

RESUMEN 2Do EXAMEN DE FUNDAMENTOS DE AUDITORÍA

TÉCNICAS Y PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA:

TÉCNICAS DE AUDITORIA

Desarrollado el concepto de Procedimientos de Auditoría, se puede efectuar el mismo proceso con las Técnicas.

CONCEPTO DE TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas son el conjunto de recursos que se emplean en un arte o una ciencia. Son pasos lógicos para llegar al examen de auditoría. Recursos investigativos que realiza el auditor para hacer el examen.

Las técnicas de Auditoría son los recursos particulares de investigación, utilizados por el auditor para obtener los datos necesarios para corroborar la información que ha obtenido o le han suministrado (Evidencia Primaria). Son los métodos prácticos de investigación y prueba que el Contador Público utiliza para lograr la información y comprobación necesaria para poder emitir su opinión profesional.

CLASIFICACIÓN DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORÍA

Las técnicas de Auditoría pueden aplicarse a los elementos internos de la empresa o a los elementos externos de la misma.

Las técnicas de mayor uso en Auditoría son:

La técnica del Estudio General

La técnica del Análisis

La técnica de la Inspección

La técnica de la Confirmación

La técnica de la Investigación

La técnica de Declaración

La técnica de Certificación

La técnica de Observación

La técnica de Cálculo

La técnica de la Comprobación

ESTUDIO GENERAL La primera técnica de auditoría que es la del estudio general se refiere principalmente a la apreciación que el auditor hace de la fisonomía o características generales de las empresas, en donde sus estados financieros y sus elementos de ambos y de las partes importantes significativas o extraordinarias de ellos pueden requerir atención especial. La apreciación se hace aplicando el juicio profesional mismo que se ha adquirido por la experiencia del auditor, basándose en su experiencia el auditor puede apreciar claramente las características fundamentales de los saldos de unas cuentas, asimismo puede apreciar claramente la importancia relativa de algunas cuentas, y por lo tanto sabe que cuentas requieren de mayor atención. Esta técnica del estudio general puede aplicarse tanto en forma formal como de forma informal, se aplica en forma formal cuando se aplica a ciertos recursos técnicos como es la elaboración de los estados financieros comparativos para observar sus variaciones más importantes, y es aplicado en forma informal, cuando se hace por la sola lectura de los estados financieros, de cuentas o documentos sometidos a ellos, en pocas palabras el estudio general es tener una radiografía de la empresa.

ANÁLISIS El análisis consiste en la clasificación y agrupación de los distintos elementos individuales que forma una cuenta o una partida determinada, de tal manera que los grupos constituyan unidades homogéneas significativas, el análisis generalmente se aplica a cuentas o a rublos genéricos de los estados financieros y dada la naturaleza de estas cuentas y rublos puede ser de dos clases: 1.- Análisis de saldos 2.- Análisis de movimientos

INSPECCION Esta técnica se aplica principalmente al examen físico de los bienes materiales o de los documentos, con el objeto de cerciorarse de la existencia de un activo o de una operación registrada o presentada en los estados financieros. 4 Como bien sabemos los saldos del activo, así como los datos de la contabilidad están representados por bienes materiales y documentos, estos pueden ser cualquier documento que materialice el dato para su contabilización.

CONFIRMACIÓN Esta técnica consiste en cerciorarse en la autenticidad de activos, operaciones, etc, mediante un escrito de una persona independiente de la empresa examinada, y que se encuentra en condiciones de conocer la naturaleza y condiciones de la operación y por tanto de informar de una manera válida sobre ella. La técnica de confirmación se aplica mediante el sistema de dirigirse a la persona a quien se pide la confirmación y pedirle que conteste por escrito al propio auditor, dándole la información que se solicita, y puede ser aplicada de diferentes formas que son las siguientes: „ Positiva „ Negativa „ Indirecta La confirmación positiva, es cuando se envían datos y se pide que conteste al auditor, si están conformes con el dato, como si no lo están. La confirmación negativa es cuando se pide que conteste al auditor solamente en el caso de no estar conforme con los datos de la empresa. La confirmación indirecta, ciega o en blanco, es aquella que no se envían datos y se solicita información de saldos, movimientos o cualquier otro dato necesario para el auditor.

INVESTIGACIÓN El auditor obtiene una parte de la información que necesita en su trabajo mediante datos que le son proporcionados por los propios funcionarios o empleados de la empresa, cuyos estados financieros son sometidos a su examen. Por ejemplo; El auditor en gran parte puede formar su opinión sobre la cobrabilidad de los saldos de deudores mediante informaciones y comentarios que obtengan de los jefes de los departamentos de crédito y cobranzas de la empresa, esta técnica de auditoría que consiste en obtener información de parte de los funcionarios o empleados de la empresa se llama investigación.

DECLARACIÓN Es una manifestación por escrito con la firma de los interesados, del resultado de las investigaciones con los funcionarios y empleados de la empresa. 5 Esta técnica se aplica cuando la importancia de los datos o resultados de las investigaciones realizadas lo ameritan.

CERTIFICACIÓN Obtención de un documento en el que se asegura la verdad de un hecho, legalizado por lo general con la firma de una autoridad esto es con la finalidad de evitar así cualquier mal entendido entre el auditor y funcionarios de la empresa, y esto sirve para confirmar por escrito, las afirmaciones que la administración de la empresa ha hecho al auditor durante el curso de la auditoría.

OBSERVACIÓN Es la técnica por medio de la cual el auditor se cerciora de ciertos hechos y circunstancias, principalmente los relativos a la forma como las operaciones se realizan, dándose cuenta personalmente, de la forma como el personal de la empresa realiza ciertas operaciones

CÁLCULO Una parte de los datos de la contabilidad que se reflejan en los estados financieros es el resultado de cálculo o computo realizados sobre bases predeterminadas, por ejemplo el importe de los intereses ganados originalmente calculados sobre la base de computo mensuales sobre operaciones individuales, se puede comprobar por un cálculo global aplicando la tasa de interés anual al promedio de las inversiones del periodo o al monto de la depreciación aplicada durante el año, son resultados de computo realizados sobre bases predeterminados. Para que el auditor pueda cerciorarse de la corrección numérica de estas partidas es conveniente seguir un procedimiento diferente al empleado originalmente en la determinación de las partidas.

COMPROBACIÓN Se refiere a verificar la validez de todos los documentos y cifras.

OBJETIVO DE LAS TÉCNICAS DE AUDITORIA:

Investigar la razonabilidad de los estados financieros, en cuanto a su contenido.

PROCEDIMIENTOS DE AUDITORÍA

Son el conjunto de técnicas de investigación aplicado a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros sujetos a examen mediante los cuales el Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.

Los procedimientos de auditoría son el conjunto de técnicas detalladas que integran el trabajo de investigación. La guía usual de procedimientos de auditoría la constituye la Inspección y Verificación de activos del cliente, tales como Disponible, Inversiones y Deudores.

EJEMPLO:

Respecto a los inventarios, el auditor necesita satisfacerse de que la mercancía en existencia esté razonablemente valorizada, para cumplir con ello puede utilizar Procedimientos de Auditoría tales como:

La comparación de los precios aplicados a los inventarios con los precios según facturas.

La investigación de los precios actuales del mercado.

La verificación de la exactitud de los conjuntos de las columnas y los anexos en las listas de inventario.

Estos tres aspectos de trabajo de investigación son los llamados Procedimientos de Auditoría.

Debido a que generalmente el auditor no puede obtener el conocimiento que necesita para sustentar su opinión en una sola prueba, es necesario examinar cada partida o conjunto de hechos, mediante varias técnicas de aplicación simultánea o sucesiva.

Objetivo de los procedimientos de auditoría:

Utilizar el conjunto de técnicas detalladas para integrar el trabajo de investigación, del auditor, en una revisión de los estados financieros.

Características de los procedimientos de auditoría:

1. Son un conjunto de técnicas.
2. Sirven para integrar el trabajo de auditoría.
3. Se aplican a una partida o a un grupo de hechos y circunstancias relativas a los estados financieros.
4. El Contador Público obtiene las bases para fundamentar su opinión.
5. Se aplican en pruebas selectivas.

Naturaleza de los procedimientos de auditoría:

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

Extensión o alcance de los procedimientos de auditoría.

Dado que las operaciones de las empresas son repetitivas y forman cantidades numerosas de operaciones individuales, generalmente, no es posible realizar un examen detallado de todas las transacciones individuales que forman una partida global. Por esa razón, cuando se llenan los requisitos de multiplicidad de partidas y similitud entre ellas, se recurre al procedimiento de examinar una muestra representativa de las transacciones individuales, para derivar del resultado del examen de tal muestra una opinión general sobre la partida global.

Este procedimiento, no es exclusivo de la auditoría, sino que tiene aplicación en muchas otras disciplinas. En el campo de la auditoría se le conoce con el nombre de pruebas selectivas. La relación de las transacciones examinadas respecto del total que forman el universo, es lo que se conoce como extensión o alcance de los procedimientos de auditoría y su determinación, es uno de los elementos más importantes en la planeación y ejecución de la auditoría.

Oportunidad de los procedimientos de auditoría.

La época en que los procedimientos de auditoría se van a aplicar se le llama oportunidad. No es indispensable y a veces no es conveniente, realizar los procedimientos de auditoría relativos al examen de los estados financieros, a la fecha del examen de los estados financieros. Algunos procedimientos de auditoría son más útiles y se aplican mejor en una fecha anterior o posterior.

Clasificación de los procedimientos de auditoría.

1. Para el Activo.
2. Para el Pasivo.
3. Para el Capital contable.
4. Para Ingresos.
5. Para Costos.
6. Para Gastos

Los papeles de trabajo son el conjunto de documentos que contienen la información obtenida por el auditor en su revisión, así como los resultados de los procedimientos y pruebas de auditoría aplicados; con ellos se sustentan las observaciones, recomendaciones, opiniones y conclusiones contenidas en el informe correspondiente.

OBJETIVOS

Los papeles de trabajo cumplen principalmente los siguientes objetivos:

- Registrar de manera ordenada, sistemática y detallada los procedimientos y actividades realizados por el auditor.
- Documentar el trabajo efectuado para futura consulta y referencia.
- Proporcionar la base para la rendición de informes.
- Facilitar la planeación, ejecución, supervisión y revisión del trabajo de auditoría.
- Minimizar esfuerzos en auditorías posteriores.
- Dejar constancia de que se cumplieron los objetivos de la auditoría y de que el trabajo se efectuó de conformidad con las Normas de Auditoría del Órgano de Control y demás normatividad aplicable.
- Estudiar modificaciones a los procedimientos y al programa de auditoría para próximas revisiones.

NATURALEZA Y CARACTERÍSTICAS

Los papeles de trabajo deberán:

- Incluir el programa de trabajo y, en su caso, sus modificaciones; el programa deberá relacionarse con los papeles de trabajo mediante índices cruzados.
- Contener índices, marcas y referencias adecuadas, y todas las cédulas y resúmenes que sean necesarios.
- Estar fechados y firmados por el personal que los haya preparado.
- Ser supervisados e incluir constancia de ello.
- Ser completos y exactos, a fin de que muestren la naturaleza y alcance del trabajo realizado y sustenten debidamente los resultados y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.
- Redactarse con concisión, pero con tanta precisión y claridad que no requieran explicaciones adicionales.
- Ser pertinentes, por lo cual sólo deberán contener la información necesaria para el cumplimiento de los objetivos de la auditoría.
- Ser legibles, estar limpios y ordenados, y tener espacio suficiente para datos, notas y comentarios (los papeles de trabajo desordenados reflejan ineficiencia y permiten dudar de la calidad del trabajo realizado).

En cuanto a la “**evidencia**” contenida en los papeles de trabajo, estos deberán cumplir los siguientes requisitos:

- A. **Suficiencia.** Será suficiente la evidencia objetiva y convincente que baste para sustentar los resultados y recomendaciones que se presenten en el informe de auditoría.
- B. **Competencia.** Para que sea competente, la evidencia deberá ser válida y confiable; es decir, las pruebas practicadas deberán corresponder a la naturaleza y características de las materias examinadas.
- C. **Importancia.** La información será importante cuando guarde una relación lógica y patente con el hecho que se desee demostrar o refutar.
- D. **Pertinencia.** La evidencia deberá ser congruente con los resultados, conclusiones y recomendaciones de la auditoría.

IMPORTANCIA de los papeles de trabajo:

Son la evidencia del trabajo del auditor, en la revisión de una empresa.

PROPIEDAD Y CONFIDENCIALIDAD

Los papeles de trabajo serán propiedad del Órgano de Control, por contener la evidencia de trabajos de auditoría realizados por su personal. Por tanto, su guarda y custodia serán responsabilidad de los auditores y, para evitar el riesgo de que se extravíen o sean utilizados indebidamente por terceras personas, las Direcciones de Auditoría deberán archivarlos en un sitio designado especialmente para ello, de preferencia bajo llave.

La confidencialidad está ligada al cuidado y diligencia profesional con que deberán proceder los auditores del Órgano de Control. Por contener información confidencial, el uso y consulta de los papeles de trabajo estarán vedados por el secreto profesional a personas ajenas a los auditores, salvo requerimiento o mandato de autoridad competente.

Con objeto de que los papeles de trabajo estén debidamente resguardados y archivados, se formarán tantos legajos como sean necesarios, que se archivarán en compiladores tamaño carta.

Cada legajo incluirá un índice para facilitar la localización de las cédulas y demás papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo de auditorías terminadas deberán conservarse por un período de cinco años, en el archivo general a cargo del Centro de Informática, Documentación y Archivo con excepción de aquellos que, por no haberse solventado alguna recomendación, permanezcan en la oficina del Auditor Especial y/o en la Dirección de Auditoría correspondiente, quienes serán responsables de custodiarlos.

CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO.

Con base en su utilización y contenido, los papeles de trabajo se clasifican en archivo permanente o expediente continuo de auditoría y papeles de trabajo actuales. A continuación, se señalan las características de cada uno de ellos.

Archivo Permanente o Expediente Continuo de Auditoría

El archivo permanente constituye un legajo o expediente especial en que se concentran los documentos relativos a los antecedentes, constitución, organización, operación, normatividad jurídica y contable e información financiera y programático-presupuestal, actas y documentos de entrega recepción de los entes fiscalizables. Esta información, debidamente actualizada, servirá como instrumento de referencia y consulta en varias auditorías.

La integración del archivo permanente se iniciará en la etapa de planeación de la auditoría, cuando se obtenga información general sobre el ente por auditar (organización, funciones, marco legal, sistemas de información y control, etc.)

El archivo permanente se actualizará con la información que se obtenga al ejecutar una auditoría o al dar seguimiento a las recomendaciones correspondientes. Su integración deberá sujetarse a lo dispuesto en el procedimiento para la Integración y Actualización del Archivo Permanente, emitido por el Órgano de Control o de cada una de las áreas correspondientes.

Papeles de Trabajo del Período

Los papeles de trabajo actuales o del período se elaboran y obtienen en el transcurso de la auditoría; en ellos se deja evidencia del proceso de planeación y del programa de auditoría; del estudio y evaluación del control interno; del análisis de saldos, movimientos, operaciones, tendencias y razones financieras; del registro de la naturaleza, alcance y oportunidad de los procedimientos de auditoría; de la supervisión realizada; de la persona que aplicó los procedimientos y de la fecha en que se realizó el trabajo; de las conclusiones de la revisión; y del informe de auditoría en que se incluyan las recomendaciones formuladas.

Los papeles de trabajo denominados cédulas de auditoría, se clasifican de acuerdo a la Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo, en cédulas sumarias, analíticas, subanalíticas, de informe, de observaciones y de seguimiento de recomendaciones.

1. Cédulas sumarias o de resumen

En las cédulas sumarias se resumen las cifras, procedimientos y conclusiones del área, programa, rubro o grupo de cuentas sujeto a examen; por ejemplo, ingresos, gastos o asignaciones presupuestales.

Es conveniente que estas cédulas contengan los principales indicadores contables o estadísticos de la operación, así como su comparación con los estándares del período anterior, con el propósito de que se detecten desde ese momento

desviaciones importantes que requieran explicación, aclaración o ampliación de algún procedimiento, antes de concluir con la revisión (véase la Guía para la Elaboración de Papeles de Trabajo).

2. Cédula Analítica

Además de contener la desagregación o análisis de un saldo, concepto, cifra, operación o movimiento del área por revisar, en las cédulas analíticas se detallan la información obtenida, las pruebas realizadas y los resultados obtenidos.

Es conveniente que la información recabada se agrupe o clasifique de tal forma que permita detectar fácilmente desviaciones o aspectos sobresalientes de las operaciones, y que a ella se agreguen los comentarios o aclaraciones que se requieran para su debida interpretación.

Las pruebas que deben consignarse en las cédulas analíticas se refieren a las investigaciones necesarias para cumplir los objetivos establecidos en los programas de trabajo, considerando las cifras y datos asentados en la cédula sumaria.

En dichas cédulas se incluye, además, el análisis de cifras específicas o la verificación de algún cálculo, que son útiles para reforzar el resultado de las pruebas. Su aplicación parte de razonamientos de tipo financiero o estadístico; algunas aplicaciones se pueden referir, por ejemplo, a razones de rentabilidad o producción per cápita, la determinación del costo-beneficio, las variaciones entre el gasto ejercido y el presupuesto, conciliaciones, etc.

Asimismo, en las cédulas analíticas se incluyen los resultados finales, representados por las observaciones.

3. Cédulas Subanalíticas

Por medio de las cédulas subanalíticas, se desagregan o analizan con detalle los datos contenidos en una cédula analítica. Si se examina, por ejemplo, la cuenta de inversiones en valores, la cédula subanalítica sería aquella en que se mostraran los saldos mensuales de las cuentas de inversión.

4. Cédula de Observaciones

Las deficiencias e irregularidades que se hayan encontrado en el transcurso de la revisión, se resumirán en esta cédula de observaciones, debidamente identificados con el número de cédula correspondiente, a fin de facilitar su consulta y revisión.

5. Cédula de Informes

Una vez concluido el trabajo de auditoría, y de manera adicional a las cédulas en que se presenten las conclusiones, se integrará, al inicio del expediente de papeles de trabajo, un informe donde se expongan brevemente los antecedentes de auditoría, los procedimientos de auditoría aplicados y sus resultados, a fin de ofrecer un panorama de trabajo realizado y de las posibles acciones por emprender.

6. Cédula de seguimiento de recomendaciones

Si del trabajo de auditoría se derivan recomendaciones u otro tipo de acciones legales, será necesario dejar constancia de ello, primeramente en cédulas de discusión o de comentarios y después en cédulas de control de seguimiento. (Actas de Notificación de Observaciones).

FORMULACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Para diseñar las cédulas y su integración ordenada, es preciso considerar las necesidades de la revisión en función de los objetivos planteados y de las probables conclusiones a que se pretenda llegar, con objeto de que constituyan elementos prácticos para estructurar la información, su proceso y los resultados de los procedimientos aplicados.

A continuación se describen las cualidades que debe reunir una cédula para cumplir su cometido:

- a) **Objetiva:** es decir, la información debe ser imparcial y lo suficientemente amplia para que el lector pueda formarse una opinión.
- b) **De fácil lectura:** para lo cual su contenido se integrará de manera lógica, clara y sencilla.
- c) **Completa:** en cuanto a la naturaleza y alcance del trabajo de auditoría realizado, y sustentar debidamente los resultados, conclusiones y recomendaciones.

d) Relacionar claramente: los cruces entre las distintas cédulas (sumarias, analíticas y subanalíticas, de tal manera que los índices y marcas remitan al lector a otros datos con facilidad.

e) Ser pertinente: por lo cual sólo deberá contener la información necesaria para cumplir el objetivo propuesto.

ESTRUCTURA DE LAS CÉDULAS DE AUDITORÍA

Las cédulas constan de tres partes: encabezado, cuerpo y pie o calce.

1. Encabezado. El encabezado es la parte superior de la cédula y debe contener los siguientes datos:

- a) Clave o índice de la cédula, la cual permite clasificar y ordenar de manera lógica los papeles de trabajo.
- b) Siglas del Órgano de Fiscalización Superior y de la Dirección a cargo de la auditoría; y nombre del ente fiscalizado.
- c) Cuenta Pública revisada. (Periodo o ejercicio)
- d) Tipo de cédula.
- e) Procedimiento o técnica de auditoría aplicada, junto con una descripción de su contenido y del alcance de la prueba.
- f) Iniciales de quienes formularon, revisaron y supervisaron la cédula, y sus firmas o rúbricas, a fin de deslindar responsabilidades y, en su caso, evaluar al personal.
- g) Fecha de elaboración de la cédula, con objeto de delimitar responsabilidades en caso de que durante la auditoría se presenten sucesos que modifiquen lo asentado en la cédula.

2. Cuerpo. El cuerpo de la cédula es la parte donde se asienta la información obtenida por el auditor y los resultados de la revisión. Regularmente, se incluirá los siguientes elementos:

- a) Cifras y conceptos sujetos a revisión.
- b) Datos de los libros de contabilidad o de los elementos de control establecidos en el ente fiscalizado.
- c) Referencias.
- d) Observaciones respecto a las irregularidades o deficiencias detectadas.
- e) Vaciado de declaraciones o comprobantes de contribuciones pagadas.
- f) Hechos e irregularidades detectados por prácticas omitidas o incumplimiento de los controles establecidos por el ente auditado.
- g) Conclusiones debidamente fundamentadas con el desglose y determinación del monto de los hechos e irregularidades detectados.
- h) Marcas y cruces que indiquen en forma sistematizada las pruebas realizadas y remitan a otras cédulas relacionadas o complementarias.

3. Pie o calce. El pie o calce es la parte inferior de la cédula; en ella se asientan principalmente los siguientes datos:

- a) Notas para aclarar o complementar algún concepto asentado en el cuerpo de la cédula, para aclarar o ampliar información o para señalar situaciones especiales.
- b) Marcas de auditoría empleadas y su significado (si no se elabora una cédula especial para ello).
- c) Fuente de los datos asentados en el cuerpo de la cédula.
- d) Normalmente se anotará la preposición DE en color rojo, y enseguida la fuente de información (auxiliares, pólizas, cuentas por liquidar certificadas, contratos, etc.)

REGLAS PARA ELABORAR CÉDULAS DE AUDITORÍA

A efecto de que las cédulas que integrarán los papeles de trabajo reúnan los requisitos mencionados anteriormente, enseguida se establecen de manera enunciativa, no limitativa, algunas reglas o principios que servirán de guía general para su diseño y elaboración.

1. Decidir si es necesaria su formulación, en función del objetivo y procedimientos aplicados.
2. Efectuar un diseño previo a su elaboración.
3. Aprovechar los elementos solicitados, proporcionados y localizados en el ente sujeto a revisión.
4. Escribir los datos y cifras siempre con letra legible.
5. Anotar los datos en forma de columna.
6. Tener cuidado de asentar en la cédula los datos necesarios y suficientes.
7. Ordenar y redactar los datos de tal forma que el lector llegue al mismo conocimiento de la información y a la misma conclusión que el auditor que elaboró la cédula.
8. Efectuar los cruces de cifras que sean necesarios para relacionar los datos tanto con los contenidos en la misma cédula como con los asentados en otras.
9. Para efectos de corrección, las palabras o número incorrectos se tacharán, y los correctos se escribirán en la parte inmediata superior.
10. Una vez elaborada una cédula, esta no deberá desecharse ni pasarse en limpio; por eso siempre es necesario trabajar con limpieza y precisión.
11. Respetar el orden en que aparezca la información en los documentos fuente.
12. Registrar de inmediato las observaciones y conclusiones que se deriven de las pruebas.

ÍNDICES Y MARCAS DE AUDITORÍA

Los índices son claves convencionales de tipo alfabético, numérico o alfa-numérico, que permiten clasificar y ordenar los papeles de trabajo de manera lógica y directa para facilitar su identificación, localización y consulta.

Para relacionar los papeles de trabajo entre sí, los índices de auditoría se utilizan a manera de cruces o referencia cruzada; de esta manera, se podrá vincular la información contenida en dos o más cédulas.

Los índices persiguen los siguientes propósitos:

- Simplificar la revisión de los papeles de trabajo, porque se presentan en forma ordenada y permiten ir de lo general a lo particular.
- Evitar la duplicación del trabajo, puesto que al asignar un lugar específico a cada cédula se elimina el riesgo de que ésta se elabore nuevamente.
- Interrelacionar dos o más cédulas de auditoría.
- Facilitar la elaboración del informe, pues permiten localizar en cédulas específicas las irregularidades y deficiencias detectadas en la revisión.

ÍNDICES DE AUDITORÍA

A manera de ejemplo, se mencionan los índices que se detallan a continuación, con carácter enunciativo, más no limitativo; así, cuando se requiera un índice que no esté incluido en este manual, se podrá utilizar en el entendido de que su significado se explicará en el documento correspondiente:

Los índices correspondientes al gasto se identificarán de acuerdo con los capítulos de la clasificación presupuestal por objeto del gasto, de manera que, siguiendo el mismo sistema de construcción, se pueden elaborar índices para cédulas sumarias o cédulas analíticas que muestren un contenido más detallado (9).

ÍNDICE	CONCEPTO AL QUE SE REFIERE
---------------	-----------------------------------

(A.P.)	ARCHIVO PERMANENTE DE AUDITORÍA
---------------	--

100	Sumaria de conclusiones.
200	Sumaria de ingresos.
300	Sumaria de costo de ventas.
400	Sumaria de gastos.
500	Activo.
600	Pasivo.
700	Capital contable.
800	Cuenta de orden.
900	Otros papeles que surjan con motivo de la revisión.
HT	Hoja de Trabajo
BC	Balanza de Comprobación
CP	Control Presupuestal

A continuación se desglosan algunos de los índices:

200	Sumaria de ingresos.
-----	----------------------

CONCEPTOS QUE INTEGRAN LAS CÉDULAS ANALÍTICAS

201	Determinación de ingresos no contabilizados.
-----	--

CONCEPTOS QUE INTEGRAN LAS CÉDULAS SUBANALÍTICAS

201.1 Relación de documentos correspondientes a ingresos que no se encuentran registrados en los libros autorizados.

201.2 Ingresos determinados mediante la confronta entre los ingresos contabilizados en cantidades globales, ya sea por día, por semana o por mes, en libros (registros económicos) y los que se encuentran contabilizados en libros autorizados.

Así, la clave de todas las cédulas que se elaboran, con relación a la auditoría de ingresos de la Dependencia, Entidad o área revisada, quedarán dentro de la centena 200.

CÉDULA	TIPO DE CÉDULA	ÍNDICE ALFABETICO DOBLE NUMERICO	ÍNDICE NUMERICO
Balance General Activo	Hoja de Trabajo	BG/1	1
Balance General Pasivo	Hoja de Trabajo	BG/2	2
Balance General Patrimonio	Hoja de Trabajo	BG/3	3
Estado de Resultados Ingresos	Hoja de Trabajo	PyG/1	4
Estado de Resultados Egresos	Hoja de Trabajo	PyG/2	5
Estado de Resultados Costo de Ventas	Hoja de Trabajo	PyG/3	6
DISPONIBLE	Sumaria	A	11
CAJA GENERAL	Analítica	A1	110505
Caja General Oficina Principal	Sub-analítica	A1/1	110505-01
Caja General Sucursal A	Sub-analítica	A1/2	110505-02
CAJAS MENORES (Fondos Fijos)	Analítica	A2	110510
Caja Menor Oficina Principal	Sub-analítica	A2/1	110510-01
Caja Menor Sucursal A	Sub-analítica	A2/2	110510-02
BANCOS	Analítica	A3	111005
Banco X Cuenta nnnnn1	Sub-analítica	A3/1-1	11100501-01
Banco X Cuenta nnnnn2	Sub-analítica	A3/1-2	11100501-02

Banco Y	Sub-analítica	A3/2-1	11100502-01
INVERSIONES	Sumaria	B	12
ACCIONES	Analítica	B1	120505
Acciones Z	Sub-analítica	B1/1	12050501
DEUDORES	Sumaria	C	13
CLIENTES	Analítica	C1	130505
Cliente A	Sub-analítica	C1/1	130505-001
Cliente B	Sub-analítica	C1/2	130505-002
INVENTARIOS	Sumaria	D	14
MERCANCIAS NO FABRICADAS POR LA E.	Analítica	D1	1435
Articulo M	Sub-analítica	D1/1	143505-001
Articulo N	Sub-analítica	D1/2	143505-002
PROPIEDADES PLANTA Y EQUIPOS	Sumaria	E	15
TERRENOS	Analítica	E1	150405
Terreno P	Sub-analítica	E1/1	150405-01
Terreno Q	Sub-analítica	E1/2	150405-02
CONSTRUCCIONES EN CURSO	Sumaria	E2	150805
Construcción W	Analítica	E2/1	150805-01
CONSTRUCCIONES Y EDIFICACIONES	Sumaria	E3	151605
Edificio R	Analítica	E3/1	15160501

INTANGIBLES	Sumaria	F	16
CRÉDITO MERCANTIL	Analítica	F1	160505
MARCAS	Analítica	F2	160510
Marca Alfa	Sub-analítica	F2/1	160510-01
Marca Beta	Sub-analítica	F2/2	160510-02
DIFERIDOS	Sumaria	G	17
GASTOS PAGADOS POR ANTICIPADO	Analítica	G1	1705
Intereses	Sub-analítica	G1/1	170505
Seguros y Fianzas	Sub-analítica	G1/2	170520
VALORIZACIONES	Sumaria	H	19
DE INVERSIONES EN ACCIONES	Analítica	H1	190505
OBLIGACIONES FINANCIERAS		AA	21
SOBREGIROS BANCO X		AA1	21050101
Cuenta nnnnnn1		AA1/1	21050101-01
Cuenta nnnnnn2		AA1/2	21050105-05
SOBREGIROS BANCO Y		AA2	21050102
PAGARÉS BANCO X		AA3	210510-01
PAGARÉS BANCO Y		AA4	210510-02
PROVEEDORES		BB	22
PROVEEDORES NACIONALES		BB1	220505

PROVEEDOR A		BB1/1	220505-01
PROVEEDOR B		BB1/2	220505-02
PROVEEDOR C		BB1/3	220505-03
CUENTAS POR PAGAR		CC	23
COSTOS Y GASTOS POR PAGAR		CC/1	2335
RETENCION EN LA FUENTE		CC/2	2365
IVA RETENIDO		CC/3	2367
RETENCIONES Y APORTES DE NOMINA		CC/4	2370
ACREEDORES VARIOS		CC/5	2380
IMPUESTOS GRAVÁMENES Y TASAS		DD	24
DE RENTA Y COMPLEMENTARIOS VFC		DD/1	240405
IMPUESTO A LAS VENTAS POR PAGAR		DD/2	2408
DE INDUSTRIA Y COMERCIO		DD/3	2412
OBLIGACIONES LABORALES		EE	25
SALARIOS POR PAGAR		EE/1	2505
CESANTÍAS CONSOLIDADAS		EE/2	2510
INTERESES SOBRE CESANTÍAS		EE/3	2515
PRIMA DE SERVICIOS		EE/4	2520
VACACIONES CONSOLIDADAS		EE/5	2525
INDEMNIZACIONES LABORALES		EE/6	2540

PASIVOS ESTIMADOS Y PROVISIONES		FF	26
CESANTÍAS		FF1	201005
INTERESES SOBRE CESANTÍAS		FF2	201010
VACACIONES		FF3	201015
PRIMA DE SERVICIOS		FF4	201020
CAPITAL SOCIAL		GG	31
SUPERAVIT DE CAPITAL		GG1	32
RESERVAS		GG2	33
REVALORIZACIÓN DEL PATRIMONIO		GG3	34
RESULTADOS DEL EJERCICIO		GG4	36
RESULTADOS DE EJERCICIOS ANT.		GG5	37
SUPERAVIT POR VALORIZACIONES		GG6	38

CLASIFICACIÓN DE LOS PAPELES DE TRABAJO

Los papeles de trabajo, pueden clasificarse desde dos puntos de vista: Por su uso y su contenido.

POR SU USO

De acuerdo a la utilización que tengan los papeles de Auditoría en el período examinado o en varios períodos de clasifican en Archivo de la Auditoría y Archivo Continuo o Permanente de Auditoría

ARCHIVO DE LA AUDITORÍA

Son papeles de uso limitado para una sola Auditoría; se preparan en el transcurso de la misma y su beneficio o utilidad solo se referirá a las cuentas, a la fecha o por período a de que se trate. El contenido del archivo de la auditoría puede ser:

- Estados financieros del período sujeto a examen y el período anterior
- Hojas de trabajo de los estados financieros sujetos a examen
- Cédulas sumarias de los rubros de los estados financieros
- Cédulas analíticas y subanalíticas de las cédulas sumarias
- Resultados de las circularizaciones

- Análisis de las pruebas de auditoría practicadas**
- Documentos preparados por el cliente utilizados en la auditoría**

ARCHIVO CONTINUO DE AUDITORÍA

Como su nombre lo indica, son aquellos que se usarán continuamente siendo útiles para la comprobación de las cuentas no sólo en el período en el que se preparan, sino también en ejercicios futuros; sus datos se refieren normalmente al pasado, al presente y al futuro.

Este expediente debe considerarse como parte integrante del conjunto de papeles de trabajo de todas y cada una de las auditorías a las cuales se refieran los datos que contiene. También se conoce como el archivo permanente. El contenido del Archivo Permanente puede ser:

- Historia de la Compañía**
- Contratos y Convenios a largo plazo**
- Sistema y Políticas Contables**
- Estados Financieros de los últimos años**
- Estado Tributario**
- Conclusiones y recomendaciones de las últimas auditorías**
- Hojas de trabajo de la última auditoría**

POR SU CONTENIDO

De acuerdo al contenido de cada papel de trabajo, estos se clasifican en Hojas de Trabajo, Cédulas Sumarias y Cédulas Analíticas

HOJA DE TRABAJO

Son hojas multicolumnares en las cuales se listan agrupamientos de cuentas de mayor con los saldos sujetos a examen. Sirven de resumen y guía o índice de las restantes cédulas que se refieran a cada cuenta. Estos papeles representan los estados financieros en conjunto. Aquí se inicia la técnica del análisis pues se empieza a descomponer el todo en unidades de estudio más pequeñas. El método usado es el deductivo. Puede hacerse este listado como simple balance de comprobación, sin buscar orden alguno en las cuentas; pero se encontrará muy conveniente hacerlo siguiendo el ordenamiento del Balance General y del Estado de Resultados.

Cada rubro de la Hoja de Trabajo estará representado por una Cédula Sumaria. Es de advertir que no necesariamente el rubro debe representar una cuenta de mayor, pues a criterio del Auditor, este puede agrupar dos o más si así se le facilita el examen. El criterio para agrupar las cuentas en cédulas sumarias es la homogeneidad de las cuentas agrupadas, pues se requiere que las conclusiones del examen del grupo sea aplicable a todas las cuentas examinadas.

Las hojas de trabajo contendrán los saldos del ejercicio anterior con el fin de hacer comparaciones. También se anotarán en estas hojas de trabajo los ajustes y reclasificaciones que resulten de la revisión, para obtener en ellas las cifras finales o de Auditoría que son las referidas en el dictamen.

El esquema de una Hoja de Trabajo es el presentado cuando se describió la estructura de las cédulas de auditoría. Es importante destacar que la columna que contiene los saldos a examinar representa el primer término de la ecuación de auditoría, es decir, la evidencia primaria. Estos saldos son la primera evidencia que el auditor tiene acerca de los estados financieros a dictaminar, por tanto él debe comprobar la razonabilidad de estos saldos para emitir su opinión, en otras palabras debe obtener evidencia corroborativa de esta evidencia primaria para encontrar la evidencia suficiente y competente que le exige la norma relativa a la ejecución del trabajo.

La obtención de evidencia corroborativa, constituye en sí el trabajo de campo y es la labor más dispendiosa de la auditoría. Esta evidencia corroborativa se obtiene por medio de técnicas y procedimientos de auditoría, las cuales tienen el propósito de convencer al auditor y solo al auditor de la razonabilidad o no de los saldos sometidos a examen. Dado que estas técnicas y procedimientos de auditoría solo buscan convencer al auditor, este tiene la plena autonomía de determinar las técnicas a aplicar y el alcance de las mismas, cualquier interferencia en la

aplicación de las técnicas y procedimientos que el auditor ha decidido se constituye en una limitación al alcance del examen y amerita una salvedad en el informe, en el párrafo del alcance, la cual puede tener trascendencia en el párrafo de la opinión si el auditor por medio de otras técnicas y procedimientos alternativos no logra obtener evidencia suficiente y competente.

En la hoja de trabajo, la evidencia primaria la constituye los saldos a examinar los cuales se encuentran en la columna "Saldo a Dic. 31 año de examen", mediante el uso de técnicas y procedimientos de auditoría, que ocupan la labor del trabajo de campo se encuentra la evidencia corroborativa, la cual se plasma en las columnas "Ajustes y Reclasificaciones" si existen discrepancias con la evidencia primaria. A continuación se obtiene la evidencia suficiente y competente que es el saldo que le consta al auditor el cual se encuentra en la columna "Saldo a dic. según auditoría"

Esquema de una Hoja de Trabajo para Activos:

OFIMUEBLES LTDA. BALANCE GENERAL PASIVOS AUDITORIA A DICIEMBRE 31 DE 200A		EVIDENCIA PRIMARIA		EVIDENCIA CORROBORATIVA		EVIDENCIA SUFICIENTE Y COMPETENTE	
		Elaboró: R.Z.F. Supervisó G.C.M					
	SUMARIAS	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES DEBE HABER		SALDO DIC 31 SEGUN AUDITORIA	
AA	OBLIGACIONES FINANCIERAS	97'725.521	137'023.326			137'023.326	
BB	PROVEEDORES	95'889.437	136'700.969			136'700.969	
CC	CUENTAS POR PAGAR	38'524.007	29'500.421			29'500.421	
DD	IMPUESTOS GRAVAM. Y TASAS	3'833.154	4'184.404			4'184.404	
EE	OBLIGACIONES LABORALES	17'035.740	35'517.659			35'517.659	
FF	PASIVOS ESTIMADOS Y PROVIS.	1'856.916	2'753.887			2'753.887	
GG	DIFERIDOS	2'357.430	4'895.673			4'895.673	
HH	OTROS PASIVOS	5'890.324	6'701.543			6'701.543	
II	BONOS Y PAPELES COMERC.	36'505.271	70'271.350			70'271.350	
	TOTALES	\$ 299'617.800	427'549.232	Σ		427'549.232	Σ
	Fuente: Balance General						
	Σ Totalizado			Conclusión: El Pasivo representa razonablemente las obligaciones externas de la empresa			

Cédulas sumarias o de resumen

Son aquellas que contienen el primer análisis de los datos relativos a uno de los renglones de las hojas de trabajo y sirven como nexo entre ésta y las cédulas de análisis o de comprobación.

Las cédulas sumarias normalmente no incluyen pruebas o comprobaciones; pero conviene que en ellas aparezcan las conclusiones a que llegue el Auditor como resultado de su revisión y de comprobación de la o las cuentas a la que se refiere.

Las cédulas sumarias se elaboran teniendo en cuenta los rubros correspondientes a un grupo homogéneo, que permita el análisis de manera más eficiente. Para cada sumaria debe existir un rubro en la Hoja de Trabajo.

11100502

INDUSTRIAL ANDINA S.A.
 CÉDULA SUB-ANALÍTICA
 BANCO ANDINO
 AUDITORIA A DICIEMBRE 31 DE 2.00A

Elaboró : R.Z.F. Supervisó G.C.M

INDICE	CUENTA No.	SALDO DIC 31 AÑO ANTERIOR	SALDO DIC 31 AÑO DE EXAMEN	AJUSTES Y RECLASIFICACIONES		SAL 31 AUD
				DEBE	HABER	
11100502-01	0008-987-765-09-1	140.000	550.000	Ø		
				⊙		
11100502-02	0008-987-766-34-1	60.000	48.900	Ø		
				⊙		
11100502-03	0008-987-766-89-2		151.100	Ø		
				⊙		
	TOTALES	\$ 200.000	750.000	Σ		Σ 1110
	Fuente : Auxiliares					
Σ	Totalizado					
⊙	Conciliado					
Ø	Circularizado					

Conclusión:
 El disponible en el Banco Andino representa razonablemente los recursos en efectivo de la empresa depositados en esta institución financiera.

MARCAS DE AUDITORÍA

AUDITORES ANDINOS LTDA.		
CLIENTE:		AUDITORIA A:
MARCA	SIGNIFICADO	
≠	Confrontado con libros	
§	Cotejado con documento	
μ	Corrección realizada	
¢	Comparado en auxiliar	
‡	Sumado verticalmente	
©	Confrontado correcto	
^	Sumas verificadas	
«	Pendiente de registro	
∅	No reúne requisitos	
S	Solicitud de confirmación enviada	
SI	Solicitud de confirmación recibida inconforme	

SIA	Solicitud de confirmación recibida inconforme pero aclarada	
SC	Solicitud de confirmación recibida conforme	
S	Totalizado	
ã	Conciliado	
Æ	Circularizado	
Y	Inspeccionado	

No existe un juego de procedimientos aplicados a todas las Auditorías; en cada caso la naturaleza de los registros contables, el sistema de control interno y otras peculiaridades de la empresa dictarán los procedimientos de auditoría aplicables, por lo cual se puede afirmar: "las circunstancias alteran los procedimientos". Los procedimientos de Auditoría cambian para adecuarse a las circunstancias de cada caso.

Los procedimientos de auditoría no son determinados por el cliente. El carácter de independencia que tiene el auditor, está indicado por el hecho de que es él y no el cliente quien determina los Procedimientos de Auditoría que deberían aplicarse.

En conclusión se puede afirmar que los procedimientos de Auditoría se consideran como el conjunto y técnicas de Auditoría que el auditor aplica a una partida o a un grupo de hechos económicos relacionados con el sistema sujeto a examen, para lograr obtener las bases suficientes sobre las cuales emitir una opinión sobre el mismo.

Marcas de Auditoria con Significado Uniforme

Cotejado, comprobado	✓
Verificado, revisado	✓
Documentación sustentatoria	✓
Verificado con libros oficiales	✓
Verificado con registros auxiliares	✓
Sumatoria vertical	Σ
Sumatoria horizontal	∅
Calculo verificado	X
Circularizado	C
Circularización confirmada	Ⓢ
Inspección física	I

Símbolo	Singnificados
⊕	Suma Verificada
⊖	Resta Verificada
⊗	Multiplicación Verificada
⊕	División o porcentaje Verificado
*	Suma cuadrada en el registro matricial
✓	Verificado contra registros contables
✓	Dato Correcto
✓	Verificado contra existencias físicas
Ⓢ	Verificado contra evidencia Documental

ESTUDIO DEL CONTROL INTERNO:

El Control Interno es un elemento muy importante en el funcionamiento y operación de las empresas y tiene un gran efecto en la calidad, oportunidad y veracidad de la información que genera la empresa. El auditor debe realizar un estudio y evaluación del Control Interno, como parte de una revisión de estados financieros practicada conforme a las Normas de Auditoria Generalmente Aceptadas.

El Contador Público puede llevar a cabo un trabajo más profundo o con un objetivo más preciso sobre el Control Interno de la empresa, inclusive puede emitir una opinión específica sobre el Control Interno, sin embargo nos enfocaremos en esta ocasión al estudio y evaluación que realiza el auditor como parte de su trabajo de auditoría de estados financieros.

El Control Interno busca en forma general los siguientes objetivos:

- Proteger los activos
- Verificar la exactitud y confiabilidad de la información financiera
- Promover la eficiencia de las operaciones.
- Adhesión a las políticas establecidas por la dirección de la empresa.

La estructura de control interno de una entidad consiste en las políticas y procedimientos establecidos para proporcionar una seguridad razonable de poder lograr los objetivos específicos de la entidad y alcanzar los objetivos generales mencionados. El estudio y evaluación del Control Interno debe considerar las características de la empresa y del tipo de negocio en que participa.