

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS



Guatemala, septiembre de 1993

PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

DL  
03  
T (1521)

JUNTA DIRECTIVA  
FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS  
UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA

DECANO	Lic. Gilberto Batres Paz
SECRETARIO	Lic. Manuel de Jesús Zetina Puga
VOCAL 1o.	Lic. Tristán Melendreras Soto
VOCAL 2o.	Lic. Carlos Roberto Cabrera Morales
VOCAL 3o.	Lic. Víctor Manuel Rivera Barrios
VOCAL 4o.	P. Merc. y Pub. Juan Carlos Osorio Manzo
VOCAL 5o.	P.C. Sotero Sincal Cujcuj

TRIBUNAL QUE PRACTICO EL EXAMEN  
GENERAL PRIVADO

PRESIDENTE	Lic. Carlos Orellana Rosal
SECRETARIO	Lic. Jorge Alberto Trujillo Corzo
EXAMINADOR	Lic. Mibzar Amós Castañón Orozco
EXAMINADOR	Lic. Héctor Noé Flores
EXAMINADOR	Licda. Esperanza Tan Ordóñez
SUPLENTE	Lic. Marco Tulio Ovalle

Guatemala, 7 de junio de 1993

Señor  
Decano Facultad de Ciencias Económicas  
Universidad de San Carlos de Guatemala  
Ciudad

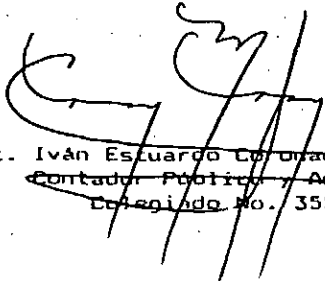
Señor Decano:

De conformidad con la designación que me hiciera la Facultad de Ciencias Económicas de la Universidad de San Carlos de Guatemala, tuve el agrado de orientar y revisar el trabajo sobre "Archivos de Papeles de Trabajo del Contador Público y Auditor", preparado por la señorita Ingrid Noemi Pineda Ortiz, como trabajo de tesis a presentar en su examen público, previo a obtener el título de Contador Público y Auditor, en el grado de Licenciado.

Se respetó la forma y contenido sugerido y preparado por la señorita Ingrid Noemi Pineda Ortiz, trasladándose sugerencias relacionadas con el tema que fueron aceptadas e incluidas en el trabajo.

En mi opinión, el trabajo de tesis reúne todos los requisitos necesarios para su discusión en el Examen General de Mérito y en consecuencia, recomiendo su aceptación y aprobación.

Sin otro particular, aprovecho la oportunidad para suscribirme del Señor Decano, atento y seguro servidor.

  
~~Lic. Iván Estuardo Coronado Marroquín~~  
~~Contador Público y Auditor~~  
~~Collegio No. 3556~~

UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS  
DE GUATEMALA



FACULTAD DE  
CIENCIAS ECONOMICAS

Edificio "S-8"  
Ciudad Universitaria, Zona 12  
Guatemala, Centroamérica

**DECANATO DE LA FACULTAD DE CIENCIAS ECONOMICAS:  
GUATEMALA, TRECE DE AGOSTO DE MIL NOVECIENTOS  
NOVENTA Y TRES**

Con base en el dictamen emitido por el  
Licenciado Iván Estuardo Coronado Marroquín,  
quien fuera designado Asesor y la opinión  
favorable del Director de la Escuela de  
Auditoría, se acepta el trabajo de Tesis  
denominado: "ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO  
DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR", que para su  
graduación profesional presentó la estudiante  
INGRID NOEMI PINEDA ORTIZ, autorizándose su  
impresión.-----

"ID Y ENSEÑAD A TODOS"

LIC. MANUEL DE JESUS ZETINA PUGA  
SECRETARIO



LIC. GILBERTO BATRES PAZ  
DECANO



PROPIEDAD DE LA UNIVERSIDAD DE SAN CARLOS DE GUATEMALA  
Biblioteca Central

## DEDICATORIA

A DIOS NUESTRO SEÑOR

Mi luz y fortaleza

A MIS PADRES

Adrián Romeo Pineda Morales  
María Olimpia Ortiz de Pineda

A MI ESPOSO

Ottmar Estuardo Bentancourt Castillo

A MIS HERMANOS

Lesbia Judith, Romeo, Ivonne Ninette,  
Miriam Elizabeth, Adolfo Estuardo y Néstor  
Vinicio

A mis familiares y amigos

A la Universidad de San Carlos de Guatemala

A todas las personas que en una u otra forma contribuyeron  
en la realización de este trabajo

# INDICE

## INTRODUCCION

### CAPITULO I

	Página
1. AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS	1
1.1 Generalidades	1
1.2 Definición de auditoría	3
1.3 Clasificación de las auditorías	5
1.4 Responsabilidad del Contador Público y Auditor	8
1.5 Normas de auditoría generalmente aceptadas	12

### CAPITULO II

2. PAPELES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR	19
2.1 Definición	19
2.2 Objetivos	20
2.3 Forma y contenido de los papeles de trabajo	23
2.4 Confidencialidad de los papeles de trabajo	25
2.5 Propiedad de los papeles de trabajo	27

### CAPITULO III

3. ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR	30
3.1 Definición	30
3.2 Contenido	30
3.3 Legajo corriente	31
3.3.1 Objetivo y contenido	31
3.3.1.1 Registro de procedimientos de auditoría	31
3.3.1.2 Documentación de los hallazgos del auditor	35
3.3.1.3 Conclusiones del auditor	38
3.3.2 Organización del legajo corriente	40
3.3.3 Contenido y organización de las secciones	44

3.3.4	Referenciación de los papeles de trabajo	49
3.4	Legajo resumen de auditoría	51
3.4.1	Contenido	51
3.4.1.1	Estados financieros e informes de auditoría	52
3.4.1.2	Hojas de trabajo para la determinación de las cifras definitivas de los estados financieros	54
3.4.1.3	Resumen de temas significativos	55
3.4.1.4	Resumen de posibles ajustes y re-clasificaciones	56
3.4.1.5	Notas sobre reuniones	57
3.4.1.6	Cartas de representación de la gerencia	57
3.4.1.7	Cartas de abogados	59
3.4.1.8	Memorándum de control interno y otros informes emitidos	59
3.4.1.9	Cédulas de deficiencias detectadas en el control interno	59
3.4.1.10	Memorándum impositivo	60
3.4.1.11	Cédulas de control de tiempo invertido	61
3.4.1.12	Análisis de variaciones de tiempo invertido respecto al presupuesto	61
3.4.1.13	Listados de verificación de conclusión y revisión	61
3.4.1.14	Listados de verificación de informes para el exterior	62
3.4.2	Organización del legajo resumen de auditoría	62
3.5	Legajo acumulativo de planificación	63
3.5.1	Objetivo y contenido	63
3.5.1.1	Documentación referente al negocio del cliente	65
3.5.1.2	Documentación de los sistemas de información, contables y de control	66
3.5.1.3	Auditoría interna	69
3.5.1.4	Plan de auditoría para el año corriente	70
3.5.2	Organización del legajo acumulativo de planificación	72
3.6	Archivo permanente	73
3.6.1	Objetivo y contenido	73
3.6.2	Organización del archivo permanente	76

	Página	
3.7	Otros archivos	77
3.7.1	Legajo de consolidación de estados financieros	77
3.7.2	Legajo de conversión de estados financieros en moneda extranjera	79
3.7.3	Archivo de facturación	
3.7.4	Archivo de correspondencia	81
3.7.5	Archivo confidencial	81
CONCLUSIONES.		82
RECOMENDACIONES		84
BIBLIOGRAFIA		86
ANEXOS . . .		



## INTRODUCCION

El Contador Público y Auditor en su calidad de profesional asume una serie de responsabilidades tanto con su clientela como con el público en general, lo que le obliga a adherirse a ciertos requisitos mínimos relativos a su personalidad, trabajo que desempeña e información que emite. Estos requisitos mínimos o normas de calidad son llamadas "Normas de Auditoría".

Las normas de auditoría relativas al trabajo establecen que el Contador Público y Auditor debe evidenciar en sus papeles que el trabajo fue previamente planificado, adecuadamente supervisado, que obtuvo toda la evidencia necesaria que proporcione una base razonable para la emisión de su informe y adecuada documentación sobre las razones que fundamentan cualquier decisión significativa respecto a la presentación de la información en los estados financieros y en su informe.

En efecto, los papeles de trabajo constituyen un archivo que respalda que el trabajo del auditor se efectuó de acuerdo con Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, por lo tanto, deben ser preparados cuidadosamente, claros, sencillos, concisos y sobre todo adecuadamente ordenados que permitan identificar en forma inmediata la evidencia que respalda las cifras de los estados financieros auditados.

Una adecuada organización de los papeles de trabajo del Contador Público y Auditor repercute en eficiencia en la ejecución del trabajo de auditoría y asegura un nivel mínimo de documentación que proporcione evidencia suficiente y competente. Esto presupone que haga una adecuada clasificación de los papeles de trabajo a fin de agruparlos en diferentes archivos de acuerdo con su objetivo y continuidad de uso, lo que permite que información de uso continuo de poca variabilidad, tal el caso de información acerca del negocio del cliente, sus sistemas de información y ambiente de control interno pueda agruparse en un archivo específico que permita su utilización en ejercicios futuros con una inversión mínima de tiempo únicamente para su actualización.

Este trabajo de investigación tiene como objetivo principal proveer una guía práctica a estudiantes de la carrera de Contaduría Pública y Auditoría, con base en pronunciamientos técnicos y práctica profesional, sobre una adecuada clasificación de los papeles de trabajo en diferentes archivos que permitan eficiencia en su trabajo y una fácil identificación de la evidencia de auditoría. No se pretende establecer técnicas rígidas e inflexibles, ya que las mismas dependen del criterio personal del auditor y las circunstancias específicas de cada empresa.

## CAPITULO I

### AUDITORIA DE ESTADOS FINANCIEROS

#### 1.1 GENERALIDADES

El propósito de una auditoría de estados financieros es aumentar la credibilidad sobre la información que la dirección y administración de una entidad revela en sus estados financieros.

Para lograr esa credibilidad es importante el concepto de la independencia. Esta constituye la piedra angular de la profesión del auditor externo, y significa que el auditor no tiene conflictos de intereses con su cliente, lo que le permite ser objetivo. En la medida que el público tiene una clara convicción de la independencia del auditor externo, puede otorgarle su confianza puesto que el auditor es imparcial.

El contador público independiente somete a prueba la evidencia que respalda la información sobre la situación financiera, resultados de las operaciones y flujos de efectivo de la entidad sujeta a la auditoría; es así como se forma una opinión acerca de la razonabilidad con que tal información se presenta en los estados financieros preparados de acuerdo con principios contables de aceptación general. Si el resultado de las pruebas de auditoría es satisfactorio, el auditor emite una opinión estándar que aporta una seguridad razonable de que

los estados financieros están libres de defectos (errores o irregularidades) importantes.

Para los responsables de la administración de un negocio llega a tener gran valor la opinión independiente de un Contador Público y Auditor principalmente en el servicio que éste presta a la empresa al practicar su intervención, es de gran utilidad ya que la compañía que contrata sus servicios viene a obtener la asistencia y asesoría de un profesional calificado en materia contable, sistemas de registro y control para la salvaguarda de los activos de la empresa y asesoría en materia impositiva.

El Contador Público y Auditor está calificado para brindar al público una amplia variedad de servicios profesionales que están relacionados con su carácter de experto contable, entre los cuales se pueden mencionar los siguientes:

- a) Servicios de auditoría
- b) Asesoría contable
- c) Asesoría fiscal
- d) Consultoría y administración de empresas
- e) Sistematización y organización contable
- e) Otros servicios especiales como: análisis de cobrabilidad de clientes, emisión de estados financieros pro-forma, análisis de cálculos especiales de regalías, instrucción de empleados del departamento contable-financiero, etc.

Es importante destacar que como parte de una auditoría el cliente recibe no sólo una opinión profesional e independiente sobre sus estados financieros, sino que también un informe de aquellas situaciones observadas por el auditor sobre las posibles mejoras en el sistema de control interno, los procedimientos contables y otros aspectos de las operaciones del negocio. Estos informes ayudan a proteger los activos de la empresa y a menudo señalan el camino para mejorar las técnicas administrativas y mejorar la eficiencia y maximización de recursos de la misma.

#### 1.2 DEFINICION DE AUDITORIA

"Auditar es el proceso de acumular y evaluar evidencia, realizada por una persona independiente y competente acerca de la información cuantificable de una entidad económica específica, con el propósito de determinar e informar sobre el grado de correspondencia existente entre la información cuantificable y los criterios establecidos".<sup>1</sup>

En efecto, una auditoría es un examen independiente de los estados financieros de una entidad con el fin de emitir una opinión sobre los mismos.

Los estados financieros son las manifestaciones de la gerencia, en relación con la posición financiera, resultados de

---

<sup>1</sup> Alvin Arens & James Loebbecke, Auditing an integrated approach, Página 3.

las operaciones del negocio y los flujos de efectivo, e incluyen una serie de aseveraciones explícitas e implícitas respecto a los activos, pasivos, hechos y transacciones subyacentes. Los objetivos de auditoría se expresan en términos de obtener suficiente satisfacción de auditoría acerca de la validez de esas aseveraciones.

La auditoría independiente aporta una seguridad razonable de que los estados financieros están libres de errores o irregularidades importantes. Las siguientes características de una auditoría son útiles para comprender la diferencia entre "seguridad razonable" y una garantía o seguridad absoluta:

- a) La auditoría utiliza pruebas. El auditor no examina la totalidad de la información que respalda los estados financieros. El auditor aplica sus conocimientos y juicio para decidir la evidencia que ha de examinar, la oportunidad y el alcance que dará a sus pruebas para determinar la razonabilidad de los estados financieros.
- b) La contabilidad incorpora estimaciones. Muchos renglones integrantes de los estados financieros incorporan estimaciones de la dirección de la entidad; por ejemplo, el monto de cuentas por cobrar a clientes que puede resultar incobrable, o la obligación por garantías otorgadas sobre sus productos. El auditor diseña sus pruebas para evaluar la razonabilidad de las premisas en que se apoyan las estimaciones de la dirección y otros

factores que pueden influir sobre ellas. Puesto que las estimaciones son por naturaleza imprecisas, el análisis que hace el auditor de ellas respalda su razonabilidad, pero no asegura exactitud.

- c) Detección de fraudes. Tanto en la planificación como en la realización de una auditoría, el auditor estima el riesgo de que existan irregularidades importantes en la información y dirige su auditoría para obtener una seguridad razonable de que descubrirá errores o irregularidades, si existen; sin embargo, las irregularidades que se realizan mediante falsificaciones o confabulación (entre personal interno de la entidad auditada o con participación de terceros) dan origen a información ilegítima. El auditor no está adiestrado para descubrir falsificaciones, ni los procedimientos de auditoría usuales pueden detectar la existencia de conspiraciones.

### 1.3 CLASIFICACION DE LAS AUDITORIAS

Existen diferentes definiciones y clasificaciones de la auditoría que no son más que diferentes enfoques que se le dan dependiendo de los objetivos específicos y tipos de informes que se emiten como resultado de un examen practicado por el auditor y que conlleva un fin específico y determinado. Algunos autores han clasificado la auditoría en dos grupos,

auditoría financiera y auditoría administrativa, diferenciándose una de la otra en los siguientes aspectos:

- a) La auditoría financiera se preocupa por verificar la correcta determinación y registro de las utilidades de la empresa y la auditoría administrativa se preocupa por incrementar las utilidades de la misma.
- b) Mientras que la primera se concentra en hechos históricos, la segunda se dirige al futuro, es una herramienta que provee a la administración de la empresa de los elementos para medir y evaluar la actuación y eficiencia de una unidad económica.

Sin embargo, existen clasificaciones más específicas dependiendo la naturaleza de la auditoría y de los objetivos que se pretenden alcanzar, siendo las siguientes:

- Auditoría operacional
- Auditoría financiera
- Auditoría interna
- Auditoría de cumplimiento
- Auditorías especiales

Auditoría operacional:

Su objetivo principal es el estudio y revisión de los procedimientos y métodos operativos de una organización, con el propósito de evaluar su eficiencia y efectividad. Este tipo de auditoría se rige bajo las normas establecidas en la entidad y su informe es de exclusivo uso interno.



Auditoría financiera:

Se le conoce también como auditoría independiente. Consiste en la revisión de estados financieros llevada a cabo por un auditor independiente cuyo objetivo principal es emitir una opinión profesional acerca de la razonabilidad de las cifras y divulgaciones que se presentan en los estados financieros a una fecha de cierre determinada. Este tipo de auditoría se rige bajo principios de contabilidad y normas de auditoría generalmente aceptadas y su informe se emite principalmente para uso externo.

Auditoría interna:

Su objetivo principal es medir y evaluar la efectividad de los controles. Se encarga de la evaluación constante del control interno de la empresa y vela por la correcta salvaguarda de los activos de la misma. Se rige bajo las políticas y metas de la compañía y a procedimientos técnicos de control. Su independencia es parcial y su informe se concreta en recomendaciones de control interno para uso interno exclusivamente.

Auditoría de cumplimiento:

El objetivo principal de este tipo de auditoría es verificar el cumplimiento de condiciones y acuerdos contractuales de la empresa auditada con terceros. El informe que se emite como resultado de esta auditoría se dirige a la entidad que requirió los servicios del auditor.

### Auditorías especiales:

Se efectúan a solicitud del cliente que necesita conocer su situación sobre aspectos específicos de la empresa, tales como: fiscales, sospechas de desfalcos o malversación de fondos (irregularidades), rubros específicos del balance general y el estados de resultados como análisis de costeo de inventarios y cobrabilidad de saldos de clientes, entre otros. El informe que el auditor emite como resultado de este tipo de auditoría es de uso interno.

Para propósitos del presente trabajo el tema se enfocará al tipo de auditoría financiera, llevada a cabo por un Contador Público y Auditor independiente con el objetivo de emitir su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en Guatemala, aplicando para su examen normas de auditoría generalmente aceptadas.

#### 1.4 RESPONSABILIDAD DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

El Contador Público y Auditor como profesional al prestar sus servicios asume una serie de responsabilidades, siendo las principales en la ejecución de un examen normal de estados financieros, las que se resumen en tres grandes grupos que se indican a continuación:

- a) Responsabilidades profesionales

- b) Responsabilidades con su clientela
- c) Responsabilidades para con el público en general

Responsabilidades profesionales:

Como principal responsabilidad el Contador Público y Auditor tiene que cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas, que se detallan en el punto 1.5 de este capítulo las cuales describen sus responsabilidades básicas en su actitud profesional.

Como parte integrante de sus responsabilidades profesionales se encuentra con la obligación de adherirse estrictamente con las normas de competencia, ética e integridad moral. La norma de la competencia le dicta que no deberá ofrecer sus servicios a menos que piense que su preparación, destreza y experiencia le permiten estar en capacidad de servir eficazmente a su cliente. La norma de la ética, que representa sus características humanas ideales, requieren del auditor una serie de principios morales en sus relaciones con los clientes, el público en general y para con otros auditores. La norma de su integridad moral está dirigida hacia su dictamen, ya que él es responsable del mismo por lo que deberá expresarlo con independencia e integridad profesional sin hacer concesiones a las presiones de ningún grupo.

### Responsabilidades con su clientela:

Las responsabilidades del Contador Público y Auditor para con sus clientes son de carácter moral y legal. El profesional está en la obligación de brindarle a su cliente el más alto grado de capacidad y experiencia aplicadas en una competente realización de su examen de los estados financieros y a salvaguardar los intereses del cliente en la medida que le permita su capacidad e integridad. Los asuntos comerciales del cliente y cualquier tipo de información relacionada con el mismo deben ser conservados por el auditor como secreto profesional. Tiene como responsabilidad brindarle a su cliente la totalidad de los servicios para los que fue contratado, dándole la información adecuada que le sea verdaderamente útil y dentro de los límites de tiempo preestablecidos y oportunos.

Adicionalmente, el auditor debe proporcionar a su cliente las recomendaciones o sugerencias que le permitan mejorar en sus sistemas u operaciones, debiéndole informar oportunamente sobre cualquier situación, desviación o anomalía que detecte durante su revisión de los estados financieros.

### Responsabilidades para con el público en general:

La responsabilidad básica del Contador Público y Auditor hacia el público en general estriba en que este último no reciba o se forme una impresión errónea de la situación financiera de la empresa a través de un informe de auditoría. La parte más importante de la información que el Contador

Público y Auditor rinde en su informe sobre un examen normal de estados financieros, y por el cual es absolutamente responsable, es la expresión de su opinión sobre la razonabilidad de los mismos. Dada la gran responsabilidad que ante el público en general ha aceptado la profesión, deberá expresar clara e inequívocamente las limitaciones de su responsabilidad, por lo que en su opinión debe expresar el hecho que efectuó su examen sobre una base selectiva, de la evidencia que soporta las cantidades y revelaciones presentadas en los estados financieros, aplicando para ello normas de auditoría generalmente aceptadas para verificar que los estados financieros están libres de errores u omisiones de importancia.

En forma general, la responsabilidad del auditor en el desarrollo de una auditoría independiente de estados financieros es expresar su opinión sobre la razonabilidad de la situación financiera, resultado de las operaciones y flujos de efectivo de conformidad con principios de contabilidad generalmente aceptados y/o reglamentos aplicables.

Es importante aclarar que la responsabilidad sobre la elaboración y exactitud de los estados financieros sujetos a la revisión de un Contador Público y Auditor, es de la gerencia de la entidad auditada.

El formato estándar del dictamen de auditoría, establecido por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, define en el primer párrafo la responsabilidad tanto del auditor como de la administración de la entidad de la siguiente manera:

"He auditado el balance general adjunto de la Compañía X al 31 de diciembre de 19XX, y los correspondientes estados de resultados, patrimonio de los accionistas y flujo de efectivo por el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros, son responsabilidad de la administración de la compañía. Mi responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros, basado en mi auditoría."<sup>2</sup>

#### 1.5 NORMAS DE AUDITORIA GENERALMENTE ACEPTADAS

Como se mencionó anteriormente, el Contador Público y Auditor en su calidad de profesional, asume las responsabilidades y obligaciones inherentes a su profesión. Es un técnico que debe llenar a cabalidad ciertos requisitos para que pueda ser llamado profesional. Tiene conocimientos especializados y la aptitud para desarrollarlos y aplicarlos adecuadamente; mantiene independencia mental económica que le permite dar opiniones imparciales e independientes sobre la evidencia bajo examen y reconoce que su actividad es de

<sup>2</sup> Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores, Normas de Auditoría, recopilación 1992, Norma de auditoría No. 10 página 42.

profundo interés público.

Con base en lo anterior, los Contadores Públicos y Auditores han elaborado y establecido ciertos requisitos mínimos de calidad relativos a su personalidad, al trabajo que desempeñan y a la información que emiten. Estos requisitos mínimos o normas de calidad son llamadas "Normas de Auditoría".

Toda auditoría que se realice con el propósito de emitir una opinión sobre los estados financieros de una entidad debe cumplir con requisitos establecidos por las normas de auditoría generalmente aceptadas con el propósito de tener así una base razonable que permita medir la calidad del trabajo realizado.

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores establece las siguientes normas básicas de auditoría:

- a) Normas personales
- b) Normas de ejecución del trabajo
- c) Normas del dictamen

Normas personales:

Las normas personales, como su nombre lo indica, establecen las características personales que el Contador Público y Auditor debe poseer para desarrollarse como tal.

Estas normas establecen que el Contador Público y Auditor debe tener una actitud mental independiente al efectuar un trabajo de auditoría y poseer la capacitación, experiencia y competencia necesarias que le permitan llevar a cabo sus tareas de una manera profesional.

Normas de ejecución del trabajo:

"Las normas de ejecución del trabajo están dirigidas a lograr que el Contador Público y Auditor reúna los suficientes elementos de juicio que le permitan evidenciar en sus papeles de trabajo, todas aquellas situaciones encontradas en su examen".<sup>3</sup>

Normas del dictamen:

El auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría que obtuvo, como base para expresar su opinión respecto a los estados financieros.

A menos que se especifique lo contrario, debe estar implícito en el informe de auditoría que el auditor está satisfecho respecto a los siguientes aspectos significativos:

- a) Ejecución del examen de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.



- b) Los estados financieros han sido preparados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados, teniendo en consideración los pronunciamientos, leyes y reglamentos profesionales aplicables.
- c) Los estados financieros no conducen a interpretaciones erróneas después de tomar en cuenta:
- La uniformidad en la aplicación de principios contables.
  - La exposición de la información.
  - La clasificación y presentación de las partidas individuales.
  - Los requerimientos legales.

Es importante que el Contador Público y Auditor exprese de manera clara la naturaleza de su relación con los estados financieros y la responsabilidad asumida respecto a ellos.

En los casos que el auditor considere necesario expresar salvedades a alguna de las afirmaciones de su informe, deberá hacerlo claramente y sin ambigüedades indicando los motivos y la importancia de los mismos. Por otro lado, si el auditor considera no estar en condiciones de expresar opinión sobre los estados financieros tomados en conjunto deberá expresarlo clara y explícitamente, pudiendo hacer a continuación las afirmaciones parciales que considere pertinentes sobre algunas áreas de los estados financieros.

### 1.6 NORMAS RELATIVAS A LA EJECUCION DEL TRABAJO

Tal y como se definió en el punto anterior, las normas relativas a la ejecución del trabajo tienen como propósito el obtener la evidencia y soporte necesario para que el auditor exprese su opinión sobre los estados financieros sujetos a su examen u otro tipo de informe dependiendo el tipo de trabajo o auditoría encomendada.

Al igual que las normas personales y las normas relativas al informe, los pronunciamientos técnicos tanto guatemaltecos como de otros organismos internacionales, han emitido una serie de normas tendientes a unificar criterios en cuando a la ejecución y documentación del trabajo de auditoría, los cuales pueden agruparse de la siguiente manera:

- a) Norma sobre planificación
- b) Norma sobre control interno
- c) Norma sobre evidencia
- d) Norma sobre supervisión y revisión
- e) Norma sobre documentación

#### Norma sobre planificación:

Un trabajo de auditoría debe ser adecuadamente planificado para satisfacer el objetivo general de auditoría y para determinar los métodos para alcanzarlo en forma eficiente. El plan de auditoría debe estar basado en la comprensión del negocio del cliente, su sistema de información y ambiente de

control, la naturaleza de sus transacciones y los sistemas de información, contables y de control. El plan de auditoría debe ser documentado como parte de los papeles de trabajo y debe ser modificado, cuando sea necesario, durante el transcurso de la auditoría.

Norma sobre control interno:

Es necesario comprender, evaluar y obtener evidencia sobre la efectividad de cualquier control en el cual el auditor desea confiar para determinar la naturaleza, alcance y oportunidad de sus procedimientos de auditoría, tomando en cuenta los aspectos relacionados con el ambiente de control.

Cuando el auditor llega a la conclusión de que puede apoyarse en determinados controles internos, sus procedimientos sustantivos pueden ser menos amplios, respecto al enfoque de otros trabajos en los que el control interno no es confiable.

Norma sobre evidencia:

Para que el auditor pueda emitir su opinión sobre la razonabilidad de los estados financieros de una entidad, es necesario que ejecute el examen de los mismos en su conjunto y obtener toda la evidencia de auditoría que sea necesaria que proporcione una base razonable para la emisión de su informe.

La evidencia de auditoría debe ser suficiente y competente, esto presupone que el auditor obtenga a través de

aplicar procedimientos de cumplimiento y sustantivos la evidencia necesaria tanto en cantidad como en importancia y confiabilidad, para cumplir con sus objetivos de auditoría. La cantidad y profundidad de los procedimientos variará, de acuerdo con la evaluación del control interno y del riesgo de auditoría en cada área de los estados financieros de la entidad respectiva.

Norma sobre supervisión y revisión:

Cuando el auditor delega trabajo en sus asistentes o utiliza el trabajo realizado por otros auditores él continúa siendo responsable de formarse y expresar su opinión respecto a la información financiera, por lo tanto parte del cuidado profesional incluye una adecuada dirección, supervisión y revisión crítica del trabajo efectuado y los juicios obtenidos por sus asistentes u otros auditores, lo cual le permite obtener una seguridad razonable de que el trabajo efectuado por otros auditores o expertos es adecuado para sus propósitos.

Norma sobre documentación:

Los papeles de trabajo de auditoría deben contener documentación sobre la planificación, supervisión del trabajo y la evidencia en la cual el auditor confía a fin de realizar la auditoría y las razones que fundamentan cualquier decisión significativa respecto a la presentación de la información de los estados financieros y el de su informe.

## CAPITULO II

### PAPELES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

#### 2.1 DEFINICION

El Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en su norma de auditoría No. 2 define los papeles de trabajo como:

"Los papeles de trabajo son los registros llevados por el auditor independiente sobre los procedimientos seguidos, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones a que ha llegado durante el desarrollo de un examen de estados financieros de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas."

En efecto, los papeles de trabajo están constituidos por el conjunto de cédulas y documentación preparada por el auditor en el desarrollo de su trabajo, cédulas preparadas por el cliente e información de terceros comprobada por el auditor, incluyendo programas de trabajo, pruebas efectuadas y conclusiones sobre las mismas que respaldan su informe de auditoría. Son necesarios para el desarrollo y la supervisión eficiente de una auditoría, pero sobre todo proporcionan evidencia de que el trabajo fue realizado de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

## 2.2 OBJETIVOS DE LOS PAPELES DE TRABAJO

El auditor no puede pretender recordar las complejidades y detalles de los estados financieros y de los exámenes de los diversos clientes con los que ha trabajado durante varios años. Es necesario registrar los procedimientos de auditoría realizados y su conocimiento, comprensión, reuniones y consideraciones sobre las cuales se basan sus conclusiones.

El Instituto Guatemaltecos de Contadores Públicos y Auditores en su norma de auditoría No. 2 incluye los siguientes objetivos de los papeles de trabajo:

- a) "Proporcionar evidencia del trabajo realizado, constituyendo el soporte del dictamen del auditor".
- b) "Servir de guía y fuente de información en auditoría subsecuentes".

Además de los anteriores, algunos autores han ampliado los objetivos de los papeles de trabajo en el sentido de que los mismos tienen como función proporcionar información sobre:

a) Evidencia del examen:

Los papeles de trabajo del Contador Público y Auditor constituyen la evidencia del trabajo realizado y de las conclusiones obtenidas durante el transcurso de la auditoría, sobre las cuales se base su informe.

b) Que el examen se basó en los registros contables del cliente:

Proporcionan la evidencia suficiente para demostrar que los estados financieros u otra información sobre la cual se dictamina se basó o está conciliada con los registros contables del cliente.

Generalmente esta función se cumple con la inclusión de las hojas de trabajo elaboradas para determinar las cifras finales, después de aplicar los ajustes o reclasificaciones, si fueran necesarias, para una adecuada presentación y divulgación de los estados financieros de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados.

c) Que previamente se elaboró un plan de auditoría:

Proveen evidencia que el trabajo ha sido planeado, por medio de memoranda y programas de trabajo.

d) Que el trabajo fue supervisado y revisado:

Proporcionan la evidencia que el trabajo de todos los asistentes ha sido supervisado y revisado, el caso de que el auditor utilice los servicios de asistentes, o bien se trate de una firma de auditores.

e) Que el control interno del cliente fue evaluado:

Proporcionan información acerca del ambiente de control interno del cliente y sus sistemas de información, contables y de control, y la evaluación de los controles

en los que el auditor desea confiar para determinar el alcance de las pruebas de auditoría.

f) Aplicación de principios de contabilidad generalmente aceptados:

En los papeles de trabajo está documentado la adecuada aplicación de los principios de contabilidad generalmente aceptados y su consistencia con períodos anteriores. Si hubiera inconsistencia, los papeles de trabajo constituyen la explicación de los factores que motivaron el cambio, sus efectos y la conclusión del auditor de su conformidad respecto al cambio.

g) Documentación de hallazgos de auditoría:

En ellos se documenta la forma en que fueron resueltas y tratadas las excepciones y los asuntos fuera de lo común, si los hubiera, determinando el efecto en el informe final de auditoría.

h) Información de uso continuo:

Documentan información que puede ser utilizada en exámenes futuros.

i) Información para propósitos fiscales:

Constituyen una fuente de información para las declaraciones de impuesto sobre la renta y otro tipo de informes especiales.



j) Información sobre la historia y naturaleza del negocio del cliente:

Constituyen una ayuda respecto al conocimiento de las actividades empresarias del cliente y aspectos relativos a su constitución, tales como escrituras de organización y constitución legal de la entidad y otros documentos legales importantes.

2.3 FORMA Y CONTENIDO DE LOS PAPELES DE TRABAJO

La forma, cantidad, tipo y contenido de los papeles de trabajo variará de acuerdo a las circunstancias, ya que se ven afectados por factores como:

- Naturaleza del trabajo.
- Requerimientos del cliente en materia de informes.
- Naturaleza y complejidad del negocio del cliente.
- Naturaleza y condición de los registros del cliente y el grado de confianza en los controles internos.

Los papeles de trabajo deben ser claros y concisos y deben proporcionar un registro adecuado y sin ambigüedades del trabajo realizado y las razones de las decisiones tomadas sobre temas conflictivos. Deben ser lo suficientemente completos como para que un auditor experimentado sin conocimiento previo del cliente, pueda comprender cuál fue el trabajo realizado y las razones de las conclusiones obtenidas.

El auditor debe buscar la calidad de los papeles de

trabajo e intentar limitar la cantidad. Las cédulas que sólo copian información disponible en los registros contables del cliente no deben ser preparadas. Es preferible trabajar directamente con los registros del cliente e incluir en los papeles de trabajo sólo cédulas resumen, detalles de trabajos realizados, una clara identificación de los ítemes seleccionados y de las excepciones detectadas con la evaluación de su efecto y las conclusiones alcanzadas.

Es importante que el auditor tenga especial cuidado al trabajar directamente con los registros del cliente para no dejar evidencia del alcance de su examen.

Generalmente las cédulas de los papeles de trabajo incluyen la información siguiente:

- Nombre del cliente,
- Area de revisión (caja y bancos, cuentas por cobrar, etc.),
- Título o propósito de la cédula (tipo de prueba),
- Referencia de la cédula (número de cédula),
- Fecha del examen,
- Referencia al paso del programa con el que se está cumpliendo y/o explicación del objetivo de la cédula,
- Descripción concisa del trabajo realizado y de sus resultados,
- Fuente de la información (registro desde el cual fue preparada la cédula o nombre o cargo del empleado que

proporcionó la información, generalmente indicado con una marca de auditoría),

- Base de selección, si correspondiera,
- Referencias cruzadas con otras cédulas relacionadas,
- Iniciales de la persona que preparó la cédula y la fecha,
- Conclusión de la prueba, si correspondiera y
- Evidencia de revisión,

Los papeles de trabajo deben ser completos, de fácil lectura, adecuadamente redactados y su propósito de fácil comprensión. El auditor no debe incluir preguntas o comentarios que requieran respuestas o seguimientos.

Los papeles de trabajo del auditor pueden ser exhibidos en una instancia administrativa o judicial. Un legajo de papeles de trabajo de auditoría bien documentados puede ser muy útil cuando el trabajo de auditoría es objetado. Pero también puede proporcionar apoyo a quien lo objeta si incluyen, por ejemplo, cuestiones no resueltas, hechos que no fueron sujetos a seguimiento o un tratamiento inadecuado de temas importantes.

#### 2.4 CONFIDENCIALIDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo deben ser guardados en forma segura en todo momento. Representan una considerable inversión de tiempo y experiencia; no son fáciles de reproducir. Contienen información confidencial sobre el cliente y el trabajo del auditor. Su pérdida o uso no autorizado por

parte de alguien ajeno al auditor puede ser una fuente de considerables problemas tanto para el auditor como para el cliente.

Aunque a menudo surgen situaciones en que algunas cédulas individuales son discutidas con el personal del cliente, los legajos completos o archivos de auditoría nunca deben estar al alcance del cliente. Cuando se trabaja en las oficinas del cliente es esencial que los archivos de auditoría estén bajo llave durante la noche o cuando existe la probabilidad de que no estén vigilados durante un tiempo prolongado.

Cualquier información relacionada con irregularidades o hechos ilegales o dudosos debe ser tratada con sumo cuidado para evitar que accidentalmente llegue al conocimiento de las personas afectadas o de personas que no tienen motivo para conocerla. Cualquier registro de dicha información debe ser considerado estrictamente confidencial y mantenerse separado de los papeles de trabajo.

La norma de auditoría No. 2 emitida por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores establece que "el auditor debe adoptar procedimientos razonables para asegurar la custodia y confidencialidad de sus papeles de trabajo y conservarlos por un período mínimo de seis años o más dependiendo las necesidades de su práctica profesional".

## 2.5 PROPIEDAD DE LOS PAPELES DE TRABAJO

De acuerdo con lo establecido por el Instituto Guatemalteco de Contadores Públicos y Auditores en su norma de auditoría No. 2, los papeles de trabajo son propiedad del auditor.

Efectivamente, los papeles de trabajo son propiedad del auditor y aunque a menudo el personal del cliente requiere información de los mismos nunca debe proporcionarse acceso. No obstante, en muchos casos se puede proporcionar la información después de quitar las conclusiones y los detalles de las cédulas que indican el trabajo de auditoría realizado.

El auditor debe advertir a los clientes que no es conveniente acceder a las solicitudes de información de sus legajos sin considerarlo cuidadosamente, aún en circunstancias en las que el cliente considere que no hay peligro alguno para sus intereses.

Sin embargo, existen situaciones en las que se requiere el acceso a los papeles de trabajo del auditor, tal el caso de:

- a) Cuando otro auditor, en su condición de auditor de una empresa matriz o de inversión requiere información para poder confiar en su trabajo.
- b) Cuando otro colega le sucede como auditor.
- c) Cuando existen litigios.

- d) Cuando el personal del cliente tiene una necesidad real de algún análisis del auditor sobre cierta información contable.

Cuando el auditor permite algún tipo de acceso a sus papeles de trabajo, deberá observar los siguientes procedimientos:

- a) Las solicitudes de acceso deben ser comunicadas sin excepción a funcionarios del cliente de un nivel apropiado y la información nunca debe ser entregada sin obtener previamente su autorización, preferentemente por escrito.
- b) Antes de acceder a la solicitud de otros auditores, el auditor debe analizar los papeles de trabajo para asegurarse de que no contienen temas o comentarios confidenciales que podrían ser inadecuados o malinterpretados por tomarse en forma aislada.
- c) Los papeles de trabajo deben permanecer bajo el control del auditor durante la revisión y no deben ser entregados por completo a otros auditores.
- d) Las copias de registros de tiempo, presupuestos de trabajo y de honorarios no pueden ser entregados bajo ninguna circunstancia. Deben ser retiradas de los legajos antes de que éstos sean revisados.

Cuando se piensa o se sabe que una solicitud de información o de documentos está vinculada con una investigación conducida por las partes involucradas en un litigio, o por autoridades oficiales o judiciales, el auditor deberá consultar a su asesor legal antes de tomar cualquier acción para satisfacer este requerimiento.

## CAPITULO III

### ARCHIVOS DE PAPELES DE TRABAJO DEL CONTADOR PUBLICO Y AUDITOR

#### 3.1 DEFINICION

Los archivos de papeles de trabajo del Contador Público y Auditor están constituidos por los legajos de papeles que el Auditor ha acumulado como evidencia de su revisión de los estados financieros de una entidad con el objetivo de respaldar su informe.

#### 3.2 CONTENIDO

El contenido de cada archivo de papeles de trabajo varía de acuerdo con el objetivo de los procedimientos, utilidad y continuidad de su uso, así tenemos que el Contador Público y auditor puede clasificar sus papeles de trabajo en diferentes legajos como:

- Legajo corriente. Constituye el archivo de papeles de trabajo elaborados para propósito de evidenciar las aplicación de procedimientos de auditoría.
- Legajo resumen de auditoría. Incluye estados financieros, informes, cartas y otros documentos de carácter administrativo.
- Legajo acumulativo de planificación. Contiene los papeles de trabajo que evidencian el cumplimiento con la norma de auditoría relativa a la planificación.



- Archivo permanente. Incluye una serie de documentos e información de uso continuo.

A continuación se incluye un detalle del contenido y organización de cada archivo:

### 3.3 LEGAJO CORRIENTE

#### 3.3.1 Objetivo y contenido:

El legajo corriente de papeles de trabajo generalmente contiene lo siguiente:

- a) El registro de los procedimientos de auditoría,
- b) Los hallazgos del auditor y
- c) Sus conclusiones.

##### 3.3.1.1 Registro de los procedimientos de auditoría:

La norma de auditoría sobre evidencia establece que es necesario examinar los estados financieros en su conjunto y obtener toda la evidencia de auditoría que sea necesaria para proporcionar una base razonable para el informe del auditor. La evidencia de auditoría comprende el conocimiento del negocio del cliente y sus asuntos financieros que es obtenido para fundamentar el informe del auditor. La evidencia de auditoría puede estar relacionada con la operación de los sistemas del cliente, denominada evidencia de control, o con transacciones

y saldos específicos que componen los estados financieros, denominada evidencia sustantiva. La evidencia de auditoría puede ser obtenida de los sistemas del cliente y la documentación respaldatoria de las transacciones y saldos; de la gerencia y empleados; deudores, proveedores y otros terceros relacionados con el cliente.

Durante la fase de planificación el auditor selecciona varios procedimientos de auditoría y determina su alcance. La aplicación de los procedimientos de auditoría proporciona evidencia suficiente que permita satisfacer al auditor sobre cada componente de los estados financieros y de la auditoría en su conjunto. La aplicación de los procedimientos seleccionados por el auditor se documentan en sus papeles de trabajo y se archivan en el legajo corriente.

Las técnicas de auditoría que constituyen el conjunto de procedimientos de auditoría que el auditor puede aplicar para obtener las distintas clases de evidencia de auditoría, incluyen:

Inspección de documentación:

Frecuentemente conocido como "vaucheo", comprende la inspección de documentos que respaldan una transacción determinada; por ejemplo, la requisición, el pedido, la nota de ingreso a bodega y la factura que documentan una compra.

**Inspección física:**

La evidencia más directa sobre la existencia de un activo puede ser obtenida mediante su inspección física. Algunos de los ejemplos más comunes son:

- Inspección física de los activos
- Inventarios físicos de mercaderías
- Arqueos de caja y valores

**Observación:**

La observación de los procedimientos de la empresa pueden suministrar valiosa evidencia en áreas como inventarios físicos y pago de nóminas. La observación suministra evidencia confiable respecto a la forma de ejecución de los procedimientos en la fecha en que son observados, pero no en todo momento.

**Confirmación directa:**

La obtención de confirmación, usualmente por escrito, respecto a algunos aspectos de los estados financieros es por lo general un medio muy satisfactorio y eficiente de obtener evidencia de auditoría. Estos procedimientos comprenden:

- Confirmación directa de los saldos de cuentas por cobrar o pagar.
- Confirmación de préstamos bancarios.
- Confirmación de cuentas bancarias.
- Confirmación de inversiones.
- Cartas de manifestaciones escritas, obtenidas de la propia

administración de la empresa.

- Cartas obtenidas de los abogados de la empresa.
- Confirmación de inventarios en custodia de terceros.

Cálculos:

La verificación de la exactitud aritmética de registros contables o la realización de cálculos independientes para verificarlos es por lo general un paso de auditoría esencial para garantizar la integridad y exactitud de los mismos.

Procedimientos analíticos:

Los procedimientos analíticos implican el estudio y evaluación de la información financiera utilizando comparaciones con otros datos relevantes. Los procedimientos analíticos se basan en la premisa de que existen relaciones en los datos y que continuarán existiendo en ausencia de información que evidencie lo contrario. Si las relaciones esperadas se mantienen, estas proporcionan la evidencia de que los estados financieros representan los hechos y transacciones subyacentes. Si las relaciones esperadas no se manifiestan, se deberá hacer una mayor investigación para resolver la discrepancia. Los procedimientos analíticos a menudo, suscitan interrogantes; estas interrogantes deben ser resueltas satisfactoriamente mediante otros procedimientos de auditoría.

Actualización de sistemas:

Una actualización de sistemas es una forma práctica de actualizar los conocimientos sobre los sistemas del cliente.

Este procedimiento ayuda al auditor a comprender el flujo de datos contables que pasa por estos sistemas, los métodos que se utilizan para procesar dichos datos y los controles vigentes. Una actualización de sistemas implica la observación y seguimiento del flujo de transacciones, tratar con los empleados del cliente las funciones de procesamiento realizadas y los controles aplicados, y la revisión de los documentos y registros necesarios para comprender la forma de operación de los sistemas.

#### 3.3.1.2 Documentación de los hallazgos del auditor:

Una vez que se completaron los procedimientos de auditoría el auditor debe evaluar si la evidencia obtenida satisface sus expectativas. Esta evidencia debe ser evaluada en términos de suficiencia, importancia y confiabilidad.

Podría suceder que surgieran evidencias que contradigan la veracidad de algún componente de los estados financieros o que creen dudas respecto a la efectividad de un control o una función de procesamiento computarizada de información contable. Esta evidencia generalmente esta relacionada con:

- a) Errores - errores no intencionales u omisiones al realizar un control, errores matemáticos o administrativos en los registros contables, errores en la aplicación de principios contables, y malentendidos o interpretaciones erróneas de hechos que existían en el momento en que fueron preparados los estados financieros.

- b) Irregularidades - distorsiones intencionales de los estados financieros, tales como errores deliberados en las manifestaciones de la gerencia o malversación de activos.
- c) Acciones cuestionables o ilegales - actos que aparentemente violan leyes o reglamentos, inclusive contribuciones políticas ilegales, sobornos y otros pagos dudosos.

Estas excepciones deben ser consideradas cuidadosamente, en forma individual y en su conjunto, para determinar si los estados financieros están o pueden estar significativamente distorsionados, si el auditor ha obtenido suficiente satisfacción de auditoría concerniente a la validez de los estados financieros y si las excepciones tienen otras implicaciones para el cliente. La evaluación de las excepciones significa obtener una comprensión de su naturaleza, causas e implicaciones subyacentes, y resolver cuál es la acción apropiada que debe tomarse. También se debe considerar el interés del cliente en los hallazgos del auditor desde el punto de vista operativo o de control.

Dados los efectos que conllevan los hallazgos de auditoría, ya sea en aspectos relacionados con pruebas de cumplimiento enfocadas hacia el control interno o bien pruebas sustantivas para validar las cifras y transacciones, los hallazgos deben documentarse en el legajo corriente de papeles de trabajo en forma clara considerando los siguientes

aspectos:

- Descripción de la situación,
- Causas,
- Efectos en los estados financieros y
- Efecto en el alcance de auditoría.

Dependiendo de la importancia y repercusión de los hallazgos del auditor estos deben referirse al archivo legajo resumen de auditoría a través de:

- Proponer un ajuste,
- Incluir como deficiencia importante en el control interno lo cual se referirá a una cédula específica que se incluye en el legajo resumen de auditoría para ser considerada en el momento de elaborar el memorándum de control interno y/o
- Incluir en una cédula específica sobre asuntos importantes que afectan en la opinión del auditor sobre la razonabilidad de los estados financieros, o bien el informe de auditoría en la presentación o divulgación en los estados financieros.

Un hallazgo de auditoría que se documenta en el legajo corriente de papeles de trabajo también puede referirse al legajo acumulativo de planificación, cuando dicho hallazgo tiene efecto en el alcance de auditoría fijado que obligue a efectuar cambios al plan original del auditor.

### 3.3.1.3 Conclusiones del auditor:

Obtener las conclusiones de auditoría apropiadas sobre el resultado del trabajo del auditor es una parte del proceso de auditoría tan importante como la aplicación de los procedimientos de auditoría en sí mismos. Las conclusiones resumen los resultados del trabajo y establecen si los objetivos de auditoría han sido alcanzados. Sin las conclusiones apropiadas el trabajo de auditoría está inconcluso.

Generalmente las conclusiones son documentadas como una expresión escrita de una opinión. Es necesario considerar cuidadosamente la forma en que se expresa una conclusión, se debe expresar evitando textos que dejan la interpretación de la conclusión librada a la imaginación del lector; si bien, obviamente, el estilo y contenido de las conclusiones varían, es importante considerar lo siguiente al documentar las conclusiones de cada componente:

- Ejecución satisfactoria del trabajo planificado.  
Referirse al trabajo de auditoría sobre el cual se basa la conclusión, normalmente el plan de auditoría y programa de auditoría completado.
- Resumen de excepciones detectadas y acción tomada.  
Referirse a la documentación vinculada, a la importancia y efectos de cualquiera de las excepciones detectadas y a la satisfacción del auditor respecto a su tratamiento.



- Expresión de opinión. Según la visita, se obtendrán conclusiones sobre:

- a) El objetivo de la auditoría para cada componente de los estados financieros.
- b) Cumplimiento con principios de contabilidad generalmente aceptados.
- c) Confiabilidad en los controles clave (controles que proveen una seguridad razonable sobre el adecuado control y registro de las transacciones).
- d) Ejecución satisfactoria del trabajo planificado.

Un ejemplo de redacción de una conclusión estándar sobre el trabajo de auditoría de un componente específico de los estados financieros, que generalmente se incluye en la cédula sumaria de auditoría o en una cédula aparte, se presenta a continuación:

"Con base en el resultado satisfactorio de mis pruebas de auditoría según programa de auditoría en (referencia de cédulas donde se incluye el programa de auditoría) y a mi evaluación del control interno, concluyo que las cifras incluidas en la sumaria (referencia de la cédula sumaria) son razonables al (fecha de examen de los estados financieros) en relación con los estados financieros tomados en conjunto y de acuerdo con

principios de contabilidad generalmente aceptados." Firma del auditor y fecha.

### 3.3.2 Organización:

El legajo corriente de papeles de trabajo está dividido en secciones basadas en agrupamientos lógicos de acuerdo con los componentes de los estados financieros sujetos a examen. Por lo general, las secciones están ordenadas alfabéticamente en el orden de los rubros del balance general del cliente e incluyen detalles de transacciones relacionadas con el estado de resultados, esto hace que generalmente el legajo de papeles de trabajo guarde el orden que se muestra a continuación:

<u>Referencia</u>	<u>Sección</u>
A	Caja y bancos
B	Cuentas por cobrar
C	Inventarios
D	Gastos anticipados
E	Activos fijos
F	Inversiones
G	Cargos diferidos y otros activos

<u>Referencia</u>	<u>Sección</u>
AA	Cuentas por pagar a corto plazo
BB	Cuentas por pagar a largo plazo
CC	Capital, reservas y utilidades retenidas
X	Resultados
X1	Ventas
X2	Costo de Ventas
X3	Gastos de administración
X4	Gastos financieros
X5	Otros ingresos y gastos

Esta sugerencia de organización puede no ser apropiada en industrias especializadas, tales como bancos, y compañías de seguros, o bien en empresas cuya casa matriz establece para propósitos de análisis financiero un orden especial a sus estados financieros, siendo un ejemplo las empresas de origen alemán que clasifican los activos fijos como primer rubro en el balance general.

La organización anterior puede visualizarse de mejor forma en las figuras 1 y 2 incluidas en las páginas siguientes:

Figura 1  
ORGANIZACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO  
ACTIVOS

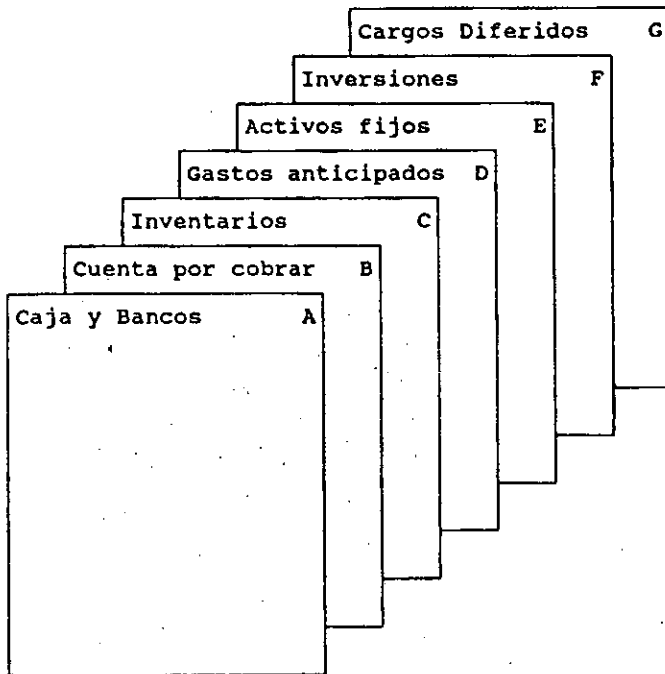
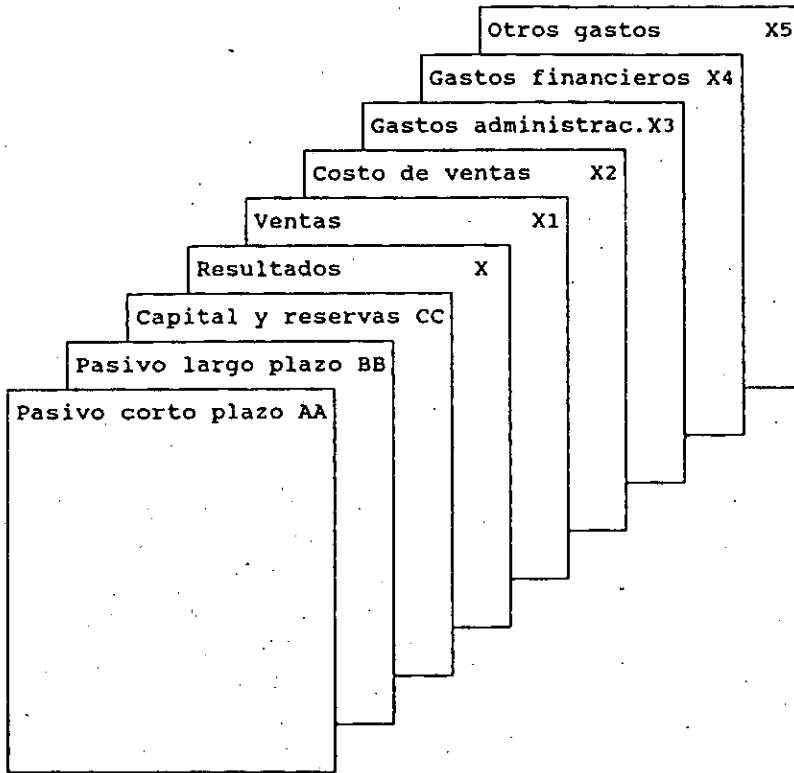


Figura 2  
ORGANIZACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO  
PASIVOS, PATRIMONIO Y RESULTADOS



### 3.3.3 Contenido y organización de secciones:

Generalmente, cada sección de los papeles de trabajo debe incluir la información que se incluye a continuación:

- a) Cédula sumaria (llamada también planilla llave),
- b) Programa de trabajo,
- c) Conclusión,
- d) Divulgaciones importantes,
- e) Integraciones de cuentas,
- f) Procedimientos de auditoría y
- g) Cédula de marcas.

#### Cédula sumaria o planilla llave:

Por cada componente de los estados financieros es preciso preparar una cédula sumaria a fin de exponer las cuentas contables principales incluidas en cada componente, con cifras comparativas del año anterior. Las cédulas sumarias deben estar referenciadas a los estados financieros y cruzadas con cualquier cédula de detalle que provea un mayor análisis de las cifras.

Las cédulas sumarias se incluyen al inicio de cada sección y es conveniente dejar columnas libres para registrar cualquier ajuste que se determine a medida que se desarrolla el trabajo. Para ello se pueden preparar las cédulas sumarias en formatos de tres columnas, con una columna para los montos

registrados en los libros, otra para los ajustes y reclasificaciones y la tercera para los montos finales que aparecen en los estados financieros.

Programa de trabajo:

El programa de auditoría es un listado, generalmente detallado de los procedimientos de auditoría seleccionados en la fase de planeación de la auditoría con el objetivo de servir de directriz al auditor para organizar y controlar su trabajo. El programa de auditoría permite efectuar la revisión en forma eficiente, economizando tiempo y esfuerzos, tanto para el propio auditor como para el personal de la empresa objeto de revisión. Los programas de auditoría reflejan un plan estratégico en pasos de auditoría que deben ser aplicados; describen en secuencia lógica la naturaleza y alcance del trabajo a efectuar y ayudan a organizarlo para beneficio tanto de la persona que lo ejecuta como para quien que lo revisa.

Los programas de auditoría deben contener como mínimo lo siguiente:

- 1) Nombre del cliente,
- 2) Fecha de cierre (fecha de los estados financieros sujetos a revisión),

- 3) Evidencia de aprobación por parte del auditor previo a su utilización (en el caso que el auditor requiera de los servicios de asistentes de auditoría),
- 4) Identificación del componente bajo revisión,
- 5) Descripción de los objetivos de auditoría que se pretenden alcanzar con la aplicación de los procedimientos de auditoría,
- 6) Detalle de los procedimientos de auditoría seleccionados ordenados en una secuencia lógica y
- 7) Evidencia de revisión y aprobación después de la ejecución de los procedimientos.

Los programas de auditoría deben incluir una columna en blanco al lado derecho de cada procedimiento con el objeto de hacer referencia a las cédulas que contienen el trabajo ejecutado, adicionalmente esta columna incluye la firma de la persona que efectuó las pruebas y la fecha de ejecución.

Conclusión:

Tal y como se indicó con anterioridad, se debe expresar una conclusión por cada componente de los estados financieros, el detalle del contenido mínimo y el ejemplo de redacción de una conclusión estándar se incluye en la sección 3.3.1.3 de este trabajo.



Divulgaciones importantes:

Los papeles de trabajo deben identificar claramente las divulgaciones importantes en los estados financieros que deben incluirse en el informe del auditor, preferentemente estas divulgaciones deben documentarse en las primeras cédulas de cada sección con el objetivo de ser identificadas fácilmente por el auditor en el momento de estar elaborando su informe. Generalmente, estas divulgaciones están relacionadas con:

- 1) Métodos de registro (al costo, valor de reposición, valor de mercado, etc.),
- 2) Métodos de valuación (en el caso de inventarios costos promedio, primeras entradas primeras salidas, etc.),
- 3) Métodos de depreciación de activos fijos,
- 4) Saldos en moneda extranjera y su valuación,
- 5) Saldos y transacciones con partes vinculadas y
- 6) Todas aquellas divulgaciones mínimas requeridas por los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Integraciones de cuentas:

Debido a que en las cédulas sumarias únicamente se incluyen cifras a nivel de cuentas principales, es importante que para efectos de un mejor análisis se incluyan integra-

ciones de cuentas. Esto permitirá efectuar el examen y organizar el trabajo con un enfoque que va de lo general a lo particular.

Procedimientos de auditoría:

Luego de las integraciones de cuenta el auditor deberá incluir los papeles de trabajo que evidencian la aplicación de los procedimientos seleccionados para respaldar su informe de auditoría. El orden de los procedimientos dependerá de:

- a) Importancia de las cuentas dentro del componente.
- b) Visita en la que se está aplicando el procedimiento de auditoría.
- c) Objetivo de las pruebas (pruebas de cumplimiento o pruebas sustantivas).

Cédula de marcas:

El auditor utiliza marcas de auditoría para evidenciar el trabajo efectuado, por lo tanto estas marcas deben estar claramente explicadas. Debido a que muchas de las marcas son repetitivas, es decir, que una misma marca puede utilizarse en varias cédulas, es recomendable que las mismas se expliquen en una sola cédula, preferentemente al final de la sección, para esto en cada cédula donde se incluya una marca debe hacerse referencia al número de cédula que incluye la explicación de

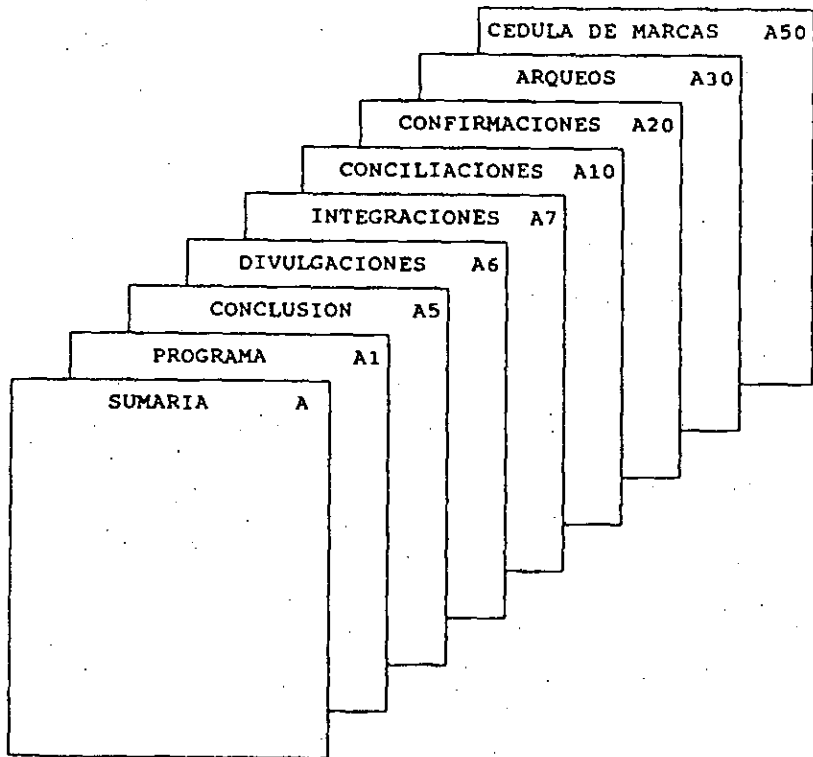
las marcas.

#### 3.3.4 Referenciación de los papeles de trabajo

Los papeles de trabajo deben llevar índices de tal forma que cualquier información o cédula pueda ser encontrada fácilmente cuando se revisen los papeles de trabajo o elabore el informe de auditoría. Cada cédula debe contener una referencia en la esquina superior derecha con lápiz rojo (o azul, dependiendo el criterio del auditor). Esta referencia debe ser alfa-numérica, donde la letra identifique la sección y el número la correlatividad de la cédula dentro de cada sección.

Un ejemplo de la organización y referenciación de los papeles de trabajo dentro de una sección se puede visualizar por medio de la figura 3 que se incluye en la página siguiente:

Figura 3  
ORGANIZACION Y REFERENCIACION DE LOS PAPELES DE TRABAJO  
SECCION DE CAJA Y BANCOS



### 3.4 LEGAJO RESUMEN DE AUDITORIA

#### 3.4.1 Contenido:

Como parte de la etapa de finalización, la documentación resumen de auditoría debe ser preparada reuniendo todos los temas clave relacionados con el examen. Esto permite una adecuada consideración de estos temas al preparar los informes de auditoría sobre los estados financieros, los informes a la gerencia y a otras personas. Esta documentación puede agruparse en un legajo resumen de auditoría.

En forma general, la documentación que forma parte del legajo resumen de auditoría debe proporcionar lo siguiente:

- a) Una visión global de la ejecución y terminación de la auditoría,
- b) Resumir las conclusiones y decisiones significativas alcanzadas durante el examen y
- c) Acumular y resumir los hallazgos clave de auditoría para evaluar su efecto, individual o global, sobre los estados financieros en conjunto.

La información normalmente incluida en el legajo resumen de auditoría se describe a continuación:

- a) Estados financieros e informe de auditoría,

- b) Hojas de trabajo para la determinación de las cifras definitivas de los estados financieros,
- c) Resumen de temas significativos,
- d) Resumen de posibles ajustes y reclasificaciones,
- e) Notas sobre reuniones,
- f) Cartas de representación de la gerencia,
- g) Cartas de abogados,
- h) Memorándum de control interno y otros informes emitidos,
- i) Cédulas de deficiencias detectadas en el control interno,
- j) Memorándum impositivo,
- k) Cédulas de control de tiempo invertido,
- l) Análisis de variaciones de tiempo invertido respecto al presupuesto,
- m) Listados de verificación de conclusión y revisión y
- n) Listados de verificación de informes para el exterior

#### 3.4.1.1 Estados financieros e informe de auditoría

El legajo resumen de auditoría debe incluir una copia de los estados financieros, referenciada a los papeles de trabajo

y una copia del informe del auditor al respecto. Esta copia debe ser lo más similar posible a los estados financieros definitivos y no debe quedar ningún tema ni aspecto de exposición sin resolver o sujeto a dudas.

Una vez que el auditor ha realizado los procedimientos de auditoría seleccionados para cada componente de los estados financieros, debe realizar una revisión de los estados financieros en su conjunto. Conjuntamente con las conclusiones ya obtenidas del trabajo de auditoría detallado para cada componente, esta revisión debe ser suficiente como para proporcionar fundamentos adecuados para su informe. La revisión general debe incluir las siguientes preguntas:

- ¿Tienen sentido los estados financieros en su conjunto?
- ¿Se relacionan los montos individuales razonablemente entre sí y con el negocio del cliente de acuerdo con el conocimiento que el auditor tiene del negocio del cliente?

Esta evaluación global de los estados financieros previo a la emisión del informe es de suma importancia ya que conjuntamente con la aplicación de procedimientos de auditoría en cada componente, el auditor estará en condiciones de obtener una conclusión general sobre los estados financieros en el sentido de que los mismos:

- a) Cumplen con los requerimientos legales y otros reglamentos apropiados y que exponen todos los asuntos requeridos. . .

- b) Han sido preparados según principios de contabilidad generalmente aceptados, aplicados uniformemente y concuerdan con los registros financieros correspondientes.
- c) Los hechos significativos que hayan ocurrido entre la fecha del balance general y la fecha del informe de auditoría han sido considerados adecuadamente.
- d) Los estados financieros, conjuntamente con cualquier otra información presentada con ellos, presente una visión concordante con el conocimiento que el auditor tenga del cliente.
- e) La información incluida en ellos ha sido clasificada y presentada de manera clara, de forma tal que pueda ser correctamente interpretada.
- f) Los resultados del ejercicio concuerdan con el conocimiento global del auditor sobre el negocio en relación con la economía y la industria del cliente.

3.4.1.2. Hojas de trabajo para la determinación de las cifras definitivas de los estados financieros

En el proceso de revisión el auditor muchas veces determina ciertos ajustes o reclasificaciones necesarios para que los estados financieros sean presentados de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados; por tanto,



se hace necesario elaborar una hoja de trabajo que permita mantener un control respecto a las cifras preliminares de los estados financieros con las cuales se inició la auditoría y las cifras finales según libros. Pudiera darse el caso que algunos ajustes o reclasificaciones no se corrieran en los libros de la compañía por diversas circunstancias, por lo tanto la hoja de trabajo del auditor deberá incluir una columna adicional que identifique los ajustes no registrados en libros.

#### 3.4.1.3 Resumen de temas significativos

El legajo corriente de papeles de trabajo debe incluir un resumen claro y conciso de los temas significativos que surgen como resultado del trabajo del auditor; sin embargo, es indispensable incluir en el legajo resumen de auditoría un detalle de dichos temas. No es necesario perder tiempo reproduciendo información contenida en otros legajos, por lo tanto, el resumen debe ser breve y no debe incluir información que no sea importante para el informe de auditoría.

Algunos ejemplos de los temas significativos que puedan surgir como resultado del trabajo de auditoría son:

- Cambios significativos en el negocio y su efecto sobre los estados financieros.
- Cambios en principios de contabilidad generalmente aceptados y su efecto sobre los estados financieros y sobre el informe de auditoría.

- Desviación en principios de contabilidad generalmente aceptados y su efecto sobre los estados financieros y sobre el informe de auditoría.
- Resumen de errores ajustados y no ajustados y su efecto en los estados financieros.
- Incertidumbres significativas, incluyendo litigios pendientes y cualquier consideración sobre negocio en marcha, su adecuada exposición y su efecto en el informe de auditoría.
- Limitaciones al alcance y su efecto sobre el informe de auditoría.
- Resumen de ítemes dudosos o subjetivos que generan dudas sobre la razonabilidad de los estados financieros, incluyendo una conclusión por cada uno de ellos.
- Hechos posteriores con discusiones y conclusiones sobre la necesidad de ajustar los estados financieros o modificar su exposición.

#### 3.4.1.4 Resumen de posibles ajustes y reclasificaciones

Durante el transcurso de la auditoría el auditor puede identificar errores en los estados financieros del cliente. El efecto de dichos errores, ajustados o no por el cliente, deben ser cuidadosamente analizados y resumidos. Algunos de estos

errores pueden ser incorporados en los estados financieros preliminares pero otros, que no afectan significativamente los estados financieros pueden no ser ajustados.

Para efectos del análisis mencionado en el párrafo anterior, es indispensable que en el legajo resumen de auditoría se documenten todos los ajustes y reclasificaciones detectadas en el transcurso de la revisión, incluyendo la referencia de los papeles de trabajo donde se documenta el hallazgo de auditoría.

#### 3.4.1.5 Notas sobre reuniones

Como resultado del trabajo de auditoría generalmente se efectúan reuniones con funcionarios del cliente para discutir temas significativos de la auditoría. Algunas veces, las resoluciones de tales reuniones son importantes para efectos del informe de auditoría o alguna comunicación con la gerencia, por tanto, debe efectuarse un resumen que detalle las personas presentes, los temas tratados y las resoluciones de los problemas planteados.

#### 3.4.1.6 Cartas de representación de la gerencia

La evidencia de auditoría se obtiene de diversas fuentes y las manifestaciones de la gerencia constituyen una de estas fuentes. Estas manifestaciones pueden realizarse oralmente a lo largo de la auditoría en respuesta a interrogantes

específicos, o por escrito al concluir la auditoría, en una carta de representación.

Una carta de representación de la gerencia, llamada también carta de salvaguarda, constituye una confirmación escrita acerca de las manifestaciones significativas realizadas por ella misma y otros empleados durante la auditoría. Permite asegurar que no existen malas interpretaciones de la información u opiniones que han sido proporcionadas y recordarles a los firmantes de la carta que consideren seriamente si se ha proporcionado toda la información importante.

La carta de salvaguarda debe obtenerse con anterioridad a la emisión del informe de auditoría. Es necesario discutir el contenido de la carta con los funcionarios apropiados de la gerencia con suficiente tiempo como para reducir la posibilidad de que el auditor se enfrente al rechazo de la gerencia a suministrar dichas manifestaciones.

No obstante, pueden surgir circunstancias en las que resulte imposible obtener las manifestaciones escritas necesarias. Esto puede ser a causa de una negativa de la gerencia, o porque la gerencia no desea realizar las manifestaciones requeridas como resultado de sus propias incertidumbres respecto a algún tema en particular. En ambos casos, si el auditor no puede obtener dicha carta, es probable que deba concluir que no ha recibido toda la información y las

explicaciones que se requieren, y en consecuencia, será preciso considerar la inclusión de salvedades al informe de auditoría como resultado de una limitación al alcance.

#### 3.4.1.7 Cartas de abogados

Como parte de los procedimientos de auditoría relativos a asuntos legales de importancia, el auditor requiere a menudo las manifestaciones del asesor legal del cliente para corroborar las manifestaciones de la gerencia respecto a algún tema relacionado con aspectos legales (juicios o litigios). La respuesta del asesor legal generalmente se incluye en el legajo resumen de auditoría.

#### 3.4.1.8 Memorándum de control interno y otros informes emitidos

El legajo resumen de auditoría debe incluir una copia del informe de control interno que será o ha sido enviado a los funcionarios del cliente. Cada recomendación debe referenciarse a la planilla o cédula de deficiencias de control interno elaboradas como resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría, principalmente de cumplimiento.

#### 3.4.1.9 Cédulas de deficiencias detectadas en el control interno

Las cédulas de deficiencias detectadas en el control interno, son cédulas diseñadas para el efecto en hojas de

catorce columnas e incluyen la siguiente información:

- Referencia de las cédula o cédulas de los papeles de trabajo donde el problema fue identificado y descrito.
- Descripción concisa de la deficiencia detectada.
- Comentarios del funcionario del cliente con el que la situación fue discutida.
- Recomendación a emitir.
- Efecto en el enfoque original de auditoría.
- Razones, si las hubiera, para no ser incluida en el memorándum de control interno.
- Referencia al número de recomendación según el memorándum final de control interno.
- Firma del asistente de auditoría que elaboró la cédula y fecha de ejecución.
- Firma de revisión por el auditor a cargo y fecha en que revisó.

#### 3.4.1.10 Memorándum impositivo

La preparación de un memorándum impositivo es útil para documentar el estado de los temas importantes sobre la situación impositiva del cliente y para proporcionar una

conclusión sobre la razonabilidad de los pasivos impositivos. Si de la evaluación impositiva del cliente no surgen observaciones ni se identifican oportunidades de planificación impositiva, no se necesitará preparar un memorándum.

#### 3.4.1.11 Cédulas de control de tiempo invertido

Estas cédulas detallan diariamente el tiempo invertido por los asistentes de auditoría en cada procedimiento de auditoría asignado.

#### 3.4.1.12 Análisis de variaciones de tiempo invertido respecto al presupuesto

Con el objetivo de efectuar la auditoría en forma eficiente, es necesario que previamente se elabore un presupuesto de tiempo por área y prueba, esto permitirá llevar un control de la eficiencia de cada asistente de auditoría y determinar al final de la revisión las causas de las variaciones entre el tiempo presupuestado versus el tiempo real invertido.

#### 3.4.1.13 Listados de verificación de conclusión y revisión

Los listados de verificación de conclusión y revisión de auditoría proporcionan al auditor un medio para asegurarse de que todos los temas importantes hayan sido satisfactoriamente considerados y documentados en los papeles de trabajo.

principalmente cuando el trabajo requiere de asistentes de auditoría. Los listados de verificación permiten confirmar que los elementos clave de la auditoría estén completos y adecuadamente documentados. Ver en el anexo II un modelo de listado de verificación de conclusión y revisión.

#### 3.4.1.14 Listados de verificación de informes para el exterior

En el caso de que los servicios del auditor se requieran con el propósito de presentar informes al exterior sobre la razonabilidad de los estados financieros, es importante que el auditor se cerciore sobre el cumplimiento de algunos aspectos que deban ser divulgados en los estados financieros, de acuerdo con principios de contabilidad generalmente aceptados en el exterior. Ver en el anexo III un modelo de listado para verificación de informes para el exterior.

#### 3.4.2 Organización del legajo resumen de auditoría

Al igual que el legajo corriente de papeles de trabajo, el legajo resumen de auditoría debe estar adecuadamente referenciado; para el efecto, puede asignársele una literal específica a todo el legajo, preferentemente no utilizada para la referenciación de las secciones del legajo corriente, e incluir un número correlativo a cada cédula incluida. El anexo I presenta un modelo de índice que puede incluirse al inicio del legajo resumen de auditoría que puede servir como guía para



verificar que todos los aspectos importantes han sido incluidos en el legajo.

### 3.5 LEGAJO ACUMULATIVO DE PLANIFICACION

#### 3.5.1 Objetivo y contenido

El legajo acumulativo de planificación es utilizado para documentar el proceso de planificación, la información base a partir de la cual se desarrolla el plan general y el plan de auditoría en sí mismo. La naturaleza y cantidad de la información documentada depende de lo que a criterio del auditor se considere necesario para que la auditoría sea adecuadamente planificada y para demostrar que efectivamente fue planificada de esa manera.

La información que debe ser documentada como parte del proceso de planificación es variada. Parte de esta información tiene carácter permanente e integra la base de información que será utilizada en futuros exámenes; otra es específica del examen del año corriente.

A continuación se incluye un detalle de la información que podría incluirse en el legajo de planificación:

#### Información de importancia continua

##### **Antecedentes sobre el negocio del cliente:**

- Historia del cliente,

- Naturaleza del negocio,
- Detalle sobre la ubicación de plantas, sucursales y depósitos,
- Consideraciones sobre el ambiente económico del cliente y aspectos comerciales,
- Estadísticas de la industria,
- Datos y tendencias financieras importantes,
- Estructura societaria incluyendo subsidiarias,
- Detalle de directores y funcionarios,
- Detalle de los principales clientes y proveedores y
- Legislación vinculada específicamente al cliente.

#### **Sistemas de información, contables y de control**

- Políticas contables especiales,
- Organigrama del departamento de contabilidad,
- Generalidades del sistema de información,
- Generalidades del ambiente de control,
- Funciones contables efectuadas en sucursales y otros establecimientos y
- Copias de informes de control interno relevantes.

#### **Auditoría interna**

- Responsabilidades del departamento de auditoría interna, las aptitudes de su personal y mención del nivel organizacional al que van dirigidos los informes.

### Información específica del examen del año corriente

- Plan de auditoría,
- Registro de actividades de planificación realizadas para la auditoría del año corriente, incluyendo reuniones internas, reuniones de planificación con el personal del cliente, etc.,
- Instrucciones de auditoría a o de auditores de otras empresas del grupo, si los hubiera,
- Instrucciones del cliente e
- Información administrativa específica del plan del año corriente, por ejemplo, sobre el equipo de trabajo, presupuestos de tiempo y cronogramas de trabajo

#### 3.5.1.1 Documentación referente al negocio del cliente

Los clientes del Contador Público y Auditor operan en diferentes negocios, poseen diferentes organizaciones y filosofías de administración, diferentes sistemas de información y medios de control, están expuestos a diferentes riesgos y poseen diferentes sistemas de información contables y de control. En consecuencia, el enfoque de auditoría debe estar adaptado a fin de reflejar las circunstancias de cada cliente, sus necesidades y expectativas.

La comprensión de la situación económica y del negocio de cada cliente en particular es un requisito para lograr una auditoría efectiva y proporcionar un servicio distintivo al

cliente. Es esencial contar con suficiente información sobre el negocio del cliente a fin de evaluar inteligentemente el medio en el cual opera, los individuos que conducen la empresa y los factores que influyen sobre su éxito o fracaso. De esta manera, se logra identificar efectivamente las áreas de mayor riesgo en los estados financieros, formular un plan de auditoría y proporcionar un asesoramiento significativo y sugerencias constructivas hacia los clientes.

3.5.1.2 Documentación de los sistemas de información, contables y de control

Una parte integral del conocimiento del negocio del cliente y de los sistemas para el registro de transacciones es el desarrollo de una comprensión global de sus sistemas de información. Esta información no debe ser extensa, debe ser suficiente como para permitir al auditor determinar en términos generales el grado en el cual su cliente ha computarizado el procesamiento de sus transacciones y la información relacionada, la complejidad de los sistemas y la medida en que las operaciones dependen de un sistema computarizado.

Entre los temas que deben ser considerados para el desarrollo de una comprensión global de los sistemas computarizados del cliente se incluyen:

- Propósitos generales de los sistemas de aplicación más importantes.

- Naturaleza interactiva o no interactiva y áreas de ingreso de datos.
- Determinación si el procesamiento involucra o no actualización inmediata de registros.
- Determinación si los datos son transferidos directamente de ó a otros sistemas de aplicación sin la participación de personal ajeno al departamento de computación.
- Fecha y naturaleza de recientes cambios importantes del sistema y si se anticipan nuevos cambios.

Las anteriores premisas permitirán al auditor efectuar una evaluación global del ambiente computarizado de los sistemas de información del cliente y determinará la posible necesidad de hacer uso de un especialista en el área de informática para efectuar pruebas a través del computador.

El ambiente de control del cliente refleja la filosofía, actitud y compromiso de la gerencia para establecer una atmósfera positiva para la implantación y ejecución de operaciones de negocios bien controladas. Influye en gran medida sobre la efectividad de los sistemas de control del cliente y consecuentemente, afecta significativamente la evaluación del auditor acerca del riesgo de control. Un ambiente de control fuerte permite al auditor depositar mayor confianza en los sistemas de control, seleccionar controles como fuentes de satisfacción de auditoría y posiblemente

reducir la cantidad de evidencia requerida para obtener la conclusión de que los controles seleccionados funcionan adecuadamente.

En vista de la importancia del ambiente de control del cliente, es necesario realizar un análisis detallado del mismo durante la planificación. A continuación se incluyen algunos de los temas que deben ser considerados en esta evaluación:

- El enfoque del directorio y de la gerencia superior hacia los controles. La calidad de liderazgo ejercido por el directorio y la gerencia superior y su actitud con relación a la información financiera confiable y a los controles efectivos, influyen específicamente sobre el medio de control.
- La organización gerencial. Una estructura orgánica que establece una clara delegación de autoridad y asignación de responsabilidades facilita la ejecución de las políticas gerenciales, el desarrollo de retroalimentación pertinente y confiable, y la selección, motivación y promoción de personal calificado. Además, la segregación de funciones importantes del negocio que no son compatibles entre sí desde el punto de vista de los controles, podría realzar el sistema de controles e indicar el deseo de la gerencia a establecer un fuerte medio de control.

### 3.5.1.3 Auditoría interna

Muchas organizaciones de gran magnitud tienen auditores internos cuyas responsabilidades incluyen la evaluación y prueba de los sistemas del cliente. Aunque el trabajo de los auditores internos no puede sustituir el trabajo del Contador Público y Auditor, éste debe considerar la actividad de auditoría interna como un control de alto nivel potencialmente importante, en el cual puede confiar después de una adecuada evaluación y prueba por su parte. La confianza en la auditoría interna puede mejorar significativamente la eficiencia de la auditoría; por consiguiente, los clientes que cuentan con un adecuado departamento de auditoría interna esperan que, cuando sea posible, el auditor confíe en el trabajo de los auditores internos.

El grado de confianza depende de la evaluación de la competencia y objetividad de los auditores internos. Al juzgar cual es el grado de confianza apropiado, se debería considerar lo siguientes factores:

- El grado de independencia de los auditores internos dentro de la organización.
- Su competencia y experiencia.
- La importancia de su trabajo para efectos de la auditoría.
- Lo adecuado de sus papeles de trabajo e informes.

- La forma en que las acciones originadas como consecuencia de sus informes son objeto de seguimiento e implantación por parte de la gerencia.

Los auditores internos son empleados del cliente y por consiguiente, no pueden ser considerados independientes en la misma forma que los auditores externos. No obstante, según el nivel jerárquico de la auditoría interna dentro de la organización del cliente y el apoyo que recibe de la gerencia superior, los auditores internos pueden mantener un grado razonable de objetividad. Un indicio de tal independencia sería que el jefe de la auditoría interna dependa del nivel más alto de la gerencia y que tenga acceso directo al directorio o al comité de auditoría. Si los auditores internos están estrechamente controlados por la gerencia, es probable que sus actividades sean dirigidas a objetivos muy limitados y no contribuyan a fortalecer los sistemas de control.

#### 3.5.1.4 Plan de auditoría para el año corriente

El resultado del proceso de planificación es un plan de auditoría en el cual se resumen los factores, consideraciones y decisiones significativas pertinentes al enfoque y al alcance de auditoría. Registra lo que debe hacerse, la razón por la cual se hace, dónde se hace, cuándo y quién lo debe hacer. El plan de auditoría debe ser presentado como un memorándum formal de planificación e incluirse como parte del legajo de



planificación.

Si bien la forma y cantidad de documentación varía de acuerdo con el tamaño y complejidad de cada trabajo, el plan de auditoría se compone usualmente de las siguientes partes:

- Evaluación global e información sobre el negocio.
- Cédulas de decisiones de planificación para cada componente de los estados financieros.
- Programas de auditoría.

La importancia de la elaboración de un plan formal de auditoría radica en:

- Asegurar que el trabajo de auditoría sea planificado adecuadamente.
- Asegurar que se mantenga un registro de los fundamentos del alcance del trabajo.
- Reducir la posibilidad de malentendidos entre los miembros del equipo de auditoría acerca del trabajo que debe realizarse.
- Es de utilidad en la planificación de auditoría de años posteriores.

### 3.5.2 Organización del legajo acumulativo de planificación

La documentación de la actividad del cliente y de los sistemas de información, contables y de control debe ser organizada de forma tal que la información obtenida durante un ejercicio pueda ser utilizada sin demoras en períodos futuros.

Esto proporciona los siguientes beneficios:

- Permite que el auditor se concentre en los cambios en el negocio y en los sistemas del cliente y en la forma en que los procedimientos y programas de auditoría del año anterior deberán ser modificados.
- Proporciona a los nuevos asistentes de auditoría una fuente de información para comprender el negocio y los sistemas del cliente.

A fin de lograr eficiencia de auditoría y facilitar la revisión, es conveniente dividir la documentación de planificación en:

- Una parte del legajo de planificación que contenga información de importancia continua.
- Una parte del legajo que contenga información de planificación corriente, que documente las modificaciones en la base de información y las decisiones significativas sobre el enfoque de auditoría del año corriente.

En el anexo IV se incluye una serie de formatos que ayudan a

organizar y clasificar la información relativa a la planificación de auditoría que se incluye en el legajo acumulativo de planificación.

### 3.6. ARCHIVO PERMANENTE

#### 3.6.1 Objetivo y contenido

A lo largo de la auditoría se acumula una considerable cantidad de información legal, societaria y de otras características que es provechoso documentarla y archivarla para su uso en años futuros. Estos documentos pueden archivararse en un legajo permanente.

Obviamente la información pierde vigencia a medida que pasa el tiempo. Por consiguiente, la información del legajo permanente debe ser revisada todos los años y los asuntos que dejen de ser pertinentes deben ser transferidos al legajo corriente del año anterior.

Existen ciertos documentos legales, tales como acuerdos de participación en las utilidades que resultan especialmente delicados y confidenciales. El contenido de estos documentos no debe ser tratado con ningún empleado del cliente, consecuentemente, es más apropiado que sean guardados en la oficina del auditor en legajos confidenciales y no en el archivo permanente.

Cuando se recopile información para el archivo permanente se puede optar por obtener copias de los documentos o extraer parte de ellos. Ambos tienen sus ventajas y desventajas, tomar fotocopias resulta más rápido que obtener extractos, pero de esta manera se acumulan papeles innecesarios y provocan un legajo abultado. Los extractos pueden ayudar al auditor a concentrar su atención en cuestiones clave pero requieren tiempo y existe el riesgo de que información importante sea omitida o inapropiadamente transcrita. La decisión depende de los objetivos por los cuales se examina el documento y de la experiencia del personal de auditoría asignado.

Si la información permanente estuviera fácilmente disponible para el auditor se podría reducir al mínimo el trabajo de documentar este tipo de información en el archivo permanente. No es normal que sea necesario duplicar la información a la que se puede acceder fácilmente en los archivos del cliente. Será necesario únicamente cuando el auditor no puede disponer de documentos importantes y oficiales, debidamente firmados o cuando se requiera el uso frecuente de la información de esos documentos.

Los documentos que generalmente se incluyen en el archivo permanente son:

- Actas del consejo de administración: extractos o bien fotocopias de aquellas que por su importancia el auditor prefiera tenerlas completas.

- Actas de asambleas de accionistas: extractos o bien fotocopias de aquellas que por su importancia el auditor prefiera tenerlas completas.
- Políticas. Tales como: firmas autorizadas para girar cheques, condiciones de ventas a clientes, tasas de depreciación para activos fijos, procedimiento para cálculos de salarios, pactos colectivos de trabajo.
- Activos fijos. Contratos de compra de propiedades importantes.
- Impuestos. Impuestos especiales a los que está sujeta la compañía, o bien exoneraciones especiales de impuestos.
- Litigios y/o pasivos contingentes, documentación relativa.
- Contratos y acuerdos importantes como: arrendamientos, servicios, asesoría técnica, remuneraciones a ejecutivos, acuerdos sindicales, etc.
- Acuerdos gubernativos, copia de aquellos de interés para la operación de la compañía.
- Historia del capital social, aumentos al capital, escrituras, publicaciones, etc.
- Préstamos bancarios: escrituras o extractos de las mismas, tasa de interés y planes de pago.

- Aspectos societarios como: copia de la escritura constitutiva y modificaciones a la misma.

### 3.6.2 Organización del archivo permanente

El archivo permanente puede organizarse mediante referenciación alfanumérica, asignando una literal específica a cada uno de los aspectos enunciados en el punto anterior e incluyendo un número correlativo a las cédulas incluidas en cada componente, así:

<u>Referencia</u>	<u>Documentos incluidos</u>
A	Actas del consejo de administración
B	Actas de asambleas de accionistas
C	Políticas
D	Activos fijos
E	Impuestos
F	Litigios y/o pasivos contingentes
G	Contratos y acuerdos
H	Acuerdos gubernativos
I	Historia del capital social
J	Préstamos bancarios
K	Aspectos societarios

### 3.7 OTROS ARCHIVOS

Adicionalmente a los archivos mencionados el Contador Público y Auditor hace uso de otros archivos como resultado de auditorías especiales o bien archivos de carácter administrativo. Entre estos archivos se pueden mencionar los siguientes:

- Legajo de consolidación de estados financieros
- Legajo de conversión de estados financieros en moneda extranjera
- Archivo de facturación
- Archivo de correspondencia
- Archivo confidencial

#### 3.7.1 Legajo de consolidación de estados financieros

Cuando el Contador Público y Auditor ejecuta un examen sobre una consolidación o combinación de negocios, conviene tener una sección de papeles de trabajo por separado. Los papeles de trabajo deben permitir que los estados financieros consolidados sean revisados y evaluados independientemente de las empresas subsidiarias. Los papeles de trabajo de consolidación consisten normalmente en lo indicado en la página siguiente:

- Un copia de los estados financieros consolidados y papeles de trabajo respaldatorios que indiquen la sumatoria de los estados financieros de la empresa controlante o matriz y de las empresas subsidiarias, los asientos de consolidación y la conclusión del auditor al respecto.
- Copias de los estados financieros individuales de todas las subsidiarias consolidadas.
- Informes de auditoría sobre los estados financieros individuales de las empresas del grupo.
- Papeles de trabajo sobre la revisión de la determinación del interés minoritario si se diera el caso.
- Hojas de trabajo para la determinación de la eliminación de saldos y transacciones entre compañías.
- Notas sobre políticas contables y cualquier variación significativa de políticas entre las empresas consolidadas.
- Otros papeles de trabajo relativos a la revisión específica de los estados financieros consolidados.

Los ajustes de consolidación deben ser respaldados por papeles de trabajo en forma de asientos de diario, incluyendo una clara indicación de su naturaleza, dichos asientos deben ser respaldados por, y referenciados a, las cédulas que proporcionan los cálculos y las bases de determinación de los



montos, tales como la eliminación de utilidades que forman parte de los inventarios en existencia a la fecha de la consolidación de estados financieros, como ejemplo.

3.7.2 Legajo de conversión de estados financieros en moneda extranjera

Cuando el Contador Público y Auditor es contratado para llevar a cabo la revisión de estados financieros destinados a la casa matriz, generalmente se requiere la conversión de los estados financieros a la moneda funcional de la casa matriz. Esto obliga al auditor a tener que documentar en sus papeles de trabajo su revisión sobre las bases aplicadas para la conversión de los estados financieros.

Es conveniente que para el efecto, se prepare un legajo específico de los papeles de trabajo relacionados con dicha revisión, los cuales consisten generalmente en:

- Una copia de los estados financieros expresados en moneda extranjera.
- Informe de auditoría sobre los estados financieros expresados en moneda extranjera.
- Hojas de trabajo para ajustar los saldos en moneda extranjera a tasa de cierre de la moneda local, previo a la conversión de estados financieros en moneda extranjera (ajuste por remediación de saldos a tasa de cierre).

- Notas sobre las bases para la determinación de la moneda funcional para la conversión de estados financieros.
- Cédulas para la determinación de las tasas promedio del período y tasas históricas aplicables a la conversión de activos y pasivos no monetarios.
- Cédula para la determinación del ajuste por conversión de activos y pasivos.

### 3.7.3 Archivo de facturación

Aunque no tiene relación directa con la revisión de estados financieros, es conveniente llevar un archivo de facturación para cada cliente. Este archivo generalmente contiene:

- Facturaciones parciales.
- Hojas de control de tiempo y gasto invertido.
- Liquidación de honorarios y gastos cobrados.
- Cédulas sumarias que indiquen el monto de honorarios cobrados cada año, lo cual sirve de guía para la estimación de honorarios a cobrar el año siguiente.
- Cartas de envío de facturas.

### 3.7.4 Archivo de correspondencia

En el transcurso de la relación del Contador Público y Auditor con sus clientes se da una serie de cruces de correspondencia relacionadas con propuestas, aceptación de la auditoría por los clientes, estimaciones de honorarios, convenios de pagos y otros asuntos relacionados con requerimientos especiales para la auditoría y notas de envío de informes. Por todo este tipo de correspondencia es conveniente que se abra un archivo específico para cada cliente, con el objetivo de mantener control del cumplimiento con términos de contratación y honorarios pactados.

### 3.7.5. Archivo confidencial

Existen algunos documentos que el Contador Público y Auditor utiliza como evidencia de su auditoría o como base de cálculo de alguna transacción especial, que resulta ser una información delicada y confidencial, en la cual únicamente tiene acceso el Auditor encargado y se restringe a los asistentes. El contenido de estos documentos no puede ser tratado con ningún empleado del cliente, por lo que resulta apropiado que estos documentos sean guardados en la oficina del auditor en un legajo confidencial con acceso restringido.

## CONCLUSIONES

1. Los papeles de trabajo son los registros llevados por el auditor independiente sobre los procedimientos aplicados, las pruebas realizadas, la información obtenida y las conclusiones alcanzadas relativas a su revisión, por lo tanto, deben ser preparados cuidadosamente, claros, sencillos, concisos y sobre todo adecuadamente ordenados que permitan identificar en forma inmediata la evidencia que respalda las cifras de los estados financieros auditados.
2. En auditorías recurrentes los papeles de trabajo del Contador Público y Auditor representan el conocimiento acumulado del negocio del cliente y de sus sistemas de información contable y de control, lo que hace necesario que este cúmulo de conocimientos sean documentados y archivados en un legajo específico, como un legajo acumulativo de planificación, que permita mediante una inversión mínima de tiempo actualizarlo con facilidad cada año, con el objetivo de contar con información confiable y actualizada acerca del negocio del cliente para desarrollar un plan estratégico de auditoría dirigido a cubrir principalmente las áreas de mayor riesgo en los estados financieros.

3. Como resultado de su trabajo el Auditor debe revisar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría que obtuvo como base para expresar su opinión respecto a los estados financieros auditados, para el efecto, es indispensable que estructure un archivo específico de papeles de trabajo que resuma las conclusiones y decisiones significativas alcanzadas durante el examen y los hallazgos importantes de auditoría para evaluar su efecto individual y global sobre los estados financieros en conjunto. Esto permitirá tener una visión global de la ejecución y terminación de la auditoría y asegurará que todos los asuntos importantes sean considerados en la elaboración de su informe.
4. El auditor como resultado de su auditoría acumula una serie de documentos de carácter legal, societario y de otra índole que es indispensable guardarlos en un archivo de uso continuo que permita su consulta inmediata, independientemente del ejercicio bajo revisión. Este tipo de documentos pueden archivar en un legajo denominado para el efecto archivo permanente.

## RECOMENDACIONES

1. Un trabajo de auditoría debe ser adecuadamente planificado para obtener los fundamentos necesarios para emitir un informe sobre los estados financieros auditados y para determinar los métodos para obtenerlos en forma eficiente, por lo tanto, dicho plan debe estar basado en la comprensión del negocio del cliente. Al respecto, es recomendable que como parte de los archivos de papeles de trabajo del Contador Público y Auditor se elabore un legajo acumulativo de planificación en el cual se documente en forma ordenada y sistemática toda la información relativa a los sistemas de información contables, ambiente de control, naturaleza de las transacciones y procedimientos de la empresa.
2. Generalmente en los despachos de auditoría se manifiesta una alta rotación de personal por lo que es recomendable que el conocimiento acumulado del negocio del cliente en cuanto a sus operaciones, sistemas de información contable y de control sean adecuadamente documentados en un archivo de papeles de trabajo de uso continuo que permita que los asistentes de auditoría que no han participado en auditorías anteriores comprendan con facilidad las actividades y procedimientos de la empresa.

3. Como parte de la etapa de finalización de la auditoría el Contador Público y Auditor debe efectuar una revisión crítica al trabajo realizado, principalmente, si requirió el apoyo de asistentes de auditoría. Para el efecto, es recomendable que el archivo corriente de papeles de trabajo esté organizado de una manera sistemática que permita al auditor verificar con facilidad que todas las cifras de las cédulas sumarias estén respaldadas con la aplicación de los procedimientos de auditoría.
4. Todas las secciones del legajo corriente de papeles de trabajo deben incluir un programa de auditoría que detalle los procedimientos de auditoría seleccionados por el auditor al elaborar el plan de auditoría. Este programa debe incluirse después de la cédula sumaria de cada sección, para que el auditor en su proceso de revisión verifique que sus objetivos de auditoría se hayan cumplido.
5. El Contador Público y Auditor no puede pretender recordar en detalle los hallazgos y situaciones importantes relacionados con su revisión de los estados financieros de todos sus clientes, principalmente cuando requiere del apoyo de asistentes de auditoría, por lo que es recomendable que se elabore un archivo resumen de auditoría que permita al auditor contar con los elementos de juicio necesarios para elaborar su informe de auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas.

## BIBLIOGRAFIA

1. ARENS, ALVIN A. & LOEBBECKE, JAMES K.  
Auditing an integrated approach  
2a. edición  
N.J. Estados Unidos de América  
Prentice-Hall  
1980
2. INSTITUTO GUATEMALTECO DE CONTADORES PUBLICOS Y AUDITORES  
Junta Directiva 1991/1992  
Normas de auditoría  
Recopilación 1992  
Guatemala, (s.e), 1992
3. LENHART, NORMAN  
La auditoría de Montgomery  
8a. edición  
Estados Unidos de América  
The Ronald Press Company, (s.f)
4. MORALES O. CARLOS HUMBERTO  
Los papeles de trabajo del Contador Público y Auditor  
Colección de Textos de Auditoría y Finanzas No. 8  
1a. edición  
Guatemala  
Departamento de publicaciones, Facultad de Ciencias  
Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala  
1981
5. MORALES O. CARLOS HUMBERTO  
Requisitos mínimos que el Contador Público y Auditor  
debe observar en la ejecución de una auditoría  
Colección de Textos de Auditoría y Finanzas No. 8  
1a. edición  
Guatemala  
Departamento de publicaciones, Facultad de Ciencias  
Económicas, Universidad de San Carlos de Guatemala  
1981
6. PRICE WATERHOUSE  
Serie de guías de auditoría AGS 1  
Canadá, (s.e), 1986
7. PRICE WATERHOUSE  
Serie de guías de auditoría AGS 2  
Canadá, (s.e), 1986



8. SALAZAR ORTIZ, JOSE EDUARDO  
Examen normal de estados financieros practicado por  
Contadores Públicos  
Trabajo de tesis  
Guatemala  
Impresos Industriales  
1974

ANEXOS

CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_

LEGAJO RESUMEN DE AUDITORIA

INDICE

Referencia

PUNTOS PENDIENTES (hasta ser aclarados)

---

ESTADOS FINANCIEROS E INFORMES

---

PUNTOS PARA ATENCION DEL SOCIO Y GERENTE

---

MEMORANDO RESUMEN DE AUDITORIA

---

RESUMEN DE POSIBLES AJUSTES

---

NOTAS SOBRE REUNIONES

---

CARTA DE PRESENTACION

---

CARTAS DE ABOGADOS

---

MEMORANDO DE CONTROL INTERNO Y OTROS INFORMES EMITIDOS

---

ASUNTOS IMPORTANTES LISTADO DE VERIFICACION DE INFORMES PARA EL EXTERIOR

---

COMENTARIOS SOBRE TIEMPO INVERTIDO Y VARIACIONES CON RESPECTO AL PRESUPUESTO

---

INDICE DE LEGAJOS

---

CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_

**LISTADO DE VERIFICACION DE CONCLUSION DE AUDITORIA**

Las secciones correspondientes a este listado de verificación deben ser completadas por el encargado del trabajo al finalizar cada etapa de la auditoría en el terreno, antes de ser revisadas por el gerente.

La Parte 1 del listado de verificación debe ser completada, revisada y aprobada antes de que el informe de auditoría sea firmado.

La Parte 2 del listado de verificación puede ser completada, revisada y aprobada una vez que el informe de auditoría haya sido firmado, pero antes de que los papeles de trabajo sean completados para ser archivados.

**PARTE I**

**Planificación**

1. ¿Fue realizado satisfactoriamente el proceso de planificación de auditoría, incluyendo su adecuada revisión y aprobación?
2. ¿Fueron aprobados por el socio antes de su ejecución y adecuadamente documentados los cambios significativos al enfoque y los procedimientos de auditoría planificados?

SI	/NO	Referencia al trabajo realizado	Iniciales	
			Gerente	Socio

Listado de verificación de conclusión de la visita de planificación revisado y aprobado.

Gerente  
(iniciales y fecha)

**Preliminar**

Los puntos del 3 al 12 deben ser firmados después de cada visita preliminar o prefinal.

3. ¿Se ha completado todo el trabajo previsto para esta visita o, si estuviese incompleto, se ha resumido claramente en el Legajo Resumen de Auditoría al trabajo pendiente?
4. ¿Se ha confirmado la validez permanente de la información básica en el Legajo de Planificación? ¿Se han efectuado todas las enmiendas necesarias a la información básica?
5. ¿Está documentando en el Legajo Corriente todo el trabajo de auditoría realizado en esta visita, incluyendo las conclusiones correspondientes?

SI	NO	Referencia al trabajo realizado	Iniciales	
			Gerente	Socio

	SI	/NO	Referencia al trabajo realizado	Iniciales	
				Gerente	Socio
6. El encargado del trabajo, ¿Ha revisado en detalle el trabajo de todos los asistentes?					
7. ¿Se han seguido todos los problemas planteados en el último memorando de control interno y registrado las medidas adoptadas por el cliente?					
8. ¿Se ha elaborado un memorando de control interno en relación con la visita actual? ¿Se han incorporado los comentarios del cliente?					
9. ¿Se han considerado los efectos de los resultados de nuestro trabajo preliminar? ¿Se han tratado con el gerente de auditoría aquellos cambios significativos en nuestro plan de auditoría y se han preparado los memorandos sobre cambios en el alcance posteriores a la planificación para ser aprobados por el socio?					
10. ¿Se han documentado todas las cuestiones importantes en el Legajo Resumen de Auditoría, incluyendo los problemas de auditoría y de información que pueden surgir en la visita de auditoría final?					
11. ¿Se han completado los respectivos formularios de registro de tiempo? ¿Se han explicado las variaciones significativas con el presupuesto?					
12. ¿Se han preparado y discutido con el personal los informes de evaluación del personal?					

Listado de verificación de conclusión de la visita preliminar revisado y aprobado.

\_\_\_\_\_  
Gerente  
(iniciales y fecha)



	SI	/NO	Referencia al trabajo realizado	Iniciales	
				Gerente	Socio
a) Hechos y decisiones significativas sobre temas contables, de auditoría y su divulgación adecuada?					
b) ¿Consultas con otros socios y especialistas?					
c) Reuniones con funcionarios del cliente, comité de auditoría, directorio, etc.?					
d) ¿Visitas a unidades, hechas por el socio y/o gerente?					
17. ¿Se preparó un resumen de errores ajustados y no ajustados, incluyendo el impacto de errores no ajustados del año anterior y fue documentada nuestra conclusión sobre el efecto de los errores no ajustados, tanto en forma individual como globalmente?					
18. ¿Fueron revisados todos los papeles de trabajo, programas de auditoría y conclusiones de acuerdo con las normas de la firma?					
19. ¿Fueron informados los funcionarios del cliente de todos los temas contables y de auditoría significativos, incluyendo las debilidades de control interno?					
20. ¿Se cumplió satisfactoriamente con la revisión de todos los ítems significativos que lo requirieran antes de emitir los estados financieros?					
21. Registros legales:					
a) ¿Fueron revisadas y resumidas en los papeles de trabajo todas las actas de reuniones de directorio, reuniones de accionistas y de comité u otras reuniones de la gerencia superior?					
b) ¿Los accionistas o directores tomaron todas las resoluciones necesarias?					

	SI	/NO	Referencia al trabajo realizado	Iniciales	
				Gerente	Socio
22. ¿Se recibieron cartas de representación con fecha igual o cercana (pero no posterior) a la fecha del informe de auditoría de:					
a) La gerencia del cliente?					
b) El asesor legal?					
c) Otros especialistas (que fueran considerados necesarios)?					
23. ¿Se ha realizado una revisión de hechos posteriores antes de la fecha del informe de auditoría?					
24. ¿Fueron identificadas y adecuadamente auditadas y tratadas en los estados financieros todas las transacciones y saldos con partes vinculadas?					
25. ¿Se han realizado todos los procedimientos de auditoría apropiados con respecto a las acciones cuestionables o ilegales?					
26. ¿Fueron revisados por el departamento de impuestos los cálculos impositivos, los papeles de trabajo relacionados y la exposición propuesta para los estados financieros y se ha obtenido su conclusión con respecto a los componentes relacionados con impuestos?					
27. ¿Fueron realizados los procedimientos de revisión apropiados en los casos en que confiamos en el trabajo de otros auditores o especialistas?					
28. ¿Se ha realizado una revisión a cargo del gerente alterno en los casos requeridos o considerados apropiados?					

Revisión y aprobación de la Parte 1 del listado de verificación a cargo de:

Gerente:

Fecha:



Sección III

Esta sección debe ser completada e iniciada por el gerente antes de archivar los papeles de trabajo.

1. ¿Se han aclarado las notas de revisión, los puntos pendientes de los listados de verificación y otros listados de puntos pendientes?
2. ¿Se han emitido en su forma final los dictámenes, estados financieros y memoranda de control interno?
3. ¿Se han revisado los papeles de trabajo a fin de asegurarnos que no incluyen comentarios que puedan conducir a error o confusión?

Si	No	N.A.	Iniciales y fecha	
			Gerente	Socio

LISTADO DE VERIFICACION DE INFORMES PARA EL EXTERIOR

A continuación se enumeran los requerimientos de divulgación que se presentan con mayor frecuencia:

- a) políticas contables aplicadas:
  - i) bases de conversión de Quetzales a moneda extranjera;
  - ii) compañías que se consolidan;
  - iii) bases de valuación de bienes de cambio, bienes de uso, inversiones y otros rubros;
  - iv) descripción de las políticas respecto de depreciaciones, mantenimiento y reparaciones, mejoras y otras;
  - v) tratamiento de los saldos en moneda extranjera y de las diferencias de cambio
- b) activos afectados en garantía de deudas
- c) componentes de bienes de cambio y sus saldos respectivos
- d) componentes del activo fijo y sus saldos respectivos (valores de activo y amortizaciones acumuladas)
- e) monto de amortizaciones del ejercicio
- f) compromisos por adquisiciones de bienes por importes excepcionalmente significativos
- g) tasas de interés, plazos de vencimiento, garantías y otras características referidas a las deudas no corrientes
- h) modificaciones del capital producidas en el ejercicio
- i) restricciones sobre la distribución de utilidades

Si	No	N/A	Iniciales y fecha

- j) contingencias
  - k) hechos significativos posteriores al cierre del ejercicio y hasta la fecha de nuestro informe
  - l) cambios en las normas contables aplicadas.
2. Consideración de los efectos de los pronunciamientos de los cuerpos profesionales de los países a los que se dirigen los estados (por ejemplo: Pronunciamientos del FASB, Opiniones del APB del A.I.C.P.A.)
3. Utilización del modelo adecuado de informe, debidamente actualizado

Si	No	N/A	Iniciales y fecha

	Iniciales	Fecha
Encargado:		
Gerente:		
Socio:		

PL

CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_

LEGAJO DE PLANIFICACION

**INDICE GENERAL**

	Referencia
<b>I - ASPECTOS DE IMPORTANCIA CONTINUA</b>	
Antecedentes sobre el negocio del cliente	PLI - A -
Sistemas de información, contables y de control	PLI - B -
Auditoría Interna	PLI - C -
<b>II - ASPECTOS REFERIDOS AL EJERCICIO CORRIENTE</b>	
Plan de auditoría	PLII - A -
Registro de actividades de planificación realizadas	PLII - B -
Instrucciones de auditoría	PLII - C -
Instrucciones del cliente	PLII - D -
Información administrativa	PLII - E -

CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_

LEGAJO DE PLANIFICACION

ASPECTOS DE IMPORTANCIA CONTINUA

La validez continuada de la información  
contenida en esta sección ha sido  
confirmada para el ejercicio corriente.

AÑO	INICIALES Y FECHA	
	ENCARGADO	GERENTE
19		
19		
19		
19		
19		

PU - A -

CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_

LEGAJO DE PLANIFICACION

**ANTECEDENTES SOBRE EL NEGOCIO DEL CLIENTE**

T E M A	Referencia
Historia del cliente	
Naturaleza del negocio	
Detalle sobre la ubicación de plantas, sucursales y depósitos	
Consideraciones sobre el ambiente económico del cliente y aspectos comerciales	
Estadísticas de la industria	
Datos y tendencias financieras históricas importantes	
Estructura societaria incluyendo subsidiarios - Organigramas	
Detalle de directores y funcionarios	
Detalle de los principales clientes y proveedores	
Legislación vinculada específicamente al cliente	
Otros antecedentes (especificar)	



CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_

EGAJO DE PLANIFICACION

ASPECTOS REFERIDOS AL EJERCICIO CORRIENTE

Se ha documentado toda la información necesaria  
para la planificación del ejercicio corriente

	INICIALES	FECHA
ENCARGADO		
GERENTE		
SOCIO		



PLII - C -

CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_  
LEGAJO DE PLANIFICACION

INSTRUCCIONES DE AUDITORIA

RECIBIDAS	Referencia
EMITIDAS	Referencia

PLI - E -

CLIENTE \_\_\_\_\_ FECHA DE CIERRE \_\_\_\_\_

LEGAJO DE PLANIFICACION

**INFORMACION ADMINISTRATIVA**

	Referencia
Equipo de trabajo	
Presupuesto detallado de tiempo	
Cronograma de visitas y vencimientos	