto a una partida examinada, estas marcas o símbolos, se explican una sola vez al pie de las cédulas y se hace constar junto a la cantidad examinada indicando que el procedimiento de auditoría ha sido aplicado satisfactoriamente.

No existe ninguna obligación por parte del auditor, de usar determinadas marcas, sino que se deja a juicio de él que utilice las marcas que juzgue convenientes, pero quiero hacer notar que si se usan muchas marcas se prestarían a confusión y dificultaría la revisión de los papeles.

A grandes rasgos he tratado de señalar las características y los requisitos mínimos en la elaboración de los papeles de trabajo, pero creo importante señalar la trascendencia que tiene la revisión de los mismos, para determinar:

1) Si el alcance y los resultados del trabajo de auditoría fueron correctos para basar las opiniones expresadas en el dictamen.

2) Si se aplicaron los principios de contabilidad, las normas de auditoría y los métodos y prácticas relativas a los papeles de trabajo.

Esta revisión de los papeles de trabajo es necesaria para determinar las fallas en la preparación de los mismos, y señalarle al que los elaboró cuales son los puntos que tienen que ser aclarados, con el fin de dejar completamente revisada el área o cuenta de que se trate.

GLASIFICACION.

Se puede decir que los papeles de trabajo se clasifican de la siguiente manera:

1. Archivo Permanente. o Expediente Continuo de Auditoría, y
2. Papeles relativos a la auditoría.

Los papeles del expediente continuo de auditoría deben con

tener toda la información necesaria e importante para que sea de interés en el futuro. Las cédulas del expediente continuo de auditoría son parte integrante de los papeles de trabajo de cada año y deben - revisarse y ponerse al corriente en relación con el período que se - examina al tiempo de realizarse el trabajo.

Dado que cada trabajo es diferente, el contenido del expediente variará, pero en términos generales contendrá:

1. Información de Carácter histórico, aquí se incluirá -- por ejemplo:

- a) Una síntesis de la historia de la compañía y naturaleza del negocio.
- b) Diagrama de organización.
- c) Copia de la escritura constitutiva o bien un extracto de la misma.
- d) Extracto de actas de asambleas de accionistas o del -- Consejo de Administración.

2. Información contable y de control interno.

tener toda la información necesaria e importante para que sea de interés en el futuro. Las cédulas del expediente continuo de auditoría son parte integrante de los papeles de trabajo de cada año y deben - revisarse y ponerse al corriente en relación con el período que se - examina al tiempo de realizarse el trabajo.

Dado que cada trabajo es diferente, el contenido del expediente variará, pero en términos generales contendrá:

1. Información de Carácter histórico, aquí se incluirá -- por ejemplo:
 - a) Una síntesis de la historia de la compañía y naturaleza del negocio.
 - b) Diagrama de organización.
 - c) Copia de la escritura constitutiva o bien un extracto de la misma.
 - d) Extracto de actas de asambleas de accionistas o del -- Consejo de Administración.
2. Información contable y de control interno.

- a) Catálogo de cuentas.
- b) Revisión de procedimientos de contabilidad.
- c) Sugestiones para mejorar el control interno de la compañía.

3. Contratos y documentos.

- a) Contratos de arrendamiento.
- b) Escrituras sobre el pasivo a largo plazo, (o resúmenes de las cláusulas más importantes).

Los papeles relativos a la auditoría deben de comprender el programa de auditoría, la constancia del trabajo de auditoría realizado, y las conclusiones que se originen de dicho trabajo. Hay -- que hacer notar que junto con el expediente continuo de auditoría, -- los papeles de trabajo del año, deben constituir una exposición clara de la revisión realizada.

La preparación de los papeles de trabajo en cada situación debe ser flexible y el alcance del trabajo dependerá del propósito de la auditoría en particular y de la extensión y efectividad del control interno y los procedimientos de contabilidad de la compañía.

Es muy importante tomar en consideración que los papeles de trabajo deben de estar preparados y diseñados en tal forma que los detalles importantes no escapen a la atención de las personas -- que los utilicen o los revisen. Existen tantos detalles en una auditoría, que conceptos de importancia pueden pasar desapercibidos por deficiencia en los papeles de trabajo. La distribución columnar de información apropiada facilita una comparación inmediata entre cifras del año actual y las del año anterior; es conveniente esta distribución columnar ya que tales comparaciones son de gran importancia en la revisión de operaciones y permiten localizar aquellas partidas que sea necesario profundizar en su investigación.

Ahora bien, los papeles de trabajo que se elaboren deben de estar organizados en tal forma que se facilite el índice o referencia cruzada con cada una de las cifras que guardan relación.

El cargo por gastos de depreciación, por ejemplo, está respaldado en gran parte, por el examen de las cuentas de reserva correspondientes y estos papeles de trabajo deben de estar diseñados de manera que se permita establecer la relación de cargos contra ingresos con los créditos a las cuentas de reserva.

Ahora bien, el grupo de papeles relativos a la auditoría en términos generales tendría los siguientes:

1. Estados de trabajo.
2. Cédulas sumarias.
3. Cédulas analíticas.
4. Cédulas de ajustes y reclasificaciones.

1. ESTADOS DE TRABAJO. Que se dividen en tres partes: activo, pasivo y pérdidas y ganancias. Dichos estados de trabajo deben estar dispuestos de tal manera que los conceptos y cifras que aparezcan en el orden de los estados financieros, siempre y cuando ésto sea posible, para facilitar la preparación de los estados o bien para cotejar con los papeles de trabajo del auditor.

2. CEDULAS SUMARIAS. En estas cédulas sumarias se relacionan las cuentas individuales del mayor general que se agrupan y componen una partida de los estados financieros. La cédula sumaria de cuentas por cobrar por ejemplo, podrá incluir las cuentas del mayor general para clientes, deudores diversos, documentos por cobrar. El total de las partidas individuales ha de corresponder con el importe que se muestre en el estado de trabajo del activo en el renglón de cuentas y documentos por cobrar.

3. CEDULAS ANALITICAS. Es lógico que de cada una de las sumarias, se desprenda un trabajo de detalle de la cuenta objeto de revisión. Estas cédulas contienen la evidencia de los análisis y pruebas efectuadas para formar una opinión sobre el saldo de la cuenta. El saldo final que se muestra en la cédula analítica debe coincidir con el saldo de la cuenta individual que aparece en la cédula sumaria.

4. CEDULAS DE AJUSTES Y RECLASIFICACIONES. En estas cédulas se incluirán todos los asientos de ajuste que con frecuencia se proponen o efectúan como consecuencia del trabajo de auditoría. Se puede usar una cédula para asientos de ajuste y otra para asientos de reclasificación.

Una vez que ha terminado la auditoría y antes de dar efecto a los ajustes, deben revisarse cuidadosamente y:

1) Comprobar si están conformes con los principios de contabilidad y si servirán para ajustar debidamente las cuentas de que se trata.

2) Comprobar si son matemáticamente correctos en lo que se refiere a cálculos, sumas, etc.

Los ajustes comprenden los asientos necesarios para corregir los saldos de los libros; éstos incluyen entre otros:

Asientos de corrección de errores que resultan al practicar la auditoría. El cliente debe tomar en consideración estos asientos con el fin de que la contabilidad quede de acuerdo con el informe de auditoría. Son asientos que afectan los libros de contabilidad como por ejemplo un traspaso de una partida considerada en la cuenta de maquinaria a una de edificios, el cliente puede correr el asiento de ajuste propuesto por el auditor que sería:

Edificios	XXXX
a) Maquinaria	XXXX

Para traspasar el costo de la partida cargada por error a la última cuenta.

Dado que los estados financieros constituyen fundamentalmente la base para la información al Consejo de Administración o a la Asamblea de Accionistas, los estados financieros sobre los cuales se exprese una opinión, deben de coincidir con los libros de contabilidad de la compañía.

Es necesario por lo tanto revisar juntamente con el cliente

o con algún funcionario responsable de la organización, los ajustes propuestos. El cliente los aprueba, por lo general, después de que se le han explicado ampliamente las razones de ellos. No es prudente insistir en ajustes pequeños que no afectan substancialmente la situación financiera del negocio, ni tampoco deben hacerse ajustes sin tomar en consideración al cliente. Por otra parte, el auditor no se someterá a los deseos del cliente si éste pretende que se pasen por alto errores importantes o que prometa que los estados financieros reflejan condiciones erróneas o ficticias.

Las reclasificaciones están representadas por asientos que no afectan los libros y se llevan únicamente a los papeles de trabajo. Estos asientos de reclasificación son necesarios con objeto de presentar adecuadamente los estados financieros, y por lo común comprenden trasposos o reagrupaciones de saldos entre cuentas de balance o entre cuentas de resultados. A los asientos de ajuste se les puede dar una numeración determinada y a los asientos de reclasificación otra numeración distinta.

Los ajustes y reclasificaciones deben ser pasados a las cédulas sumarias, a los estados de trabajo, y a las cédulas analíticas que correspondan, ésto es conveniente ya que ésto facilita el ir di--

rectamente de un concepto o partida y su importe a los papeles de auditoría y encontrar en una cédula resumen la composición de ese importe de los estados financieros, así mismo tener los saldos --- ajustados y reclasificados.

OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Es necesario precisar cuáles son los objetivos que se deben perseguir en la elaboración de los papeles de trabajo, dado que éstos son el instrumento del cual se auxilia el auditor, para con base en ellos, emitir una opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros. Dichos papeles de trabajo deben de estar diseñados y completados en tal forma que constituyan:

1) Una fuente a la que puede recurrirse para obtener detalles de los saldos de las cuentas y de las partidas de los estados financieros, o bien cualquier otro dato relacionado con la auditoría.

2) Un medio que permita, a través de su revisión:

a) Determinar la efectividad y suficiencia del trabajo realizado y la solidez de las conclusiones consignadas.

b) Estudio de modificaciones a los procedimientos de auditoría.

Con base en lo anterior el objetivo de los papeles de trabajo es mostrar los datos, análisis, cálculos, notas y relaciones que el auditor tiene en el transcurso de su examen, con el propósito de elaborar su informe, ya que representan el único medio de relación entre los registros del cliente y el informe del auditor, así como la única prueba para el contador, de la corrección de los registros del cliente; a su vez, los papeles de trabajo sirven al auditor como fuente de información para las observaciones y sugerencias que se considere incluir en la carta de recomendaciones. Por último, los papeles de trabajo son de gran ayuda como material de referencias para auditorías futuras.

Considerando todo lo anteriormente expresado, es obvio -- suponer la importancia que debe darse a la planeación de los papeles, de tal manera que su elaboración incluya toda la información requerida, y a la vez, evite duplicidad de trabajo y detalles innecesarios que redunden en costos excesivos, tanto para el cliente como para el auditor.

Es importante señalar como otro objetivo, lo referente a--

los papeles de trabajo y la conducción de la auditoría; en compañías de no mucha importancia, es probable que un solo profesionalista --- realice las diversas labores referentes a la auditoría, pero en compañías de mayor magnitud, ésto sería prácticamente imposible. Para efectuar el trabajo se requerirá que el auditor emplee ayudantes a los cuales confíe ciertos trabajos, es decir, los ayudantes tienen el objetivo de reunir los elementos necesarios para irse formando un juicio acerca del fin que se persigue.

Con base en lo anterior, se puede decir que la realización de una auditoría sin conocer la técnica de elaboración y manejo de los papeles de trabajo, no se puede concebir, ya que las comprobaciones e investigaciones se facilitan elaborando estos papeles.

Es indudable que el auditor tiene que realizar el trabajo de supervisión, teniendo la debida preparación, y de este modo tener a la disposición los papeles de trabajo para guiar la auditoría y reunir y coordinar los datos en una forma que permita apreciar el trabajo desarrollado para formular sus juicios, y de este modo juzgar el trabajo de los ayudantes.

Ahora bien, es conveniente fijar como otro objetivo relativo a los papeles de trabajo el de incluir dentro de las mismas cier-

tas informaciones escritas provenientes de funcionarios responsables de la compañía objeto del examen; dichas informaciones o manifestaciones proporcionan una evidencia efectiva de las investigaciones, efectuadas en diversos aspectos y de las respuestas recibidas. Las más importantes informaciones que se pueden recibir de la compañía son:

- 1) Estados financieros o balanza de comprobación firmados.

Como es sabido los estados financieros son propiedad de la compañía. La responsabilidad del auditor se limita solamente a examinar los estados financieros y expresar una opinión sobre los mismos; por lo tanto, antes de dar una opinión se debe recibir una copia de los estados financieros o una balanza de comprobación firmados por el funcionario de contabilidad correspondiente, debiendo consignarse en los mismos que: 1) están de acuerdo con los libros de la compañía después de haberse pasado todos los ajustes, y 2) constituyen los estados finales del período examinado. Las cifras que se muestren en estos estados financieros deben cotejarse partida por partida con los estados preparados por el auditor, con base en el examen efectuado.

Estas informaciones deben ofrecer al auditor seguridad escrita de que los estados son realmente los de la compañía, que los ajustes propuestos han sido contabilizados, así mismo, que no correrán otros ajustes para el período examinado y que los estados están de acuerdo con los libros.

2) Carta general de manifestaciones. Con esta carta se persigue el objetivo de obtener comentarios acerca de ciertos he -- chos de importancia, por parte de funcionarios competentes, así como también la confirmación de que: a) los estados financieros re -- flejan la situación financiera y los resultados de las operaciones -- con propiedad, sobre una base coincidente con la del ejercicio ante -- rior. b) Que no existen sucesos o transacciones ulteriores no reve -- ladas, que pudiesen tener una influencia de importancia sobre di -- chos estados, o bien que deben hacerse notar en los mismos.

Es importante señalar que estas cartas no eximen al audi -- tor de ninguna responsabilidad en la realización de su examen de -- conformidad con normas de auditoría generalmente aceptadas.

Se debe tener en cuenta que la fecha de la carta de manifes -- taciones no sea anterior a la fecha del dictamen (por lo común la fe

cha del último día de trabajo en la compañía), de tal manera que -- las manifestaciones relativas a acontecimientos o transacciones -- acaecidos después de la fecha de los estados financieros tengan estrecha relación con respecto a la responsabilidad del auditor en la revisión de acontecimientos posteriores.

3) Cartas de manifestaciones sobre actas.

La mayoría de las compañías están constituidas como sociedades anónimas, motivo por el cual se obtienen cartas de manifestaciones de todas las actas de asambleas de accionistas, del consejo de administración; mediante estas cartas el auditor se asegura de que ha tenido acceso a las actas de las sesiones de estos organismos, desde la auditoría anterior (o desde la constitución de la compañía en una primera auditoría), así como también que no se ha llevado a cabo ninguna decisión importante que no esté en dichas actas.

Estas cartas tampoco deben estar fechadas con anterioridad a la fecha del dictamen.

Es conveniente también incluir dentro de los papeles de trabajo ciertos memorándums que el auditor elabora, pero no se --

quiere dar a entender que el auditor los utilice como un sustituto de las pruebas y análisis de auditoría realizados, sino que exclusivamente sean utilizados para que en ellos se deje constancia descriptiva de aspectos generales o específicos que en el curso del trabajo hayan resultado.

En estos memorándums, por ejemplo, se pondría el procedimiento que sigue la compañía para la contabilización de determinada cuenta, se haría una descripción breve de su procedimiento, posteriormente se incluiría el procedimiento que usó el auditor para la revisión de esa área o cuenta, el alcance del trabajo efectuado, y la conclusión a la que se llegó a juicio del auditor.

C A P I T U L O I I I .

N E C E S I D A D D E L O S

P A P E L E S D E T R A B A J O .

ACTIVIDAD DEL CONTADOR PUBLICO COMO PROFESIONAL INDEPENDIENTE.

El desarrollo de la contaduría pública día con día está alcanzando alturas insospechadas, debido a la evolución socioeconómica de nuestro país que ha motivado el crecimiento acelerado de nuevas y grandes empresas, que requieren de los servicios del contador público.

Ahora bien, la contaduría pública es una profesión, pero antes de profundizar sobre ello es conveniente señalar qué es lo que se entiende por profesión.

Según Morris L. Logan, "... Una profesión es una vocación cuyos principios se fundan en la comprensión de la estructura teórica de una ciencia o rama del saber y sobre todo en la habilidad inherente a dicha comprensión...", la profesión implica una serie de conocimientos producto del estudio, así mismo una serie de normas que rigen la capacidad y la conducta del profesional, y la aceptación de una responsabilidad social.

Es obvio que la contaduría pública reúne los requisitos antes citados motivo por el cual se puede considerar como una profesión.

La contaduría pública está considerada dentro de las profesiones administrativas, puesto que la contabilidad es la base técnica de la administración, y que se apoya en el derecho, en la economía y en las matemáticas, señala una serie de preceptos que dirigen la marcha de los negocios en su aspecto interno, así como lo que se refiere al ámbito externo.

La actividad que el contador público realiza puede ser en forma dependiente o bien en forma independiente.

Al trabajar en forma dependiente lo puede hacer prestando sus servicios a una compañía, percibiendo un sueldo determinado, en este caso podrá ser funcionario, tanto de un organismo público como privado. Como funcionario, puede ocupar puestos entre los que cabe mencionar el de auditor interno, contralor, contador; al trabajar en puestos oficiales, su participación es trascendental con su contribución en el manejo de los aspectos contables de las empresas descentralizadas y de participación estatal; es importante hacer notar que en cualquiera de los organismos, ya sean públicos o privados

dos, en los que el contador público labore, su ayuda es insustituí - ble y de gran valor.

Ahora bien, el contador público actúa en forma indepen - diente cuando ya sea por sí mismo o bien reunido con otros conta - dores públicos, establece un despacho en el cual ofrece sus servi - cios al público y contrata libremente con sus clientes, cobrando de terminados honorarios. Por ser esta forma una de las más carac - terísticas y que se considera como la inherente al ejercicio natural de una profesión liberal, y en este caso de la de contador público, - quiero prestarle mayor atención, sin pretender restarle importan - cia a la auditoría interna.

En su carácter de independiente el contador público gene - ralmente presta sus servicios, al ser asesor fiscal, a practicar au - ditorías externas, o bien consultorías en administración de empre - sas.

Puede llevar a cabo la formulación de estados financieros, establecer y diseñar sistemas contables, de presupuesto y de cos - tos. Por lo que se refiere a auditorías externas, es la actividad - propia y exclusiva del contador público, ya que es el único profesio - nista que puede realizarla, con el propósito de emitir una opinión -

imparcial sobre la razonabilidad de los estados financieros, y para llevar a cabo ésto, sus instrumentos principales son los papeles de trabajo, ya que éstos le van a proporcionar los elementos necesarios para fundamentar su opinión.

Por lo que respecta a la asesoría fiscal, sus servicios son necesarios ya que muchas veces las empresas no pueden atender -- los aspectos relativos a sus obligaciones fiscales, por lo cual requieren de un asesor fiscal que los auxilie. Por último, la consultoría en administración de empresas, en la cual el contador público asesora e interviene en las áreas administrativas de la empresa, que están ligadas con los aspectos de finanzas y de control.

El contador público independiente, puede prestar servicios que pueden clasificarse en públicos y privados. Son privados aquellos que se prestan al cliente directamente y en el cual es único beneficiario; los públicos también son servicios prestados a un cliente, pero también sus resultados afectan tanto a él mismo como a los accionistas, a los depositantes bancarios, etc., éste es el caso de la auditoría externa una de las actividades más importantes que el contador público desarrolla, y que día a día va adquiriendo mayor relevancia en nuestro país.

Según el maestro Roberto Casas Alatríste en un artículo - publicado en la revista Contabilidad y Administración dice de la au ditoría:

"La auditoría practicada por un contador público tiene ge-
neralmente por objeto principal emitir su opinión imparcial y auto-
rizada sobre los estados que muestran la situación financiera y los
resultados de las operaciones, de manera que basados en su dicta-
men y en la confianza que les inspira por sus conocimientos y por
su reputación, aquellos que tengan que tratar en cualquier forma -
con la empresa en cuestión, puedan tener la seguridad de que los -
estados representativos de su situación financiera son razonable --
mente correctos".

La actuación del contador público como auditor indepen --
diente, hace necesario un conocimiento más que general de las ---
disciplinas relacionadas con la carrera, ya que al estar realizando
determinada auditoría, requerirá aplicar determinados procedimien-
tos, por ejemplo sobre el costo y necesitará saber sobre contabili-
dad de costos, así mismo debe de estar al día en lo que se refiere
a disposiciones fiscales, en otras ocasiones necesitará hacer estu-
dios sobre la situación financiera de una empresa y requerirá apli-

car sus conocimientos sobre análisis de estados financieros y su interpretación.

En efecto, el desarrollo del contador público, debe de ser paralelo a los adelantos que vaya teniendo la profesión, es decir, - debe de ser un estudioso de todas las materias, para que pueda aplicar sus conocimientos en cualquier ámbito, ya que las nuevas responsabilidades que se vislumbran en el futuro de la contaduría pública y el rápido crecimiento de la misma, exigen que el contador público esté al día.

EVIDENCIA DEL TRABAJO DESARROLLADO POR EL AUDITOR.

Al hablar de las normas de auditoría se mencionó la relativa a la obtención de la evidencia suficiente y competente y sobre la misma el Instituto Americano de Contadores Públicos, dice lo siguiente:

"Deberá obtenerse, a través de inspección, observación, preguntas y confirmaciones, evidencia suficiente y competente que permita una base razonable para expresar una opinión sobre los estados financieros examinados".

Es decir que en el curso de la auditoría y a través de la a -

plicación de procedimientos, el auditor va a reunir en sus papeles la evidencia que le exige la norma de auditoría; esta evidencia caerá en el -- campo del juicio individual del auditor, con base en la experiencia -- que él mismo haya adquirido y el criterio que se haya formado.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos dice:

"Ya que se ha señalado que el objetivo de los procedimientos de auditoría es suministrar al auditor elementos de juicio para su opinión. Estos elementos deben ser objetivos y ciertos, es decir, deben fundarse en la naturaleza de los hechos examinados y debe haberse llegado al conocimiento de ellos con una certeza razonable. Por consiguiente, el juicio definitivo sobre el trabajo de auditoría consiste en decidir si ha suministrado al auditor material suficiente para ilustrar su juicio en forma tal, que de él se obtenga una base razonable para la opinión profesional.

El material de los elementos de juicio a que nos hemos referido es lo que se llama evidencia comprobatoria. Es decir, elementos que comprueben la autenticidad de los hechos, la corrección de los criterios empleados, etc..." *

* Comisión de Procedimientos de Auditoría. "Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas". IMCP. Boletín No. 3.

El auditor debe ejercitar su juicio profesional al aplicar esta norma; de él dependerá determinar si los elementos o el material de juicio contenido en los papeles de trabajo constituye la evidencia comprobatoria necesaria. Ahora bien, en términos de auditoría se denomina evidencia comprobatoria a todos los elementos que reúnen en los papeles de trabajo y que sirven para emitir una opinión.

La norma de auditoría habla de evidencia suficiente y competente. La evidencia comprobatoria es suficiente cuando el auditor logró percatarse de que las pruebas selectivas son representativas de un gran total, por ejemplo una empresa tiene 5,000 artículos distintos con precios de \$ 100.00 a \$1,000.00 y si sólo se cuentan dos o tres artículos que representen un valor de \$ 3,000.00 en comparación con un millón de pesos, la evidencia sería insuficiente; pero si se escogen 100 artículos que representan el 30% o el 40% sí constituiría evidencia comprobatoria suficiente, ya que no se persigue el fin de revisar el 100% de los inventarios.

El Instituto Mexicano de Contadores Públicos nos dice:

"La evidencia será suficiente cuando, ya sea por los resultados de una sola prueba, o por la concurrencia de resultados --

de varias pruebas eficientes, el auditor y cualquier persona con capacidad necesaria, podría llegar a adquirir la certeza moral de -- que los hechos que se están tratando probar o los criterios cuya corrección se está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados". *

El segundo requisito de la evidencia comprobatoria es la competencia, y es aquella evidencia que nos puede dar certeza moral sobre las cifras que aparecen en los estados financieros; por ejemplo se está examinando la cuenta de Inversión en Acciones, Bonos y Valores, se tienen auxiliares y el auditor sólo verifica los -- auxiliares y coteja contra el mayor ¿se podría decir que ésto es -- evidencia competente? no sería competente, ya que sería necesario comprobar que existen las acciones y que son de la compañía y que han sido debidamente valorizadas.

Se habla de certeza moral porque es casi imposible llegar a una certeza absoluta, el auditor debe satisfacerse a sí mismo del resultado obtenido de las pruebas aplicadas.

La evidencia suficiente y competente no es fácil de deter--

* Comisión de Procedimientos de Auditoría. Opus Cit.

minar, la suficiencia y la competencia se deben medir a la luz de dos criterios: 1) importancia relativa, y 2) riesgo probable.

1) Importancia relativa. Hay cifras que tienen importancia relativa dentro de los estados financieros, cuando cualquier cambio en ella o en su presentación modifique la misma en los estados financieros.

Por ejemplo, los inventarios de una compañía minera están firmados al 31 de diciembre de 1968, como sigue:

1 millón de kilos de concentrados	
de plomo a \$ 3.00 Kg.	\$ 3'000,000.00
100 kilos de concentrados de oro	
a \$ 15,000.00 cada uno	\$ <u>1'500,000.00</u>
SUMA INVENTARIOS	\$ 4'500,000.00

Los \$ 3.00 Kg. son de importancia relativa, cualquier cambio modificaría los estados financieros; \$ 1.00 Kg. modificaría el total del plomo, ya que subiría a \$ 4.00 Kg. y modificaría en un millón de pesos la cifra total. Dentro del precio del oro no tendría importancia relativa la modificación del precio.

Ahora bien, en las unidades, la importancia relativa se ---

ría en el peso de oro, ya que si faltan kilogramos de oro estarían faltando \$ 10,000.00 o \$ 15,000.00.

Por lo anterior el auditor debe poner atención en aquellas cantidades que tengan importancia relativa.

2) Riesgo probable. Se va a entender como el riesgo que se está corriendo al dejar de examinar una partida que aparece en los estados financieros.

Por ejemplo: un caso en el que no es posible encontrar el testimonio original de la escritura de un edificio, y que no es posible también encontrar una letra de cambio. El riesgo será mayor en la letra de cambio, ya que sería de fácil convertibilidad. Se debe juzgar la importancia de las partidas y el riesgo que corremos al no examinar algo.

El auditor al desarrollar su trabajo efectúa las pruebas y procedimientos, mismas que constarán en los papeles de trabajo y debe de cerciorarse de la evidencia que le proporcionan los mismos.

BASE PARA LA EMISION DEL INFORME DEL AUDITOR.

Los papeles de trabajo son los elementos sobre los cuales el auditor va a fundamentar su opinión. Todo el trabajo que desem-

peña está encaminado a expresar su opinión acerca de la razonabilidad de los estados financieros. Esta opinión la expresará a través de un informe, ya sea en forma sintética o bien en forma amplia.

Se conocen dos tipos de informes:

a) Dictamen o informe corto. En el cual el contador público hace un resumen del trabajo que desarrolló y de los resultados del trabajo, y la opinión que tiene sobre los estados financieros. Los elementos de que consta el dictamen son:

1) Párrafo del alcance, en el cual el contador público expresa haber examinado los estados financieros; haber realizado su examen conforme a normas aceptadas por la profesión; y haber aplicado los procedimientos de auditoría que se consideran necesarios en las circunstancias.

2) Párrafo de la opinión. En el cual el auditor declara que en su opinión los estados financieros presentan razonablemente la situación financiera y los resultados de las operaciones de la compañía, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados sobre bases consistentes en relación a los del -

año anterior.

Este tipo de informe es el más común, la mayoría de los despachos de contadores públicos usan una forma estándar, del informe tipo corto.

Es importante la elaboración de buenos papeles de trabajo que sirvan de base para la emisión de la opinión del contador público que se traducirá a su vez en el informe corto o dictamen, es obvio que si no se cuenta con papeles de trabajo, prácticamente es imposible opinar sobre los estados financieros.

El dictamen interesa a varias personas entre las cuales - se puede mencionar a:

Los propietarios, ya que les interesa conocer el rendimiento obtenido, y la forma en que está manejado y conservado su patrimonio, así mismo ayuda a tomar decisiones respecto a si se debe o no aumentar el capital, contratar créditos, etc., es decir, a los propietarios les interesa conocer cuál es la situación que guarda la compañía.

Los inversionistas, que están interesados en saber el rendimiento de la empresa y su situación financiera para estimar el va

lor de compra o venta del negocio o de una parte del mismo.

Los acreedores, para tener elementos de información -- respecto a la solvencia de la compañía, y de la posibilidad de recuperación, para tener una base respecto a la política de crédito concedida a la empresa.

Las autoridades fiscales, para conocer si el causante ha observado correctamente el cumplimiento de sus deberes fiscales.

Al público, ya que el contador público agrega confianza a los estados financieros al opinar sobre la razonabilidad de los -- mismos, y el público puede juzgarlos en el sentido que le conven- ga, y tomar las decisiones que crean convenientes.

En síntesis, el dictamen debe elaborarse explicando en - términos generales, el trabajo que se llevó a cabo y la extensión y limitaciones del examen practicado además la opinión del audi - tor.

b) Informe largo. Se puede decir que su función princi - pal es que sirve para señalar en forma breve, los hechos sobresa lientes del año, y generalmente contiene:

1) La expresión de la opinión del contador público sobre

la razonabilidad de los estados financieros (dictamen).

2) Introducción en la que se indica el alcance del trabajo realizado, sin señalar completamente los procedimientos de auditoría utilizados.

3) Historia y organización de la empresa. Para tener un mayor conocimiento respecto a la compañía, su giro, su política de organización y funcionamiento, así como sus características de operación, jurídicas y al sistema de control interno.

4) Información financiera. Los cambios en la posición financiera que muchas veces describen en forma adecuada en un estado de origen y aplicación de recursos, son muy importantes para la gerencia para conocer la posición que guarda la empresa.

5) Estados financieros comparativos. Se incluyen en el informe largo para presentarlo más completo.

6) Comentarios Especiales. Que se pueden referir al control interno, sistema contable y aspectos fiscales, ya que representan datos de utilidad para el cliente.

La base de información para llevar a cabo los comentarios a los estados financieros la constituye las notas que fue incluyendo el auditor en sus papeles de trabajo durante la revisión practicada a la empresa.

Los papeles de trabajo juegan un papel muy importante en el trabajo del auditor, como base para formar su opinión, ya que si éstos no están preparados adecuadamente o no contienen la información necesaria dificultará al auditor expresar su opinión, es importante señalar que la opinión debe ser clara y precisa, ya que de no ser así puede dar origen a confusiones o malas interpretaciones, puesto que muchas veces su opinión va a ser usada por personas que no conocen de la materia, motivo por el cual debe poner especial atención al redactarla para que no induzca a ningún error, protegiendo de esta manera tanto al lector como al contador público, la opinión del contador público es útil porque agrega confianza a los estados, y de esta manera los terceros desconocidos tienen mayor seguridad al usarla así mismo esta opinión es independiente, imparcial, libre de cualquier influencia que presione al auditor al expresarla.

El informe del auditor debe ser trazado refiriéndose al objetivo del trabajo realizado, tanto al describir el alcance de su

revisión como al expresar su opinión, con el fin de evitar un mal uso de él.

Ya que la opinión que emite el contador público, es el resultado del examen que practicó sobre los estados financieros, la calidad de este examen debe ser de importancia fundamental y esto se ve reflejado en papeles de trabajo bien preparados, para que el público pueda confiar en las afirmaciones contenidas en esa opinión.

Los informes del auditor interesan tanto al profesional mismo como a sus clientes directos, y al público en general que tenga oportunidad de leer tales documentos.

Es obvio que para el auditor los papeles de trabajo son necesarios para emitir su opinión, ya que es imposible pensar que sin ellos pueda expresar su juicio sobre la razonabilidad de los estados financieros, los papeles de trabajo son los elementos sobre los cuales se apoya, se basa y fundamenta, la ausencia de papeles de trabajo para el auditor, equivaldría a la falta de planos para el ingeniero que quisiera construir, así mismo los papeles van tomando forma paulatinamente en el curso del trabajo para ir estructurando el informe final del contador público.

De todo lo anterior se desprende la gran necesidad de los papeles de trabajo como base para la opinión del auditor, ya que es el resultado final del trabajo desarrollado por el mismo.

FUNDAMENTO PARA LA ELABORACION DE OTROS INFORMES.

Ya mencioné que los informes más característicos que rinde el contador público, son el informe corto o dictamen y el informe largo; pero muchas veces sus servicios son solicitados para que realice otra clase de estudios que no tengan por objeto la elaboración de los informes antes citados, por ejemplo: muchas veces se formulan otros informes de acuerdo con el objetivo que desee obtener el cliente, pensemos por un momento en los administradores de un negocio de mediana importancia que opera en una industria en auge y con perspectivas de desarrollo, y que tuvieron la idea de lanzar al mercado un artículo nuevo, que debería fabricarse a base de producción en masa y costo bajo, y con este motivo buscaban capital, por lo cual solicitaron los servicios de un contador público para que llevara a cabo un estudio del negocio.

Para el efecto el contador público llevó a cabo el análisis de la empresa, haciendo un estudio de los factores externos e internos de la misma.

En sus papeles de trabajo dejó constancia de los factores externos, entre los cuales se pueden citar:

- a) Condiciones en que se encontraba la industria.
- b) Condición general de los negocios.
- c) Situación que guardaba la compañía en relación a su propio ramo.
- d) Condiciones del mercado.
- e) Condiciones de venta.
- f) Competencia, etc.

Ahora bien, el estudio de los factores internos comprendió un análisis de:

- 1) Planta y Equipo.
 - a) Procesos de elaboración y productos que se hacen.
 - b) Condiciones de la capacidad de producción en que se encontraba la planta y el equipo.
- 2) Condición en que se encontraba la mano de obra.

3) Control Interno:

- a) Sistemas y registros de contabilidad en general.
- b) Control de las diferentes divisiones de actividad; -
de venta, y la de finanzas.

4) Dirección y administración; análisis del personal ejecutivo.

De todo este estudio, el contador público dejó constancia en sus papeles de trabajo, para que con fundamento en ellos pudiera rendir su informe, el cual demostraba que el plan de lanzar el artículo nuevo era factible, y que el negocio se había manejado con poco interés hasta el momento de elaborar el informe, y aunque -- un grupo de inversionistas rechazó la proposición de lanzar el producto, hubo otro grupo que lo respaldó, las acciones originales -- aumentarían de valor en un 200%, el negocio se extendería rápidamente.

Todo lo anterior viene al caso, para hacer notar que hay muchas ocasiones en que el contador público tiene que realizar estudios similares al anterior, con objeto de expresar su opinión al

respecto, emitiendo en un informe tan completo como las circunstancias lo requieran, y de todo el trabajo que desarrolle quedará huella en los papeles de trabajo que haya preparado.

Ahora bien, también existen ocasiones en que el contador público lleva a cabo ciertos trabajos con objeto de expresar su opinión, como en el caso de dictámenes especiales, o bien el dictamen de un estado de origen y aplicación de recursos.

Como se puede apreciar, el contador público puede emitir muchos tipos de informes que no son necesariamente los típicos — (el dictamen y el informe largo) y para el efecto se ayuda de los papeles de trabajo que son el fundamento para la expresión de su opinión, quiero decir con ésto que los papeles de trabajo, son necesarios para cualquier tipo de informe que se elabore.

C A P I T U L O I V .

IMPORTANCIA DE LOS

PAPELES DE TRABAJO.

CONFIDENCIALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO Y SITUACION LEGAL QUE GUARDAN LOS MISMOS.

El objeto por el cual el contador público es contratado es la expresión de un juicio sobre la razonabilidad de los estados financieros. Los papeles de trabajo tienen una gran importancia -- por el grado de información que contienen, motivo por el cual tienen un valor muy grande.

Los papeles de trabajo son la base para que el contador público opine, y si es él el que los elabora y a quien más tarde -- van a servir para expresar su juicio, por lo mismo son propiedad del auditor, ya que constituyen la evidencia del trabajo realizado.

El cliente podrá reclamar de lo que ha contratado, o sea la opinión del contador público y no los papeles de trabajo. El --- contador público nunca podrá deshacerse de los papeles de trabajo, ya que son elementos que le sirvieron para opinar.

En los papeles de trabajo se incluye información confiden-
cial y propia de la negociación; la propiedad de los papeles de tra-
bajo queda restringida a que personas ajenas conozcan los mismos,
pero esta propiedad no es ilimitada.

La confidencialidad no debe establecerse sólo con terce-
ros ajenos, sino también con personal de la compañía.

Son propiedad del auditor, los papeles de trabajo de audi-
toría, los memorándums, las notas u otros documentos y datos ob-
tenidos o preparados por el auditor en el desarrollo de su trabajo.
Ya que si los libros y registros y documentos de contabilidad dan -
origen y comprueban los estados financieros de las empresas, del
mismo modo los papeles de trabajo son la base del dictamen que -
el auditor emite con relación a esos estados financieros, por lo an-
terior, los papeles de trabajo vienen a ser para el auditor lo que -
los libros y registros de contabilidad son para la empresa.

"Como es sabido, la contabilidad de cualquier compañía -
es, en principio, de índole confidencial, pero en cierta forma acce-
sible para aquellas personas que no tienen ingerencia en la direc--
ción del negocio. En efecto, la contabilidad es accesible al gobiern-
o, desde el punto de vista fiscal, y accesible al público, supues--

to que los resultados que muestran los libros se publican o pueden publicarse". *

La mayoría de las veces, los papeles de trabajo contienen información de la compañía de carácter confidencial, que no desea que se revele o sea conocida por personas ajenas a la compañía, y dado que los papeles de trabajo contienen información sobre la comprobación de las cuentas, así como también de los procedimientos y política financiera de la empresa, de lo anterior también se desprende de la confidencialidad de los papeles.

Por lo antes expuesto, es importante que los papeles de trabajo estén protegidos en forma adecuada y controlados en todo momento. Se deben tomar las medidas precautorias necesarias para evitar que personas ajenas a los papeles y sin autorización alguna, tengan acceso a ellos; la finalidad de esto es la de impedir la divulgación de información confidencial, y evitar que los papeles de trabajo sean alterados, o bien se substraiga la evidencia de los mismos.

Ahora bien, es necesario comentar lo referente a la situa--

* Auditoría Práctica. Ruiz de Velazco y Prieto.

ción legal de los papeles de trabajo, como es sabido los papeles no deben entregarse, ni divulgarse, a los clientes o a terceras personas designadas por éstos, excepto mediante acción legal adecuada.

En muchas ocasiones, se dictaminan estados financieros para efectos fiscales, a solicitud de la Dirección de Auditoría Fiscal Federal, y el auditor debe exhibirlos para aclarar alguna información contenida en su informe, o bien en los estados financieros.

También se puede presentar el caso de un juicio entre una empresa y la Secretaría de Hacienda por determinadas divergencias o inconformidades y será necesario exhibirlos si el caso lo amerita ante el Tribunal Fiscal de la Federación, sirviendo en este caso los papeles como instrumento de defensa del auditor, es decir, como pruebas para apoyar el tema que se discute.

Cuando la Secretaría de Hacienda y Crédito Público practica auditorías, la situación es distinta, ya que exclusivamente tendrán conocimiento de las mismas las personas que actuaron en la auditoría, el supervisor, el coordinador y el subdirector o director de Auditoría Fiscal Federal.

No es remoto pensar, que en algunas ocasiones se recla-

me contra firmas de contadores públicos por diversos motivos, y la mejor forma de demostrar que el trabajo hecho se ajustó a normas de auditoría, es exhibiendo los propios papeles, ya que éstos representan un instrumento y una comprobación de actividad.

De todo lo anterior se desprende la gran importancia que tienen los papeles de trabajo, tanto como prueba de que al expresar su juicio ha actuado de buena fe, así como de la corrección técnica de sus procedimientos para llegar al dictamen.

BASE EN CASO DE DIVERGENCIA ENTRE LOS CAUSANTES Y LAS AUTORIDADES FISCALES.

Es muy común el hecho de que en alguna ocasión exista -- divergencia entre los datos suministrados por la compañía y los -- determinados por el fisco.

Como consecuencia de lo anterior, es indispensable la ayuda del auditor, para que, con base en sus papeles de trabajo, aclare los conceptos que será menester, ya se trate de impuestos u -- otras cuestiones relacionadas con auditorías en las que él haya actuado.

Tomando en cuenta que el auditor tiene conocimientos más

profundos sobre la compañía en controversia motivados por su intervención en el examen de cuentas y transacciones de la empresa, el fisco concede una importancia muy grande a la información contenida en los papeles de trabajo, ya que como conclusión comúnmente perciben más profundamente un problema sobre el cual no tengan los instrumentos indispensables para valorar algunas situaciones, producto de las divergencias con los causantes.

Ahora bien, es conveniente que una persona autorizada por el auditor, esté presente al mostrar los papeles de trabajo, ya que muchas veces es necesario localizar ciertos datos con el fin de poner en claro cierto punto.

Como es bien sabido el contador público es la persona de juicio imparcial, que tomando como fuente de información los libros y declaraciones de su cliente, emite por cuenta propia una opinión que es responsabilidad suya. Y para llegar a lo anterior es necesario que su trabajo sea desarrollado con toda habilidad y aplicando los conocimientos que posea, dando así una confianza muy grande al cliente. Por otro lado, la sociedad se ha formado la idea de que los juicios expresados por el auditor, ayudan a tomar decisiones, que sin su trabajo sería muy difícil tomar.

profundos sobre la compañía en controversia motivados por su intervención en el examen de cuentas y transacciones de la empresa, el fisco concede una importancia muy grande a la información contenida en los papeles de trabajo, ya que como conclusión comúnmente perciben más profundamente un problema sobre el cual no tengan los instrumentos indispensables para valorar algunas situaciones, producto de las divergencias con los causantes.

Ahora bien, es conveniente que una persona autorizada por el auditor, esté presente al mostrar los papeles de trabajo, ya que muchas veces es necesario localizar ciertos datos con el fin de poner en claro cierto punto.

Como es bien sabido el contador público es la persona de juicio imparcial, que tomando como fuente de información los libros y declaraciones de su cliente, emite por cuenta propia una opinión que es responsabilidad suya. Y para llegar a lo anterior es necesario que su trabajo sea desarrollado con toda habilidad y aplicando los conocimientos que posea, dando así una confianza muy grande al cliente. Por otro lado, la sociedad se ha formado la idea de que los juicios expresados por el auditor, ayudan a tomar decisiones, que sin su trabajo sería muy difícil tomar.

Los papeles de trabajo del auditor vienen a ser un elemento de prueba en caso de divergencias; en este caso entre el cliente y las autoridades fiscales. Pero es conveniente mencionar lo que nos dice en un artículo del Colegio de Contadores de México, el C. P. T. Alejandro Corral:

"No todos los papeles de trabajo podrán ofrecerse como prueba en algún juicio instaurado por o en contra del cliente, y de hacerlo, sería a petición de cualquiera de las partes litigantes, formulada ante el juez que conozca del procedimiento. Podrían servir únicamente aquellos papeles que llevaran las firmas de los custodios, auditores, empleados del cliente o demás interesados que hubieren intervenido en alguna comprobación, como sería, por ejemplo: inventarios físicos, confirmaciones de saldos, etc., siempre que, como se dijo, estuvieran formados. La fuerza probatoria de estos elementos dependería de muchos factores, que por sí solos podrán ser motivo de una tesis de carácter legal que no corresponde discutir al contador público".

Como se puede apreciar, las autoridades fiscales en cualquier momento pueden solicitar que se instaure juicio contra el cliente, o bien que el cliente se contraponga a las autoridades fisca

les, también mediante juicio.

El hecho de que los papeles que van a servir de prueba -- estén firmados por el auditor, o por empleados del cliente, significa que adquieren una gran responsabilidad, ya que en cualquier momento pueden responder del trabajo en que hubieren intervenido.

Ahora bien, en el mismo artículo, el Colegio de Contadores Públicos de México, sigue diciendo:

"Los estados, informes o dictámenes de acuerdo con el sistema procesal que nos rige, tendrían el carácter de prueba pericial y como tal, su fuerza probatoria sería apreciada al prudente arbitrio del juzgador, el cual dependería en gran parte del prestigio profesional del contador público de que se trate, puesto que reflejan una opinión y una interpretación de hechos".

Por lo anterior se puede decir, que ya sea el cliente del contador público, o bien las autoridades fiscales pueden solicitar del juez que conozca del juicio, que el contador público intervenga para aclarar su dictamen, sobre cualquiera de los puntos que ellos necesiten probar dentro del juicio; para ésto el auditor se basaría en los papeles de trabajo para fundamentar su opinión y aclarar las dudas motivo de la divergencia.

FUENTE DE INFORMACION PARA LA ELABORACION DE AUDITORIAS FUTURAS.

Los papeles de trabajo, además de constituir el trabajo desarrollado y de ser un registro de carácter permanente, son el punto de partida para la auditoría del año siguiente.

Por lo anterior, se puede decir que es importante que los papeles de trabajo sean presentados en forma concisa, independientemente de que sean completos y precisos. Al efectuar los análisis de las cuentas, deben resumirse e interpretarse los datos, y no haciendo una copia de las cuentas. Las conclusiones deben estar fundamentadas en hechos, para evitar comentarios innecesarios. Los papeles se deben elaborar de tal forma que contengan las sugerencias para mejorar el control interno, política y procedimientos de contabilidad; se haría una breve descripción de los procedimientos que se utilizan, los cambios que se sugieren y las razones en las cuales se fundamentan.

Sintetizando, con ésto trato de decir que, los papeles de trabajo deben ser tan completos, que en ellos se muestren:

- 1) Las informaciones y hechos obtenidos.

- 2) El alcance de trabajo realizado.
- 3) Las fuentes de la información obtenida, y
- 4) Las conclusiones a las que se llegó.

Los papeles de trabajo deben de ser elaborados tomando siempre en cuenta que en cualquier fecha futura, cualquier persona que no haya estado en contacto con el trabajo, pueda recurrir a ellos para desarrollar auditorías subsecuentes.

Es conveniente que los papeles de trabajo estén archivados adecuadamente para facilitar su localización, ya que una vez que se ha dado por concluida la auditoría, los papeles no se vuelven a usar, sino hasta el año siguiente, y la pérdida de los mismos traería consecuencias muy graves para el auditor.

Ahora bien, las informaciones y los hechos obtenidos, así como las conclusiones a que se llegó en el curso de la auditoría, sirven como punto de partida para la elaboración de la auditoría del año siguiente, y los papeles de trabajo auxilian al auditor para que su trabajo siga desarrollándose de la misma forma que el año anterior, y pensando también en que se puede incluir alguna que otra variante para darle mayor calidad al trabajo, en comparación al año anterior, es decir, observando los papeles de la audi-

toría pasada, se pueden apreciar más las irregularidades de los mismos, para evitar caer una vez más en el mismo error.

FUTURO DEL AUDITOR, CON RELACION A LOS SISTEMAS ELECTRONICOS DE COMPUTO Y REGISTRO.

Los sistemas electrónicos de cómputo y registro, representan junto con otros adelantos, la cúspide alcanzada por el rápido y acelerado desarrollo tecnológico.

Día con día la implantación de estos sistemas electrónicos en las grandes empresas es muy común, para llevar a cabo las operaciones, y sobre todo partiendo de la base de que todas estas operaciones repercuten de una forma u otra en los diferentes departamentos y de que todas esas operaciones hay que registrarlas. Se puede observar que un sistema de procesamiento de datos bien planeado resolverá ampliamente el problema de la empresa y los del auditor, puesto que tendrá a la mano información correcta que solamente puede obtener mediante la intervención de él mismo en el desarrollo o definición de los problemas a aplicar e implantación de los puntos de control necesarios para la vigilancia del sistema.

Algunas de las firmas más grandes de contabilidad tienen

personal especializado en la operación de varios tipos de máquinas de contabilidad, incluyendo los sistemas electrónicos. Estas formas deben de estar preparadas para participar en la planeación de una instalación electrónica y para ayudar a sus clientes en forma extensa en la planeación y revisión de los programas.

Ahora bien, la posición del auditor debe considerar a los sistemas electrónicos de cómputo y registro como una herramienta que le ayude a desarrollar su trabajo. Pero como herramienta sola no le ayudará a resolver sus problemas, sino que para aprovecharla mejor será conveniente que tenga una idea acerca de las características de dicha herramienta, es decir, como está integrada (qué unidades tiene con objeto de que conozca cuáles son los diversos trabajos que puede ejecutar).

Y una vez que ha tenido una idea clara de la herramienta con la que va a trabajar, es conveniente que estudie las diferentes maneras en que puede aprovechar dicha herramienta, es decir, deberá hacer un análisis de las funciones de la misma, por lo tanto el auditor deberá ejecutar trabajos de análisis para aprovechar la potencialidad del sistema.

En muchas fases el sistema de cómputo y registro se en-

cuenta en su aspecto primario. Pero es obvio que el desarrollo de nuevas ideas y dispositivos importantes toma tiempo, tanto en sus características físicas como en nuestros conceptos de su utilización para obtener ventajas mayores.

Se podría hasta cierto punto especular respecto a la evolución futura si se proyectan las tendencias actuales hasta lograr una conclusión lógica. Existen diversos motivos para pensar que esta evolución será gradual y dará al auditor oportunidad para cambiar sus técnicas de auditoría.

Se puede decir que los aspectos de mayor interés para el auditor afectarán cuatro áreas.

1. Los documentos originales podrán prepararse más automáticamente, ya sea en forma codificada o en cintas magnéticas.
2. Se mantendrán más registros administrativos y contables en forma de cinta magnética.
3. En mayor cantidad, los registros detallados se tendrán disponibles en cintas magnéticas solamente.
4. Los documentos originales pueden ser archivados o ca-

talogados en forma tal que se reduzcan al mínimo los costos de -- clasificación y almacenamiento en archivos, pero que dificultarán más la localización de documentos individuales.

En la actualidad la mayor parte de los documentos de con-- tabilidad se elaboran manualmente en forma visible, pero que la -- máquina no puede entender. Por lo mismo, es necesario transcri-- bir la información al lenguaje de la máquina en una operación sub-- secuente.

El segundo paso sería la preparación de un documento vi-- sible y el registro simultáneo en el lenguaje de la máquina (en for-- ma de cinta de papel perforada) con la información seleccionada -- que es indispensable para la operación de la máquina. En la terce-- ra fase (registros sensibles para la máquina solamente), un re-- gistro de tiempo, por ejemplo, podría ser preparado suministran-- do a cada empleado una tarjeta de identificación que pueda insertar en un reloj registrador de tiempo bajo la supervisión de un toma-- dor del mismo y que producirá solamente una cinta de papel perfo-- rada sin una tarjeta de tiempo visible. Esto resultaría en algunos problemas interesantes de auditoría y de control. Habría un me-- dio excelente para hacer el registro de información que resultaría

en ahorro de gastos y mejoraría la información reportada.

Como ya se dijo, los registros de las empresas se conservan en forma visible, y por lo mismo, pueden ser usados por el auditor de una manera directa. La excepción se encuentra en sistemas a base de tarjetas perforadas, en los cuales el registro consiste en un archivo de tarjetas perforadas producidas en forma visible o en parte, según las circunstancias. Y esta tendencia aumentará al emplearse métodos electrónicos de cómputo y registro.

El auditor se verá obligado a confiar cada vez más en la cinta magnética como un registro contable básico. Aunque lo anterior no sea de gran aceptación por parte del auditor, no objetará el uso de la cinta magnética siempre y cuando esté rodeada de controles adecuados. El uso de la cinta magnética no ha sido reconocido todavía en el campo jurídico, pero con la experiencia obtenida con el microfilm, seguramente la cinta magnética será aceptada.

Otro adelanto de los sistemas electrónicos de cómputo y registro es la eliminación de registros detallados, son los que muestran cuáles partidas están comprendidas en un total, ya sea en cuenta de activo fijo, cuentas por cobrar, etc.

Para efectuar sus procedimientos de auditoría, el auditor debe estar en condiciones de saber cuáles son las partidas que están incluídas en los totales, para que pueda seleccionar aquéllas que requieran ser investigadas profundamente, es decir, el auditor preferirá ver primero los resultados globales en lugar de llegar a una conclusión sobre la naturaleza de los resultados a través de la revisión de transacciones individuales.

Por último, se debe pensar en lo relacionado con el archivo de los documentos originales, y para llevar a cabo ésto, la in-formación transcrita desde los documentos originales sería clasi-ficada por medios electrónicos a un costo igual o menor que el costo de clasificar los documentos originales; ésto es de gran interés para el auditor, desde el punto de vista práctico, ya que le facilitaría la búsqueda de documentos de comprobación de transacciones - cuando el simple hecho de buscarlos sería una labor sumamente difícil.

Ahora bien, como ya hemos visto, las compañías usan o - usarán los sistemas electrónicos de cómputo y registro para llevar a cabo el registro de sus transacciones, proporcionándoles innume- rables ventajas, y no sería remoto pensar que en el futuro el audi-

tor, en lugar de usar papeles de trabajo, los reemplazara haciendo uso de los sistemas electrónicos, pudiendo utilizar la cinta magnética como un registro básico en el cual quede plasmada la información obtenida por el auditor; así mismo el auditor tendría que cambiar sus ideas acerca del tiempo en que debiera efectuar su trabajo de auditoría, para que coincidiera con las necesidades del sistema electrónico. Cualquier cambio que haga en ese campo será en sentido de llevar a cabo la revisión de las transacciones en una fecha más cercana a la fecha en que son anotadas en los registros de la compañía. Esto beneficiaría al auditor, ya que podría satisfacerse de que el control interno y las rutinas electrónicas de cómputo y registro funcionan bien.

Por último, creo conveniente decir que tarde o temprano el auditor usará los sistemas electrónicos como un camino que le facilitará desarrollar su trabajo más rápidamente, ya que debe estar consciente de los adelantos del mundo moderno.

C O N C L U S I O N E S

DEL CAPITULO I.

1. Hoy en día es de gran importancia la auditoría en los negocios modernos; y muchas veces necesaria, contribuyendo con beneficios tanto a los gerentes, inversionistas, acreedores, y a todo el que esté interesado en la empresa.

2. Para que el resultado de la auditoría sea el que se espera, es necesario que el auditor cumpla con las normas de auditoría generalmente aceptadas, ya que la auditoría trae consigo el ejercicio de una técnica especializada y la aceptación de una responsabilidad pública.

3. Los requisitos mínimos y las cualidades que debe reunir el contador en el ejercicio de su profesión son señaladas por las normas, así mismo el cuidado y diligencia profesional que debe observar al planear su trabajo. Así como también las normas señalan los requisitos mínimos que debe tener el dictamen o informes que se presenten.

DEL CAPITULO II.

1. Al llevar a cabo una revisión de los estados financieros el contador público efectúa determinados procedimientos con el fin de conocer si los estados financieros que ha examinado son razonables; es por esto que los papeles de trabajo que el contador público elabora no deben ser sino otra cosa que la historia del trabajo desarrollado por él, al efectuar su examen; en estos papeles de trabajo se debe dejar constancia de todos los procedimientos efectuados, los resultados obtenidos y las irregularidades determinadas.

DEL CAPITULO III.

1. Las actividades que el Contador Público desarrollaría con día cobran más fuerza.

Dado que su actuación en diversas fases de la vida de los negocios modernos puede ser: como contador, consultor, auditor interno o bien actuando independientemente como auditor externo.

2. La necesidad de los papeles de trabajo del Contador-

Público ha sido siempre reconocida por la profesión, ya que los mismos representan el medio de conexión entre los registros y libros de contabilidad de la compañía que se examina y los informes que representa el auditor.

DEL CAPITULO IV.

1. Cualesquiera que sea la revisión o clase de trabajo efectuado por el Contador Público, deberá estar amparada por los papeles de trabajo derivados de la misma, los cuales son propiedad del auditor y sólo podrá mostrar y hacer las aclaraciones pertinentes, cuando le sean solicitadas por terceras personas, y cuando esté autorizado por los que contrataron sus servicios.

2. El auditor debe adaptarse al cambio de condiciones sin que sea imprescindible sacrificar sus normas básicas. En la actualidad la utilización de equipos electrónicos de cómputo y registro no han sido de ninguna manera determinantes sobre la forma de operar del auditor.

Es de esperarse que ocurran un sinnúmero de cambios importantes en lo relativo al mantenimiento de registros, pero la relación entre la administración y los auditores con respecto a la necesidad de tener registros permanentes de referencia, debe de-

ar a ambos tomar parte en las modificaciones futuras, y espe --
cialmente permitir al auditor aplicar su capacidad para idear nue
vos métodos para que logre sus objetivos.

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

A. LIBROS DE TEXTO Y CONSULTA.

1. AUDITORIA.
Introducción a la Práctica de la Contaduría Pública.
Eric L. Kohler.
2. AUDITORIA.
Curso completo de Contabilidad de la
Northwestern University.
3. AUDITORIA PRACTICA.
Luis Ruiz de Velasco y Alejandro Prieto.
4. AUDITORIA, PRINCIPIOS Y PROCEDIMIENTOS.
Arthur W. Holmes.
5. AUDITING THEORY AND PRACTICE.
Robert Montgomery.
6. BOLETINES DE LA COMISION DE
PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA.
Instituto Mexicano de Contadores Públicos.
7. MANUAL DEL CONTADOR.
W. A. Paton.

B. TESIS PROFESIONALES.

1. LA EFICIENCIA DE LA AUDITORIA Y LOS
PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR.
Roberto Reyes Medrano C. P.

2. BREVE ESTUDIO DE LOS PAPELES DE TRABAJO DEL AUDITOR.
Alberto Demongin Alcaez C.P.

C. REVISTAS, APUNTES Y DICCIONARIOS.

1. LA OPINION DEL CONTADOR PUBLICO.
Humberto Murrieta C. P.
Finanzas y Contabilidad.
2. FUTURO DE LA OPINION DEL CONTADOR PUBLICO.
Humberto Murrieta C. P.
Finanzas y Contabilidad.
3. ALGUNAS ORIENTACIONES VOCACIONALES PARA EL ESTUDIANTE DE LA CARRERA DE CONTADOR PUBLICO.
Roberto Casas Alatraste C. P.
Contabilidad y Administración.
4. PAPELES DE TRABAJO.
¿QUIEN ES SU PROPIETARIO?
Alejandro Corral C. P. T.
Folleto del Colegio de Contadores Públicos de México, A.C.
5. APUNTES DE CLASE.
De la Cátedra del Maestro Juan C. Salles C. P.
1967.
6. DICCIONARIO ESPAÑOL DE SINONIMOS Y ANTONIMOS.
Sainz de Robles.
7. DICTIONARY SPANISH AND ENGLISH.
Mariano Velázquez de la Cadena.