

**UNIVERSIDAD MAYOR DE SAN ANDRES
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS Y FINANCIERAS
CARRERA DE CONTADURIA PUBLICA**



PROYECTO DE GRADO:
"IMPORTANCIA, CONTENIDO Y TRASCENDENCIA DE
LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA"

POSTULANTE:
TUTOR:

Univ. MARIA DEL PILAR AMAYA MARTINEZ
Lic. LUIS FERNANDO PEREZ VARGAS

LA PAZ- BOLIVIA
2.009

Dedicatoria

A mi papito: Luis Amaya que siempre vivira en m i corazon...

A mi mama: Yolanda martinez de Amaya, quien es el motor de mi vida, me apoyo y siempre tuvo fe en mi.

A mis hermanos: Ruben y Patricia, gracias a ellos pude culminar con esta meta, estoy agradecida por sus consejos, su apoyo y su entusiasmo.

Agradecimiento

A todos los docentes de la Carrera de Contaduría Pública, ya que gracias a su incansable trabajo de enseñanza a la juventud es que podemos mirar al mañana con esperanza de un futuro lleno de esperanza.

Mi agradecimiento especial al Lic. Luis Fernando Pérez Vargas, por su guía, orientación y asesoramiento para la conclusión del presente Proyecto de Trabajo

IMPORTANCIA, CONTENIDO Y TRASCENDENCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA

INDICE

CAPITULO I

PRESENTACION DEL ESTUDIO

		Pag.
1,1	INTRODUCCION	1
1,2	EL PROBLEMA DE LA INVESTIGACION	2
1.2.1	IDENTIFICACION DE PROBLEMA	2
1.2.2	FORMULACION DEL PROBLEMA	3
1,3	OBJETIVOS DE LA INVESTIGACION	3
1.3.1	OBJETIVO GENERAL	3
1.3.2	OBJETIVOS ESPECIFICOS	4
1,4	JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION	4

CAPITULO II

MARCO TEORICO - CONCEPTUAL

2,1	NATURALEZA DE LA AUDITORIA	6
2,2	AUDITORIA	6
2,3	NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO	6
2,4	FUNCIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO	8
2,5	AUDITORIA FINANCIERA	9
2,6	AUDITORIA FISCAL	9
2,7	AUDITORIA INTERNA	10
2,8	AUDITORIA OPERATIVA	11
2,9	AUDITORIA ADMINISTRATIVA	12
2.10	CONTROL INTERNO	12
2.10.1	ANTECEDENTES	12
2.10.2	DEFINICION DE CONTROL INTERNO	14
2.10.3	CONTROL INTERNO - INFORME COSO	15
2.10.4	OBJETIVOS	17
2.10.5	COMPONENTES	19
2.10.5.1	AMBIENTE DE CONTROL	19
2.10.5.2	EVALUACION DE RIESGOS	21
2.10.5.3	ACTIVIDADES DE CONTROL	22
2.10.5.4	INFORMACION Y COMUNICACIÓN	23
2.10.5.5	SUPERVISION	25
2,11	REPORTE DEFICIENCIAS	27
2,12	PARTICIPANTES Y SUS RESPONSABILIDADES	27

CAPITULO III

METODOLOGIA DE INVESTIGACION

3,1	INVESTIGACION	30
3,2	TIPO DE ESTUDIO	31
3,3	FUENTES TECNICAS PARA LA RECOLECCION DE INFORMACION	31
3.3.1	FUENTES PRIMARIAS	31
3.3.2	FUENTES SECUNDARIAS	32
3.3.3	TECNICA PARA LA RECOLECCION DE INFORMACION	32
3.3.4	TECNICAS VERBALES	32
3.3.5	TECNICAS OCULARES	33
3.3.6	TECNICAS DOCUMENTARIAS	33
3.3.7	TECNICAS FISICAS	34

CAPITULO IV

MARCO PRACTICO , DESARROLLO DEL TRABAJO Y PROPUESTAS

4,1	OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO	35
4,2	FUNCIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO	38
4.2.1	ASIGNACION Y COORDINACION DEL TRABAJO DE AUDITORIA	39
4.2.2	SUPERVISION Y REVISION DEL TRABAJO DE LOS ASISTENTES	40
4.2.3	APOYO AL INFORME	41
4.2.4	CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DEL TRABAJO DE GRUPO	42
4.2.5	NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO	42
4.2.6	PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA	44
4.2.7	PAPELES DE TRABAJO Y RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES	45
4.2.7.1	DIFERENCIAS DE OPINION	46
4.2.8	TIPOS DE PAPELES DE TRABAJO	47
4.2.8.1	PAPELES DE TRABAJO ADMINISTRATIVOS DE AUDITORIA BALANCE DE PRUEBA DE TRABAJO Y PLANILLAS DE TRABAJO	47
4.2.8.2	SUMARIAS	48
4.2.8.3	ASIENTOS DE AJUSTE DE DIARIO Y ASIENTOS DE RECLASIFICACION PLANILLAS U HOJAS DE TRABAJO DE APOYO, ANÁLISIS,	49
4.2.8.4	CONCILIACIO...	50
4.2.8.5	ANÁLISIS DE MOVIMIENTOS EN UNA CUENTA DEL MAYOR	50
4.2.8.6	CARACTERISTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO	51
4.2.8.7	CONSIDERACIONES SOBRE LA PREPARACION DE LOS PAPELES	53
4.2.8.8	PREPARACION DE PAPELES DE TRABAJO	54
4,3	PROPOSITO, CONTENIDO, TECNICAS DE PREPARACION, PROCESO	54

C A P I T U L O V

DESARROLLO DEL TRABAJO Y HERRAMIENTAS DE VALUACION

5,1	OPCIONES PARA LA PREPARACION DE LOS PAPELES	59
5.1.1	EL USO DE PROGRAMAS Y CUESTIONARIOS	59
5.1.2	DIAGRAMAS Y GRAFICAS	59
5.1.3	DESCRIPCIONES NARRATIVAS	60
5.1.4	RECOPIACION DE INFORMACION COMPLEMENTARIA	60
5.1.5	COMBINACION DE OPCIONES	61

C A P I T U L O VI

APLICACIÓN DE PRUEBAS DE AUDITORIA

6,1	PROGRAMAS DE AUDITORIA	62
6,2	TIPOS DE PROGRAMAS	63
6,3	ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA	63
6,4	EL MUESTREO	64

C A P I T U L O VII

EVALUACION DE RESULTADOS

7,1	IDENTIFICACION DE OBJETIVOS DEL PROCESO SUJETO A EVALUACION	66
7,2	PROGRAMAS DE APLICACIÓN GENERAL Y ESPECIFICA	67

C A P I T U L O VIII

CONTROL DE HALLAZGOS Y OBSERVACIONES DE AUDITORIA

8,1	DESARROLLO	68
-----	------------	----

C A P I T U L O IX

INFORME FINAL DE AUDITORIA

9,1	ESTRUCTURA	69
9.1.1	ESTRUCTURA INTERNA	70
9.1.2	ESTRUCTURA EXTERNA	72
9.1.3	ESTRUCTURA BASICA PROPUESTA	73
9,2	REDACCION	75
9,3	CONCISION	76

CAPITULO X

CLASIFICACION, ORDENAMIENTO Y CODIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

10,1	CLASIFICACION	79
10.1.1	AUDITORIA DEL EJERCICIO (LEGAJO CORRIENTE)	79
10.1.2	LEGAJOS PERMANENTES	80
10,2	LINEAMIENTOS PARA LA REPARACION DE HOJAS DE TRABAJO Y CODIFICACION	81
10,3	RESUMEN DEL CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO	84
10,4	REVISIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO	85
10,5	ARCHIVOS	86

CAPITULO XI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

11,1	CONCLUSIONES.	88
11,2	RECOMENDACIONES	89
11,3	BIBLIOGRAFIA	90

CAPITULO I

PRESENTACION DEL ESTUDIO

“IMPORTANCIA, CONTENIDO Y TRASCENDENCIA DE LOS PAPELES DE TRABAJO”

1. INTRODUCCION.-

El objeto de este Proyecto de Grado es servir de pauta y guía al estudiante como al auditor en el incremento de sus conocimientos y en el desempeño de sus funciones como profesional en la especialidad de auditoria, en cuanto se refiere a los Papeles de Trabajo.

El presente estudio se ha creído conveniente titularlo: **Importancia, contenido y trascendencia de los Papeles de Trabajo de auditoria**, con el fin de subrayar el valor y la importancia, que ellos merecen tener en cuenta.

Por medio de esta visión crearemos las bases para un análisis y estudio de los Papeles de Trabajo como una herramienta administrativa y financiera para encontrar errores y fraudes en las empresas y diferentes entes económicos. Se dice que este constituye una guía, porque no se desea imponer ni mucho menos intentar dar una norma, es un modelo con varias características, porque los Papeles de Trabajo se elaboran y se crean de acuerdo a las circunstancias y en la forma que el auditor necesite sustentar mejor sus observaciones y reparos en un determinado trabajo.

Tampoco es intención de que el profesional, este impedido para basar su dictamen u opinión en cuanto al cumplimiento con las Normas de Auditoria Generalmente aceptadas, los SAS y las Normas Internacionales, en medios distintos a los papeles de trabajo.

Y estos documentos son el conjunto de cédulas y documentación fehaciente que contienen los datos e información obtenidos por el auditor en su examen, así como la descripción de las pruebas realizadas y los resultados de las mismas sobre las cuales sustenta la opinión que emite al suscribir su informe, por otra parte se podría decir que los

papeles de trabajo sirven esencialmente como prueba de cumplimiento de las Normas, los SAS y Nias de auditoria, en la ejecución del trabajo, la revisión y además apoyan en alto grado la responsabilidad o tipificación de opinión del auditor, incluyendo en el dictamen el cumplimiento de las normas y principios de auditoria así como el Reglamento sobre los Estados Financieros auditados y recomendaciones.

Los papeles de trabajo son evidencias obtenidas o pruebas instrumentales elaborados durante el proceso de auditoria para mostrar los procedimientos de investigación científica seguida de los muestreos llevados a cabo, las pruebas selectivas ejecutadas, los arqueos que veremos mas adelante en detalle.

1.2 EL PROBLEMA DE INVESTIGACION.-

Según la investigación realizada podemos determinar.

1.2.1 IDENTIFICACION DEL PROBLEMA.-

El presente proyecto de grado a tratar, se refiere a investigaciones que se realizan mediante la aplicación de diversas técnicas, ya que son herramientas de vital importancia para la profesión de la Contaduría Pública y en especial en auditoria, analizando desde las características básicas de los papeles de trabajo y la función que desempeñan estos documentos, se analizan los diversos tipos de registro generales que se revisan durante las auditorias.

1.2.2 FORMULACION DEL PROBLEMA.-

La preparación de los papeles de trabajo, tienen por función o finalidad registrar la información proveniente de:

- Cuestionarios de Control Interno
- Revisión de instrucciones, normas y manuales, etc.
- Relevamiento y análisis de sistemas y procedimientos
- Examen de las transacciones del periodo auditado

Para realizar auditorias ordenadas se preguntará.

¿Qué es lo que debe hacerse?

¿Cómo debe hacerse?

¿Cuánto hay que hacer?

¿Qué se dejara de hacer?

1.3 OBJETIVOS DE LA INVESTIGACIÓN.-

1.3.1 OBJETIVO GENERAL.-

El Objetivo General es el propósito fundamental de los papeles de trabajo que es construir una evidencia, clara y completa, de la tarea efectuada y delimitar la responsabilidad del auditor.

Es el de ayudar al auditor a garantizar en forma adecuada que una auditoria se hizo de acuerdo a normas de auditoria generalmente aceptadas. Los papeles de trabajo, dado que corresponden a la auditoria de año actual son una base para planificar la auditoria; el registro de evidencia acumulada y los resultados de las

pruebas son datos para determinar el tipo adecuado de informe de auditoria y es la base de análisis para los supervisores y otros.

1.3.2 OBJETIVOS ESPECIFICOS.-

Los objetivos específicos van dirigidos a proporcionar y demostrar:

1. La fuente y naturaleza de los elementos de juicio obtenidos.
2. El alcance de los procedimientos aplicados.
3. El resumen de las conclusiones arribadas.

Pero también debemos tener en cuenta que los papeles de trabajo permiten.

1. Facilitar la revisión del trabajo.
2. Suministrar datos necesarios o importantes para la confección de informes.
3. Ayudar a favorecer con experiencia la programación de las futuras auditorias, en cuanto a la mejora de los programas de trabajo.
4. Proporcionar información adicional y útil para las funciones como por ejemplo: el análisis de sistemas, organización, métodos y procedimientos, etc.

1.4 JUSTIFICACION DE LA INVESTIGACION.-

La justificación de la investigación teórica se basa en el estudio de los papeles de trabajo, utilizando una serie de técnicas y métodos como tema fundamental. Este análisis permite dar una puerta mas para el futuro de la auditoria; de un trabajo realizado se obtendrá buenos resultados, sustentando los procedimientos con eficacia y eficiencia en busca de mejores análisis y resultados, como

consecuencia, constituyen pruebas para ser utilizados como recursos y oportunidad de nuevos procedimientos.

El fortalecimiento con la conceptualización y aplicación de estas prácticas, deberá ser uno de los principales objetivos a lograr.

CAPITULO II

MARCO TEORICO CONCEPTUAL

2.1 NATURALEZA DE LA AUDITORIA.-

Una Auditoria es la recopilación y evaluación de datos sobre información cuantificable de una entidad económica para determinar e informar sobre el grado de correspondencia entre la información y los criterios. La auditoria debe ser realizada por una persona competente e independiente.

2.2 AUDITORIA.-

Auditoria en su aceptación mas amplia, significa verificar que la información financiera, administrativa, operacional, tributaria e interna que genera una entidad es confiable, veraz y oportuna; en otras palabras, es revisar que los hechos, fenómenos y operaciones se den en la forma planteada, que las políticas y lineamientos establecidos se hayan observado y respetado, que se cumpla con las obligaciones fiscales jurídicas y reglamentarias en general. Asimismo significa evaluar la forma en que se administra y opera con el fin de aprovechar los recursos al máximo.

2.3 NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

Para realizar una auditoria satisfactoria, se dará a los auditores acceso ilimitado a toda la información sobre el negocio del cliente.

Gran parte de esta información es confidencial, como los márgenes de utilidad sobre productos individuales, los planes tentativos de combinaciones de negocios con otras compañías y los salarios de los empleados de todos los niveles. Los empleados de alto nivel de la empresa cliente no estarían dispuestos a entregar a los auditores información que esta restringida para los competidores, empleados y otros, a menos que pueda confiar en que los auditores mantienen silencio profesional sobre estos asuntos.

Gran parte de la información obtenida por los auditores en confianza se registra en sus papeles de trabajo, por consiguiente, la naturaleza de los papeles de trabajo es confidencial. El código de conducta profesional del AICPA incluye una regla que generalmente prohíbe a los miembros en ejercicio público revelar información confidencial.

Bajo circunstancias normales, los auditores consideran la información confidencial como información que no debe ser divulgada por fuera de la organización del cliente. Pero la naturaleza confidencial de la información en los papeles de trabajo de los auditores tiene otra dimensión, con frecuencia, esta no debe ser divulgada dentro de la organización del cliente. Si por ejemplo, el cliente no desea que algunos empleados conozcan los niveles salariales de los ejecutivos, obviamente los auditores no deben contrariar esta política divulgando sus papeles de trabajo a personal del cliente no autorizado.

Por supuesto que los papeles de trabajo de auditoria son altamente confidenciales, estos deben ser cuidados en todo momento. La protección de los papales de trabajo generalmente significa mantenerlos bajo llave en un gabinete de archivo o en cualquier forma segura, cuando no se este haciendo uso de los mismos.

2.4 FUNCIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

Los papeles de trabajo de auditoria ayudan a los auditores en diversas formas importantes:

- a) Proporcionar un medio de asignar y coordinar el trabajo de auditoria
- b) Ayudar a los auditores seniors, gerentes y socios en al supervisión y revisión de los trabajos
- c) Servir de soporte para informe de los auditores.

- d) Documentar el cumplimiento por parte de los auditores de las normas de auditoria generalmente aceptadas relacionadas con el trabajo de campo.
- e) Ayudar en la planificación y realización de auditorias futuras del cliente.

Adicionalmente, los papeles de trabajo, proporcionan información útil en la prestación de servicios profesionales adicionales, como la preparación de las declaraciones de renta, la elaboración de recomendaciones para un mejor control interno y la prestación de servicios de consultoria.

La mayoría del las auditorias son un esfuerzo conjunto. Diversos auditores, tal vez aun en oficinas diferentes de una firma de CPA, participan generalmente en cada contrato. El trabajo puede ser delegado convenientemente mediante la asignación de la responsabilidad de completar diferentes papeles de trabajo a los diferentes asistentes.

2.5 AUDITORIA FINANCIERA.-

Es un examen objetivo, sistemático profesional e independiente, efectuado de acuerdo a Normas de Auditoria generalmente aceptadas, tomando como base los Estados de Resultados, Estados de Flujo de Efectivo, Estado de Utilidades retenidas o Déficit Acumulado y notas a los estados financieros, siendo su objetivo fundamental evaluar y verificar las opciones que han dado lugar a los mencionados estados financieros con el fin de emitir una opinión o dictamen sobre si presentan razonablemente la situación financiera de la empresas, los resultados de las operaciones y los cambios que haya sufrido todo ello en concordancia con los principios y normas de contabilidad generalmente aceptadas o con la disposiciones legales vigentes aplicables para cada caso, y asegurándose que dichos estados financieros hayan sido preparados en forma consistente de un periodo a otro.

2.6 AUDITORIA FISCAL.-

La auditoria fiscal puede definirse como un proceso sistemático para obtener y evaluar de manera objetiva las evidencias relacionadas con informes sobre actividades económicas y otros acontecimientos relacionados, cuyo fin consiste en determinar el grado de correspondencia del contenido informativo con las evidencias que le dieron origen, así como establecer si dichos informes se han elaborado con los principios establecido para el caso, llegando a determinar el cumplimiento voluntario de los contribuyentes.

Para Sánchez F. Valderrama: “La auditoria del área fiscal persigue un doble objetivo: en primer lugar comprobar que la empresa ha reflejado adecuadamente las obligaciones tributarias, en función del devengo, habiendo provisionado correctamente los riesgos derivados de posibles contingencias fiscales; en

segundo lugar, si se ha producido su pago efectivo según los plazos y de acuerdo a los requisitos formales establecidos.

Esta definición sintetiza los dos objetivos principales del auditor fiscal: evidenciar, de un lado, si el reflejo contable de las circunstancias fiscales es razonable de acuerdo con las normas establecidas, y de otro modo, si las obligaciones legales se han cumplido adecuadamente.

2.7 AUDITORIA INTERNA.-

Es aquella llevada a cabo por los empleados de la misma negociación y dependiendo de la misma administración, en una función consultiva donde se crean y evalúan procedimientos financieros, revisa los registros contables y los procedimientos de operación, evalúa el sistema de control existente, suma periódicamente los resultados de una investigación continua, hace recomendaciones para mejorar los procedimientos e informa a la alta gerencia acerca de los resultados de sus hallazgos.

Entre otras funciones del auditor interno se puede mencionar las siguientes.

- a) Salvaguardar los activos y cuidar sus correctas evaluaciones.
- b) Actualización y mejora de los procedimientos administrativos de registros
- c) Dar fe del grado de veracidad y exactitud con que se han registrado en los libros de contabilidad y se muestran en los Estados Financieros.

Aun cuando la naturaleza del auditor interno difiere en muchos sentidos del auditor externo. En un sentido amplio, los objetivos del auditor interno y de un auditor externo son similares, es decir, el evaluar e informar acerca de los estados

financieros y de la confiabilidad que se puede tener en los datos allí presentados determinando además la exactitud e integridad de los registros.

2.8 AUDITORIA OPERATIVA.-

Es una extensión de la Auditoria Interna; esto ha ocasionado cierta confusión entre la naturaleza de ambos tipos de auditorias. Básicamente, la auditoria es una actividad más amplia, concebida para analizar la estructura de la organización, los sistemas internos, la dinámica de trabajo y el desempeño administrativo. En resumen, una auditoria operativa esta encaminada a proporcionar una medida del logro de metas y objetivos de una organización.

Entre los resultados de una auditoria operativa tenemos.

- a) Recomendaciones sobre mejoras en la eficiencia y eficacia de las operaciones ordinarias.
- b) Reestructuración de departamentos o divisiones
- c) Entrenamiento y reemplazo de personal.
- d) Resultados de análisis de valores de costo de controles internos de una organización.

El concepto de auditoria operativa es antiguo, pero solo en los últimos años se ha aplicado a gran diversidad de problemas no financieros en las organizaciones. Las auditorias operativas ha sido realizadas por todo tipo de auditores, sin embargo, los auditores internos han desarrollado un mayor actividad en esta área que los contadores públicos independientes.

2.9 AUDITORIA ADMINISTRATIVA.-

Consiste en una revisión crítica de los métodos y procedimientos utilizados por la organización, para realizar sus actividades y alcanzar sus objetivos, es decir para constatar el grado de efectividad y de conveniencia de la estructura orgánica y funcional de la empresa o entidad que se audita.

Este tipo de auditoria resulta beneficiosa, puesto que permite a las empresas ejecutar sus labores y/o actividades y alcanzar sus objetivos, con mínimo esfuerzo y tiempo.

2.10 CONTROL INTERNO.-

2.10.1 ANTECEDENTES.-

Desde la primera definición del control interno establecida por el Instituto Americano de Contadores Públicos Certificados (AICPA) en 1949 y las modificaciones incluidas en SAS N°55 en 1978, este concepto no sufrió cambios importantes hasta 1992, cuando la Comisión Nacional sobre información Financiera Fraudulenta en los Estados Unidos, conocida como la “comisión Treadway” establecida en 1985 como uno de los múltiples actos legislativos y acciones que se derivaron de las investigaciones sobre el caso Watergate, emite el documento denominado “Marco Integrado del Control Interno” (Framework Internal Control Integrated), el cual desarrolla con mayor amplitud en el enfoque moderno del control interno en el documento conocido como el informe COSO (Comité of Sponsoring Organizations of the Treadway Comisión).

El informe COSO, brinda el enfoque de una estructura común para comprender al control interno, el cual puede ayudar a cualquier entidad a alcanzar logros en su desempeño y en su economía, prevenir perdidas de recursos, asegurar la

elaboración de informes financieros confiables, así como el cumplimiento de las leyes y regulaciones, tanto en entidades privadas, como en públicas. El concepto de control Interno discurre por cinco componentes: 1) ambiente de control, 2) evaluación de riesgo, 3) actividades de control, 4) información y comunicación; y , 5) supervisión.

Estos componentes se integran en el proceso de gestión y operan en distintos niveles de efectividad y eficiencia, los que permiten que los directores se ubiquen en el nivel de evaluadores de los sistemas de control, en tanto que los gerentes que son los verdaderos ejecutivos, se posicionen como los propietarios del sistema de control interno, a fin de fortalecerlo y dirigir los esfuerzos hacia el cumplimiento de sus objetivos.

En el ámbito público, después de haber sido materia de discusión el tema del control interno en sucesivos Congresos Internacionales, en 1971 se define el concepto de control interno, ello ocurre en el Seminario Internacional de auditoría Gubernamental realizado en Austria en 1971 bajo el patrocinio de la ONU e INTOSAI, definiéndose el control interno de la siguiente manera: es.. “El plan de organización y el conjunto de medidas y métodos coordinados, adoptados dentro de una entidad pública para salvaguardar sus recursos, verificar la exactitud y el grado de confiabilidad de sus datos contables, promover la eficiencia en las operaciones y estimular la observación de la política...”.

El interés por este tema respondía a dos hechos importantes: en primer lugar, a partir de la década de los setenta el sector público había crecido de manera significativa en los países en desarrollo, tanto en magnitud como en volumen de operaciones y en segundo lugar, las entidades públicas eran muy reacias a efectuar cambios para disponer de una administración moderna y eficaz, a pesar que se encontraban en un escenario distinto.

INTOSAI, establece que la estructura de control interno es el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas, incluyendo la actitud de la dirección

que, dispone una institución par ofrecer una garantía razonable de que han sido cumplidos los siguientes objetivos: a) preservar las operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces y los productos y servicios de calidad, acorde con la misión que la institución debe cumplir; b) preservar los recursos frente a cualquier perdida por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraude e irregularidades; c) respetar las leyes, reglamentos y directivas de la dirección; y d) elaborar y mantener datos financieros y de gestión fiables y presentados correctamente en informes oportunos.

2.10.2 DEFINICION DE CONTROL INTERNO

Control Interno, es una expresión que utilizamos con el fin de describir las acciones adoptadas por directores de entidades, gerentes o administradores, para evaluar y monitorear las operaciones en sus entidades:

- ❖ Es un proceso continuo realizado por la dirección, gerencia y otros empleados de la entidad, para proporcionar seguridad razonable, respecto a si están lográndose los objetivos como ser: promover la efectividad, eficiencia y economía en la operaciones y la calidad en los servicios; proteger y conservar los recursos públicos contra cualquier perdida, despilfarro, uso indebido irregularidad o acto ilegal; cumplir las leyes, reglamentos y otras normas gubernamentales; elaborar información financiera validad y confiable, presentada con oportunidad y por ultimo promocionar la efectividad, eficiencia y economía en las operaciones y la calidad en los servicios.

2.10.3 CONTROL INTERNO – INFORME COSO.-

Debido al mundo económico integrado que existe hoy en día se ha creado la necesidad de integrar metodologías y conceptos en todos los niveles de las diversas áreas administrativas y operativas con un concepto de control interno donde se brinda una estructura común el cual es documentado en el denominado informe COSO:

La definición de control interno se entiende como el proceso que ejecuta la administración con el fin de evaluar operaciones específicas con seguridad razonable en tres principales categorías: Efectividad y eficiencia operacional, confiabilidad de la información financiera y cumplimientos de políticas, leyes y normas.

El control interno posee cinco componentes que pueden ser implementados en todas las compañías de acuerdo a las características administrativas, operacionales y de tamaño, los componentes son: un ambiente de control, una valoración de riesgos, las actividades de control, información y comunicación y finalmente el monitoreo o supervisión.

La implementación del control interno implica que cada uno de sus componentes estén aplicados a cada categoría esencial de la empresa convirtiéndose en un proceso integrado y dinámico permanentemente, como paso previo cada entidad debe establecer los objetivos, políticas y estrategias relacionadas entre si con el fin de garantizar el desarrollo organizacional y el cumplimiento de las metas corporativas; aunque el sistema de control interno debe ser intrínseco a la administración de la entidad y busca que esta sea mas flexible y competitiva en el mercado se producen ciertas limitaciones inherentes que impiden que el sistema como tal sea 100% confiable y donde cabe un pequeño porcentaje de incertidumbre, por esta razón se hace necesario un estudio adecuado de los riesgos internos y externos con el fin de que el control provea una seguridad

razonable para la categoría a la cual fue diseñado, estos riesgos pueden ser atribuidos a fallas humanas como la toma de decisiones erróneas, simples equivocaciones o confabulaciones de varias personas, es por ello que es muy importante la contratación de personal con gran capacidad profesional, integridad y valores éticos así como la correcta asignación de responsabilidades bien delimitadas donde se interrelacionan unas con otras con el fin de que no se rompa la cadena de control fortaleciendo el ambiente de aplicación del mismo, cada persona es un eslabón que garantiza hasta cierto punto la eficiencia y efectividad de la cadena, cabe destacar que la responsabilidad principal en la aplicación del control interno en la organización debe estar siempre en cabeza de la administración o alta gerencia con el fin de que exista un compromiso real a todos los niveles de la empresa, siendo función del departamento de auditoría interna o quien haga sus veces la adecuada evaluación o supervisión independiente del sistema con el fin de garantizar la actualización, eficiencia y existencia a través del tiempo, estas evaluaciones pueden ser continuas o puntuales sin tener una frecuencia predeterminada o fija, así mismo es conveniente mantener una correcta documentación con el fin de analizar los alcances de la evaluación, niveles de autorización, indicadores de desempeño e impactos de las deficiencias encontradas, estos análisis deben detectar en un momento oportuno como cambios internos o externos de contexto empresarial pueden afectar el desarrollo o aplicación de las políticas en función de la consecución de los objetivos para su correcta evaluación

La comprensión del control interno puede ayudar a cualquier entidad pública o privada a obtener logros significativos en su desempeño con eficiencia, eficacia y economía.

Aunque la tecnología y la información representan un gran factor para el desarrollo empresarial existen muchas compañías en las cuales estos nuevos enfoques de control y administración son desconocidos totalmente, ya sea por motivos de cultura gerencial y contable o por falta de formación técnica profesional de sus

dueños o administradores lo que deja al país rezagado frente a la competitividad mundial que se exige permanentemente.

Siendo el contador publico un gran participe en la administración de las compañías como asesor o consultor, es este profesional que debe adquirir el compromiso de promover el desarrollo empresarial con la implementación de nuevos conceptos, como por ejemplo el de control interno moderno que seria de gran utilidad en la consecución de objetivos y metas institucionales sobretodo de la pequeñas y medianas empresas que son las mas urgidas de una adecuada accesoria operativa, financiera y normativa, categorías que se reúne el control interno en su estructura conceptual y applicativa.

El denominado “Informe COSO” sobre control interno, publicado en EE.UU. en 1992, surgió como una respuesta a las inquietudes que planteaban la diversidad de conceptos, definiciones e interpretaciones existentes en torno a la temática referida. Se trataba entonces de materializar un objetivo fundamental: definir un nuevo marco conceptual del control interno, capaz de integrar las diversas definiciones y conceptos que venían siendo utilizados sobre este tema, logrando así que, al nivel de las organizaciones publicas o privadas, de la auditoria interna o externa, o de los niveles académicos o legislativos, se cuente con un marco conceptual común, una visión integradora que satisfaga las demandas generalizadas de todos los sectores involucrados.

2.10.4 OBJETIVOS.-

El control interno es un proceso integrado a los procesos, y no a un conjunto de pesados mecanismos burocráticos añadidos a los mismos, efectuado por el consejo de la administración, la dirección y el resto del personal de la entidad, diseñado con el objeto de proporcionar una garantía razonable para el logro de objetivos incluidos en las siguientes categorías:

- ❖ Eficacia y eficiencia de las operaciones
- ❖ Confiabilidad de la información financiera
- ❖ Cumplimiento de las leyes, reglamentos y políticas

Complementando la definición de Control Interno podemos citar: "...el control interno es un proceso, es decir un medio para alcanzar un fin y no un fin en si mismo", "Lo llevan a cabo las personas que actúan en todos los niveles, no se trata solamente de manuales de organización y procedimientos", "Solo puede aportar un grado de seguridad razonable, no la seguridad total", "Esta pensado para facilitar la consecución de objetivos en una o mas de las categorías señaladas las que al mismo tiempo , suelen tener puntos en común.

Según la Comisión de Normas de Control Interno de la Organización Internacional de Entidades Fiscalizadoras Superiores (INTOSAI), el control interno puede ser definido como el plan de organización y el conjunto de planes, métodos, procedimientos y otras medidas de una institución, que tienden a ofrecer un garantía razonable de que se cumplan los siguientes objetivos principales:

- ❖ Promover operaciones metódicas, económicas, eficientes y eficaces, así como productos y servicios de la calidad esperada.
- ❖ Preservar al patrimonio de perdidas por despilfarro, abuso, mala gestión, errores, fraudes o irregularidades.
- ❖ Obtener datos financieros y de gestión completos y confiables y presentados a través de informes oportunos.

Por consiguiente, siguiendo los lineamientos de INTOSAI, incumbe a la autoridad superior la responsabilidad en cuanto al establecimiento de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica.

Ambas definiciones (COSO e INTOSAI) se complementan y conforman una versión amplia del control interno: la primera enfatizando respecto a su carácter de proceso constituido por una cadena de acciones integradas a la gestión y la segunda atendiendo fundamentalmente a sus objetivos.

2.10.5 COMPONENTES.-

El marco integrado de control interno que plantea el informe COSO consta de cinco componentes interrelacionados, derivados del estilo de dirección e integrados al proceso de gestión:

- ❖ Ambiente de control
- ❖ Evaluación de riesgos
- ❖ Actividades de control
- ❖ Información y comunicación
- ❖ Supervisión

2.10.5.1 AMBIENTE DE CONTROL.-

El ambiente de control define al conjunto de circunstancias que enmarcan el accionar de una entidad desde la perspectiva del control interno y que son por lo tanto determinantes del grado en que los principios de este último imperan sobre las conductas y los procedimientos organizacionales.

Es fundamentalmente consecuencia de la actitud asumida por la alta dirección, la gerencia y por carácter reflejo, los demás agentes con relación a la importancia del control interno y su incidencia sobre las actividades y resultados.

Fija el tono de la organización y sobre todo provee disciplina través de la influencia que ejerce sobre el comportamiento del personal en su conjunto.

Constituye el andamiaje para el desarrollo de las acciones y de allí deviene su trascendencia, pues como conjunción de medios, operadores y reglas previamente definidas, traduce la influencia colectiva de varios factores en el establecimiento, fortalecimiento de políticas y procedimientos efectivos en una organización.

Los principales factores del ambiente de control son:

- ❖ La filosofía y estilo de la dirección y la gerencia
- ❖ La estructura, el plan organizacional, los reglamentos y los manuales de procedimiento.
- ❖ La integridad, los valores éticos, la competencia profesional y el compromiso de todos los componentes de la organización, así como su adhesión a las políticas y objetivos establecidos.
- ❖ Las formas de asignación de responsabilidades y de administración y desarrollo del personal.
- ❖ El grado de documentación de políticas y decisiones, y de formulación de programas que contengan metas, objetivos e indicadores de rendimiento.
- ❖ En las organizaciones que lo justifiquen, la existencia de consejos de administración y comités de auditorías con suficiente grado de independencia y calificación profesional.
- ❖ El ambiente de control reinante será tan bueno, regular o malo como lo sean los factores que lo determinan. El mayor o menor grado de desarrollo y excelencia de éstos hará, en ese mismo orden, a la fortaleza o debilidad del ambiente que generan y consecuentemente al tono de la organización.

2.10.5.2 EVALUACION DE RIESGOS.-

El control interno ha sido pensado esencialmente para limitar los riesgos que afectan las actividades de las organizaciones. A través de la investigación y análisis de los riesgos relevantes y el punto hasta el cual el control vigente los neutraliza se evalúa la vulnerabilidad del sistema. Para ello debe adquirirse un conocimiento práctico de la entidad y sus componentes de manera de identificar los puntos débiles, enfocando los riesgos, tanto al nivel de la organización (internos y externos), como de la actividad.

El establecimiento de objetivos es anterior a la evaluación de riesgos. Si bien aquellos no son un componente del control interno, constituyen un requisito previo para el funcionamiento del mismo.

Los objetivos (relacionados con las operaciones, con la información financiera y con el cumplimiento), pueden ser explícitos o implícitos, generales o particulares. Estableciendo objetivos globales y por actividad, una entidad puede identificar los factores críticos del éxito y determinar los criterios para medir el rendimiento.

A este respecto cabe recordar que los objetivos de control deben ser específicos, así como adecuados, completos, razonables e integrados a los globales de la institución.

Una vez identificados, el análisis de los riesgos incluirá:

- ❖ Una estimación de su importancia / trascendencia.
- ❖ Una evaluación de la probabilidad / frecuencia.
- ❖ Una definición del modo en que habrán de manejarse.

Dado que las condiciones en que las entidades se desenvuelven suelen sufrir variaciones, se necesitan mecanismos para detectar y encarar el tratamiento de

los riesgos asociados con el cambio. Aunque el proceso de evaluación es similar al de los otros riesgos, la gestión de los cambios merece efectuarse independientemente, dada su gran importancia y las posibilidades de que los mismos pasen inadvertidos para quienes están inmersos en las rutinas de los procesos.

Existen circunstancias que pueden merecer una atención especial en función del impacto potencial que plantean:

- ❖ Cambios en el contorno.
- ❖ Redefinición de la política institucional.
- ❖ Reorganizaciones o reestructuraciones internas.
- ❖ Ingreso de empleados nuevos o rotación de los existentes
- ❖ Nuevos sistemas, procedimientos y tecnologías.
- ❖ Nuevos productos, actividades o funciones.

Los mecanismos para prever, identificar y administrar los cambios deben estar orientados hacia el futuro, a manera de anticipar los más significativos a través de sistemas de alarma complementados con planes para un abordaje adecuado de las variaciones.

2.10.5.3 ACTIVIDADES DE CONTROL.-

Son aquellos que realizan la gerencia y demás personal de la organización para cumplir diariamente con las actividades asignadas. Podemos señalar que estas actividades están expresadas en políticas, sistemas y procedimientos.

Ejemplos de estas actividades son la aprobación, la autorización, la verificación, la conciliación, la inspección, la revisión de indicadores de rendimiento, la salvaguarda de los recursos, la segregación de funciones, la supervisión y entrenamientos adecuados. Las políticas y procedimientos que se desarrollan a través de toda la organización y garantizan que las directrices de la gerencia se

lleven a cabo y los riesgos se administren de manera que se cumplan los objetivos.

Incluyen actividades preventivas, directivas y correctivas tales como:

- ❖ Aprobaciones y autorizaciones
- ❖ Reconciliaciones
- ❖ Segregación de funciones
- ❖ Salvaguarda de activos
- ❖ Indicadores de desempeño
- ❖ Finanzas y seguro
- ❖ Análisis de registros de información
- ❖ Verificaciones
- ❖ Revisión de desempeños operacionales
- ❖ Seguridades físicas
- ❖ Revisiones de informes de actividades y desempeño
- ❖ Controles sobre procesamiento de información

Las actividades de control tienen variadas características. Pueden ser manuales o computarizadas, administrativas u operacionales, generales o específicas, preventivas o detectivas, y otras.

Sin embargo, lo trascendente es que sin importar su categoría o tipo, todas ellas están apuntando hacia los riesgos (reales o potenciales) en beneficio de la organización, su misión y sus objetivos.

2.10.5.4 INFORMACIÓN Y COMUNICACIÓN.-

Los sistemas de información están diseminados en todo el ente y todos ellos atienden a uno o más objetivos de control. De manera amplia, se considera que

existen controles generales y controles de aplicación sobre los sistemas de información. Los controles generales tienen como propósito asegurar una operación y continuidad adecuada. Controles de aplicación están dirigidos hacia el interior de cada sistema y funcionan para lograr el procesamiento, integridad y confiabilidad, mediante la autorización y validación correspondiente. Desde luego estos controles cubren las aplicaciones destinadas a las interfases con otros sistemas de los que reciben o entregan información.

Los sistemas de información y tecnología son y serán sin duda un medio para incrementar la productividad y competitividad. Ciertos hallazgos sugieren que la integración de la estrategia, la estructura organizacional y la tecnología de información es un concepto clave para el nuevo siglo.

Para poder controlar una entidad y tomar decisiones correctas respecto a la obtención, uso y aplicación de los recursos, es necesario disponer información adecuada y oportuna. Los estados financieros constituyen una parte importante de esta información y su contribución es incuestionable.

Es conveniente considerar en esta parte las tecnologías que evolucionan en los sistemas de información y que también en su momento, será necesario diseñar controles a través de ellas.

Asimismo, el personal tiene que saber cómo están relacionadas sus actividades con el trabajo de los demás, cuáles con los comportamientos esperados, de qué manera deben comunicar la información relevante que generen.

Los informes deben transferirse adecuadamente a través de una comunicación eficaz. Esto es, en el más amplio sentido, incluyendo una circulación multidireccional de la información: ascendente, descendente y transversal.

La existencia de líneas abiertas de comunicación y una clara voluntad de escuchar por parte de los directivos resultan vitales.

Además de una buena comunicación interna, es importante una eficaz comunicación externa que favorezca el flujo de toda la información necesaria, y en ambos casos importa contar con medios eficaces, dentro de los cuales tan importantes como los manuales de políticas, memorias, difusión institucional, canales formales e informales, resulta la actitud que asume la dirección en el trato con sus subordinados. Una entidad con una historia basada en la integridad y una sólida cultura de control no tendrá dificultades de comunicación. Una acción vale más que mil palabras.

2.10.5.5 SUPERVISION.-

Incumbe a la dirección de la existencia de una estructura de control interno idónea y eficiente, así como su revisión y actualización periódica para mantenerla en un nivel adecuado. Procede a la evaluación de las actividades de control de los sistemas a través del tiempo, pues toda organización tiene áreas donde los mismos están en desarrollo, necesitan ser reforzados o se impone directamente su reemplazo debido a que perdieron su eficacia o resultaron inaplicables. Las causas pueden encontrarse en los cambios internos y externos a la gestión que, al variar las circunstancias, generan nuevos riesgos a afrontar.

El objetivo es asegurar que el control interno funciona adecuadamente, a través de dos modalidades de supervisión: actividades continuas o evaluaciones puntuales.

Las primeras son aquellas incorporadas a las actividades normales y recurrentes que, ejecutándose en tiempo real y arraigadas a la gestión, generan respuestas dinámicas a las circunstancias sobrevivientes.

En cuanto a las evaluaciones puntuales, corresponden las siguientes consideraciones:

a) Su alcance y frecuencia están determinados por la naturaleza e importancia de los cambios y riesgos que éstos conllevan, la competencia y experiencia de quienes aplican los controles, y los resultados de la supervisión continuada.

b) Son ejecutados por los propios responsables de las áreas de gestión (auto evaluación), la auditoría interna (incluidos en el planeamiento o solicitadas especialmente por la dirección), y los auditores externos.

c) Constituyen en sí todo un proceso dentro del cual, aunque los enfoques y técnicas varíen, priman una disciplina apropiada y principios insoslayables.

La tarea del evaluador es averiguar el funcionamiento real del sistema: que los controles existan y estén formalizados, que se apliquen cotidianamente como una rutina incorporada a los hábitos, y que resulten aptos par los fines perseguidos.

d) Responden a una determinada metodología, con técnicas y herramientas para medir la eficacia directamente o a través de la comparación con otros sistemas de control probadamente buenos.

e) El nivel de documentación de los controles varía según la dimensión y complejidad de la entidad.

Existen controles informales que, aunque no estén documentados, se aplican correctamente y son eficaces, si bien un nivel adecuado de documentación suele aumentar la eficiencia de la evaluación, y resulta más útil al favorecer la comprensión del sistema por parte de los empleados. La naturaleza y el nivel de la documentación requieren mayor rigor cuando se necesite demostrar la fortaleza del sistema ante terceros.

e) Debe confeccionarse un plan de acción que contemple:

- ❖ El alcance de la evaluación
- ❖ Las actividades de supervisión continuadas existentes
- ❖ La tarea de los auditores internos y externos
- ❖ Áreas o asuntos de mayor riesgo
- ❖ Programa de evaluaciones
- ❖ Evaluadores, metodología y herramientas de control
- ❖ Presentación de conclusiones y documentación de soporte
- ❖ Seguimiento para que se adopten las correcciones pertinentes

Las deficiencias o debilidades del sistema de control interno detectadas a través de los diferentes procedimientos de supervisión deben ser comunicadas a efectos de que se adopten las medidas de ajuste correspondientes.

Según el impacto de las deficiencias, los destinatarios de la información pueden ser tanto las personas responsables de la función o actividad implicada como las autoridades superiores.

2.11 REPORTE DE DEFICIENCIAS.-

El proceso de comunicar las debilidades y oportunidades de mejoramiento de los sistemas de control, debe estar dirigido hacia quienes son los propietarios y responsables de operarlos, con el fin de que implementen las acciones necesarias. Dependiendo de la importancia de las debilidades identificadas, la magnitud del riesgo existente y la probabilidad de ocurrencia, se determinará el nivel gerencia al cual deban comunicarse las deficiencias.

2.12 PARTICIPANTES Y SUS RESPONSABILIDADES.-

Todo el personal tiene alguna responsabilidad sobre el control. La Gerencia es la responsable del sistema de control y debe asumir su propiedad.

Los Ejecutivos Financieros tienen un papel importante en la forma en que la Gerencia ejerce el control, no obstante que todo el personal es responsable de controlar sus propias áreas. De igual manera, el Auditor Interno contribuye a la marcha efectiva del sistema de control, sin tener responsabilidad directa sobre su establecimiento y mantenimiento.

En ambos casos aportan información útil acerca del nivel de calidad del sistema de control y cómo mejorarlo. El Consejo de Administración y el Consejo de Auditoría vigilan y dan atención al sistema de control interno.

Otras partes externas, como son los Auditores independientes y, distintas autoridades, contribuyen al logro de los objetivos de la Organización y proporcionan información útil para el control interno. Ellos no son responsables de su efectividad, ni forman parte de él, sin embargo, aportan elementos para su mejoramiento.

Internamente las responsabilidades sobre el control corresponden conforme a lo siguiente:

Consejo de Administración: Establece no sólo la misión y los objetivos de la organización, sino también las expectativas relativas a la integridad y los valores éticos.

Gerencia: Debe asegurar que existe un ambiente propicio para el control.

Ejecutivos Financieros: Entre otras cosas, apoyan la prevención y detección de reportes financieros fraudulentos.

Comité de Auditoría: Es el órgano que no sólo tiene la facultad de cuestionar a la Gerencia en relación con el cumplimiento de sus responsabilidades, sino también asegurar que se tomen medidas correctivas necesarias.

Comité de Finanzas: Contribuye cumpliendo con al responsabilidad de evaluar la consistencia de los presupuestos con los planes operativos.

Auditoria Interna: A través del examen de la efectividad y adecuación del sistema de control interno y mediante recomendaciones relativas a su mejoramiento.

Área Jurídica: Llevando a cabo la revisión de controles y otros instrumentos legales, con el fin de salvaguardar los bienes de la Empresa.

Personal de Organización: Mediante la ejecución de las actividades que tiene cotidianamente asignadas y tomando las acciones necesarias para su control. También siendo responsable de comunicar cualquier problema que se presente en las operaciones, incumplimiento de normas o posibles faltas al código de conducta y otras violaciones.

CAPITULO III

METODOLOGIA DE LA INVESTIGACION.-

El método de investigación científica es un proceso sistemático que facilita y hace posible la utilización de los métodos necesarios, como técnicas y herramientas que son requeridas en el desarrollo y culminación de un trabajo de investigación. Por lo tanto a continuación me permito exponer los métodos, instrumentos y herramientas que serán indispensables para la realización del presente proyecto de grado.

3.1 METODO DE INVESTIGACION.-

“Método quiere decir a través del camino, por tanto un método es el procedimiento o camino viable para conseguir un fin propuesto, mientras que el método científico que utilizaremos, es el procedimiento adecuado para lograr los fines propios de la investigación propiamente dicha” – Niver Montes Camacho –“La tesis y el trabajo dirigido”

El método del cual se valdrá la presente investigación científica es principalmente el método deductivo, que tendrá de apoyo el método analítico. “El método deductivo parte de datos generales aceptados como validos y por medio del razonamiento lógico puede deducirse varias suposiciones. Se entiende por deducción a toda inferencia. Lo que esta presente en lo general también esta presente en lo particular, lo que es valido para todo el universo también es valido para cada uno de los componentes”

Como análisis se refiere a la descomposición de cierto fenómeno u objeto de cada una de las partes que la constituyen en dependencia con el objeto de investigación adquirirá formas diferentes.

3.2 TIPO DE ESTUDIO.-

El estudio desarrollado para el presente trabajo, es de tipo exploratorio, descriptivo y a su vez explicativo.

En primer lugar el estudio es exploratorio, porque existen antecedentes en nuestro país en cuanto marco teórico, normativo y la aplicación, para mostrar la realidad de los papeles de trabajo.

Es descriptivo porque identifica características, finalidad y desarrollo para aplicación y ajuste real para las empresas.

Finalmente, es un estudio explicativo porque permitiría la explicación y desarrollo de un modelo de medición de los papeles de trabajo.

Además las conclusiones de esta investigación significaran un instrumento muy importante de ayuda y orientación.

3.3 FUENTES TECNICAS PARA LA RECOLECCIÓN DE INFORMACIÓN.-

Para el presente proyecto de investigación será necesaria la recolección de información de fuentes primarias, como de fuentes secundarias.

3.3.1 Fuentes Primarias.-

Es información oral y/o escrita recopilada directamente a través de relatos, escritos transmitidos por los participantes en un suceso, como ser entrevistas con auditores y profesionales del área.

3.3.2 Fuentes secundarias.-

Se trata de información escrita que ha sido recopilada por personas que han recibido tal información a través de conferencias internacionales, y de otras fuentes, como ser libros, glosarios y páginas de Internet.

Entre estas fuentes de información que ayudan a proporcionar mas información sobre el tema de investigación, se tiene:

- Libros Especializados.
- Libros con relación a auditorias.
- Revistas especializadas
- Folletos
- Internet
- Universidades del exterior
- Colegios profesionales

3.3.3 TÉCNICA PARA LA RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN.-

Las técnicas de auditoria más usuales para la recopilación de datos son: técnicas verbales, oculares, documentos y físicas.

3.3.3.1 TÉCNICAS VERBALES.-

Estas técnicas se subdividen en: indagación y encuestas.

- *Indagación:* Es obtener información por medio del contacto directo y personal con funcionarios de distinto nivel de las direcciones, particularmente mediante la realización de entrevistas que son el medio

mas idóneo para llevar acabo el relevamiento de información de aquellos sistemas y operaciones que no están debidamente formalizados.

- *Encuestas:* Se hace mediante el diseño de formularios específicos que se dirigen a los funcionarios de la entidad, generalmente se utiliza tres tipos de formularios: Los dirigidos a niveles gerenciales, a los supervisores y al personal operativo o de línea. Para que una encuesta tenga efectividad debe ser concreta, no muy extensa, de respuesta fácil y deben acompañarse con instrucciones relativas a como completar cada punto de la misma.

3.3.3.2 TÉCNICAS OCULARES.-

Estas técnicas se subdividen en observación y comparación.

- *Observación:* Aplicación de las actividades, que observar la forma en que se ejecutan los procedimientos, métodos, etc. Consiste en observar la ejecución tal como es realmente ignorando en principio las prescripciones formales contenidas en manuales, instructivos, guías y otros documentos similares.
- *Comparación:* Se relaciona y establece, tomando en cuenta ciertas cualidades entre dos o más elementos que están bajo examen con el propósito de establecer analogías y diferencias.

3.3.3.3 TÉCNICAS DOCUMENTARIAS.-

Se subdividen en el Calculo Aritmético y la Comprobación.

- *Cálculo y Comprobación:* Se hace los cálculos hechos por funcionarios de dirección o por el auditor para corroborar alguna información.

3.3.3.4 TÉCNICAS FÍSICAS.-

Es la más utilizada, en nuestro caso la utilizada es la inspección y significa tomar conocimiento de la existencia de las cosas o actividades desarrolladas dentro de la dirección o unidad. Así tenemos por ejemplo la verificación física de los activos fijos, insumos y otros.

CAPITULO IV

MARCO PRÁCTICO DEL TRABAJO, DESARROLLO DEL TRABAJO Y PROPUESTAS

4.1 OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

¿Qué son los Papeles de Trabajo en Auditoria?

Los **Papeles de Trabajo** son el vínculo conector entre los registros de contabilidad del cliente o la entidad gubernamental y el informe de los auditores. Ellos documentan todo el trabajo efectuado por los auditores y constituyen la justificación para el informe o dictamen que estos presentan.

La materia de evidencia competente y suficiente que exige la tercera norma del trabajo del campo debe estar claramente documentada en los Papeles de Trabajo de los auditores.

Algunos Papeles de Trabajo adquieren forma de conciliaciones bancarias o análisis de cuentas del mayor, otros pueden consistir en fotocopias de minutas o actas de las reuniones de los directores; ser gráficas o diagramas de flujo de control interno.

Los balances de prueba de trabajo, los programas de auditoria, los cuestionarios de control interno en su diversa modalidad y de acuerdo a las exigencias, las formas de confirmación, todas las planillas sumarias, listas, notas, los elementos de juicio relevados, las conclusiones que respaldan el informe y demás documentos que hacen parte de los Papeles de Trabajo de los auditores.

Por tanto, el término de Papeles de Trabajo tiene una gran cobertura. Recuerde que el socio que firma el informe de los auditores en una empresa de auditoria no realiza personalmente la mayoría de los procedimientos de la auditoria, y en caso de una institución gubernamental el jefe de la Unidad de Auditoria Interna está obligado de hacerlo asumiendo la responsabilidad de mencionado trabajo.

La opinión del socio se desarrolla principalmente al revisar los papeles preparados por el personal de auditoria, por consiguiente, los Papeles de Trabajo debe contener o ser el soporte necesario para expresar una opinión sobre la **Razonabilidad de los estados financieros del cliente**, en el caso de la auditoria interna, la opinión se refiere a la **confiabilidad de los estados financieros de la institución auditada**.

La mayoría de grandes empresas de auditoria, envían a los nuevos auditores asistentes a cursos o seminarios de capacitación especial para aprender las “técnicas” de preparación de los Papeles de Trabajo, y en el caso de auditores gubernamentales, en nuestro país son especializados por una oficina de capacitación de la Contraloría General de la República que es el **Sencap**.

En el caso de efectuar auditoria a empresas, ningún conjunto de Papeles de Trabajo estándar es apropiado para todos los contratos, en caso de auditorias gubernamentales se les efectúa mediante el Programa Operativo Anual tomando en consideración las necesidades de la entidad gubernamental.

A medida que los auditores pasan de un cliente a otro encuentran diferentes operaciones de negocios y diferentes clases de registros y controles de contabilidad. Se deduce entonces que los auditores deben confeccionar la forma y contenido de sus Papeles de Trabajo de manera que encajen dentro las circunstancias de cada contrato, lo cual casi no ocurre en una auditoria gubernamental.

En el caso de preparación de Papeles de Trabajo de Auditoria Interna (Auditoria Gubernamental), los Papeles de Trabajo que documentan la auditoria deben ser preparados por el auditor y revisados por los supervisores y con el visto bueno del Jefe de Unidad.

Estos papeles contendrán la información recopilada y los análisis y bases que soportan los hallazgos y recomendaciones a reportar, en algunos casos se puede llegar a responsabilidades de acuerdo a la gravedad de los actos de los responsables.

Los objetivos fundamentales de los Papeles de Trabajo es constituir una evidencia, clara y completa de la tarea efectuada y delimitar la responsabilidad del auditor.

Los Papeles de Trabajo deben demostrar:

1. La fuente y naturaleza de los elementos de juicio obtenidos.
2. El alcance de los procedimientos aplicados.
3. El resumen de las conclusiones arribadas.

Pero también es necesario, tener en cuenta que los Papeles de Trabajo permiten:

1. Facilitar la revisión de trabajo.
2. Suministrar datos necesarios o importantes para la confección de informes.
3. Ayudar y favorecer con experiencia la programación de las futuras auditorias, en cuanto a la mejora de los programas de trabajo.
4. Proporcionar información adicional, y útil para otras funciones como por ejemplo: el análisis de sistemas de organización, métodos y procedimientos, etc.

Analizando la Auditoria Interna consideramos también:

1. Proveer el soporte principal del informe de Auditoria Interna.
2. Auxiliar en la planeación, desarrollo y supervisión de las auditorias.
3. Documentar si fueron logrados los objetivos de la auditoria.
4. Facilitar la revisión por parte de otros auditores o supervisores.
5. Proporcionar bases para evaluar la calidad en cuanto al cumplimiento del Programa Operativo Anual de la unidad de auditoria interna.
6. Proporcionar apoyo en circunstancias como reclamaciones de seguros y finanzas, casos de fraude y demandas judiciales.
7. Auxiliar en el desarrollo profesional de los auditores internos.
8. Demostrar el cumplimiento, por parte de la unidad de auditoria interna, de los estándares para la práctica profesional de la auditoria interna.

4.2 FUNCIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

Los Papeles de Trabajo ayudan a los auditores en diversas formas importantes:

- a) Proporcionar un medio de asignar y coordinar el trabajo de auditoria.
- b) Ayudar a los auditores seniors, gerentes y socios en la supervisión y revisión del trabajo.
- c) Servir de soporte para el informe de los auditores.
- d) Documentar el cumplimiento por parte de los auditores de las normas de auditoria generalmente aceptadas, relacionadas con el trabajo de campo, y
- e) Ayudar en la planificación y realización de auditorias futuras.

Adicionalmente los Papeles de Trabajo proporcionan información útil en la prestación de servicios profesionales adicionales, con la preparación de las

declaraciones a la renta, la elaboración de recomendaciones para mejorar el control interno y la prestación de servicios de consultoría.

4.2.1 ASIGNACIÓN Y COORDINACIÓN DEL TRABAJO DE AUDITORIA.-

La mayoría de auditorias son un esfuerzo conjunto por los diversos auditores refiriéndose a sus especialidades.

El trabajo de estos diferentes auditores es coordinado a través de los Papeles de Trabajo.

El trabajo puede ser delegado convenientemente mediante la asignación de la responsabilidad de completar diferentes Papeles de Trabajo al los diversos asistentes. El auditor Senior podría elaborar encabezamientos de columna en un Papel de Trabajo y asentar o documentar una o dos transacciones de muestra, solicitando la terminación del papel a un auditor asistente.

Con frecuencia, no es posible completar todo el trabajo en una cuenta a la vez. Por ejemplo, el efectivo disponible puede ser contado en la fecha del balance general, pero las confirmaciones de saldos bancarios sólo se reciben después de una semana o más.

A medida que se completa cada paso de la verificación del saldo de efectivo del cliente, se lleva un Papel de Trabajo, para ser ampliado y actualizado a medida que se obtiene información adicional. Por tanto, el trabajo de auditoria en una cuenta dada podría iniciarse al comienzo por un asistente y podrá ser terminado más adelante por otro.

4.2.2 SUPERVISION Y REVISION DEL TRABAJO DE LOS ASISTENTES.-

A medida que los Papeles de Trabajo son terminados por los auditores junior o asistentes, éstos son revisados por el auditor senior que tiene a su cargo del trabajo. Si el auditor senior encuentra fallas o defectos en el trabajo de un asistente, escribirá “una nota de revisión”, en la que tiene que explicar la forma como deben ser completados los Papeles de Trabajo.

Una vez que el auditor senior está satisfecho con los Papeles de Trabajo, éstos serán entregados al gerente, quien realizará una revisión familiar.

Si el gerente de auditoria de una empresa de auditores tiene alguna pregunta o encuentra algún problema, los Papeles de Trabajo son devueltos nuevamente al personal de auditoria con las notas de revisión del gerente. Después que el gerente está satisfecho con los Papeles de Trabajo y el trabajo de auditoria ha sido terminado, el Papel de Trabajo es revisado por uno o varios de los socios.

En caso de las auditorias Internas, todos los Papeles de Trabajo de auditoria deben ser revisados para asegurar que soportan en forma adecuada el informe de auditoria y que se aplicaron todos los procedimientos de auditoria que se consideraron necesarios. Se deberá documentar en los Papeles de Trabajo de auditoria la evidencia de haber sido revisados por un supervisor, en la unidad de auditoria, esta labor puede ser realizada por un auditor o varios y serán obligatoriamente revisados por un supervisor, y aprobados posteriormente por el jefe de unidad o departamento.

El Jefe de Unidad o Jefe de Departamento o Director, tiene absoluta responsabilidad sobre la revisión, pero puede designar y delegar la revisión en otros miembros, con experiencia adecuada, de la Unidad y/o Departamento, de auditoria interna, para que lleven a cabo la referida revisión, pero no se delega la responsabilidad del mismo.

La evidencia sobre la revisión consistirá en las iniciales del nombre del supervisor y la fecha, firma, consignados en cada Papel de Trabajo.

Otras técnicas de revisión que proveen evidencia sobre el trabajo de supervisión, incluyen el cumplimiento de una lista de pruebas sobre los Papeles de Trabajo, o bien, la preparación de un reporte o memorándum que especifique la naturaleza, el alcance y los resultados de la revisión.

Los supervisores pueden formular un reporte por escrito o una relación de pendientes de auditoria sobre preguntas o dudas que hubieren surgido en el proceso de la revisión. Al hacer las aclaraciones de los pendientes de auditoria, se tendrá especial cuidado en comprobar que los papeles de trabajo contienen suficiente evidencia de que han quedado resueltas las dudas y preguntas surgidas en el proceso de la revisión. Como opciones para asegurar el cumplimiento de los pendientes de auditoria, se tiene las siguientes por ejemplo.

Que el propio supervisor lleve un registro o control sobre las dudas o preguntas que surgieron durante su revisión, y las acciones aplicadas en su solución.

Descargar las observaciones de auditoria una vez que las dudas y preguntas han sido resueltas y consignadas en los papeles de trabajo de auditoria para proveer eventual información adicional que sea requerida.

4.2.3 APOYO AL INFORME.-

Los Papeles de Trabajo deben contener evidencia adecuada y documentación para convencer al socio que ha cumplido el contrato y que es apropiado para la firma del Contador público emitir un tipo particular de opinión sobre los estados financieros del cliente. El socio sabe que siempre existe algún riesgo de que los

inversionistas puedan sufrir pérdidas y demandar a los Contadores Públicos alegando una auditoria inapropiada. Por consiguiente, el socio deseará estar seguro de que el informe de los auditores está apoyado y justificado por la evidencia contenida en los papeles de trabajo, todo lo referido a las empresas de auditoria.

Con relación a la Unidades de Auditoria de entidades estatales, esta responsabilidad esta sancionada por los órganos pertinentes, de la misma forma los Papeles de Trabajo deben contener evidencia adecuada.

4.2.4 CUMPLIMIENTO DE LAS NORMAS DE TRABAJO DE GRUPO.-

Los auditores pueden resultar responsables por pérdidas sufridas por los usuarios de los estados financieros si la auditoria no fue realizada en concordancia con las normas de auditoria generalmente aceptadas, así como de las normas gubernamentales, para cada caso señalado.

Los papeles son el medio principal mediante el cual los auditores pueden demostrar su cumplimiento de las normas del trabajo de campo.

Por lo tanto, los Papeles de Trabajo deben probar documentalmente una planeación adecuada, una supervisión apropiada sobre los asistentes (primera norma de trabajo de campo), una comprensión suficiente del control interno (segunda norma) y la reunión de materia de evidencia competente y suficiente para ofrecer una base razonable para la opinión (tercera norma).

4.2.5 NATURALEZA CONFIDENCIAL DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

Para realizar una auditoria satisfactoria, se debe dar a los auditores un acceso ilimitado a toda la información de la organización; gran parte de esta información

es confidencial, como los márgenes de utilidad sobre productos individuales en las empresas privadas, los planes tentativos de combinaciones de negocios con otras compañías y los salarios de los empleados de todos los niveles. Los empleados de alto nivel de la compañía cliente no estarían dispuestos a entregar a los auditores información que está restringida para los competidores, empleados y otros, a menos que puedan confiar en que los auditores mantienen silencio profesional sobre estos asuntos.

Gran parte de la información obtenida por los auditores en confianza se registra en sus papeles de trabajo; por consiguiente, la naturaleza de los Papeles de Trabajo es confidencial. El código de conducta profesional esta reglamentada por instituciones internacionales como AICPA que incluye una regla que generalmente prohíbe a los miembros en ejercicio público revelar información confidencial.

Bajo circunstancias normales, los auditores consideran la información confidencial como información que no debe ser divulgada por fuera de la organización.

Pero la naturaleza confidencial de la información en los Papeles de Trabajo de los auditores tiene otra dimensión; con frecuencia, ésta no debe ser divulgada dentro de la organización.

En caso de empresas privadas se da el caso que el cliente no desea que algunos empleados conozcan los niveles salariales de los ejecutivos, obviamente los auditores no deben contrariar esta política divulgando sus Papeles de Trabajo a personal del cliente no autorizado. Además, los Papeles de Trabajo pueden identificar cuentas particulares, sucursales o periodos que serán objeto de prueba de los auditores; permitir que los empleados del cliente se enteren de eso con anticipación debilitaría la importancia de las pruebas.

Puesto que los Papeles de Trabajo de auditoria son altamente confidenciales, éstos deben ser cuidados en todo momento.

La protección de los Papeles de Trabajo generalmente significa mantenerlos bajo llave en un gabinete de archivo o en cualquier forma segura, cuando no se estén utilizando.

4.2.6 PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO DE AUDITORIA.-

La propiedad de los Papeles de Trabajo de auditoria, señala O. Roy Whittington, que son de propiedad de los auditores, no del cliente. En ningún momento el cliente tiene derecho a exigir acceso a éstos. Después de la auditoria, los Papeles de Trabajo son conservados por los auditores.

Algunas veces los clientes encuentran útiles referirse a la información de los Papeles de Trabajo de los auditores de años anteriores. Generalmente los auditores están dispuestos a proporcionar esta información, pero sus Papeles de Trabajo no deben ser considerados como un sustituto para los propios registros contables del cliente.

En el caso de auditorias internas, los Papeles de Trabajo son propiedad de la organización gubernamental y para tal efecto la oficina de auditoria deberá crear un archivo especializado con restricción al personal.

Los expedientes como consecuencia de los Papeles de Trabajo de auditoria, generalmente permanecen bajo el control de la unidad y/o departamento de auditoria interna, y sólo personal autorizado tendrá acceso a ellos.

La Dirección General, así como los miembros de la organización, pueden solicitar acceso a los Papeles de Trabajo de auditoria. Este acceso puede ser necesario para sustanciar o explicar observaciones de auditoria, o para proporcionar documentación de la auditoria para otros propósitos de la organización.

Es práctica común entre auditores internos y auditores externos permitir el acceso recíproco a sus Papeles de Trabajo de auditoría. El acceso de los auditores externos a los Papeles de Trabajo de auditoría interna estará sujeto a la autorización correspondiente por parte del Jefe del Departamento y/o Unidad de auditoría interna.

Existen circunstancias por las cuales surgen solicitudes para tener acceso a los Papeles de Trabajo e informes de auditoría interna por parte de personas ajena a la organización, además de los auditores externos. Antes de otorgar el acceso a la documentación, el jefe de auditoría deberá obtener la aprobación de la Máxima Autoridad Ejecutiva de la organización, ya que depende directamente, y consultar al Departamento Jurídico o abogados de la institución, según resulte conveniente.

El Jefe de departamento o Unidad cualquiera que sea el caso, debe implementar los requisitos necesarios para la conservación y actualización de los Papeles de Trabajo de auditoría, los cuales habrán de ser acordes con las políticas de la organización y cualesquiera otras condiciones legales o de otra naturaleza, que resulten aplicables a las circunstancias.

4.2.7 PAPELES DE TRABAJO Y RESPONSABILIDAD DE LOS AUDITORES.-

Los Papeles de Trabajo de los auditores son el registro principal e importante de la medida de los procedimientos aplicados y de toda la evidencia reunida durante la intervención de los auditores.

Existen diversos puntos de vista, en el caso de auditores que trabajan en empresa de auditoría, después de terminar su contrato, son acusados de negligencia, los Papeles de Trabajo de su auditoría serán un factor importante para rechazar y sustentar la acusación. Si estos papeles no se prepararon apropiadamente, tienen el riesgo de perjudicar a los auditores y en caso contrario de protegerlos.

Si se presentara una demanda contra los auditores, los demandantes exigirán que se revisen los papeles en gran detalle en busca de contradicciones, omisiones o cualquier evidencia de descuido y fraude. Por consiguiente, surge la necesidad que las empresas de Contaduría y Auditoría para una revisión crítica de sus propios Papeles de Trabajo al final de cada contrato. Durante esta revisión proceso, los auditores deben tomar en cuenta que cualquier estado contradictorio no explicado o evidencia que no sea consistente con las conclusiones alcanzadas, pueden ser utilizadas en una fecha posterior para apoyar sus acusación de auditoría inapropiada.

En caso de unidades de auditoría gubernamental, el tratamiento se realiza mediante auditores de la Contraloría que evalúan dicha auditoría en presencia de los auditores, si en el caso hubiere deficiencia se devuelve a la unidad de auditoría gubernamental, señalando fechas para que los informes de auditoría sean aclaradas o modificadas bajo sanción.

4.2.7.1 DIFERENCIAS DE OPINION.-

En el caso de las empresas de auditoría, en ocasiones pueden surgir inconsistencias en los Papeles de Trabajo, puesto que miembros diferentes del personal de auditoría, por ejemplo, un senior y el socio del contrato llegan a conclusiones diferentes sobre algún aspecto complejo de la auditoría o de interpretación contable. En estos casos los auditores que se encuentran con el desacuerdo deben estudiar el asunto y discutirlo para poder ver si se llega a un acuerdo. Si pueden lograrlo, los Papeles de Trabajo pueden ser revisados de manera que refleje una opinión común. Si no se llegaría a un acuerdo, debe predominar la opinión del socio encargado del contrato con relación al contenido del informe de los auditores. Sin embargo, todos los miembros del equipo de auditoría tienen derecho a documentar sus desacuerdos en los Papeles de

Trabajo, o se aplicara una definición de acuerdo a la experiencia en casos semejantes y similares.

Además que el auditor no debe realizar ningún trabajo que no este especificado en el contrato, de acuerdo a lo determinado por la gerencia con el cliente.

4.2.8 TIPOS DE PAPELES DE TRABAJO.-

Si se analizan los Papeles de Trabajo que respaldan una diversidad de intervenciones con información obtenida por los auditores, hay una variedad de tipos de Papeles de Trabajo dependiendo fundamentalmente el tipo de auditoria que se realiza. Sin embargo, trataremos de agrupar de la mejor manera en ciertas categorías generales:

1. Papeles de Trabajo administrativos de auditoria
2. Balance de prueba de trabajo y planillas u hojas de trabajo sumarias
3. Asientos de ajuste y asientos de reclasificación
4. Planillas u hojas de trabajo de apoyo, análisis, conciliaciones y papeles de trabajo de cálculos globales, y
5. Papeles de comprobaciones, etc.

4.2.8.1 PAPELES DE TRABAJO ADMINISTRATIVOS DE AUDITORIA.-

La auditoria por ser una actividad muy compleja exige que exista la planeación, supervisión, control y coordinación. Algunos Papeles de Trabajo están diseñados específicamente para ayudar a los auditores a planificar y en algunos casos para administrar los contratos.

Estos Papeles de Trabajo incluyen planes y programas de auditoria, cuestionarios de control interno de eficiencia y otros, diagramas de flujo o fluxogramas, relatos de acuerdo al sistema, cartas de contratación y presupuestos de tiempo de acuerdo a lo que corresponda.

Los memorándums del proceso de panificación y en el caso de empresas las discusiones significativas con la gerencia del cliente que son considerados papeles administrativos.

4.2.8.2 BALANCE DE PRUEBAS DE TRABAJO Y PLANILLAS U HOJAS DE TRABAJO SUMARIAS.-

El balance de prueba de trabajo es una cédula (que más adelante señalaremos su importancia), ésta cédula o planilla sumaria u hoja de trabajo que resume los saldos de las cuentas en el mayor general durante el año en curso y el anterior, y también proporciona columnas para las propuestas de ajustes y reclasificaciones por parte de los auditores y para los montos finales que aparecen y se determinan en los estados financieros.

Un balance de prueba de trabajo es la base fundamental de todo el conjunto de Papeles de Trabajo, ésta planilla es clave, controla y resume todos los Papeles de Trabajo.

En muchas auditorias, el responsable auditado puede colaborar al auditor entregando un balance de prueba de trabajo después de haber trasladado todos los asientos normales del diario al final de periodo, o cualquier requisito solicitado con referencia a este punto.

Antes de aceptar el balance de prueba como parte de sus Papeles de Trabajo, los auditores deben comparar las cifras con el mayor general para determinar si el balance de prueba ha sido preparado en forma satisfactoria y precisa.

Las planillas u hojas de trabajo sumarias, llamadas también hojas de agrupación o planillas resumen, se preparan para combinar las cuentas del mayor y similares, encontrándose el total en el balance de prueba de trabajo.

4.2.8.3 ASIENTOS DE AJUSTE DE DIARIO Y ASIENTOS DE RECLASIFICACIÓN.-

Durante este proceso, los auditores pueden descubrir diversos tipos de errores en los estados financieros y registros contables.

Estos errores pueden mostrarse de diferente forma, podrán ser grandes o pequeños en cuanto al monto, puede surgir la omisión de algunas transacciones o un uso incorrecto de las cifras, o también puede presentarse el resultado de una clasificación inapropiada o corte de documentos, o mala interpretación de transacciones, como se podrá analizar este tipo de errores generalmente se producen por accidentes, sin embargo los auditores podrían descubrir algún fraude en los registros contables.

Cuando se actúa como auditor de una empresa particular, los auditores colaboran para corregir los errores materiales o el fraude descubierto en los estados financieros como en los registros de contabilidad y proponen asientos de ajuste en la contabilidad del cliente, lo que no ocurre en una empresa gubernamental.

Los auditores realizan asientos de reclasificación para renglones que, aunque están registrados correctamente en los registros contables, deben ser reclasificados para su presentación correcta en los estados financieros.

4.2.8.4 PLANILLAS U HOJAS DE TRABAJO DE APOYO, ANÁLISIS, CONCILIACIONES Y PAPELES DE TRABAJO DE CALCULOS GLOBALES.-

Las planillas u hojas de trabajo de apoyo, pueden hacer referencia en forma general a todos los tipos de Papeles de Trabajo, como planillas y hojas de trabajo de apoyo, la mayoría de los auditores prefieren utilizar este término para describir un listado de los elementos o detalles que conforman el saldo en una cuenta del activo o del pasivo a una fecha específica.

Por tanto, una lista de los montos debidos a los proveedores que conforman el saldo de cuentas por pagar, se describe propiamente como una planilla u hoja de trabajo de apoyo.

4.2.8.5 ANÁLISIS DE MOVIMIENTOS EN UNA CUENTA DEL MAYOR.-

Al analizar los movimientos de una cuenta en un mayor es otro tipo común de Papel de Trabajo de auditoria. El propósito fundamental es mostrar todos los cambios producidos en una cuenta del activo, pasivo, patrimonio, ingresos o gastos durante el periodo cubierto por la auditoria. Si el número de cambios es individualmente inmaterial, éstos deben ser registrados como un solo renglón en un Papel de Trabajo de análisis.

Los análisis de la cuenta son de máxima importancia y utilidad para sustentar cuentas afectas. Entre los ejemplos se puede señalar las cuentas de activos no corrientes, los pasivos no corrientes y de ganancias retenidas, etc.

Al analizar una cuenta del mayor, los auditores registran primero el saldo inicial e indican la naturaleza de los renglones que conforman este saldo.

Luego enumeran e investigan la naturaleza de todos los débitos y créditos en la cuenta durante un período.

4.2.8.6 CARACTERÍSTICAS DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

Los Papeles de Trabajo tienen características muy bien definidas que mencionamos a continuación:

1. Sustento o validez de los informes elaborados:

En su labor el auditor elabora: datos, análisis, cálculos, notas, relaciones, extractos, confirmaciones de la empresa y de terceros, comentarios, etc., y de ellos tendrá que extraer los elementos de juicio para el informe.

2. Revisión del Sistema de Control Interno:

Al analizar el control interno del auditor deberá tener el sumo cuidado en su función de evaluador, ya que de él debe emitir comentarios sobre el funcionamiento y aprovechamiento de éste.

3. Consulta de datos:

Todos los datos incorporados a los Papeles de Trabajo son una fuente importantísima de consulta para formular una serie de apreciaciones, observaciones y sugerencias sobre la labor ejecutada.

4. Elementos de prueba:

Cuando se produzca observaciones con relación a los análisis y conclusiones del trabajo, estos documentos respaldarán en forma eficiente, y son de valor defensivo, ya que elaborados en forma adecuada y responsable, constituyen una guía adecuada para proteger la labor efectuada por el auditor.

5. Control de Trabajo:

Constituye una guía adecuada para revisar la tarea realizada.

6. Referencias futuras:

No hay que olvidar que al efectuar la labor de auditoria existen observaciones e indicios que pueden ser muy bien utilizados en la realización de auditorias futuras.

De todo lo señalado anteriormente los Papeles de Trabajo deben respetar cuatro conceptos que se transformarán en una regla exigente en el trabajo:

1) Precisión: El trabajo del auditor se basa en los hechos reales, y ellos son el sustento de futuras opiniones y conclusiones; por tanto hay que describirlos con precisión.

2) Minucioso: Los Papeles de Trabajo deben dar al lector la seguridad de que en ellos está en forma clara, todo. Es decir, son completos.

3) Organización: Es fundamental contar con una razonable organización para la recolección y el registro correcto de datos precisos.

4) Prolijidad: Es importante que los Papeles de Trabajo sean legibles y hay que tener en cuenta que prolijidad sólo insume un pequeño tiempo, además que se ahorra en la lectura posterior.

Si bien el auditor toma en consideración los anteriores elementos, uno que es muy importante y que se debería sumar sería la **Oportunidad**, ya que ésta permitirá efectuar las correcciones en el momento exacto.

4.2.8.7 CONSIDERACIONES SOBRE LA PREPARACIÓN DE PAPELES DE TRABAJO.-

La preparación de los Papeles de Trabajo tiene por finalidad:

- a) Registrar información que proviene de lo siguiente:
 - ❖ Cuestionarios de Control Interno.
 - ❖ Revisión de instrucciones, normas manuales, etc.
 - ❖ Relevamiento y análisis de sistemas y procedimientos.
 - ❖ Examen de las transacciones del período auditado.

- b) Tomar nota de las diferencias encontradas en el funcionamiento operativo y registrar las evidencias encontradas.

- c) Realizar Auditorias ordenadas, y que puedan contestar a las siguientes preguntas:
 - ❖ ¿Qué es lo que debe hacerse?
 - ❖ ¿Cómo debe hacerse?
 - ❖ ¿Cuánto hay que hacer?
 - ❖ ¿Qué se dejará de hacer?

- d) Formar el legajo que reúna los antecedentes de los temas cuestionados, el que se discutirá en secciones o reuniones con los sectores involucrados o auditados.

- e) Reunir los antecedentes de las sugerencias a realizar y la forma en que se llega a esa conclusión.

- f) Supervisar o controlar en forma ordenada y sistemática el trabajo realizado.

- g) En base a la presentación de los Papeles de Trabajo se puede apreciar la habilidad, experiencia y capacidad del Auditor que los efectuó.

4.2.8.8 PREPARACIÓN DE PAPELES DE TRABAJO.-

Además de lo señalado anteriormente, los Papeles de Trabajo que documentarán la Auditoría, en caso de ser interna, deben ser preparados por el auditor y revisados por el director de auditoría. Estos papeles contendrán la información recopilada y los análisis y bases que soportan los hallazgos y recomendaciones a reportar.

4.3 PROPÓSITO, CONTENIDO, TÉCNICAS DE PREPARACIÓN, PROCESO DE REVISIÓN, PROPIEDAD, CUSTODIA Y ACTUALIZACIÓN.-

a) Los Papeles de Trabajo de auditoría sirven para:

- ✓ Proveer el soporte principal de la auditoría.
- ✓ Auxiliar en la planeación, desarrollo y supervisión de auditorías.
- ✓ Documentar si fueron logrados los objetivos de auditoría.
- ✓ Facilitar la revisión por parte de otros auditores y supervisores.
- ✓ Proporcionar bases para evaluar la calidad en cuanto al cumplimiento del programa del departamento de auditoría.
- ✓ Proporcionar apoyo en circunstancias como reclamaciones de seguros y fianzas, casos de fraude y demandas judiciales.
- ✓ Auxiliar en el desarrollo profesional de los auditores
- ✓ Demostrar el cumplimiento, por parte del departamento de auditoría, de los estándares para la práctica profesional de auditoría.

b) La organización, el diseño y el contenido de los Papeles de Trabajo de Auditoría dependerán de la naturaleza y tipo de auditoría (administrativa, operacional o financiera) que se pretenda realizar. Además, deberán documentar fehacientemente los siguientes aspectos del proceso de auditoría:

- ✓ La planeación de la auditoría.

- ✓ El examen y evaluación de la adecuación y eficiencia del sistema del control interno.
 - ✓ Las técnicas y procedimientos de auditoria aplicados, la información obtenida y las conclusiones a que se llegó.
 - ✓ Supervisión y revisión.
 - ✓ Informes generados.
 - ✓ Seguimiento a los informes de auditoria.
- c) Los Papeles de Trabajo de auditoria deben estar completos, e incluir el soporte acerca de las conclusiones de auditoria a que se hayan llegado.
- d) Entre otros aspectos, los Papeles de Trabajo de auditoria incluirán:
- ✓ Documentos relativos a la planeación y programas de auditoria.
 - ✓ Cuestionarios de control interno, diagramas de flujo, relación de pendientes de auditoria y descripciones o narrativas.
 - ✓ Notas y memoranda resultante de las entrevistas.
 - ✓ Información relativa a la estructura organizacional, como es el caso de cuadros de organización y descripción de puestos.
 - ✓ Copias de contratos o convenios que se consideren importantes.
 - ✓ Información relativa a políticas administrativas, de operación y financieras.
 - ✓ Resultado sobre la evaluación de controles.
 - ✓ Cartas de presentación y confirmación.
 - ✓ Análisis y pruebas de transacciones, procesos y cuentas contables.
 - ✓ Resultados de la aplicación de procedimientos de revisión analítica.
 - ✓ Informe de auditoria y respuestas de la administración y de los auditados.
 - ✓ Correspondencia de auditoria, si contribuye a documentar las conclusiones a que se llegó en la auditoria.
- e) Los Papeles de Trabajo de auditoria pueden estar constituidos por cédulas de auditoria, hojas de trabajo, cintas magnéticas, discos, disquete, audio, video grabaciones y otros.

Si los Papeles de Trabajo de auditoria están constituidos por elementos diferentes de cédulas de auditoria, se debe considerar la posibilidad de generar copias de soporte.

f) Si los auditores formulan reportes sobre información financiera, los Papeles de Trabajo de la auditoria, deben demostrar que los registros contables concuerdan o permiten la conciliación con la información financiera.

g) Algunos Papeles de Trabajo de auditoria pueden ser catalogados como archivos permanentes o como archivos de seguimiento de auditoria. Estos archivos generalmente contienen información de importancia continua.

h) Gerente o Director de auditoria debe establecer políticas relativas a los tipos de expedientes que deban mantenerse como Papeles de Trabajo de auditoria, papelería a utilizar, índices y otros aspectos relacionados.

La uniformidad de los Papeles de Trabajo de auditoria, como es la utilización de cuestionarios y programas, puede contribuir a mejorar la eficiencia de una auditoria, y a facilitar la delegación de trabajos de auditoria.

i) Las siguientes técnicas son típicas para la preparación de los papeles de auditorias:

- ✓ Cada Papel de Trabajo de auditoria debe tener un encabezamiento, usualmente está constituido por el nombre de la empresa u organización o actividad que esta haciendo examinada, título o descripción del contenido o propósito del Papel de Trabajo, y fecha o periodo de la intervención cubierto por la auditoria.
- ✓ El Papel de Trabajo de auditoria debe ser firmado (o iniciado), y fechado por el supervisor y auditor posteriormente.

- ✓ Cada Papel de Trabajo de auditoria debe contener un índice o número de referencia.
- ✓ Habrá de identificar claramente las fuentes de información.

j) Todos los Papeles de Trabajo de auditoria deben ser revisados para asegurar que soportan adecuadamente en informe de auditoria y que se aplicaron todos los procedimientos de auditoria que se consideraron necesarios. Se deberá documentar en los Papeles de Trabajo de auditoria la evidencia y la suficiencia de haber sido revisados por el supervisor. El supervisor encargado o jefe de auditoria tiene absoluta responsabilidad sobre la revisión, pero puede designar y delegar la revisión en otros miembros previo conocimiento de la gerencia, con experiencia adecuada, para llevar a cabo la revisión.

k) La evidencia sobre la revisión consistirá en las iniciales del nombre del supervisor y la fecha, consignados en cada Papel de Trabajo.

l) Otras técnicas de revisión que proveen evidencia suficiente sobre el trabajo de supervisión, incluyen el cumplimiento de una lista de pruebas sobre los Papeles de Trabajo, o bien, la preparación de un reporte o memorándum que especifique la naturaleza, el alcance y los resultados de la revisión, en algunas empresas se estila presentar un informe en borrador con toda la información de la intervención al gerente de auditoria.

m) Los supervisores pueden formular, si se lo requiere, un reporte escrito o una relación de pendientes de auditoria sobre preguntas o dudas que hubieren surgido en el proceso de la revisión. Al hacer las aclaraciones de los pendientes de auditoria, se tendrá especial cuidado en comprobar que los Papeles de Trabajo contienen suficiente evidencia de que han quedado resueltas las dudas y preguntas surgidas en el proceso de la revisión.

Como opciones para asegurar el cumplimiento de los pendientes de auditoria y se tiene las siguientes:

- ✓ Que el propio supervisor lleve un registro o control sobre las dudas o preguntas que surgieron durante la revisión, y las acciones aplicadas en su resolución.
 - ✓ Descartar los pendientes de auditoria una vez que las dudas y preguntas han sido resueltas y consignadas en los Papeles de Trabajo de auditoria para proveer eventual información adicional que sea requerida.
- n) Se reitera que los papeles de auditoria en una empresa de auditores son de propiedad del auditor, y en las instituciones gubernamentales son de propiedad de la organización.
- o) Los expedientes de Papeles de Trabajo de auditoria generalmente pertenecen y están bajo el control del departamento de auditoria, en un archivo especialmente creado para el efecto, y sólo tendrá acceso el personal autorizado para el efecto.
- p) La Dirección de auditoria Interna, así como los otros miembros de la organización, pueden solicitar acceso a los Papeles de Trabajo. Pero en el caso de organizaciones de auditores, el informe no lo pueden conocer ni solicitar otras personas, por constituir un informe reservado que solo conocen los auditores, supervisores y Gerencia como el cliente.
- q) En casos especiales, se practica que los auditores internos y auditores externos permiten el acceso recíproco a sus Papeles de Trabajo de auditoria con la reserva respectiva. El acceso de los auditores externos a los Papeles de Trabajo de auditoria interna está sujeto a la autorización correspondiente por parte del director de auditoria interna, fundamentalmente que dependen de una entidad fiscalizadora como en nuestro país, para validar la información en el caso de la Contraloría General de la República.

CAPITULO V

DESARROLLO DEL TRABAJO Y HERRAMIENTAS DE VALUACIÓN

5.1 OPCIONES PARA LA PREPARACIÓN DE PAPELES DE TRABAJO.-

El auditor interno, administrativo, operacional y financiero dispone de varias opciones para preparar los Papeles de Trabajo de auditoria: uso de programas y cuestionarios, uso de formatos de auditoria, diagramas y gráficas, descripciones narrativas, el uso de los diagramas de flujo y los propios papeles e información que va recopilando durante el desarrollo del trabajo.

5.1.1 EL USO DE PROGRAMAS Y CUESTIONARIOS.-

Esta opción suele ser de extrema utilidad en virtud de que los programas y cuestionarios previamente elaborados permitirán una cobertura adecuada de todos los aspectos, los temas y conceptos que deban ser revisados, efectuando las correspondientes evaluaciones en las diferentes áreas o actividades comprendidas en la función sujeta a la auditoria, los programas y cuestionarios, forman parte de los Papeles de Trabajo de la auditoria (Anexo N° 1)

El uso de formatos de auditoria: Los formatos para ser utilizados en una auditoria interna, administrativa o bien sea operacional o financiera, son un complemento a los cuestionarios y programas de auditoria (Anexo N° 1,2)

5.1.2 DIAGRAMAS Y GRÁFICAS.-

Por medio de diagramas y gráficas se visualiza el proceso de las operaciones y cómo fluye a través de los puestos y unidades administrativas que intervienen en

ellas; permiten además identificar dónde se encuentran las medidas de control para la ejecución de las operaciones (Anexos N° 7,8) complementadas con el Anexo N° 5, muestran un ejemplo de diagramación y graficación.

5.1.3 DESCRIPCIONES NARRATIVAS.-

Como su nombre lo indica, consiste en la descripción o narración secuencial de las actividades y procedimientos utilizados por el personal que interviene en las diversas unidades administrativas, de donde fluyen las operaciones; narración que deberá hacer referencia a los sistemas y registros contables, políticas y disposiciones de control que se hallen relacionados con esas actividades y procedimientos. La narración descriptiva debe hacerse de tal manera que siga el curso de las operaciones de todas las unidades administrativas que intervienen, nunca se practicará en forma aislada o con subjetividad, siempre debe tomarse en cuenta la operación en la unidad administrativa precedente y su impacto o relación con la unidad siguiente.

Los formatos número tres y cuatro, que corresponden a los Anexos N° 3,4 intentan coadyuvar y proporcionar herramientas para la preparación de Papeles de Trabajo de auditoria, en esta opción los formatos del Anexo N° 9 son ejemplo de descripción narrativa.

5.1.4 RECOPIACIÓN DE INFORMACIÓN COMPLEMENTARIA.-

Se refiere a los papeles o información que va recopilando el auditor durante el desarrollo de su trabajo, sobre los que aplicará sus pruebas de auditoria, las que a su vez serán el sustento, conjuntamente con lo que recopiló, para finalmente llegar a sus conclusiones de auditoria.

5.1.5 COMBINACIÓN DE OPCIONES.-

En lo general, la combinación de acciones se da, o mejor se concreta, en el programa de auditoria que se prepare con este fin.

En lo específico, el Anexo N° 8 presenta un ejemplo que combina la narración con la del diagrama de flujo, mediante el recorrido que realiza el auditor.

CAPITULO VI

APLICACIÓN DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA

Los trabajos de auditoria continúan con la etapa del examen y revisión de la información recopilada y aplicación de las técnicas y procedimientos de la auditoria sobre la información y otras pruebas de auditoria aplicables a las circunstancias.

Esta ejecución de la auditoria se llevará a cabo con base en el seguimiento de programas de auditoria diseñados con estos propósitos.

6.1 PROGRAMAS DE AUDITORIA.-

Por programa de auditoria se entenderá el documento que contemple la manera sistemática y ordenada, los pasos que debemos seguir y los procedimientos de auditoria a aplicar en una asignación de auditoria.

Los programas de auditoria forman parte de los Papeles de Trabajo de auditoria y siempre deben ser colocados al inicio al que aludan o correspondan.

Los programas de auditoria se complementan con los cuestionarios que contemplen la cobertura de aspectos de detalle implícitos en cada una de las partes o secciones de la unidad administrativa, actividad o función sujeta a auditoria.

6.2 TIPOS DE PROGRAMAS.-

Existe una variedad de programas de acuerdo a las necesidades que se plantean, pero consideremos los siguientes programas:

1) PROGRAMAS DE AUDITORIA DE APLICACIÓN GENERAL:

Los programas de auditoria son procedimientos de aplicación general, es decir, que son utilizables o aplicables a cualquier trabajo de auditoria, ya sea Administrativa, Tributaria, Operacional y Financiera, y a cualquier unidad administrativa, actividad y operación (llamamos “función” para efectos prácticos), sujeta a auditoria en los Anexos D, E, F y G complementándose con el Anexo B.

Modelos de cuestionarios para el estudio general; en el Anexo C la función de auditar, y los cuestionarios o Papeles de Trabajo derivados del estudio y evaluación del control interno, cualquiera que sea el método empleado.

El adecuado seguimiento expuesto en dichos instrumentos cubre los aspectos generales de la auditoria a practicar.

2) PROGRAMAS DE AUDITORIA DE APLICACIÓN ESPECÍFICA:

Son los diseñados ex profeso para una función dada sujeta a auditoria.

Los Anexos D, E, F son modelos de programas de auditoria administrativa. Modelo de programas de auditoria financiera, que se proponen para tales propósitos.

6.3 ALCANCE DE LAS PRUEBAS DE AUDITORIA.-

Dado que no es práctico revisar la totalidad de las operaciones de una empresa y en particular de una unidad administrativa o función sujeta a auditoria, debido a la

magnitud o al excesivo volumen de éstas, y fundamentalmente al tiempo que se tiene programado para la revisión, ya que sería muy ocioso y oneroso efectuar la revisión al cien por ciento, con excepto en caso de fraude o situaciones muy excepcionales y concretas, el auditor tendrá que aplicar sus procedimientos de revisión a sólo una parte del total de operaciones susceptibles de ser revisadas. A éste proceso se lo denomina **Pruebas Selectivas**, y la determinación y selección del número de pruebas o muestras se hará con base a un **muestreo**.

En tal virtud, el alcance que lo podemos llamar extensión del número de muestras a seleccionar o revisar, se hará aplicando el plan de muestreo que más se adapte a las circunstancias y necesidades del auditor interno; y sobre las muestras seleccionadas se aplicará los procedimientos de la revisión, además que deberá aplicarse al criterio del auditor.

Como orientación, me permito sugerir que el auditor eligiese el plan de muestreo a utilizar, para luego aplicar los procedimientos de auditoria en base a los siguientes aspectos:

- El objetivo de la auditoria y los resultados obtenidos en el estudio general, el análisis de la función a auditar, y el estudio y evaluación del control interno.
- La importancia de las operaciones y su representación en la magnitud de la entidad y de los estados financieros.
- El riesgo probable de error o irregularidades en las operaciones y su registro contable.

6.4 MUESTREO.-

El muestreo en auditoria es un procedimiento mediante el cual se obtienen conclusiones sobre las características de un conjunto numeroso de partidas (El Universo), a través del examen de un grupo parcial de ellas (Muestra).

Dentro del campo de muestreo en la auditoria existen dos grandes grupos que representan, cada uno de ellos, corrientes de aplicación que pueden llevarse en práctica atendiendo fundamentalmente al criterio, conocimientos, juicio y discernimiento del auditor y de los resultados que se espera en el trabajo.

Estos dos grupos son: Muestreo de criterio y muestreo estadístico, los cuales a su vez, están integrados por diferentes tipos de muestreo:

a) Muestreo de Criterio:

Mediante este muestreo dirigido (no estadístico) el auditor basado en un criterio subjetivo, determina el tamaño de la muestra, la selección de las partidas que lo integran y la evaluación de resultados.

b) Muestreo Estadístico:

Es aquel en el que la determinación del tamaño de la muestra, la selección de las partidas que la integran y la evaluación de resultados, se hace por métodos matemáticos basados en el cálculo de probabilidades.

CAPITULO VII

EVALUACION DE RESULTADOS

Al llegar a este punto de desarrollo de la auditoria, el auditor, previamente ya precisó el objetivo de su intervención, planeó la auditoria, llevo a cabo un estudio general de la entidad sujeta a auditoria, hizo un análisis de la función de auditar, efectuó un estudio y evaluación de control interno y verificó la información recopilada, bien sea conforme la fue obteniendo o aplicando con pruebas de auditoria.

A continuación procederá a evaluar esta información y los resultados obtenidos.

Tomando en consideración este orden, por evaluación se entenderá el proceso mediante el cual se compara lo que está sucediendo o se está haciendo en función sujeta a la auditoria, así como la calidad de acción y resultados obtenidos, contra lo que debe ser o lo ideal a hacer, en resumen, es comparar lo que es con lo que debe ser. Obviamente, el “debe ser” implica un adecuado conocimiento del auditor de la teoría y la práctica, como elemento básico y sustancial para cualquier intervención de lo que esta evaluando, no podrá comparar ni juzgar si desconoce la referencia de conocimientos.

7.1 IDENTIFICACIÓN DE OBJETIVOS DEL PROCESO SUJETO A EVALUACIÓN.-

Al abundar en el proceso de comparación señalado, el auditor administrativo identificará primeramente los objetivos teóricos generales de aquella fase del proceso administrativo, aplicables a la unidad administrativa o función sujeta a

auditoria; el auditor operacional identificará los objetivos de operación de la unidad administrativa o función sujeta a auditoria; el auditor financiero, los correspondientes a cada rubro o cuenta contable sujeta a revisión; el auditor tributario estudiará la contabilización tributaria y la aplicación de los impuestos, después los compara en lo aplicable con los correspondientes establecidos en la unidad administrativa o función a auditar. Del tal comparación se deriva el proceso evaluativo.

7.2 PROGRAMAS DE APLICACIÓN GENERAL Y ESPECÍFICA.-

Coadyuvando al proceso de evaluación, y con el propósito de que éste lleve una secuencia ordenada, y además para evitar que se omitan aspectos relevantes, el auditor se auxiliará de programas de auditoria previamente elaborados. Los programas son referidos en aplicación de pruebas de auditoria, habrá que comprender tanto lo relativo a procedimientos a aplicar para el caso de pruebas de auditoria como a las instrucciones de evaluación correspondientes.

CAPITULO VIII

CONTROL DE HALLAZGOS Y OBSERVACIONES DE AUDITORIA

Un auditor administrativo, operacional, financiero o tributario, durante el desarrollo de su trabajo, y en cualquiera de las etapas, irá detectando situaciones, irregularidades o anomalías que merecen ser tomadas en consideración para su análisis y discusión con el personal de la unidad administrativa o función sujeta a auditoria; del resultado de ese proceso se derivará su eventual conclusión en el informe de auditoria.

Con relación a lo anterior, es importante y determinante la palabra que se utilizará. Si el auditor va a comentar con los auditados una “irregularidad”, “anomalía”, “deficiencia”, “falta”, etc., con toda seguridad que se va a enfrentar a un rechazo, conflicto hacia él y su trabajo. Para evitar esta situación, es conveniente emplear el término genérico de observación, que en el lenguaje de auditoria es lo mismo que otros calificativos por emplear. El auditor tomará una “observación”, incluso en presencia del auditado, porque además deberá discutirla con la cortesía, el tacto y las buenas relaciones ante todo.

Con el criterio de estandarizar el proceso de registro de observaciones, en el Anexo N° 9, Análisis de Observaciones, que se presenta en el Anexo N° 8, que intenta coadyuvar en este propósito; en lo aplicable, en cada observación que se registre se deberá anexar la documentación que la soporte.

El conjunto de observaciones registradas y numeradas en forma consecutiva para los efectos de control, habrán de integrarse en una sección específica de los Papeles de Trabajo; y se hará referencia de ellas por un número en el programa de auditoria y en los Papeles de Trabajo relativos al área o sección donde fue detectada. Finalmente, es conveniente señalar que las observaciones habrán de ser registradas el mismo momento en que estén detectadas, no dejándolas para la próxima intervención.

CAPITULO IX

EL INFORME FINAL DE AUDITORIA

Sin lugar a duda una de las fases difíciles de auditoria son las determinaciones, en el trabajo de auditoria interna, es la relativa a la elaboración del informe.

Son muchos los factores que inciden en esta actividad y el auditor deber tomar en cuenta para concluir con su revisión, ya que es bien sabido que un informe mal elaborado puede echar por tierra el mejor trabajo de auditoria, y sugerencias positivas y necesarias para la entidad auditada pueden no ser aceptadas, en deterioro de la calidad profesional del auditor.

A manera de guía y orientación, en el presente trabajo se verán enunciar algunos factores más importantes que considero que el auditor debe contemplar para la elaboración de un informe satisfactorio, bien sea administrativo, operacional o financiero.

9.1 ESTRUCTURA.-

La palabra estructura deriva del latín struere, que significa disponer, construir, tiene en el idioma español la aceptación de “distribución ordenada de las partes que componen un todo”, por sus aplicaciones más frecuentes significa idea estructurada de un esqueleto o armazón, base de estabilidad de un edificio; pero también, como aquí pretendo señalar; el de una obra.

Al ocuparse de este tema, la autora Hilda Basulto señala que:

“El escrito, como toda obra material humana, es producto de un trabajo de elaboración interna y otro de realización exterior. Su estructura tiene, pues, una fase no aparente, que se cumple en la mente del redactor y lo induce a escribir de determinada manera, y otra visible, materializada en lo escrito”

De lo anterior se puede asumir que la elaboración de un informe de auditoria infiere el desarrollo de un proceso natural que es a la vez interno y externo.

9.1.1 ESTRUCTURA INTERNA.-

OBJETIVO: Todo lo que el hombre realiza obedece a una finalidad o intención. Se puede escribir un texto para exhortar, protestar, entretener, enseñar, criticar, etc. El primer elemento a identificar cuando se escribe es precisar un objetivo, que para el caso del informe de auditoria su objetivo es claro: de informar y comunicar los resultados y en algunos casos informar tomando una serie de recomendaciones a aplicar en la empresa.

DESTINATARIO: Definido el propósito del informe referido, el paso siguiente consiste en identificar al destinatario, ¿Para quién o para quienes se escribe? ¿Quién o quienes serán los lectores potenciales del informe? El punto de partida en este proceso es que el auditor se despoje del “yo”, que el informe ya no se prepara para él, y que piense en “ustedes”, los lectores e interesados del informe.

Por otro lado, lo menos que puede esperar un auditor es que su informe sea leído por la más alta autoridad de la organización, de tal suerte que el informe debe ser preparado precisamente para ese nivel; pero hay que pensar también en los demás niveles jerárquicos que en algunos casos se entrega un ejemplar, previa autorización de la gerencia.

Por lo general, un alto ejecutivo es una persona muy ocupada que debe distribuir su tiempo de la manera ideal para aprovecharlo al máximo.

En vista del supuesto anterior, es recomendable que el informe sea con dos presentaciones: una sinóptica, de resumen, que sintetice los resultados o hallazgos y recomendaciones más importantes producto de la auditoria, y la otra presentación detallada con toda la información necesaria que dé conformidad al trabajo, así el alto ejecutivo en unos cuantos minutos podrá enterarse del resultado general de la auditoria y recurrirá a la segunda instancia, si fue vivamente motivado para ello, a leer el contenido total del informe.

ASUNTO: Una vez cubierta la referencia concerniente al destinatario, vendrá enseguida el asunto, que es la parte medular del informe ¿sobre que va escribirse? Evidentemente, sobre los resultados de la auditoria: los hallazgos, las observaciones, los señalamientos, las sugerencias, etc. La definición del asunto va a facilitar la elección de elementos, la ordenación y las formas expresivas más adecuadas para redactar el informe.

SELECCIÓN: El paso siguiente es la selección de los Papeles de Trabajo, en especial, de las cédulas de análisis de observaciones, que la auditoria ha producido; ¿Cuáles van a ser utilizados en la preparación del informe? Quizás no todos son relevantes.

El auditor tiene que discriminar de entre todos sus papeles e información recopilada, lo que realmente interesa mostrar como soporte de los hallazgos y observaciones reportadas.

JERARQUIZACIÓN: El proceso de estructuración interna concluye con la jerarquización. Elegido el material a utilizar en la preparación del informe ¿Cuál es su importancia? Al aplicarle una escala de valoración, el auditor va a procurar que

emerjan y destaquen en su informe los aspectos fundamentales, y que estos no se vean desplazados u oscurecidos por cuestiones secundarias.

En conclusión, cuando se llega al momento de redactar el informe, el auditor debe haber avanzado en algunos pasos y elementos descritos. Siempre dará mejores resultados tener en mente e ir madurando el contenido del informe a medida que se realiza la auditoria, que comenzar a pensar en él hasta que se haya concluido.

9.1.2 ESTRUCTURA EXTERNA.-

La lingüista H. Basulto propone un esquema de estructuración externa que comprende cuatro elementos básicos: Ordenamiento, Lenguaje, Tono y Estilo; esquema perfectamente adaptable para los propósitos de un informe de auditoria.

ORDENAMIENTO: El ordenamiento consiste en establecer una secuencia adecuada para el material que se dispone. Si se tiene en cuenta que todo lo escrito consta de tres partes –**principio, cuerpo, final**-, el auditor deberá determinar el orden correcto del material dentro de su informe, lo cual facilitará cuando ya existan indicadores y modelos al respecto.

LENGUAJE: El lenguaje es parte crucial del informe. La selección de palabras, frases y otros signos de expresión adquieren una mayor importancia, porque sin ser el informe de auditoria un texto que persiga un propósito estético o literario, todo el mundo está de acuerdo en que su redacción, desde el punto de vista del lenguaje debe ser correcta, clara y precisa, y no estar desprovista de cierta originalidad y elegancia para aumentar el efecto psicológico de las palabras.

TONO: El informe de auditoria no sólo contiene datos y cifras, sino también sentimientos e intenciones. Esto implica resolver el problema del tono o modo en que será redactado. Más allá de la corrección gramatical y funcional de las

palabras, es necesaria una orientación determinada del informe que sólo se logra con el tono. Desde el momento mismo en que se registra y documenta un hallazgo u observación, deberá prevalecer en el auditor una actitud de cortesía y respeto al auditado, actitud que se debe extender inclusive al comunicar los resultados de su actuación, pero sin que ello implique restar contundencia en sus observaciones y conclusiones, y persuasión en sus sugerencias y recomendaciones. El tono incluye la forma de presentar y señalar errores, y el reconocimiento de esfuerzos aplicados para corregirlos.

ESTILO: Finalmente, el estilo se puede definir como una búsqueda de la manera expresiva más adecuada y conveniente para que un trabajo escrito tenga las condiciones de fuerza de transmisión de un mensaje a través de una buena y eficaz redacción.

Puede decirse que la búsqueda del estilo a aplicar por un auditor en la redacción de un informe es la búsqueda de sí mismo, puesto que el modo particular de escribir de cada persona es el reflejo de su propia personalidad, educación, experiencia, madurez, estado anímico y mental.

9.1.3 ESTRUCTURA BASICA PROPUESTA.-

A partir de las condiciones anteriormente señaladas, es posible diseñar una estructura básica del informe de auditoria que cumpla su cometido.

Por tratarse de un modelo ecléctico, la propuesta ofrece la flexibilidad necesaria para añadir o suprimir elementos de acuerdo a las necesidades concretas del auditor y a las peculiaridades del trabajo realizado.

La estructura se apoya en las tres partes que puede dividirse cualquier escrito: principio, cuerpo y final.

Cada parte se agrupa de acuerdo a su naturaleza, y a manera de guía, se señalan los elementos más comunes que aparecen en un informe:

PRINCIPIO:

- ✓ Lugar y fecha de emisión.
- ✓ Destinatario (responsable de la entidad auditada o a quien se decida para recibir el informe).
- ✓ Antecedentes que dieron origen a la intervención de la auditoria.
- ✓ Propósito de la intervención, de acuerdo a las instrucciones recibidas.
- ✓ Alcance de la revisión.
- ✓ Limitaciones del trabajo.
- ✓ Personal de la institución de apoyo asignado en la auditoria.

CUERPO:

- ✓ Hallazgos y observaciones.
- ✓ Secciones especiales dedicados a la ruptura de los estándares administrativos o de operación, mejoras potenciales, según su naturaleza.
- ✓ Resumen evaluatorio de correcciones operadas durante la auditoria.

FINAL:

- ✓ Opinión y conclusiones del auditor.
- ✓ Comentarios y puntos de vista de los auditados.
- ✓ Sugerencias y recomendaciones, indicando la fecha límite para su aplicación y compromisos asumidos por los auditores.
- ✓ Párrafo de cierre, mencionar las facilidades y atenciones brindadas al auditor.
- ✓ Firma.
- ✓ Anexos: Documentos, datos y gráficas que constituyen evidencia de los hallazgos y observaciones determinadas proporcionando soporte a las recomendaciones del auditor. Indicar o correlacionar con un número los anexos y cruzarlo con la sección del informe al que se contraiga o se refiera.

- ✓ Nota: El resumen del informe, destinado a la lectura rápida, deberá orientarse hacia los hallazgos y observaciones más relevantes, y en las recomendaciones de mejoras potenciales, que son los aspectos que más interesa conocer a los ejecutivos.

9.2 REDACCIÓN.-

Redactar significa *poner por escrito los pensamientos o conocimiento previamente ordenados*. La redacción consiste en combinar palabras, frases, oraciones y párrafos para expresar ideas previamente elaboradas.

Al elaborar un informe de auditoria, el auditor debe tomar en cuenta dos aspectos esenciales: fondo y forma.

El fondo lo constituyen los elementos, soportes y conclusiones que el auditor utiliza para elaborar el informe.

La forma es el modo particular de expresar los elementos, soportes y conclusiones.

El informe del auditor debe ser claro, de modo que nada de lo expuesto provoque dudas ni equívocos en el lector, pues resultaría paradójico que al formular observaciones sobre una violación, se incurra en otras, por mala comprensión o interpretación por parte del lector.

Para lograr claridad en un informe se debe considerar los siguientes aspectos:

- Usar las palabras con propiedad.
- Evitar frases o modismos circunscritos.
- Utilizar las abreviaturas, las siglas y los símbolos convencionales en la forma generalizada.
- Preferir el orden lógico de los elementos de la oración, sujeto, verbo y complemento, sobre cualquier otro.
- Usar adecuadamente las comas en las frases incidentales usadas entre los diversos componentes de la oración.
- Aclarar oportunamente el sentido y significado de tecnicismos poco conocidos.
- El uso adecuado de palabras, según su significado. Entre mayor número de palabras ambiguas, más peligro de distorsión por parte del receptor.
- La eliminación de conceptos que expresan valores relativos (cantidad, calidad, positivo, negativo, bueno, malo, etc.)
- La inclusión de los detalles significativos.

9.3 CONCISIÓN.-

La economía y funcionalidad se imponen en todos los ordenados de actividad humana, y la redacción no está fuera de esta exigencia, ya que la comunicación escrita moderna implica que esta sea concreta, concisa, directa y evite adornos literarios innecesarios.

Por concisión, se debe entender que cada idea se exprese con el menor número de palabras posible, siempre y cuando ésta quede completa. Ser conciso no implica la omisión de asuntos importantes, pero sí de los que son relativamente importantes.

La concisión es otro atributo indispensable para conseguir una redacción eficiente, permite expresar los pensamientos con brevedad, sin palabras o conceptos superfluos.

Esta constituida por los siguientes elementos básicos:

- ✓ Redactar con párrafos y frases breves. La sintaxis compleja y retorcida, basada en el exceso de frases aclaratorias y párrafos demasiado largos, con demasiadas repeticiones, conlleva peligro de oscuridad en el mensaje.
- ✓ Suprimir tautologías, repitiendo el mismo pensamiento.
- ✓ Excluir palabras o adornos innecesarios en el escrito.

La concisión ofrece las ventajas siguientes: menor tiempo de lectura, ahorro de esfuerzos en el copiado y reproducción.

La concisión es un aliado de la eficiencia y la productividad.

Las observaciones de auditoria resultan un proceso de comparación entre “lo que debía ser” con “lo que es”; de cualquier manera, existan o no diferencias, la comparación proporciona al auditor las bases para la elaboración del informe.

Cuando los resultados del examen sean positivos, puede ser conveniente incluir en el informe de auditoria el reconocimiento del cumplimiento satisfactorio. Las observaciones planteadas deberán considerar los siguientes atributos:

A) **CRITERIO:** Las normas, medidas y expectativas empleadas al hacer una evolución y/o verificación (lo que debería existir).

B) **LA CONDICIÓN:** La evidencia real que el auditor encontró en el curso de su examen (lo que existe).

C) LA CAUSA: La razón de la diferencia entre lo que se esperaba y las condiciones reales (porqué existen diferencias).

D) EL EFECTO: El riesgo o peligro al que están expuestos la organización y/u otros en virtud de que las condiciones prevalecientes de los criterios establecidos (el impacto de la diferencia). En la determinación del grado de riesgo o peligro, los auditores deben considerar el efecto que pueden tener sus observaciones de auditoria en los estados financieros de la organización.

E) LAS CONCLUSIONES: Constituyen la evaluación del auditor sobre los efectos de las observaciones en las actividades revisadas. Por lo general, las observaciones de auditoria se plantean en perspectiva, considerando implicaciones en conjunto, estas conclusiones deben ser claramente definidas.

F) LAS RECOMENDACIONES: Los informes pueden incluir recomendaciones para mejoras potenciales y reconocer el desempeño satisfactorio a las medidas correctivas.

G) SEGUIMIENTO: En el caso de auditorias internas como parte del proceso de auditoria, deberán hacer un seguimiento sobre los hallazgos reportados que requieran alguna acción, para asegurarse que la administración ha solucionado oportuna y adecuadamente las observaciones de auditoria.

CAPITULO X

CLASIFICACION, ORDENAMIENTO Y CODIFICACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO

10.1 CLASIFICACION.-

La clasificación de los papeles de trabajo complementando lo señalado en el desarrollo anterior diremos que se clasifican en dos grandes grupos:

1. Auditoria de ejercicio (legajo Corriente)
2. Legajos Permanentes

10.1.1 AUDITORIA DE EJERCICIO.-

En este acápite me permito señalar que son los papeles específicos de los trabajos efectuados durante el ejercicio, donde comprende los cuestionarios de acuerdo a los requerimientos y desarrollado mediante cédulas.

La auditoria como técnica, consiste en el dominio de ciertos métodos para examinar las cuentas y para interpretar los documentos y registros de contabilidad en auditoria financiera, en operativa y en administrativa; con el fin de obtener los datos que forman la base para los informes de acuerdo a las modalidades y en algunos casos para dictaminar sobre los estados financieros.

La base de estos métodos, es lo que en las técnicas de la profesión se ha llamado "Cedula".

La auditoria es un proceso de análisis y la cedula es el documento que representa el análisis efectuado y consigna procedimientos de verificación utilizando en algunos casos los cuestionarios, descripción narrativa o recorrido en los diagramas de flujo o flujo-gramas, de acuerdo al tipo de análisis de control interno. Por consiguiente diremos que los papeles de trabajo constituyen un conjunto de cedulas.

La auditoria del ejercicio (legajo corriente) a su vez se puede dividir en:

- **Parte general.-** Que contiene: Hojas de puntos a realizar, Programación, Revisiones de tipo general y conclusiones
- **Auditoria parcial.-** Que contiene: Detalle por sector a auditar, punto de programa detallado y el trabajo realizado.

10.1.2 LEGAJOS PERMANENTES.-

Los legajos permanentes deben clasificarse según el tipo de información que contienen y que va a orientar y coadyuvar eficientemente la labor de auditoria, sobre información de la empresa en su actividad que desarrolla con documentación de respaldo. Entre estos documentos podemos señalar los siguientes:

- ✓ Estructura Legal
- ✓ Estatutos
- ✓ Copias de actas y asambleas
- ✓ Organigramas
- ✓ Manuales
- ✓ Procedimientos, instrucciones y normas.
- ✓ Disposiciones legales, sociales, tributarias y otras

- ✓ Localización de plantas, oficinas, depósitos, sucursales y agencias
- ✓ Informes y correspondencia.
- ✓ Reseña de las operaciones
- ✓ Relevamiento administrativo contable y evaluación del sistema de control interno.
- ✓ Volumen de operaciones o transacciones
- ✓ Documentos importantes.
- ✓ Revisión periódica y seguimiento de recomendaciones y sugerencias.
- ✓ Memorias y Estados Financieros de gestiones pasadas y actuales.

10.2 LINEAMIENTOS PARA LA PREPARACION DE HOJAS DE TRABAJO Y CODIFICACION.-

Se resume en los lineamientos básicos para preparar los papeles de trabajo que cumplan con las normas profesionales actuales.

Para cada tema deberá prepararse un papel de trabajo separado y propiamente identificado, la identificación apropiada de un papel de trabajo se logra mediante un encabezamiento que incluye el nombre de la empresa o razón social del cliente, una descripción clara de la información presentada y fecha pertinente o el periodo cubierto.

Si el papel de trabajo fue preparado por el personal del cliente, este debe denominarse "PPC" (planilla preparada por el cliente) y ser aprobada apropiadamente.

Una identificación completa y específica de los papeles examinados, los empleados entrevistados y los lugares visitados es esencial en una buena práctica de papeles de trabajo.

El auditor que prepara un papel de trabajo debe fechar y firmar o consignar sus iniciales en el papel de trabajo; las firmas o iniciales del auditor, el gerente o socio que reviso el papel de trabajo debe aparecer también en ese documento.

Los papeles de trabajo deben estar referenciados apropiadamente y debe hacerse una referenciación cruzada con la planilla sumaria pertinentemente. Cuando es necesaria la referencia entre los papeles de trabajo, debe haber una adecuada referenciación cruzada.

La naturaleza del trabajo de verificación realizada por los auditores debe estar indicada claramente en cada papel de trabajo.

Una revisión de las facturas de compra pagadas, por ejemplo, podría estar complementada por la inspección de las órdenes de compra relacionadas y de los documentos de recepción para sustentar la autenticidad de las facturas examinadas, una descripción de este procedimiento de verificación debe estar incluido en el papel de trabajo.

A medida que los papeles de trabajo de auditoria son preparados, los auditores utilizaran diversos símbolos o marcas y tildes de auditoria que constituyen un medio muy conciso de indicar los procedimientos de auditoria aplicados a cifras particulares.

Las tildes y marcas que figuran en los papeles de trabajo deben ser debidamente aclaradas, excepto aquellos que se usan en forma uniforme.

Es preferible que estas marcas y tildes se efectúen en color.

Sirven generalmente, para indicar verificaciones, controles, comentarios, etc. y pueden usarse signos convencionales, números circulares etc.

Estas marcas o tildes permiten con una rápida visualización determinar el grado de análisis efectuado y constituyen un medio de control de la labor de los ayudantes de auditoria.

Ejemplo:

✓ = Verificado con la documentación original.

T = Control de cálculos

Siempre que se empleen marcas de auditoria estas deben estar acompañadas por una leyenda que explique su significado.

Los papeles de trabajo deben incluir comentarios de parte de los auditores indicando sus conclusiones sobre cada aspecto de trabajo.

En otras palabras los auditores deben expresar la opinión que se han formado como resultado de haber realizado procedimientos de auditoria resumidos en el papel de trabajo. La figura N° 1 ilustra la conclusión relacionada, me permito además adjuntar otros conceptos que enriquecerán este análisis.

Cuando nos referimos al sistema de codificación para los trabajos de auditoria esta orientada a lograr una perfecta identificación de ellos y localizarlas de inmediato.

El código de identificación debe ponerse en color rojo preferiblemente, quedando a criterio del auditor, como lo señalado anteriormente.

Las tareas de auditoria siempre están referidas a un programa de revisión y este siempre tiene un número de código.

Los papeles de trabajo se codifican usando en primer grado las letras del alfabeto y en grados sucesivos el sistema numérico.

El código tiene la representación de un numero quebrado, donde el numerador estará formado por el “numero del programa” y el “numero de procedimiento” separados por un guión y el denominador por el “numero total de paginas” y el “numero de hoja” dentro del procedimiento. Ejemplo:

A: Tesorería

1. Arqueos

2.1 Caja Fábrica A-1

2-1

2.2 Caja Administración A-1

2-2

10.3 RESUMEN DEL CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

El diseño de las hojas queda a criterio del auditor o del supervisor del trabajo, pero es preferible que sea discutida entre ellos. Pero en auditorias repetidas se hace un estándar del papel de trabajo de un tema específico.

La labor se desarrolla en hojas de 7 o 14 columnas.

Los papeles de trabajo deben ser completamente comprendidos por cualquier persona ajena a su realización y debe contener:

1. Numero de papel o de origen (código de archivo)

2. El título de la cedula o el nombre del programa y la fecha de la situación analizada. También puede mencionarse el nombre del Departamento o sector auditado.
3. El nombre de la persona que efectuó el trabajo y la fecha de realización.
4. Si una cedula tiene varias paginas debe colocarse el numero de pagina y de paginas.
5. Si la cedula comprende la información preparada por personas ajenas al sector de auditoria, dicha información deberá tener la sigla PPC (planilla preparada por cliente)
6. Se debe detallar la fuente de la informaron contenida.
7. La descripción concreta y clara del trabajo efectuado.
8. Las conclusiones a las que se llego.
9. El nombre de la persona que reviso el trabajo y la fecha de la misma.
10. Y otros aspectos descritos con anterioridad. (Fig. #2)

10.4 REVISIONES DE LOS PAPELES DE TRABAJO.-

Cuando se efectúa el control de los papeles de trabajo se evalúa la gestión del auditor que lo realizo. Por tanto, debemos tener muy en cuenta los siguientes aspectos en la revisión de los mismos.

1. Se debe comprobar que se cumplió con el Programa de Auditoria.
2. Juzgar si los papeles de trabajo contienen la evidencia suficiente y competente para dar por bien cubiertos los procedimientos y sustentar las conclusiones.
3. Determinar si los asuntos o temas de mayor importancia han sido debidamente estudiados y resueltos.
4. Cotejar los datos de los papeles de trabajo con la información pertinente
5. Verificar que los papeles de trabajo satisfacen los requisitos formales establecidos.

10.5 ARCHIVOS.-

Los papeles de trabajo pueden archivarse de la siguiente forma:

1. Legajo o carpeta de sistemas y procedimientos administrativos u operativos.
2. Legajo o carpeta de programas y cuestionario de control interno.
3. Legajo o carpeta de papeles de trabajo:
 - ✓ Planilla resumen
 - ✓ Hojas de Trabajo
 - ✓ Documentación relevada

Los archivos de los papeles de trabajo pueden estar estructurados de la siguiente manera:

1. Manuales: Organización, Funciones, Procedimientos, Normas
2. Diagramas de sistemas, formularios y registros o pantallas
3. Asientos de diario (típicos)
4. Informes tipo de los órganos básicos de información
5. Funcionarios que autorizan gastos y efectúan aprobaciones o firman obligaciones de la empresa.
6. Plan de cuentas y Manual de imputaciones
7. Programa de revisión
8. Cuestionarios de evaluación de Control Interno

9. Papeles de Trabajo
10. Informes
11. Formularios Tipos
12. Informes de gestión
13. Paneles de comando
14. Pruebas de los sistemas computarizados

Otra forma de preparar los archivos puede ser la siguiente:

1. Estados Contables
2. Por rubro de balance
3. Por sector o departamento
4. Correspondencia: Emitida y recibida
5. Por trabajos especiales: inventarios y circularizaciones
6. Informes
7. Carta de recomendaciones.

Para finalizar, debemos tener en cuenta que los papeles de trabajo deben estar debidamente archivados, ya que ellos son la prueba de que las auditorias fueron realizadas y como mencione anteriormente, son la guía de las auditorias siguientes.

CAPITULO XI

CONCLUSIONES Y RECOMENDACIONES

11.1 CONCLUSIONES.-

Los papeles de trabajo constituyen la base fundamental para la toma de las decisiones en la auditoria.

Por el trabajo desarrollado y el análisis comparativo de la información documental de diferentes fuentes, la información recabada de consultas, entrevistas en empresas de auditoria y estatales así como funcionarios responsables, ha permitido encontrar mayores conocimientos en la utilización de los papeles de trabajo.

La misión del contador publico, en su labor de auditoria no solo se concreta al análisis y comprobación de saldos, tal como figuran en la contabilidad. Desde la planificación se inicia esta labor, la preparación de las cedulas se combina con el trabajo de detalle, con sus investigaciones sobre el sistema de comprobación interna, con la inspección de contratos, investigaciones oculares y verbales, desarrollar mediante un determinado método para llegar a satisfacer lo que se ha propuesto, finalizando con un informe.

Los papeles de trabajo son el vinculo conector entre los registros de contabilidad del cliente y el informe de los auditores. Estos son propiedad de los auditores y están diseñados para ayudar a estos a coordinar y revisar el trabajo de auditoria, proporcionar soporte para el informe de auditoria.

Mediante ellos se puede medir el grado de confianza del control interno y la eficacia de la política administrativa de la gerencia.

A través de las explicaciones y comentarios sobre el proceso de elaboración de los papeles de trabajo de auditoria , he querido señalar los procedimientos, que deben seguirse en las auditorias, tomando en consideración los aportes efectuados por autores y conocedores de esta ciencia, he procurado hacer resaltar lo mas importante y las herramientas necesarias que deben utilizarse.

La habilidad técnica del profesional es una cualidad esencial para su trabajo; pero esta debe complementarse, reforzarse por el empleo del sentido común y por ejercicio del buen criterio.

El auditor que no logra salvar con su raciocinio, mas allá del circulo a veces inexpresivo de los números y las cuentas no esta capacitado para llevar la misión que el publico confía. Técnica y buen criterio deben combinarse en la profesión.

Y finalmente que el auditor debe ser imparcial. Esta es una de las características profesionales de mayor importancia y sin duda la que con mayor celo se debe guardar.

11.2 RECOMENDACIONES.

Al finalizar el presente trabajo tomando en consideración los aspectos señalados, me permito dar a conocer mis recomendaciones:

- 1) En las universidades y en los colegios de profesionales de Auditoria (Contaduría Publica) deben establecerse laboratorios talleres de práctica única y exclusivamente para discutir y realizar practicas sobre los papeles de trabajo.

- 2) El personal de auditoria debe perfeccionarse mediante cursos, talleres, seminarios de manera continua, para mejorar la calidad y el contenido de los papeles de trabajo.
- 3) A los auditores Senior y Junior se deben proporcionar separatas e instrucciones escritas con el objeto de mejorar y ahorrar tiempo y entre ellas serian las siguientes:
 - ✓ Identifique claramente cada hoja
 - ✓ Utilice hoja separada para cada asunto y escriba en una sola cara
 - ✓ Identifique al supervisor
 - ✓ Use referencias claves
 - ✓ Incluya información completa y especifica
 - ✓ Anote la naturaleza, extensión y alcance de las pruebas aplicadas
 - ✓ Mantenga una hoja separada para asuntos que necesitan recordar o aclarar
 - ✓ Incluya comentarios, observaciones y conclusiones para cada rubro examinado, revisado, etc.
- 4) El auditor independiente debe optar por procedimientos especiales para proteger sus papeles de trabajo
- 5) En la medida de las posibilidades las compañías auditoras deben tratar de estandarizar sus papeles de trabajo.
- 6) Los auditores por ningún motivo deben dejar los papeles de trabajo en la oficina de los clientes.

VIII BIBLIOGRAFIA.-

- “TESIS DE GRADO” de Guido Mansilla L
Segunda Edición- Mayo - 2007
- “AUDITORIA INTERNA Y OPERATIVA” de Rubén Oscar Rusenas
2007

- “AUDITORIA ADMINISTRATIVA” de Enrique Benjamín Franklin F.
2005 México – UNAM
- “AUDITORIA” de Juan Ramón Santillana
2007 México y América Central.
- “AUDITORIA UN ENFOQUE INTEGRAL” de Ray Whittington, Kart Pany-
editorial Mc. Grauw Hill
- “METODOLOGIA DE LA INFORMACION” de Roberto Hernández S., Carlos
Collao F - Tercera Edición - editorial Mc. Grauw Hill
- “CIENCIA Y METODOLOGIA PARA INICIARSE EN LA INVESTIGACION” de
Luz A. Laura Elescano – sin edición 1996 – Lima-Perú
- “LA TESIS Y EL TRABAJO DIRIGIDO” de Niver Montes Camacho
- “AUDITORIA, UN ENFOQUE INTEGRAL” de Alvin A. Arens, James K.
Loebbecke- Sexta Edición – México

ANEXOS

ANEXO N°1

DESCRIPCION DE ACTIVIDAD-COSTO		FUNCION	
NOMBRE DEL EMPLEADO		PUESTO	
JEFE INMEDIATO: PUESTO		BREVE DESCRIPCION DEL PUESTO	
SUBORDINADOS			
NOMBRE	PUESTO		
.....		
.....		
.....		

N°	DESCRIPCION DE ACTIVIDADES	COSTO HORA \$	
		HRS.	IMPORTE
SUMAS			

DETERMINACION COSTO-HORA (BASE MENSUAL)						
SUELDO	IMSS	IMPTO.S/RET	AFP	AGUINALDO	VACACIONES	TOTAL
Bs.	Bs.	Bs.	Bs.	Bs.	Bs.	Bs.
COSTO TOTAL MENSUAL Bs.			HRS.HABILES PROM. MENSUAL=COSTO HORA Bs:			

FORMA NUM. 1	FECHA	RECOPILO	REVISO	INIDICE
				PAGINA DE

CUADRO DE DISTRIBUCION COSTO-CARGAS DE TRABAJO	FUNCION
---	----------------

ACTIVIDADES PRINCIPALES	ACTIVIDADES SECUNDARIAS O DERIVADAS, PERSONAL QUE IN											
			PUESTO A		PUESTO B		PUESTO C		PUESTO D			
	HS	IMPORTE	HS	IMPORTE	HS	IMPORTE	HS	IMPORTE	HS	IMPORTE	HS	IMPORTE

FORMA	FECHA	RECOPILO	REVISO	I
NUM.2				

ANEXO N°3

ANÁLISIS DE PROCEDIMIENTOS OPERACIÓN	FUNCION:
PROCEDIMIENTO	
SE INICIA EN:	TERMINA EN:
OBJETIVO DEL PROCEDIMIENTO:	
POLITICAS Y/O DISPOSICIONES DE CONTROL	

FORMA NUM. 1	FECHA	RECOPILO	REVISO	INIDICE
				PAGINA DE

ANEXO N°4

ANÁLISIS DE PROCEDIMIENTOS OPERACIÓN		FUNCION:
PROCEDIMIENTO:		
Num.	UNIDAD DE TRABAJO	ACTIVIDAD

FORMA NUM. 1	FECHA	RECOPILO	REVISO	INIDICE
				PAGINA DE

**ANEXO
Nº5**

PROCEDIMIENTO: COBRADORES, RECEPCION Y ENTREGA DE COBRANZA		FUNCION: CREDITO Y COBRANZAS	
AUXILIAR DE COBRANZAS	CON BASE EN COBROS Y RUTAS DE COBRO FACTURAS	REPORTE DE COBRANZAS	6 COBRADOR DEVUELVE FACT. NO COBRADAS 7 FACTURAS REPORTE DE COBRANZAS
COBRADOR	2 ENTREGA AL COBRADOR EL REPORTE DE FACTURAS I COBRANZAS	FIRMA DE RECIBIDO REPORTE DE COBRANZAS FACTURAS	FIRMA RECIBIDO NO COBRO? SI REPORTE DE COBRANZAS
CAJA			FIRMA RECIBIDO 5 4 COBRADOR ENTREGA EL DINERO COBRADO REPORTE DE COBRANZAS
JEFE DE COBRANZAS			FOTOCOPIA EL REPORTE DE COBRANZAS OBTIENE UNA FOTOCOPIA DE REPORTE COBRANZAS 9 COBRADOR INFORMA RESULTADO DE GESTION

FORMA NUM.2		RECOPILO REVISO	INDICE
			PAGINA

ANEXO 6

PROCEDIMIENTO: COBRADORES, RECEPCION Y ENTREGA DE COBRANZA		FUNCION: CREDITO Y COBRANZAS		
NUM.	ACTIVIDAD	AUXILIAR DE COBRANZAS	COBRADOR	CAJA
1	Con base en los cobros del dia y a las rutas de cobro previamente definidas por el jefe de cobranzas, prepara un reporte de cobranzas	1 REPORTE DE COBRANZAS	2 REPORTE DE COBRANZAS	
2	Entrega al cobrador las facturas relacionadas en el reporte, asi como el original y primera copia del mismo, recaba la firma de recibido en la segunda copia, misma que conserva	FACTURAS	FACTURAS	
3	Sale a cobrar, anotando en la columna de observaciones el resultado de su gestion . Si cobro en entrega la fact. Si no cobro, anota las razones.		3	
4	al finalizar acude a la caja de la empresa donde entrega efectivo cobrado junto con el reporte.		NO 6 ¿COBRO?	SI 4
5	Recibe el efectivo cobrado anexo al reporte de cobranzas original, el cua conserva. Firma y sella primera de recibido en la primera copia.	7 FACTURAS		5 REPORTE DE COBRANZAS Y DINERO
6	Acude al auxiliar de cobranzas a quien devuelve las facturas no cobradas.	REPORTE DE COBRANZAS	REPORTE DE COBRANZAS	
7	Recibe la facturas no cobradas. Firma y sella de recibido en la copia de reporte.			
8	Acude a informar al jefe de cobranzas el resultado de su gestion.		8	
9	Obtiene una fotocopia de la primera copia del reporte de cobranzas, misma que conserva para su control			

ANEXO N°7

ANÁLISIS DE PROCEDIMIENTOS OPERACIÓN	FUNCION: Credito y Cobranza
PROCEDIMIENTO: Cobradores, Recepcion y entrega de Cobranza	
SE INICIA: La preparacion del Reporte de Cobranzas por el Auxiliar de Cobranzas	TERMINA EN: Al informar cada cobrador al jefe de cobranzas el resultado de su gestion
OBJETICO DEL PROCEDIMIENTO: Controlar la cobranza que se realiza via cobrador	
POLITICAS Y/O DISPOSICIONES DE CONTROL: <ul style="list-style-type: none"> * El jefe de cobranzas debe planear las rutas de cobro de los cobradores. * El reporte de cobranza debe ser maquinado o escrito a tinta; renglones no utilizados deben ser cancelados * El cobrador debe firmar de recibido por las facturas que le entregan para cobro * Diariamente debe regresar el cobrador a rendir cuentas. * El cobrador debe recabar firmas y sello de recibido, tanto del cajero por el dinero entregado, como el auxiliar de cobranzas por lo no cobrado 	

FORMA NUM. 1	FECHA	RECOPILO	REVISO	INIDICE
				PAGINA DE

ANEXO N°8

ANÁLISIS DE PROCEDIMIENTOS OPERACIÓN		FUNCION: Credito y cobranza		
PROCEDIMIENTO: Cobradores , Recepcion y entrega de Cobranza				
Num.	UNIDAD DE TRABAJO	ACTIVIDAD		
1	Auxiliar de Cobranza	Con base en los cobros del día y las rutas de cobro previamente		
2		definidas por el jefe de cobranzas, prepara un reporte de cobranzas (original y dos copias) para cada cobrador.		
3	Cobrador	Entrega al cobrador las facturas relacionadas en el reporte así como el original y primera copia del mismo, recaba la firma de recibido en la segunda copia, misma que conserva		
4		Sale a cobrar, anotando en la columna de observación el resultado de su gestión. Si cobro entrega la factura correspondiente y anota con que se le pagó. Si no cobro anota las razones del no cobro.		
5	Caja	Al final del día acude a la caja de la empresa donde entrega el efectivo cobrado junto con el reporte de cobranzas original		
6	Cobrador	Recibe el efectivo cobrado anexo al reporte de cobranzas original, el cual conserva. Firma y sella de recibido en la primera copia del reporte.		
7	Auxiliar de Cobranzas	Acude con el auxiliar de cobranzas a quien devuelve las facturas no cobradas.		
8	Cobrador	Recibe las facturas no cobradas. Firma y sella de recibido en la copia del reporte.		
9	Jefe de Cobranzas	Acude a informar al jefe de cobranzas el resultado de su gestión.		
		Obtiene una fotocopia de la primera copia del reporte de cobranzas misma que conserva para su control.		
FORMA NUM. 1	FECHA	RECOPILO	REVISO	INIDICE
				PAGINA DE

ANEXO N°9

ANÁLISIS DE OBSERVACIONES			FUNCION:	
OBSERVACION				
CAUSAS:				
CONSECUENCIAS:				
OPCIONES DE SOLUCION:			BENEFICIOS:	
COMENTADOS CON:			SUS COMENTARIOS:	
FORMA NUM. 1	FECHA	RECOPILO	REVISO	INIDICE
				PAGINA DE

ANEXO A**PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA**
PROCEDIMIENTOS PRELIMINARES**UNIDAD ADMINISTRATIVA, ACTIVIDAD O FUNCION A AUDITAR:** _____**FECHA O PERIODO QUE SE AUDITA:** _____

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR	REVIS. POR	OBSERVACIONES
<p>OBJETIVO DE LA AUDITORIA 01. Precisar claramente el objetivo que persigue en esta auditoria</p> <p>ESTUDIO GENERAL Con base en el Cuestionario de Estudio General, obtener y evaluar: 01. Datos generales. 02. Datos comerciales. 03. Organización 04. Datos de volúmenes. 05. Datos financieros.</p> <p>ANÁLISIS Con base en formatos y apoyos complementarios, analizar y evaluar: 01. Estructura organizacional 02. Puestos y/o actividades 03. Costo-hombre de cada actividad de la función sujeta a auditoria 04. Elaborar y evaluar cuadro de dis- 05. Procedimientos de operación 06. Formas de papeleria 07. Archivos 08. Sistema de información</p> <p>CONTROL INTERNO 01. Estudiar y evaluar el control interno aplicable a la función sujeta a auditoria</p>			

ANEXO B**PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA**
PLANEACION**UNIDAD ADMINISTRATIVA, ACTIVIDAD O FUNCION A
AUDITAR:** _____**FECHA O PERIODO QUE SE
AUDITA:** _____

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR	REVIS. POR	OBSERVACIONES
<p>OBJETIVOS</p> <p>01. Evaluar si la mision de la funcion sujeta auditoria es congruente con la mision de la entidad.</p> <p>02. Investigar si el personal auditado conoce la mision de la entidad y la funcion en que participa</p> <p>03. Investigar los objetivos y metas de la funcion sujeta a auditoria. Evaluarlos</p> <p>04. Investigar si el personal auditado conoce los objetivos de la funcion en la que participa.</p> <p>05. Evaluar la jerarquizacion de esos objetivos y si se esta cumpliendo.</p> <p>06. Investigar si se aplica la Admnistracion por Objetivos. Evaluar la calidad y precision de su fijacion</p> <p>07. Investigar si el personal auditado conoce los objetivos que le son aplicables.</p> <p>08. Investigar si se da seguimiento para que el pesonal cumpla con los objetivos que le conciernen</p> <p>ESTRATEGIAS</p> <p>01. Indentificar la estrategias seguidas para el establecimiento y logro de la mision y objetivos.</p> <p>02. Evaluar la congruencia de las estrategias con los objetivos a cumplir.</p> <p>03. Evaluar calidad y soporte de la planeacion.</p> <p>04. Investigar y evaluar la frecuencia con que se revisan y actualizan las estrategias.</p> <p>05. Evaluar las premisas y pronosticos base para el planeamiento de estrategias.</p> <p>DECISIONES</p> <p>01. Evaluar la callidad y soporte de las alternativas u opciones para la toma de decisiones de planeacion.</p> <p>02. Evaluar la calidad de decisiones sobre la marcha o ante condiciones de incertidumbre.</p> <p>PREUPUESTACION</p> <p>01. Evaluar la calidad y soporte del presupuesto de ope-</p>			

cion y del presupuesto de inversion.				
--------------------------------------	--	--	--	--

ANEXO C

PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA

ORGANIZACIÓN

UNIDAD ADMINISTRATIVA, ACTIVIDAD O FUNCION A AUDITAR: _____

FECHA O PERIODO QUE SE AUDITA: _____

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR	REVIS. POR	OBSERVACIONES
<p>ESTRUCTURA ORGANIZACIONAL</p> <p>01. Evaluar la estructura organizacional formal de la entidad.</p> <p>02. Evaluar la estructura organizacional formal de la funcion sujeta a auditoria</p> <p>03. Evaluar los impactos y repercuciones de los grupos de organización informal que se han gestado dentro de la funcion sujeta a auditoria.</p> <p>UNIDADES ADMINISTRATIVAS</p> <p>01. Evaluar la calidad de decision en el establecimiento de unidades administrativas.</p> <p>02. Evaluar la congruencia de las unidades administrativas con la administracion por objetivos y el presupuesto por areas de responsabilidad.</p> <p>AUTORIDAD</p> <p>01. Investigar si el personal auditado entiende claramente los tipos de autoridad lineal, staff y funcional que incidsen dentro de su ambito</p> <p>02. Evaluar si el organigrama de la funcion a auditar distingue los tres tipos de autoridad</p> <p>03. Investigar el grado de aceptacion y respeto del personal auditado a los tres tipo de autoridad</p> <p>04. Evaluar calidad en la delegacion de autoridad</p> <p>CULTURA ORGANIZACIONAL</p> <p>01. Evaluar la congruencia entre la planeacion y la organización</p> <p>02. Evaluar el grado de flexibilidad organizacional</p> <p>03. Revisar el nivel de actualizacion del manual de organización y de las descripciones de puestos</p> <p>04. Investigar el grado de respeto y aceptacion del manual de organización y operación.</p>			

ANEXO D**PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA**
INTEGRACION**UNIDAD ADMINISTRATIVA, ACTIVIDAD O FUNCION A AUDITAR:** _____**FECHA O PERIODO QUE SE AUDITA:** _____

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR	REVIS. POR	OBSERVACIONES
<p>RECURSOS HUMANOS</p> <p>01. Evaluar los criterios y politicas en materia de reclutamiento, selección y desarrollo personal.</p> <p>02. Investigar que el personal sea acorde con el puesto que ocupa</p> <p>03. Evaluar las politicas en materia de evaluacion, promocion y remuneraciones al personal.</p> <p>04. Evaluar criterios y politicas de capacitacion.</p> <p>05. Evaluar la calidad en el manejo de conflictos laborales.</p> <p>06. Investigar y evaluar criterios y politicas en materia de formacion de personal de carrera</p> <p>RECURSOS MATERIALES</p> <p>01. Evaluar la correcta ubicación del area de compras de manera que asegure independendencia de accion y evite conflicto de intereses.</p> <p>02. Revisar y evaluar las politicas de compras con inventarios para evitar excesos o carencias.</p> <p>03. Revisar y evaluar las politicas de compras con las relativas a recursos financieros para comprar en las mejores condiciones financieras.</p> <p>RECURSOS FINANCIEROS</p> <p>01. Evaluar la adecuada recurrencia de obtencion de recursos por fuentes internas o propias y por fuentes externas.</p> <p>02. Evaluar las medidas establecidas en materia de control, custodia y disposicion de fondos y valores</p> <p>03. Evaluar el proceso de egresos en su conjunto con un enfoque de maximo aprovechamiento de los recursos financieros disponibles.</p>			

ANEXO E**PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA**
CONTROL**UNIDAD ADMINISTRATIVA, ACTIVIDAD O FUNCION A AUDITAR:** _____**FECHA O PERIODO QUE SE AUDITA:** _____

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR	REVIS. POR	OBSERVACIONES
<p>ESTANDARES</p> <p>01. Evaluar la calidad en el desarrollo, determinacion y establecimiento de estandares.</p> <p>02. Verificar que los estandares midan desempeño y detecten desviaciones.</p> <p>03. Evaluar la objetividad de los estandares.</p> <p>04. Verificar que el personal se apegue a los estandares y no los estandares al personal.</p> <p>PRESUPUESTOS</p> <p>01 Evaluar el proceso de elaboracion del presupuesto de operaci3n y del presupuesto de inversion.</p> <p>02. Verificar que los estandares esten conectados con los presupuestos.</p> <p>03. Verificar que los presupuestos esten integrados a la contabilidad y se informe del ejercicio presupuestal, a treves de los estados financieros.</p> <p>PRODUCTIVIDAD</p> <p>01. Verificar que la productividad sea media comparandola con estandares y reportada a traves del ejercicio presupuestal.</p> <p>02. Verificar que la productividad sea medida, ademas, con procedimientos alternos, como son: investigacion de operaciones, redes de tiempo-eventos, ingenieria de valor, simplificacion de trabajo, circulos de calidad, etc.</p> <p>CONTROL PREVENTIVO.</p> <p>01. Verificar y evaluar que la filosofia de la administracion tienda mas hacia el control preventivo que al correctivo</p> <p>02. Verificar que el control en su conjunto tienda a asegurar que la informacion sea correcta y oportuna, la salvaguarda de activos, operaci3n eficiente y el respeto y apego a politicas prescritas por la administracion</p>			

ANEXO F**PROGRAMA DE AUDITORIA ADMINISTRATIVA**
DIRECCION**UNIDAD ADMINISTRATIVA, ACTIVIDAD O FUNCION A
AUDITAR:** _____**FECHA O PERIODO QUE SE AUDITA:** _____

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORIA	HECHO POR	REVIS. POR	OBSERVACIONES
<p>FACTOR HUMANO 01. Evaluar la conducta de los directivos hacia sus subordinados en aspectos como respeto, trato digno apoyo a su creatividad e innovacion, comunicaci3n</p> <p>MOTIVACION 01. Evaluar la calidad de motivacion de los directivos hacia sus subordinados 02. Evaluar la calidad de atencion a la cadena : necesidad-deseo-satisfaccion 03. Evaluar la calidad de trato con equidad.</p> <p>LIDERAZGO 01. Evaluar el grado de influencia de directivos hacia subordinados a traves del liderazgo. 02. Evaluar la calidad de conducta y estilo de liderazgo 03. Evaluar las conductas de los directivos como ejemplo a seguir.</p> <p>COMUNICACI3N 01. Evaluar la calidad del proceso de comunicaci3n: ascendente y descendente; escrita, verbal y expresiva 02. Identificar las barreras y fallas en el proceso de comunicaci3n. Evaluar las acciones comprendidas para su eliminacion o atemperacion. 03. Investigar y evaluar el uso o adopcion de metodos modernos de comunicaci3n.</p>			

AUDITORIA INTERNA FORMA 001

PREPARED:
 REVISOR: *D. G. S. S. S.*

Empresa: S. S. S. S. S.
Planilla: Resumen de cuentas
May 21 de 2000

<i>Particular</i>	<i>Cuentas</i>	<i>Detalle de cuentas</i>	<i>De</i>	<i>Cr</i>
<i>1-5</i>	<i>100</i>	<i>Detalle de cuentas deudoras</i>	<i>1000</i>	<i>1000</i>
	<i>100</i>	<i>Resumen para cuentas deudoras</i>		<i>1000</i>

Para completar las cuentas de cuentas deudoras a la realidad se necesita con base en las cuentas realizadas.

RESUMEN BIBLIOTECA

Los papeles de trabajo sirven como prueba de cumplimiento de las Normas, los SAS, NIAS. Los papeles de trabajo constituyen la base fundamental para la toma de las decisiones en la auditoria. Por el trabajo desarrollado y el análisis comparativo de la información documental de diferentes fuentes, la información recabada de consultas, entrevistas en empresas de auditoria y estatales así como funcionarios responsables, ha permitido encontrar mayores conocimientos en la utilización de los papeles de trabajo. La misión del contador publico, en su labor de auditoria no solo se concreta al análisis y comprobación de saldos, tal como figuran en la contabilidad. Desde la planificación se inicia esta labor, la preparación de las cédulas se combina con el trabajo de detalle, con sus investigaciones sobre el sistema de comprobación interna, con la inspección de contratos, investigaciones oculares y verbales, desarrollar mediante un determinado método para llegar a satisfacer lo que se ha propuesto, finalizando con un informe. Los papeles de trabajo son el vinculo conector entre los registros de contabilidad del cliente y el informe de los auditores. Estos son propiedad de los auditores y están diseñados para ayudar a estos a coordinar y revisar el trabajo de auditoria, proporcionar soporte para el informe de auditoria. A través de las explicaciones y comentarios sobre el proceso de elaboración de los papeles de trabajo de auditoria que deben seguirse en las auditorias, tomando en consideración los aportes efectuados por autores y concedores de esta ciencia, he procurado hacer resaltar lo mas importante y las herramientas necesarias que deben utilizarse.