

Auditoría

Lic. Rogelio Echeverría Hernández

Indice

Contenidos

Páginas

Capítulo 1- Breve recuento histórico de la auditoría

1.1. Antecedentes históricos. 1.2 Papel de la auditoría. 1.3 Desarrollo de la Auditoría en Cuba.

Capítulo 2- Regulaciones y Normas de Auditoría

2.1. Introducción. 2.2. Normas de auditorías. 2.3 Ética del auditor

Capítulo 3- Técnicas y procedimientos de auditoría

3.1 Planeación. 3.2 Riesgos de auditoría. 3.3 El muestreo de la auditoría. 3.4 Evidencia de auditoría. 3.5 Hechos posteriores. 3.6 La auditoría en un ambiente de Sistema de información por computadora (Ambiente de CIS)

Capítulo 4- El control interno

4.1. Control interno. 4.2. Importancia del control interno tanto para la entidad como para el auditor. 4.3. Direcciones del control interno. 4.4. Relación del control interno con los sistemas y subsistemas de contabilidad en vigor. 4.6. Medios para comprobar la eficiencia del control interno. 4.7 Limitaciones del control interno. 4.8. Aspectos generales sobre errores. 4.9. Irregularidades y fraudes.

Capítulo 5- El Programa de auditoría

5.1. Organización preliminar del trabajo de auditoría y sus principales elementos. 5.2. El Programa de auditoría

Capítulo 6- Los papeles de trabajo

6.1. Papeles de trabajo. 6.2. Objetivos e importancia. 6.3. Características generales de los papeles de trabajo. Su clasificación. Indiciado. Referencias cruzadas. 6.4. Punteos y marcas de auditoría. 6.5. Expediente de auditoría. Conservación, archivo y destrucción de los papeles de trabajo. 6.6. Demostración práctica.

Capítulo 7- El cierre e informes de auditoría

7.1. Cierre de auditoría. 7.2. Aspectos relacionados con el cierre de auditoría. 7.3. Finalidad de los informes. 7.4 Algunos aspectos a tener en cuenta en la preparación de un informe. 7.5. Dictamen de los auditores independientes. 7.6. Otros tipos de informes. Informe largo. 7.7. Ciclo de los informes de auditoría.

Capítulo 8- Auditoría de los medios monetarios y otros activos.

8.1. Breve recuento del contenido de estas cuentas. 8.2. Aspectos generales sobre medidas de seguridad y control interno de estos medios. 8.3. Objetivos de la auditoría de los medios monetarios. 8.4. Auditoría del efectivo en caja. Pasos a seguir en su comprobación. 8.5. Pasos a seguir en la comprobación del efectivo en banco. 8.6. Verificación de otras cuentas de medios circulantes.

Capítulo 9- Auditoría de los Inventarios

9.1. Breve recuento del contenido de las cuentas de inventarios. 9.2. Necesidad de la exactitud de los inventarios. 9.3. Aspectos relacionados con el control interno. 9.4. Objetivos de la comprobación. 9.5. Aspectos a considerar en la auditoría de inventarios. 9.6. Cuestionario de control interno. 9.7. El Programa de auditoría.. 9.8. Ejemplo ilustrativo del uso de papeles de trabajo para la auditoría de inventarios.

Capítulo 10-Auditoría de los Activos Fijos y su depreciación

10.1. Breve recuento del contenido de estas cuentas. 1.2. Aspectos la relacionados con el control interno y registro de las operaciones con estos medios y su depreciación. 10.3. Objetivos de la comprobación de los activos fijos tangibles y su depreciación acumulada, así como de las inversiones en proceso. 10.4. Aspectos a considerar en la comprobación. El cuestionario de control interno. El Programa de auditoría. 10.5. Ejemplo ilustrativo del uso de papeles de trabajo en una auditoría de Activos Fijos Tangibles y su depreciación.

Prólogo

En virtud del constante perfeccionamiento de Planes y Programas de estudio de la Enseñanza Técnica y Profesional en la especialidad de Economía, y con el objetivo de elevar cada vez más el nivel científico-técnico de los estudiantes de nivel medio superior de esta enseñanza, se ha elaborado el presente libro de texto de la asignatura de Auditoría, con vistas a facilitar el estudio de esta disciplina.

Las temáticas incluidas contienen aquellos aspectos que brindan las bases teóricas y prácticas de la asignatura, partiendo de normas nacionales e internacionales.

Se incluyen las normas generales y específicas que debe cumplir el auditor en el desarrollo de su trabajo, teniendo en cuenta la legislación vigente, además se dedica el capítulo 3, para analizar las bases técnicas y los procedimientos de auditoría más generales.

Por otra parte se analizan los objetivos y aspectos más importantes relacionados con el Control Interno, tales como principios, cuestionarios, etc.

Se define y analiza la importancia de los Programas de Auditoria para el desarrollo del trabajo de esta disciplina..

Se incluye un capítulo dedicado a los Papeles de Trabajo de Auditoría, sus objetivos e importancia, ilustrándose con un ejercicio práctico que muestra su uso.

En el capítulo 7 se analiza la importancia que reviste el cierre de la auditoría y el informe final, así como los diferentes tipos de informe.

El capítulo 8 está dedicado al control interno sobre los medios monetarios y otros activos, los objetivos de su auditoría, el trabajo a realizar para su verificación, el programa de comprobación, así como ejemplos ilustrativos de la auditoría de estos recursos.

En el capítulo 9, los estudiantes tendrán información sobre la auditoría de los inventarios, su control interno, los objetivos de su comprobación, el trabajo a realizar para su verificación, el programa de comprobación y un ejemplo ilustrativo del uso de papeles de trabajo en la auditoría de estos recursos.

El capítulo 10, está dedicado al control interno sobre los Activos Fijos, los objetivos de su comprobación, el trabajo a realizar en su verificación, el programa de auditoría y un ejemplo ilustrativo del uso de papeles de trabajo en la auditoría de estos recursos.

Se debe señalar que debido a la premura en la entrega del presente texto no se han incluido las temáticas referentes a la auditoría del Pasivo y el Capital, de nómina y otros gastos, así como de ingresos, a los que dedicaremos una segunda parte.

En cada capítulo se ha tratado, en lo posible, generalizar los conceptos y procedimientos teóricos y prácticos, adaptándolos al nivel de enseñanza, sin embargo se ha tenido en cuenta la necesidad de elevar al máximo los conocimientos de los egresados del nivel medio superior.

Apreciaríamos las sugerencias, tanto técnicas como metodológicas, de otros especialistas que sirvan para mejorar la calidad del texto en beneficio del desarrollo de nuestro sistema de enseñanza.

El autor.

CAPITULO 1 Antecedentes históricos

1.1 Antecedentes históricos

La auditoría según plantean algunos historiadores se practicaba aún antes de crearse la escritura. En las civilizaciones del antiguo Egipto, Grecia, Roma e incluso la India, se han podido encontrar vestigios sobre trabajos de auditoría.

En estas épocas los sistemas de anotaciones habrían sido sencillos debido a la reducida cantidad de operaciones. Cada individuo habría podido ejercer su propio control. Con el advenimiento de los antiguos Estados e Imperios se hallan vestigios de sistema de controles en las cuentas públicas.

Los egipcios, griegos y romanos ejercieron sus controles sobre sus agentes financieros. Se dice que los moradores del Nilo hace unos seis o siete mil años, pagaban tributo a sus caudillos, mediante la entrega de una porción de sus cosechas de cereales cuyas cantidades se anotaban en jeroglíficos sobre las paredes de adobe de sus ranchos. Estas anotaciones eran controladas por los representantes de sus caudillos, quienes tenían como método persuasivo para obtener una satisfactoria rendición de cuentas, la interrupción de la irrigación.

Si bien en un principio la auditoría comienza en las funciones de la administración pública, hay indicios de que desde una época lejana se empleaba en las rendiciones de cuenta de los factores de los estados feudales y haciendas privadas. Dichos controles los efectuaba el auditor, persona competente que escuchaba las rendiciones de cuenta de los funcionarios y agentes, quienes por falta de instrucción no podían presentarlo por escrito. Es así como el término auditoría se origina hace varios siglos en el vocablo “auditore” que significa oír.

Las primeras noticias históricas con respecto a la actividad de revisor profesional se encuentran en Italia en plena Edad Media y se han conocido por los diversos documentos que señalan, por ejemplo, que en el año 1164 diversas personas actuaban como revisores profesionales al servicio de la Catedral de Milán (1).

En Londres, Inglaterra a mediados del siglo XIII las cuentas y la situación económica del Ayuntamiento eran sometidas por los encargados de las finanzas al examen de un inspector independiente, quien rendía su informe publicando dichas cuentas.

Existen algunos antecedentes que permiten establecer las causas que dieron origen a esta profesión y son las siguientes:

- a) La necesidad de comprobar la honestidad de aquellos que administraban los bienes y dinero de otros.
- b) El deseo de los administradores de que su honradez quedase comprobada.

(1) Revista Alta Dirección Española, Número monográfico 101 de Auditoría, 1982.

- c) La falta de conocimientos en general, para rendir informes y cuentas de la gestión realizada.

Es lógico suponer que el desarrollo de esta profesión durante la época feudal no tuviera grandes avances debido a la falta de una base técnica.

Es indudable que esta necesidad sirvió como antecedente a la obra publicada en 1494 por el monje veneciano Fray Lucas Paccioli o Luca da Borgo, denominado “De Còputis et Scripturis”, que revoluciona la incipiente contabilidad de la época al utilizar los conocimientos de álgebra y aplicarlos a la misma mediante una ecuación matemática, que en lo adelante sería denominada como la Partida Doble.

Al libro de Paccioli siguieron muchos otros durante los tres siglos siguientes, pero sin aportar nada nuevo al sistema ideado por él, siendo el mérito que tuvieron el de difundir la contabilidad por Italia y el resto de Europa, por lo que Paccioli es considerado el padre de la contabilidad moderna.

Con el debilitamiento de la sociedad feudal, a partir del siglo XVII, el centro de la vida económica se desplaza del feudo a la ciudad; la industria y el comercio se desarrollan rápidamente y con ellos, la banca y el seguro. Comienza la era de los grandes negocios y su desarrollo en los siglos XVII y XVIII da origen a una profesión que podría denominarse Contaduría Pública.

En el año 1620 salió de Inglaterra la segunda expedición de colonizadores con destino a lo que es hoy territorio de los Estados Unidos de América, cuyo intento de colonización fue llevado a cabo como una empresa mercantil, ya que éstos reintegrarían el capital invertido y los intereses a los inversionistas que sufragaron dicha expedición, a partir de las ganancias obtenidas en la empresa.

De esta forma se introdujo en América la contabilidad como ciencia, que permitía el registro y liquidación de las “cuentas” por las operaciones llevadas a cabo por los colonizadores en territorio de las nuevas posesiones inglesas.

Podemos resumir que la profesión del Contador Público surge debido a que antiguamente los grandes señores se hacían acompañar de hombres de confianza cuando trataban de sus negocios. Estos acompañantes sabían escribir y su función primordial consistía en escuchar lo tratado y escribirlo. De ahí que por su función de oír nació la denominación de “auditores” que en la actualidad se emplea, aunque equivocadamente, para designar a los interventores y fiscalizadores de la contabilidad.

El verdadero desarrollo de la contabilidad como ciencia y la admisión de los que ejercen la misma como profesionales, tuvo lugar a fines del siglo XIX, debido al auge de la producción universal que creó las grandes empresas las que exigen una verdadera contabilidad, por lo cual hubo necesidad de recurrir a expertos en la materia, que vinieron a convertirse en el profesional reconocido, titulado y colegiado que es hoy.

Se considera como el primer contador profesional del que se tienen noticias, al escocés George Watson. Nacido en el año 1645, estableció una oficina que ofrecía servicios en todas las ramas de la contabilidad, incluyendo la auditoría.

Además de los ingleses contribuyeron grandemente al desarrollo de la contabilidad los franceses y alemanes.

Fueron Inglaterra, Escocia y Estados Unidos, los primeros países en los cuales tomó mayor importancia la contaduría pública. En 1854 se fundó la primera agrupación de Contadores Públicos en Edimburgo, Escocia. En 1870 se constituyó en Londres el Institute of Accountants y en 1880 se concedieron los títulos de F.C.A. (Fellow Chartered Accountant). En 1888 se fundó la primera asociación de contadores públicos en los Estados Unidos de América, y en el año 1890 se concedió el título de C.P.A. (Certified Public Accountant)

Dondequiera que la actividad humana ha abierto nuevas fuentes de riqueza, allí ha estado el contador independiente como su más valioso colaborador.

El Estado también se ve obligado, cada vez en mayor medida, a depender de verdaderos técnicos en Contabilidad para el mejor cumplimiento de los deberes que impone el gobierno de una nación moderna y la comprobación del pago correcto de los distintos impuestos por los contribuyentes.

El contador público se distingue por su concepto cabal de la responsabilidad, completa veracidad, independencia absoluta de criterio y profundo respeto a las leyes.

1.2 Papel de la auditoría

En el capitalismo

El crecimiento de las empresas durante la Revolución Industrial y después de ella, estaba acompañada por un avance en los sistemas de contabilidad.

Con el desarrollo de las grandes empresas, la forma de organización de las mismas en sociedades anónimas se convirtió en la predominante. Los administradores profesionales sustituyeron a los propietarios individuales y los sistemas de contabilidad fueron mejorados y estandarizados como una medida para la prevención de fraudes y la obtención de información financiera digna de confianza. En vista de que los accionistas, en este proceso de expansión, se esforzaron por verificar los informes y registros de sus respectivas compañías, la necesidad de contadores públicos profesionalmente preparados se hizo cada vez más evidente.

La separación de los propietarios y la administración de las compañías de grandes dimensiones crearon en los accionistas la conciencia de la necesidad de una adecuada protección mediante una auditoría independiente. Aún cuando la empresa que prepara los estados financieros es la principal responsable de la información, el contador público independiente que examina los informes y la evidencia comprobatoria puede certificar acerca del grado de confianza que se puede depositar en ellos, anexando a los estados financieros el texto de su opinión.

Una de las razones que existen para contratar a un auditor independiente a dictaminar los estados financieros radica en el conflicto de intereses que puede existir entre la compañía que prepara los estados financieros, cuyos intereses pueden diferir de los de la entidad que los utiliza, tales como, las instituciones bancarias, acreedores, accionistas, agencias gubernamentales, etcétera.

De lo explicado se puede inferir que el desarrollo de la auditoría en el capitalismo y el papel que la misma juega en esa sociedad está ligada a:

- a) El desarrollo de la empresa y las relaciones que se establecen entre el propietario y el administrador.
- b) Las relaciones de la empresa con el Estado por la aplicación de las leyes fiscales con el fin de captar impuestos, y que esté presente en la contabilidad la información que esas legislaciones requieren. (2)

En el socialismo

En el socialismo el control es una función social, condicionada por el carácter de la producción y la distribución de los productos. Por ello cuando se habla de cualquier manifestación del control hay que partir de los intereses de clase que sirve, o sea, de su esencia social.

El control en el socialismo deviene en el control de todos y para todos, porque es una tarea general que se realiza de manera que sus resultados se reviertan en beneficio de todas las masas trabajadoras, porque son ellas las conductoras de la sociedad, los poseedores de los medios de producción y, por ende, las beneficiarias de los resultados del trabajo (3)

Por otra parte el control realiza una labor educativa de amplios horizontes como consecuencia de su base democrática, lo que sirve como medio eficaz para inculcar una actitud nueva ante el trabajo y la propiedad social. Al respecto Lenin decía “hay que organizar la contabilidad y el control de la cantidad de trabajo, de la producción y distribución de los productos, contabilidad y control ejercidos por todo el pueblo y asegurados, voluntaria y enérgicamente, con entusiasmo revolucionario, por millones y millones de obreros y campesinos”(4)

(2) Principios de Auditoría, Walter B. Meigs, Editorial Diana, México, 1974. (3) Auditoría de las Empresas Socialistas, Tomo I. Dr. Antonio Miranda Estrada y otros, Editorial EIMAV, 1983

En el socialismo, el control tiene tres exigencias mínimas: espíritu de partido, concepto dialéctico y carácter de ayuda.

Espíritu de partido. Este aspecto significa, que al apreciar toda clase de actividad, hay que partir del interés de todo el Estado, del interés universal de la sociedad. No debe resignarse a ninguna manifestación particular que se desvíe de este principio.

Concepto dialéctico. Los fenómenos no deben ser examinados aisladamente el uno del otro, sino en su efecto recíproco, en su correlación. Sólo esto puede ofrecer una base firme para eliminar las faltas.

Carácter de Ayuda. Los controladores y los controlados deben orientarse por una voluntad de ayuda mutua. El subjetivismo es incompatible con el control socialista.

la exigencia de responsabilidades no es el objetivo, sino solamente un medio de control. Este carácter de ayuda tiene también sentido educativo (4).

Estas exigencias mínimas del control son consecuentes con lo planteado por Lenin cuando dice: “Contabilidad y Control: he aquí lo principal, lo que se requiere para poner en punto y para que funcione correctamente la primera fase de la sociedad comunista”.

Como se puede observar el control en el socialismo coadyuva a elevar la conciencia en las grandes masas de trabajadores, en la importancia del control como instrumento de dirección para elevar la eficiencia operativa en bien del desarrollo de la economía.

En el socialismo, la Auditoría tiene un particular sentido revolucionario, ya que sus fines no son otros que los del desarrollo de la sociedad, ajenos por completo al estilo de trabajo del auditor en el capitalismo, que responde enteramente a los explotadores, con el ánimo exclusivo de vigilar y sancionar, preservando sus intereses, mientras que, en el socialismo, además de la necesaria depuración de responsabilidades, más bien, sobre todo, se propende a la ayuda, insertándose dentro del proceso educativo que es toda la revolución.

Por ello es que tenemos que hacer del control una tarea de todos, que se aumente su profundidad y alcance mediante la participación activa de los trabajadores, garantizando la eficiencia económica y con ello la construcción del socialismo.

1.3 Desarrollo de la Auditoría en Cuba.

Puede decirse que la contaduría pública y su estudio en Cuba, eran desconocidos a principios del presente siglo, debido fundamentalmente a que en nuestra condición de colonia de España, toda nuestra economía y nuestros sistemas educacionales se regían por las formas vigentes en la metrópoli, la que quedó rezagada del resto de Europa al mantener su organización semifeudal y en algunos aspectos completamente feudal, por lo que en nuestro país el subdesarrollo técnico se hacía más relevante debido a nuestra condición de colonia.

(4) V.I.Lenin, Obras escogidas en 3 tomos, Edición en Español, Tomo 2.

En 1902, Cuba había logrado su independencia formal pero estaba sometida en la práctica a las decisiones políticas del gobierno imperialista de los Estados Unidos de América, como consecuencia del predominio económico absoluto del capital monopolista sobre su economía.

A partir del 1898, la intervención norteamericana en la guerra de independencia de Cuba, permitió a Estados Unidos garantizarse mediante la imposición de la denominada Enmienda Platt el instrumento jurídico que le aseguraba el derecho de intervenir en Cuba. Desde que la Enmienda Platt entró en vigor, Estados Unidos actuó como dueño y señor del territorio cubano y de su vida política y económica, iniciándose el control sobre nuestra principal industria de la época, la azucarera, gran objetivo del inversionista norteamericano, que paulatinamente y mediante toda clase de procedimientos, fue pasando a sus manos.

La penetración económica de los Estados Unidos en nuestro país, provocó la necesidad de controlar sus intereses, desde el punto de vista técnico, mediante el uso de la auditoría.

Asimismo nuestra economía en general fue tomando el mismo camino, y es entonces cuando comienza el desarrollo de la contabilidad en nuestro país, debido a la necesidad que tenían los grandes consorcios establecidos en territorio norteamericano, de controlar la gestión de sus negocios en la Isla mediante la utilización de técnicos de alto nivel en la materia, y de auditores que tenían las casas matrices y firmas de contadores públicos.

Esas necesidades eran cubiertas por ciudadanos norteamericanos e ingleses, por no existir en Cuba un nivel de conocimiento acorde a sus requerimientos, lo que nos impuso la necesidad de introducir la enseñanza y práctica de estas técnicas.

En el año 1863 comenzó a regir en la Universidad de la Habana, fundada en 1728, un Plan de Estudio que era copia casi textual de la Ley de 9 de septiembre de 1857 de España, que estableció las Escuelas Profesionales de Comercio y da vida a la enseñanza de Profesor Mercantil, pero puede decirse que la organización básica de los estudios de nuestra Universidad fue dada por la Real Orden del 18 de junio de 1880, cuyo plan de estudio no fue otra cosa que la aplicación del Decreto Ley del 29 de septiembre de 1874 y de la Real Orden del 25 de septiembre de 1875, que regulaban en España los estudios de segunda enseñanza de Facultades, plan que mantiene su vigencia en la Universidad de la Habana hasta finales del siglo.

Aún cuando las Escuelas Profesionales en el siglo XIX tienen su sede en los predios universitarios, tal vez por no existir otros centros de enseñanza técnica, los estudios que en ella se realizaban, y el título que expedían, sólo se les reconocían un nivel medio, debido al contenido y alcance que conformaban su plan de estudio.

Esfuerzos de personalidades cubanas de la época, conscientes de que en Cuba no se formaban técnicos de nivel universitario de las ramas de la contabilidad, sino que se estaban importando, con el consecuente retraso en el desarrollo nacional, influyeron de modo decisivo en que se modificara tal situación.

Al gobierno del tristemente célebre Gerardo Machado, correspondió, sin embargo, marcar un hito histórico; la instauración oficial de los estudios superiores de comercio en Cuba.

En el año 1927, mediante el Decreto No. 563, de fecha 2 de mayo, se crea la denominada Escuela Superior de Comercio de La Habana, como la primera institución de enseñanza profesional de comercio en Cuba, con el objetivo de facilitar el aprendizaje de las múltiples actividades de la vida de los negocios, cuyo plan de estudios abarcaba tres años académicos y otorgaba los títulos de Perito Mecnógrafo, Perito Taquígrafo-Mecnógrafo, Agente Vendedor, Corresponsal, Pericial de Aduana, Tenedor de Libros y Contador, siendo su primer director el Dr. Juan F. Zaldívar.

El 9 de enero de 1949 dicha escuela, que originalmente radicó en la Habana Vieja, fue trasladada definitivamente a los locales que actualmente ocupa en la Universidad de la Habana.

Asimismo se crean escuelas en las ciudades de Santa Clara y Santiago de Cuba, ubicadas en el centro y oriente del país.

Este propio Decreto establece la Escuela Superior de Comercio de la Universidad de la Habana, con un plan de estudio que eleva la capacidad técnica del contador cubano a niveles internacionales reconocidos, y que lo respaldan con un certificado universitario para ejercer las funciones de Contaduría Pública, emitiendo los títulos de Contador Público Autorizado y de Contador Industrial.

Muchos de los graduados que terminaron sus estudios en dicha escuela eran contadores que tenían en su haber una práctica más o menos larga, adquirida en su trabajo en firmas de contadores públicos extranjeros o en empresas organizadas o supervisadas por las mismas, de esta forma surgieron los primeros contadores cubanos que abrieron oficina al público y que, además, prestaban servicios de auditoría, llegando a alcanzar prestigio internacional por su calidad técnica, situándose nuestro país en esta materia, entre los mejores de América Latina.

En el año 1936 la Escuela Superior de Comercio de la Universidad de la Habana, que se inició como una escuela de la Facultad de Derecho y Ciencias Sociales, toma el nombre de Escuela de Ciencias Comerciales, y el 27 de febrero del año siguiente se separa como Facultad de Ciencias Comerciales, otorgando los títulos de Contador Público y Doctor en Ciencias Comerciales, con un nivel técnico mucho mayor, ya que fue enriquecida con un grupo de materias que extendieron la duración de la carrera a cinco años y a dos años adicionales para la adquisición del doctorado.

La formación de Contadores en Cuba después del triunfo de la Revolución puede dividirse en dos grandes etapas.

La primera, desde su inicio el 1ro de enero de 1959 hasta 1975, caracterizada por la búsqueda de soluciones para la adaptación de nuestros planes de estudio a las transformaciones económicas que se operaban en el país.

Los nuevos métodos de dirección económica que lleva a cabo el proceso revolucionario, hacen que en 1967 se revisen los planes de estudio de Contador Público, para su ajuste, creándose en su lugar la carrera de Lic. en Control Económico, donde además de las asignaturas que ya venían impartándose, introducen con énfasis el estudio de herramientas matemáticas y estadísticas, enfocadas hacia el uso y aplicación de equipos electrónicos y las técnicas de dirección.

La segunda etapa abarca desde el año 1975 a la fecha, etapa íntimamente relacionada con la celebración del I Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC) en diciembre de ese año, que inició un proceso de perfeccionamiento institucional del país.

A partir de esa fecha y como uno de los pasos dados en dicha institucionalización, se crea el Ministerio de Educación Superior (MES), se abren nuevos centros de educación superior y se revisan los planes de estudios vigentes con una perspectiva nacional. Se crea la Facultad de Enseñanza Dirigida en 1979 y surge el curso regular diurno para ingreso con nivel preuniversitario.

El desarrollo obtenido por la enseñanza de la contabilidad no se ha detenido, periódicamente se revisan y mejoran los planes de estudio, adecuándolos a nuestra realidad nacional sobre la base del perfeccionamiento constante de toda la red de enseñanza del país.

El 20 de agosto de 1934 se constituye el Colegio de Contadores Públicos de Cuba, en la Ciudad de la Habana, siguiendo patrones y experiencias de sus similares norteamericanos, y posteriormente se crean agrupaciones o colegios para los contadores no universitarios.

Los primeros años de constituida la República, la función fiscalizadora recayó en el Ministerio de Hacienda, creado por la Ley Orgánica del Poder Ejecutivo de 1909, al que se le atribuía entre otras, las funciones de presupuestación, contabilidad y fiscalización del Estado. La función de fiscalización fue ejercida durante una parte importante de la etapa republicana por este Ministerio.

El 10 de diciembre de 1950, se crea un órgano cuyas funciones eran las de supervisar el patrimonio, los ingresos y gastos del Estado y de los organismos autónomos, y la ejecución del Presupuesto del Estado, las provincias y los municipios, así como asegurar el cumplimiento de las leyes y demás disposiciones relativas a los impuestos, derechos y contribuciones, en perjuicio de las facultades y atribuciones que se conferían en este aspecto al Ministerio de Hacienda. A este órgano se le denominó como Tribunal de Cuentas.

Además, era competencia del Tribunal de Cuentas fiscalizar la gestión administrativa de los funcionarios y empleados del aparato del Estado y de las organizaciones autónomas.

El tribunal tenía un carácter autónomo y solo rendía cuentas al Poder Ejecutivo y al Congreso, lo que, al menos técnicamente, le confería una total autonomía de criterios.

En el año 1948, mediante la Ley No. 13 del mes de diciembre se crea el Banco Nacional de Cuba, que entre sus facultades incluía la alta fiscalización de todas las entidades bancarias establecidas en el país.

Con el triunfo de la Revolución Cubana, el 1ro de enero de 1959, se comienza a realizar un cambio radical en las estructuras socioeconómicas del país, caracterizado por un proceso de socialización de su economía, al pasar la mayoría de los medios de producción privados a propiedad social bajo la administración del Estado.

Este proceso provocó una acelerada transformación de la organización del aparato estatal que determinó la modificación de los fines y objetivos de la fiscalización estatal, adecuándolos a los intereses de los nuevos propietarios de los recursos de la nación.

Como consecuencia del acelerado proceso de nacionalización, se hace necesaria la reorganización del Ministerio de Hacienda, creándose en 1959 una estructura que permitiera la fiscalización de la gestión administrativa de las múltiples entidades que pasaron a manos del Estado.

Para ello se crea en este Ministerio, la Dirección de Ingresos Públicos Internos, responsabilizada con todo lo relacionado con la recaudación, administración y control de los ingresos del Presupuesto, pasando a ser el organismo de control de la fuente fundamental de los ingresos del excedente económico generado por las empresas estatales, el que debía dar respuesta con esos recursos al constante incremento del gasto en la esfera socio-cultural, que se materializaría en los servicios gratuitos de educación, salud pública, cultura y deportes para todo el pueblo, así como hacer frente a los gastos necesarios para la defensa del país, además de las cuantiosas erogaciones del presupuesto hacia un proceso inversionista que asegurara el desarrollo.

Debido a lo anterior, no se consideró necesario mantener el Tribunal de Cuentas como órgano fiscalizador estatal, el que cesó sus funciones en el año 1960.

Además se crea la Dirección de Auditoría Fiscal, cuyas funciones se relacionaban en la comprobación de los impuestos y contribuciones.

Con la nacionalización del resto de las entidades económicas del país y el consecuente incremento del Sector Público, la Dirección de Auditoría Fiscal desaparece en el corto espacio de tiempo de alrededor de dos años.

Además se apreció la conveniencia de fortalecer la función fiscalizadora del Estado que ejercía el Ministerio de Hacienda, promulgándose en 1961, la Ley 943 de Comprobación de Gastos del Estado con el objetivo de fiscalizar tanto el gasto corriente del Presupuesto como la gestión económica de las empresas estatales, creándose en este Ministerio, la Dirección de Comprobación, para cumplir dichas funciones de fiscalización.

La práctica de la Auditoría en los comienzos de la Revolución fue muy débil, ejerciéndose fundamentalmente por auditores del Ministerio de Hacienda y del Banco Nacional de Cuba, utilizando para ello, programas de Efectivo y de cuentas en las empresas y centros laborales intervenidos.

Por la Ley 930 del 23 de febrero de 1961 se le asigna al Banco Nacional todas las funciones bancarias del país.

El 20 de junio de 1961 se aprueba la Ley de Comprobación de los gastos del Estado, que regulaba la comprobación de los gastos presupuestados y de las actividades de las empresas y entidades del sector estatal.

En este propio año se crea el Ministerio de Industrias, al frente del cual fue nombrado el Cmdte. Ernesto Guevara de la Serna (Ché), en el que se creó un fuerte aparato de auditoría, utilizándose como instrumento de dirección para comprobar el gran número de entidades socializadas que fueron subordinadas a este organismo. Esto dió lugar a la creación de unidades de auditoría en otros organismos ramales del país con los mismos objetivos.

A fines del año 1961 los Contadores Públicos se incorporan a los sindicatos ramales y como acuerdo de la Central de Trabajadores de Cuba, se decide disolver el Colegio de Contadores Públicos, lo que constituyó una sensible pérdida para el movimiento de contadores del país.

En 1962, por la Ley 998, se creó la Dirección de Ingresos del Ministerio de Hacienda que tenía la función de auditar y controlar los ingresos del Estado.

A finales del año 1965, se disuelve el Ministerio de Hacienda pasando al Banco Nacional de Cuba sus funciones más importantes, entre ellas la Dirección de Comprobación.

En el año 1967 se disuelve la Dirección de Comprobación, desapareciendo del país la Auditoría externa e interna de los organismos ramales, a lo que siguió una difícil etapa económica, reconocida en el Primer Congreso del Partido Comunista de Cuba en el año 1975.

La incidencia de la situación económica del país y el funcionamiento de la economía, motivaron la necesidad de efectuar un rápido proceso de institucionalización y reorganización, es por ello, que al celebrarse en 1975 el 1er Congreso del Partido Comunista de Cuba (PCC), y con el objetivo de lograr el crecimiento acelerado de la misma, se aprueba la Resolución sobre el Sistema de Dirección y Planificación de la Economía, de la que se derivó la necesidad de reorganizar el aparato de dirección del Estado y de las empresas estatales, encaminadas al fortalecimiento económico del país.

De esta etapa crítica desde el punto de vista de los controles y la economía en general el Comandante en Jefe Fidel Castro Ruz en el Informe Central al Primer Congreso del PCC planteó lo siguiente(5)

“... En la conducción de nuestra economía hemos adolecido indudablemente de errores de idealismo y en ocasiones hemos desconocido la realidad de que existen leyes económicas objetivas a las cuales debemos atenernos.

Nuestra gestión económica no fue todo lo eficiente que pudo haber sido, los métodos aplicados no fueron los mejores y nuestros cuadros administrativos no tenían la necesaria conciencia económica y la preocupación por las cuestiones referentes a los costos y en general a la eficiencia de la producción.

Coexistieron dos sistemas de dirección económica, el financiamiento presupuestario que abarcaba la mayor parte de la industria y el cálculo económico, que se implantó parcialmente en la agricultura, el comercio exterior y una parte menor de la industria, todo esto indica que no existía un único plan de dirección para toda la economía.

Establecer un método el cual se apartaba del cálculo económico que aplicaban los países socialistas, así como del sistema de registro económico que fue seguido por la erradicación de las formas mercantiles y la supresión de los cobros y pagos entre las unidades estatales.

(5) Informe al Primer Congreso del P.C.C., año 1975.

Se suprimió el presupuesto estatal sustituido por una asignación de recursos monetarios para el pago de salario y las relaciones de créditos y compraventa en el sector privado.

Se desarrollaron otras tendencias, como la política de gratuidades indebidas, el salario se desvincula de la norma, se establece los horarios de conciencia y la renuncia al cobro de horas extras, los intereses sobre los créditos y los impuestos que se le cobraban a los campesinos se eliminan.

Al no tomarse en cuenta la retribución con arreglo al trabajo se incrementó notablemente la circulación del dinero en exceso ante la escasez de oferta de bienes y servicios, creando todo esto, las condiciones para el ausentismo y la indisciplina laboral.

Nuestros cuadros administrativos que realmente nunca habían tenido gran experiencia en la gestión económica ni especial preocupación por los costos, a partir del sistema implantado dejaron de tomar en cuenta este índice y el gasto general de recursos materiales y humanos para centrar su atención exclusivamente en las metas de producción sin que el cumplimiento o incumplimiento por otro lado trajeran las menores consecuencias para el colectivo de la fábrica.”

Para dar cumplimiento a los acuerdos del Congreso en 1975 se instrumentó el denominado Sistema de Dirección y Planificación de la Economía, que formó, preparó y educó en una conciencia económica a nuestros cuadros y estableció la necesidad de crear y desarrollar nuevamente la actividad de auditoría en el aparato estatal, a fin de contribuir a garantizar los objetivos del mismo, es decir, lograr la máxima eficiencia en la economía, mediante el uso más racional de los recursos productivos; financieros, materiales y humanos y producir el máximo de resultado con el mínimo de gastos.

Con el objetivo de dar cumplimiento a los acuerdos del I Congreso del Partido Comunista de Cuba; se crea mediante el Acuerdo 863 del Secretario del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros y la Ley 1323, Ley de la Organización de la Administración Central del Estado, del 30 de noviembre de 1976, entre otros, el Comité Estatal de Finanzas (C.E.F), que lo faculta para la función de efectuar la comprobación de las actividades económicas-financieras de los Órganos, Organismos, Organizaciones del Estado, empresas y demás dependencias y otras organizaciones. Asimismo se establece como funciones de los Organismos de la Administración Central del Estado, la de realizar auditorías y la de comprobar actividades financieras de las instituciones presupuestadas, así como, de actividades financieras y económicas de las empresas que se les subordinaron.

Para ello, el Comité Estatal de Finanzas (CEF), crea la Dirección de Comprobación, cuyos objetivos fueron el cumplir la gestión rectora en materia de auditoría estatal.

La Ley 1323 fue sustituida por el Decreto Ley 67 de la “Organización de la Administración Central del Estado” donde se definen las atribuciones y funciones de cada organismo y para la actividad de auditoría, en cuanto a sus deberes, atribuciones y funciones.

En 1982 el Comité Estatal de Finanzas establece en su Resolución No. 49 las Normas generales para la Actividad de Auditoría, a cumplir por todas las unidades de auditoría del país.

Después de muchos años de vigencia de la Resolución No 49, se hizo necesario establecer una política única en la auditoría estatal, con el objetivo de elevar su efectividad, por ello el 28 de diciembre de 1990 el Comité Estatal de Finanzas dicta la Resolución 44 en la que se organiza el Sistema Unico de Auditoría Estatal, con el objetivo de fiscalizar, supervisar y controlar la administración y empleo de los recursos materiales, financieros y humanos. Este sistema se integra por las unidades de auditoría de los Organos y Organismos del Estado y el Comité Estatal de Finanzas en su carácter de rector de la actividad de auditoría estatal. Esta Resolución no derogó totalmente la anterior Resolución No. 49 de 1982, pues se mantuvieron varias normas recogidas en la misma, por lo que en la Resolución 23 de 1991, se establecieron las normas que durante el ejercicio de la auditoría deberían aplicarse para lograr el rigor técnico indispensable. En esta Resolución se fijan las Normas Generales, Normas de Ejecución, las Normas de Preparación y Presentación de Informes; necesarias para la ejecución de auditorías estatales, y deberían ser cumplidas por todas las unidades de auditoría y los auditores del país.

En esta Resolución no fueron incluidas las actividades de auditoría interna por lo que con el objetivo de regular la política de homogeneidad en su ejercicio, se dicta la Resolución No. 9 de 1993, en la que se establece el Reglamento para regir esta actividad, normándose los deberes y derechos, los principios morales, generales y la conducta ética de los auditores internos.

Además, faculta a desarrollar a auditoría interna por auditores y unidades de auditoria de las Unidades Presupuestadas, Empresas, Uniones y otras entidades estatales, así como de las Direcciones Administrativas de los Organos Provinciales del Poder Popular. Su principal objetivo era el de examinar y evaluar sistemáticamente la adecuada aplicación de los sistemas de control interno, velando por la preservación de la integridad de los bienes de la sociedad asignados las empresas estatales.

Con fecha 19 de abril de 1994, el Comité Estatal de Finanzas en su Resolución 10-94, establece, en su Resuelto Primero, la obligatoriedad de presentar a ese Comité, por las empresas privadas y mixtas, el dictamen de la revisión de los estados financieros correspondientes a la terminación de su ejercicio económico, expedido en un término de ciento veinte (120) días posterior, por auditores independientes autorizados por el Comité, en la Dirección de Finanzas del Municipio a que corresponda el domicilio de la Empresa.

Para ello en el Resuelto Segundo establece:

“Los auditores independientes, a que se refiere el apartado anterior, deberán estar organizados en firmas o sociedades cubanas constituidas y radicadas en el territorio nacional, autorizadas a tales efectos y, excepcionalmente, por firmas o sociedades extranjeras que expresamente se faculen por este Comité”.

Esta Resolución y al amparo de los artículos 396 y 397 del Código Civil Vigente, dio origen a la introducción en el país de firmas auditoras independientes, cuyo objetivo fundamental es dictaminar la razonabilidad de las cifras que presentan los Estados Financieros que se auditan, a los efectos de ofrecer una adecuada protección legal a personas naturales y jurídicas en su carácter de accionistas, prestamistas, inversionistas, proveedores y otras, en sus relaciones con las entidades privadas y empresas mixtas constituidas en el país.

En el año 1994 como parte del perfeccionamiento de la administración estatal, es extinguido el Comité Estatal de Finanzas (CEF), asumiendo, sus funciones, entre otras, el Ministerio de Finanzas y Precios, por el Acuerdo 2819 del 25 de noviembre de 1994 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros, en cumplimiento del Decreto Ley No. 147 de 21 de abril de 1994, De la Reorganización de los Organos de la Administración Central del Estado. Posteriormente por el Acuerdo 2914 del Comité Ejecutivo del Consejo de Ministros de 30 de Mayo de 1995 se crea la Oficina Nacional de Auditoría (ONA), adscrita al Ministerio de Finanzas y Precios.

Esta Oficina se crea para ejecutar las funciones que, con relación a esta materia, le fueron asignadas al Ministerio de Finanzas y Precios, así como las que, en virtud de la legislación específica sobre auditoría, le fueron dadas a dicho Organismo, salvo las que propiamente le correspondieran al Ministro.

Los objetivos fundamentales, definidos por el antes referido acuerdo son:

Organizar y dirigir la Auditoría en todo el país, estableciendo los principios, normas y demás procedimientos que sobre esta materia sean necesarios; ejecutar auditorías al sector estatal, a las cooperativas, organizaciones asociaciones, así como a cualquier persona natural o jurídica que reciba recursos del Estado para su inversión o financiamiento, se beneficia con subsidios, subvenciones, ventajas o exenciones o que preste servicios o realice una actividad preferencial del Estado.

El 8 de Junio de 1995 se promulga por el Consejo de Estado, el Decreto Ley No. 159, De la Auditoria, fundamentado en la necesidad de contar con una Ley de Auditoria para el país. En el mismo se norma la actividad de auditoría y se establecen sus principios fundamentales mediante una legislación que tiene suficiente jerarquía legal que obligue a su cumplimiento.

En su primer “Por Cuanto”, la Ley establece:

“Es tarea fundamental del Estado el fortalecimiento del control económico y administrativo en las entidades; así como lograr la máxima transparencia y calidad en su información económico-contable, cualquiera que sea el ámbito en que realicen su actividad, lo cual coadyuvará de forma integral al perfeccionamiento de la gestión económica-financiera”.

En su segundo “Por Cuanto”, expresa:

“Se hace necesario verificar la habilidad y honestidad de personas naturales y jurídicas en la administración y control de los recursos propios o confiados por el Estado a terceras personas para el desarrollo de actividades de interés social o individual”.

En su tercer “Por Cuanto” expresa:

“Resulta fundamental dictar normas que permitan perfeccionar el examen de estados financieros, programas, funciones, cuentas, informes, evaluación de la economía, eficacia y confiabilidad de la gestión”.

La Oficina Nacional de Auditoría (ONA), a tenor de las facultades otorgadas por el Decreto Ley No. 159, de la Auditoría, dictó las Resoluciones ONA-1/97.Regulaciones sobre la actividad de Auditoria Interna y ONA-2/97, de igual fecha, sobre las Normas de Auditoria, así como la Resolución ONA-3/99 DEL 27 de agosto de 1999, Modificaciones al anexo. No. 1, ONA-1/97 del 25 de noviembre de 1997.

En la primera Resolución se establecen las regulaciones sobre la actividad de auditoría interna y las regulaciones sobre la actividad de auditoria estatal general, recogidas en los Anexos 1 y 2 respectivamente, de la mencionada Resolución.

En la Resolución ONA-2/97, se aprueban las Normas de Auditoría, de aplicación para todas las auditorías que se realicen en entidades nacionales o locales y sus dependencias, del Sector Público o no, y para las organizaciones de auditoria y auditores que las realicen, con excepción de lo referido a las “Normas para la presentación de Informes”, cuando la auditoria es ejecutada por una organización independiente a entidad “No Estatal”, en cuyo caso deberá regirse por las Normas Internacionales vigentes a tales efectos, o por normas propias de la organización acordadas con el cliente.

Por último, mediante el Decreto Ley No. 219 de fecha 25 de Abril del 2001, es extinguida la Oficina Nacional de Auditoria, y en su lugar se constituye el Ministerio de Auditoria y Control, cuyas atribuciones son las dirigir, ejecutar y controlar la aplicación de la política del Estado y el gobierno en materia de Auditoría Gubernamental, Fiscalización y Control Gubernamental; así como regular organizar, dirigir y controlar, metodológicamente, el Sistema Nacional de Auditoria.

ESTE CAPITULO TIENE COMO OBJETIVO AGRUPAR LAS PRINCIPALES DISPOSICIONES LEGALES Y REGULACIONES QUE SE HAN EMITIDO Y QUE ESTÁN VINCULADAS CON LA ACTIVIDAD DE AUDITORÍA; FACILITÁNDOLE AL AUDITOR LA LOCALIZACIÓN DE LAS MISMAS, ASÍ COMO, PODER DETERMINAR FÁCILMENTE LA INTERRELACIÓN QUE PUDIERA EXISTIR ENTRE ELLAS.

CADA DOCUMENTO MANTIENE SU formato y estructura original

CAPITULO 2. Regulaciones y Normas de Auditoría.

2.1 Introducción.

En el presente capítulo estudiaremos las regulaciones y normas establecidas oficialmente en el país para llevar a cabo el trabajo de auditoría, referidas al Decreto Ley No. 159 de la Auditoría, el que tiene como finalidad normar la actividad de auditoría y establecer sus principios fundamentales con vista a:

- a) Programar, organizar ejecutar y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos para el cumplimiento y ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación de servicios y los proyectos de las entidades.
- b) Disponer de información útil, oportuna y confiable, asegurando su racionalidad.
- c) Lograr que toda persona asuma con plena responsabilidad sus actos, rindiendo cuenta no sólo de los objetivos a que se destinaron los recursos que le fueron confiados, sino también de la forma y resultado de su aplicación.
- d) Desarrollar la capacidad administrativa para impedir o identificar y comprobar el manejo incorrecto de los recursos.
- e) Lograr la adecuada disciplina en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.

El Decreto Ley establece, además, los objetivos fundamentales de la auditoría, que entre otros, son los siguientes:

- a) Evaluar el control de la actividad administrativa y sus resultados.
- b) Examinar las operaciones contables y financieras y la aplicación de las correspondientes disposiciones legales, dictaminando sobre la racionalidad de los resultados expuestos en los estados financieros, así como evaluar cualesquiera otros elementos que, de conjunto, permitan elevar la eficiencia, economía y eficacia en la utilización de los recursos.
- c) Prevenir el uso indebido de recursos de todo tipo y propender a su correcta protección.
- d) Fortalecer la disciplina administrativa y económico-financiera de las entidades mediante la evaluación e información de los resultados a quien corresponda.
- e) Coadyuvar al mantenimiento de la honestidad en la gestión administrativa y a la preservación de la integridad moral de los trabajadores.

El Decreto Ley No. 159, establece las clases de auditoría, clasificándolas de la siguiente forma:

- a) Auditoría externa, que comprende la auditoría estatal y la auditoría independiente.

Se define como auditoría externa, al examen o verificación de las transacciones, cuentas, informes o estados financieros de un período, evaluando la conformidad o cumplimiento de las disposiciones legales e internas de la entidad y el sistema de control interno contable. Además, examina y evalúa la planificación, organización, dirección y control interno administrativo, la economía y eficiencia con que se han utilizado los recursos humanos, materiales y financieros, así como el resultado de las operaciones previstas a fin de determinar si se han alcanzado las metas propuestas.

La auditoría estatal general; es aquella auditoría externa que realiza el Ministerio de Finanzas y Precios (M.F.P) a través de la Oficina Nacional de Auditoría (O.N.A) como entidad de fiscalización superior, sus dependencias y demás unidades de auditoría.

La auditoría estatal fiscal, es la auditoría externa que se ejecuta por el Ministerio de Finanzas y Precios (M.F.P) a través de la Oficina Nacional de Administración Tributaria (O.N.A.T), y sus dependencias, con el objetivo de determinar si los tributos al fisco se efectúan en la cuantía debida y dentro de los plazos y formas establecidas.

La auditoría independiente es aquella auditoría externa que realiza una firma o sociedad de profesionales titulados, a entidades privadas, mixtas, otras formas de asociaciones económicas, sector estatal y cooperativo, organizaciones y asociaciones, y a personas naturales y jurídicas, que contratan el servicio de auditoría.

b) Auditoría Interna

Se denomina auditoría interna al control que se desarrolla como instrumento de la propia administración y consiste en una valoración independiente de sus actividades; que comprende el examen de los sistemas de control interno, de las operaciones contables y financieras y de la aplicación de las disposiciones administrativas y legales que correspondan; con la finalidad de mejorar el control y grado de economía, eficiencia y eficacia en la utilización de los recursos; prevenir el uso indebido de estos y coadyuvar al fortalecimiento de la disciplina en general.

En el propio Decreto Ley se establecen los tipos de auditoría según los objetivos fundamentales que se persigan, cuya definición se establece en las Normas de Auditoría, Resolución ONA- 2/97 del 25 de noviembre de 1997 y que analizaremos posteriormente.

Además, establece, como se practicará el ejercicio de la auditoría, los deberes y derechos de los auditados, como se presentarán los resultados de las auditorías, las funciones y atribuciones de los auditores, los requisitos que deben tener los auditores para ejercer sus funciones, sobre que principios se sustenta la actividad de los auditores, incompatibilidades para ejercer la actividad de auditoría, infracciones y medidas disciplinarias, así como la creación de las sociedades civiles de auditoría y otras disposiciones complementarias, transitorias, especiales y finales.

2.2 Normas de Auditoría.

Las normas de auditoría son ciertos requisitos mínimos que permiten medir la calidad del trabajo. El desarrollo de las normas de auditoría es uno de los logros de esta actividad en los últimos 50 años, lo que ha permitido su consolidación como profesión y constituyen una evidencia de la solidez alcanzada en cuanto a mantener una alta calidad en el trabajo.

El auditor debe tener una adecuada experiencia y preparación técnica y, además, llevar a cabo su trabajo con habilidad, responsabilidad y juicio profesional y para lograrlo deben ser aplicadas las normas de auditoría generalmente aceptadas con el objetivo de que el prestigio de la profesión se consolide aún más.

Las normas se diferencian de los procedimientos en que los últimos se refieren a las acciones a realizar, mientras que las primeras se refieren a la medición de la calidad en la ejecución de esas acciones y a los objetivos a alcanzar con los procedimientos.

La Oficina Nacional de Auditoría (O.N.A), en su Resolución No. ONA- 2/97 de fecha 25 de noviembre de 1997, y a tenor con lo dispuesto en el Decreto Ley No. 159 de la Auditoría, de fecha 8 de junio de 1995, establece las Normas de Auditoría aplicables a esta actividad, las que deberán ser observadas por los auditores y por las organizaciones de auditoría en el desarrollo de su trabajo.

En estas normas se incluyen conceptos de auditoría que son fundamentales para los objetivos de confiabilidad que surgen en las auditorías.

En su capítulo 2, se analizan los tipos de auditoría, según se definen por sus objetivos, en el Decreto Ley 159, y que se exponen a continuación:

Auditoría de gestión u operacional.

Es el examen objetivo y sistemático de evidencias con el fin de proporcionar una evaluación independiente del desempeño, grado de economía, eficiencia y eficacia, en la planificación, control y uso de los recursos, de una organización, programa, actividad o función, que tenga como propósito mejorar la acción de la administración y facilitar la toma de decisiones de los responsables de supervisar o iniciar acciones correctivas.

Auditoría financiera o de Estados Financieros.

La auditoría financiera o de estados financieros, consiste en el examen y evaluación de los documentos, operaciones, registros y estados financieros de una entidad, para determinar si éstos reflejan razonablemente su situación financiera, así como el cumplimiento de las disposiciones económico - financieras, con el objetivo de mejorar los procedimientos relativos a la gestión y al control interno.

Auditoría especial.

Consiste en la verificación de asuntos y temas específicos, de una parte de las operaciones financieras o administrativas, de determinados hechos o de situaciones especiales y responde a una necesidad específica.

Auditoría fiscal.

Consiste en el examen de las operaciones relacionadas con los tributos al fisco, a los que está obligada la entidad estatal o persona natural o jurídica del sector no estatal, con el objetivo de determinar si se efectúan en la cuantía que corresponda, dentro de los plazos y formas establecidas y proceder conforme a derecho.

La Resolución en su capítulo 3 expone las normas generales que deben observarse en la auditoría, las que están referidas a la capacidad profesional del personal, a la independencia de la organización de auditoría y de su personal, al debido cuidado profesional con que debe practicarse la auditoría y prepararse los informes y a la aplicación de controles de calidad.

Capacidad Profesional

El personal designado para practicar la auditoría debe poseer en su conjunto la capacidad profesional necesaria para realizar las tareas que se requieran.

La organización de auditoría, debe adoptar políticas y procedimientos para obtener el personal con las cualidades adecuadas así como para desarrollarlo y capacitarlo para que sea capaz de llevar a cabo sus tareas de manera efectiva.

Esta norma impone a la organización de auditoría la responsabilidad de garantizar que la auditoría sea ejecutada por personal que en su conjunto posea los conocimientos y habilidades necesarios para llevarla a cabo.

El personal también debe poseer un amplio conocimiento del medio específico en el cual opera la entidad auditada, en relación con la naturaleza de la auditoría que se realice.

Los requisitos relacionados con la capacidad profesional se refieren a los conocimientos y a la experiencia de la organización de auditoría en su conjunto y no necesariamente a los que posea cada auditor en particular.

A fin de cumplir con esta norma, la organización de auditoría debe establecer un programa de capacitación continua con el objeto de garantizar que su personal mantenga su capacidad profesional.

Independencia

En todos los asuntos relacionados con la auditoría, la organización de auditoría y los auditores deben estar libres de impedimentos personales y externos para proceder con independencia desde el punto de vista de organización y mantener una actitud y apariencia independientes.

Esta norma impone al auditor y a la organización de auditoría la responsabilidad de preservar su independencia para lograr que sus opiniones, conclusiones, juicios y recomendaciones sean imparciales y que así sean considerados por terceros.

Debido Cuidado Profesional

Se debe proceder con debido cuidado profesional al ejecutar la auditoría y preparar los informes correspondientes.

Esta norma exige que el auditor realice su trabajo con el debido cuidado profesional, y que tenga la responsabilidad de cumplir con las normas de auditoría generalmente aceptadas.

Proceder con el debido cuidado profesional significa emplear correctamente el criterio para determinar el alcance de la auditoría y para seleccionar los métodos, técnicas, pruebas y demás procedimientos de auditoría que deben aplicarse en ella, así como para evaluar los resultados y para presentar los informes correspondientes.

Los auditores deben aplicar su sólido juicio profesional para determinar las normas de auditoría aplicables en el trabajo que van a realizar.

La determinación de que ciertas normas no son aplicables a la auditoría debe estar documentada en los papeles de trabajo.

Cuando se produce el hecho de que no se siguió una norma aplicable, los auditores deben exponer en la sección del alcance del trabajo de su informe, las razones y el efecto en los resultados de la auditoría por no haber seguido tal norma.

Aunque la presente norma establece que tanto el auditor como la organización de auditoría son responsables de ejercer el debido cuidado profesional en el desempeño de una auditoría, ello no implica una responsabilidad ilimitada, ni tampoco implica infalibilidad por parte del auditor o de la organización de auditoría.

Control de Calidad

Las organizaciones de auditoría deben tener un apropiado sistema interno de control de calidad y ser objeto de un programa de revisión externa de la calidad.

El sistema interno de control de calidad implementado por la organización de auditoría debe ofrecer seguridad razonable de que se han adoptado y cumplen las normas de auditoría y se han establecido procedimientos de auditoría adecuados.

Las organizaciones de auditoría deben someterse periódicamente a una revisión externa del control de calidad, la que debe ser practicada por una organización que sea independiente de ellas desde el punto de vista organizativo.

El programa de revisión externa del control de calidad debe estar encaminado a determinar si la organización ha establecido un sistema interno de control de calidad, y si opera con eficacia como para proporcionar la seguridad razonable de que se está cumpliendo con las normas de auditoría aplicables, los procedimientos y políticas establecidos.

Esta norma impone al organismo rector de la auditoría, la responsabilidad de las revisiones que debe efectuar a las organizaciones de auditoría y de conocer el cumplimiento de las disposiciones que rigen el ejercicio de la auditoría, a los efectos de brindar las orientaciones y asesoramiento oportunos.

En su capítulo 4 la Resolución establece las Normas aplicables a la ejecución del Trabajo de Auditoría, los que regulan los criterios y pautas generales que constituyen las reglas que el auditor debe seguir en la ejecución de la auditoría. Estas normas constituyen el marco de referencia para ejecutar y dirigir la auditoría y están relacionadas con las normas generales y con las de preparación de informes, pues los resultados de su aplicación son la fuente principal del contenido del informe de auditoría. Las Normas de ejecución establecen la necesidad de que el trabajo a realizar sea adecuadamente planeado que se ejecute la supervisión y revisión del trabajo y del personal de auditoría por sus superiores jerárquicos, que la auditoría se proyecte para que proporcione una seguridad razonable de que se cumpla con las disposiciones legales, regulaciones políticas y otros requisitos importantes para el logro de los objetivos, que se logre la comprensión de los controles de la administración, obtener las evidencias suficientes, competentes y relevantes y llevar a cabo el análisis de los Estados Financieros.

Planeamiento

El trabajo debe ser adecuadamente planeado.

El auditor debe planear la auditoría de tal manera que se asegure de que habrá de realizarse con la debida calidad, con economía, eficiencia y eficacia.

Al planear la auditoría, el auditor debe definir los objetivos de la auditoría, el alcance y metodología, dirigidos a conseguir esos logros.

El planeamiento es importante para asegurarse de que los resultados de la auditoría habrán de corresponder a sus objetivos. Un planeamiento adecuado es especialmente importante en las auditorías de gestión, pues los procedimientos y técnicas que se aplican con diversos y complejos.

La información que necesita el auditor para planear la auditoría varía de acuerdo con los objetivos de ésta y con la entidad que se va a auditar.

Siempre que se requiera, se debe realizar un estudio preliminar de la entidad antes de preparar el plan para ejecutar el trabajo. El estudio preliminar constituye un método de apoyo eficaz para seleccionar las áreas específicas donde se va a practicar la auditoría y para obtener información que habrá de utilizarse en el planeamiento. Es un proceso que permite conseguir rápidamente información sobre la organización, actividades y funciones de la entidad. El mantenimiento de un archivo con estos datos ayuda a las organizaciones de auditoría a planear adecuadamente las auditorías.

Supervisión y Revisión

El personal debe ser adecuadamente supervisado.

Esta norma implica dirigir los esfuerzos de los auditores y otros involucrados en la auditoría, para determinar si se están alcanzando los objetivos de auditoría.

El trabajo de los auditores, al practicar una auditoría debe ser revisado por el auditor jefe y supervisado por el dirigente o el funcionario facultado para ello, durante su ejecución.

La supervisión debe ejercerse desde el inicio del planeamiento hasta la conclusión de la auditoría y la preparación del informe correspondiente.

La supervisión implica dirigir los esfuerzos de los auditores y otros especialistas participantes en la auditoría para determinar si se están alcanzando los objetivos de auditoría.

La revisión del trabajo de los auditores, por parte del jefe de la auditoría, debe realizarse sistemáticamente y a medida que se avance en las distintas etapas de la auditoría.

Disposiciones Legales y demás regulaciones

La auditoría debe proyectarse de manera que proporcione una seguridad razonable de que se cumple con las disposiciones legales, regulaciones políticas y otros requisitos importantes para el logro de los objetivos. El auditor debe estar alerta a situaciones que puedan ser indicativas de actos ilegales o abuso.

El auditor debe proyectar la auditoría con la finalidad de proporcionar una seguridad razonable acerca del cumplimiento de las disposiciones legales y demás regulaciones significativas para alcanzar los objetivos. Esto implica, en primer término, determinar si las disposiciones legales y demás regulaciones son importantes para alcanzar los objetivos; si lo son, se deben evaluar los riesgos de que hayan incumplimientos significativos. Basados en esa evaluación de riesgos, el auditor debe diseñar y ejecutar procedimientos que proporcionen una seguridad razonable que permita conocer incumplimientos.

Controles de la Administración y Control Interno

El auditor debe obtener comprensión suficiente de los controles de la administración, relevantes para la auditoría.

El auditor debe comprender la estructura de control interno para planear la auditoría y determinar los exámenes a aplicar para obtener suficientes pruebas que respalden sus juicios acerca de ese control.

La administración tiene la responsabilidad de establecer controles de administración efectivos. Los controles de administración comprenden la organización, métodos y procedimientos adoptados para asegurar que se logren sus metas. Los controles de administración incluyen los procesos de planeamiento, organización, dirección y control de las operaciones de las actividades o funciones de la entidad. Incluyen los sistemas para medir, presentar informes y supervisar el desarrollo de la actividad.

El auditor puede entender los controles de la administración a través de indagaciones, observaciones, inspección de documentos y registros o revisión de informes de otros auditores. La necesidad de entender los controles de la administración depende de las cuestiones particulares de la entidad que considere el auditor al establecer los objetivos, alcance y metodología.

Para determinar el alcance de la auditoría, la extensión de las pruebas a realizar y los procedimientos de auditoría a aplicar, el auditor debe estudiar el control interno existente y evaluar su confiabilidad.

El estudio y evaluación del control interno tiene como objetivo principal determinar si cumple sus funciones para garantizar la exactitud, integridad y veracidad de los datos, lo que permite concretar los asuntos fundamentales que serán objeto de revisión, así como la extensión de las pruebas o muestreos que resulte conveniente aplicar en cada caso.

Evidencia

Debe obtenerse evidencia suficiente, competente y relevante para fundamentar los juicios y conclusiones que formule el auditor. Debe conservarse el registro de la labor de los auditores en papeles de trabajo, de forma que permitan a un auditor experimentado, que no ha tenido contacto previo con la auditoría realizada, obtener evidencia de las conclusiones y juicios significativos que se hayan expresado o puedan expresarse.

La evidencia se puede clasificar en física, documental, testimonial y analítica:

- La evidencia física se obtiene mediante inspección y observación directa de las actividades, bienes o sucesos; esta evidencia puede presentarse en forma de documentos, fotografías, gráficos, cuadros, mapas o muestras materiales.
- La evidencia documental consiste en información elaborada, como la contenida en cartas, contratos, registros de contabilidad, facturas y documentos de la administración relacionados con su desempeño.
- La evidencia testimonial se obtiene de otras personas en forma de declaraciones hechas en el curso de investigaciones o entrevistas.
- La evidencia analítica comprende cálculos, comparaciones, razonamientos y separación de la información en sus componentes.

La prueba de la evidencia deberá someterse a examen para asegurarse de que cumpla con los requisitos básicos de suficiencia, competencia y relevancia.

- Suficiente.

La evidencia será suficiente si basta para sustentar los hallazgos de los auditores. Para determinar si la evidencia es suficiente puede ser útil hacerse la siguiente pregunta: ¿Existe suficiente evidencia como para persuadir a una persona sensata de la validez de los hallazgos?

- Relevante

La evidencia que se utiliza para sustentar un hallazgo será relevante si guarda una relación lógica y patente con ese hecho.

- Competente.

La evidencia será competente en la medida que es consistente con el hecho, o sea, si es válida. Los siguientes supuestos constituyen criterios útiles para juzgar si la evidencia es competente:

- La evidencia que se obtiene de fuentes independientes es más confiable que la obtenida de la propia entidad auditada.
- La evidencia que se obtiene cuando existe un apropiado sistema de control de la administración, es más confiable que la obtenida cuando el sistema de control es deficiente, insatisfactorio o inexistente.

- La evidencia que se obtiene físicamente mediante un examen, observación, cálculo o inspección es más confiable que la que se obtiene en forma indirecta.
- Los documentos originales son más confiables que sus copias.
- La evidencia testimonial que se obtiene en circunstancias que permiten a los informantes expresarse libremente merece más crédito que aquella que se obtiene en circunstancias comprometedoras (por ejemplo, cuando los informantes pueden sentirse intimidados).

Cuando lo estimen conveniente, los auditores deben obtener, de los dirigentes o funcionarios y demás trabajadores de la entidad auditada, declaraciones escritas, ya sean en primera instancia o como confirmación de las orales anteriormente formuladas.

Las declaraciones por escrito expresan y documentan la idoneidad de tales declaraciones y reducen la posibilidad de interpretaciones erróneas.

El enfoque de los auditores para determinar la suficiencia, competencia y relevancia de la evidencia depende de la fuente de la que obtiene la información. Las fuentes de información comprenden la información original obtenida por los auditores y la existente obtenida por la entidad auditada o por un tercero.

a) Información obtenida por los auditores.

Comprende las observaciones y mediciones efectuadas por el propio auditor. Entre los métodos para recolectar este tipo de información se encuentran los cuestionarios, entrevistas, observaciones directas y cálculos. El diseño de estos métodos y la habilidad del auditor que los aplica son la clave para asegurar que la evidencia sea suficiente, relevante y competente.

b) Información obtenida por la entidad auditada.

Los auditores pueden usar información recolectada por la entidad auditada como parte de su evidencia. Los auditores determinan la validez y confiabilidad de esta información mediante pruebas directas de ésta.

Los auditores pueden reducir las pruebas directas de la información si al efectuar comprobaciones de la efectividad de los controles sobre la validez y confiabilidad de la información, éstas sustentan que los controles son efectivos.

Cuando no se puede obtener evidencia suficiente, competente y relevante de la validez y confiabilidad de la información es necesario:

- Buscar evidencia de otras fuentes.
- Consignar claramente en el informe las limitaciones de la información y abstenerse de efectuar conclusiones o recomendaciones injustificadas.

- c) Información obtenida de terceros.

La evidencia de los auditores puede incluir la información obtenida de terceros, la cual puede haber sido examinada por otros o por los propios auditores.

- d) Información proveniente de Sistemas Computarizados.

Cuando la información procesada por medios electrónicos es significativa para los hallazgos de auditoría, los auditores deben cerciorarse de la relevancia y la confiabilidad de esa información, ejecutando pruebas directas sobre ella.

Los auditores pueden reducir las pruebas directas sobre la información si al ejecutar comprobaciones la efectividad de los controles generales y de aplicación sobre la información proveniente de sistemas computarizados, sustentan la conclusión de que los controles son efectivos.

Análisis de Estados Financieros

En las auditorías financieras y cuando proceda en las auditorías de otro tipo, los auditores deben analizar los estados financieros para determinar si se aplicaron en su preparación los principios de contabilidad generalmente aceptados y conocer detalladamente la situación financiera de la entidad

El análisis de los estados financieros tiene por objetivo verificar si los diferentes elementos que lo componen guardan entre sí la relación esperada y, en su caso, detectar las relaciones anómalas y cualquier tendencia irregular.

En su Capítulo 5, la Resolución ONA-2/97, establece las Normas para la presentación de informes de auditoría de cualquier tipo, las que regulan los criterios sobre la preparación de informes por escrito, la necesidad de que sean presentados oportunamente en el menor plazo de tiempo posible, aspectos a incluir en el informe, tales como: objetivos, alcance, metodología, resultados, conclusiones, recomendaciones, declaración sobre normas de auditoría, etc., y su distribución.

Forma

Los auditores deben preparar informes de auditoría por escrito para comunicar los resultados de cada auditoría.

Los informes por escrito son necesarios para:

- a) Comunicar los resultados de la auditoría a los dirigentes o funcionarios de los niveles de dirección que correspondan.
- b) Reducir el riesgo de que los resultados sean mal interpretados.
- c) Poner los resultados a disposición de las entidades o personas facultadas para su conocimiento y efectos pertinentes.
- d) Facilitar el seguimiento para determinar si se han adoptado las medidas correctivas apropiadas.

El informe deberá contener en su formato un:

- ♦ Encabezamiento en el que se consigna el nombre y la dirección de la organización de auditoría que lo elabora, así como el lugar y fecha de su emisión.

En el encabezamiento se incluyen otros datos de información general sobre la auditoría, los cuales se exponen seguidamente.

- . Orden de Trabajo No.: Para registrar el número de la orden que autoriza la ejecución de la auditoría.
- . Entidad auditada: Se expresa el código (si lo tiene), nombre y dirección de la entidad auditada.
- ♦ Subordinada a: Se expone el nombre del organismo, unión, empresa, corporación, etc., al que está subordinada la entidad auditada.
- . Tipo de auditoría: Se anota el tipo de auditoría realizada, de acuerdo con los objetivos fundamentales que se persigan, o sea, si es de gestión, financiera, especial, fiscal, etc.
- . Fecha de inicio: Fecha en que comienza la ejecución de la auditoría.
- . Fecha de terminación: Fecha en que termina la ejecución de la auditoría.
- . Auditor jefe: Nombre del auditor que actúa como jefe de la auditoría.

Después de los datos antes consignados, se titula el informe, con el nombre de "Informe de Auditoría", y expone su contenido separado por secciones, como sigue:

a) Introducción

En esta sección del informe se hará constar lo siguiente:

- . Los objetivos alcanzados y aquellos que no lo fueron, así como las causas por las que no se alcanzaron.
- . Programas aplicados y causas por las que no se utilizaron los programas que debieron aplicarse.
- . Legislación verificada y causas que impidieron verificar la programada.
- . Período auditado, alcance de las pruebas realizadas y procedimiento utilizado para la toma de muestras.
- . Informar que se aplicaron las normas de auditoría generalmente aceptadas y de no ser así, las causas que impidieron su aplicación.

b) Conclusiones.

Se elabora un dictamen de la situación en que se encuentra la entidad, las conclusiones de acuerdo con los objetivos alcanzados y la evaluación que hace el auditor, basado en los resultados de la auditoría efectuada.

c) Resultados.

En esta sección del informe se exponen:

- . Si no se aplicaron las normas de auditoría generalmente aceptadas, la explicación de las consecuencias que puedan derivarse de ello.
- . Los principales hallazgos de la auditoría.
- . La comparación de los resultados de la auditoría con los obtenidos en la última practicada anteriormente a la entidad y el reconocimiento de los logros alcanzados, si los hubiera.
- . Los resultados que muestra la auditoría, ordenados de acuerdo con los objetivos trazados, por temas, cuentas u otros, según corresponda.
- . Los incumplimientos de leyes y demás regulaciones que se hayan comprobado y las opiniones de los dirigentes y funcionarios responsables.

d) Recomendaciones.

Se exponen las medidas de importancia que se deben adoptar para solucionar las deficiencias.

e) Anexos.

Se relacionan los anexos que se acompañan al informe, cuando sea necesario elaborar éstos.

En los casos en que se hayan determinado incumplimientos de la ley, demás regulaciones, principios y normas establecidos o cualesquiera otras acciones u omisiones que afecten la buena marcha de la entidad objeto de auditoría, en que el auditor tenga que presentar una Declaración de Responsabilidad Administrativa, acompañará ésta al informe y relaciona dicho anexo en esta sección.

Se deben incluir en el contenido del informe, aquellas tablas que por su tamaño lo permitan, de manera de hacer más clara la exposición del informe. En los casos en que éstas sean extensas deben presentarse como anexos al informe.

f) Despedida

Debe consignarse el término establecido para que la entidad pueda presentar sus discrepancias con el contenido del informe, de existir éstas.

Debe exponerse una nota de agradecimiento a los dirigentes funcionarios y demás trabajadores de la entidad por la colaboración prestada en la realización de la auditoría.

Igualmente, debe consignarse en esta sección del informe, el saludo de despedida del auditor, sus nombres y apellidos, cargo y firma.

El informe debe ser firmado sólo por el auditor jefe que realiza la auditoría, quien también debe dejar constancia de su media firma en cada página de dicho informe.

El informe no debe mostrar en su contenido, a quien va dirigido; por lo que se confecciona de forma impersonal, de manera que pueda ser remitido acompañado de una carta dirigida al destinatario que corresponda.

A medida que se vaya desarrollando la de auditoría, pueden ir efectuándose reuniones de análisis con los jefes de las áreas auditadas, para tratar los hallazgos de la auditoría.

Como constancia de los asuntos tratados en cada reunión, debe levantarse un acta, en la cual figuren los nombres y cargos de cada participante, los asuntos tratados, los criterios expuestos y la fecha en que se efectúa.

Las actas deben ser firmadas por la persona responsabilizada por la entidad con el área analizada y el auditor jefe de la auditoría, quienes deben obtener cada uno, un ejemplar de dicha acta.

Las actas del análisis final del informe de auditoría, deben ser firmadas por el máximo nivel de dirección de la entidad auditada o por la persona que lo represente legalmente, y por el auditor jefe de la auditoría.

Oportunidad

Los informes deben emitirse lo más pronto posible, para que su contenido pueda ser utilizado oportunamente por los dirigentes y funcionarios de la administración y del nivel superior que correspondan, así como por otros interesados.

Un informe preparado cuidadosamente puede ser de escaso valor para quienes se encarguen de tomar las decisiones si se recibe demasiado tarde, por tanto, las organizaciones de auditoría deberán prever la emisión oportuna del informe y tener presente ese propósito al ejecutar la auditoría.

Durante la auditoría, los auditores deben considerar la conveniencia de presentar informes provisionales a los dirigentes y funcionarios que correspondan respecto a asuntos que sean significativos. Los informes de esa índole, que pueden ser orales o por escrito, no sustituyen al informe final, pero sirven para que los dirigentes y funcionarios se enteren de asuntos que requieren de su atención inmediata y emprendan las acciones correctivas que procedan, antes de que se haya terminado el informe final.

Contenido

El auditor debe incluir en el informe:

- . Los objetivos de la auditoría, su alcance y metodología.
- . Exponer con claridad los hallazgos significativos de la auditoría y las conclusiones del auditor.
- . Declarar que la auditoría se realizó de acuerdo con las normas de auditoría generalmente aceptadas".

Los lectores del informe necesitan conocer los objetivos, el alcance y la metodología de la auditoría para comprender su propósito, juzgar los méritos del trabajo realizado y de sus resultados, y entender todas sus limitaciones significativas.

Al incluir los objetivos en el informe, los auditores deben exponer las razones por las cuales se llevó a cabo la auditoría y los fines que persigue el mismo.

Expresar claramente los fines del informe implica normalmente exponer el asunto o materia objeto de la auditoría, la cuestión examinada y, puesto que los resultados de la auditoría dependen de sus objetivos, qué hallazgos son explicados y las conclusiones y recomendaciones a que se han llegado.

El auditor debe presentar los hallazgos significativos que se han descubierto para cumplir con los objetivos de la auditoría.

Al elaborar el informe el auditor debe incluir información suficiente, competente y relevante de los hallazgos para facilitar su comprensión y que su exposición sea convincente y objetiva y corresponda a una perspectiva apropiada. Además, los auditores deben incluir información de los antecedentes necesarios para que los lectores comprendan los hallazgos.

Los hallazgos de auditoría que por carecer de significación u otro motivo, no se presenten en el informe deben comunicarse a la administración de la entidad auditada, preferentemente por escrito.

El informe de auditoría debe hacer referencia a los hallazgos que hayan sido comunicados oficialmente a las autoridades superiores de la administración de la entidad auditada.

Los auditores deben incluir en el informe, recomendaciones cuando lo requieran los objetivos de la auditoría. También, deben formularse recomendaciones para que se cumpla con las leyes y demás disposiciones, y se mejoren los controles de la administración en los casos en que los incumplimientos y las deficiencias de control que se hayan observado sean significativos.

Igualmente se expondrán recomendaciones cuando se trate de auditorías operacionales o de gestión, en que basados en los hallazgos correspondientes, se demuestre que existe la posibilidad de mejorar significativamente la gestión o desempeño de la entidad.

Los informes que contienen recomendaciones constructivas pueden alentar la ejecución de mejoras en la realización de las diferentes actividades de la entidad.

Las recomendaciones son más constructivas cuando se encaminan a atacar las causas de los problemas observados, se refieren a acciones específicas y van dirigidas a quienes deben emprender esas acciones. Además, es necesario que las medidas que se recomiendan sean factibles y que su costo corresponda a los beneficios esperados.

La declaración en el informe de que la auditoría se realizó de conformidad con las normas de auditoría generalmente aceptadas, se refiere a las normas aplicables que debe haber seguido el auditor durante la auditoría.

Es necesario modificar esa declaración cuando no se haya cumplido con las normas que sean de aplicación.

Cuando se hayan dejado de cumplir las normas aplicables, el auditor debe modificar la declaración para manifestar una salvedad, e incluir en la sección de su informe que se refiera al alcance de auditoría, cuáles de esas normas no se observaron, las causas y el efecto que tuvo en los resultados de la auditoría.

Presentación

El informe debe ser completo, exacto, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso como lo permitan los asuntos que trate.

Para que sea completo, el informe debe contener toda la información necesaria para cumplir los objetivos de la auditoría, permitir una comprensión adecuada y correcta de los asuntos que se informan y satisfacer los requisitos de "contenido". El informe también debe incluir los antecedentes necesarios.

La exactitud se basa en la necesidad de asegurarse de que la información que se presente sea verdadera y confiable y que los hallazgos sean correctamente expuestos.

El informe de auditoría debe ser objetivo, no prestarse a interpretaciones erróneas y debe exponer los resultados de la auditoría desde una perspectiva apropiada.

Los resultados deben presentarse con imparcialidad y se debe evitar la tendencia a exagerar el desempeño deficiente.

Para que el informe sea convincente se precisa que los resultados de la auditoría correspondan a sus objetivos, que los hallazgos se presenten de una manera persuasiva y que las recomendaciones y conclusiones se desprendan lógicamente de los hechos expuestos.

La claridad exige que el informe sea fácil de leer y entender. Los informes deben redactarse en un lenguaje tan claro y sencillo como lo permitan los asuntos que traten. El uso de un lenguaje directo y desprovisto de tecnicismo es esencial para simplificar la exposición. Si se utilizan términos técnicos o abreviaturas y siglas poco conocidas, deben ser definidas con toda claridad. Las siglas deben emplearse con moderación.

Para que el informe sea conciso se requiere que no sea más extenso de lo necesario para transmitir su mensaje. El exceso de detalles distrae la atención y puede ocultar el mensaje o confundir y desanimar al lector. También deben evitarse repeticiones innecesarias.

Distribución

La organización de auditoría debe presentar informe de auditoría por escrito a los dirigentes y funcionarios apropiados de la entidad auditada y a los organismos competentes que hayan solicitado o concertado la auditoría.

Además, debe enviarse copia de los informes a otros dirigentes y funcionarios que deben tomar acciones respecto a los hallazgos de auditoría y a las recomendaciones correspondientes, así como a las demás personas autorizadas para recibir esos informes.

Los informes de auditoría deben distribuirse oportunamente a los dirigentes y funcionarios que están autorizados para recibirlos por las disposiciones legales vigentes, a fin de que tomen acciones respecto a los hallazgos y recomendaciones.

Si la auditoría comprende asuntos confidenciales por razones de seguridad u otras causas, se debe restringir la distribución del informe.

Cuando se hayan utilizado los servicios de otras unidades de auditoría, la unidad solicitante es responsable de distribuir los informes.

Si la distribución del informe está a cargo de la unidad que realiza el trabajo, el contrato respectivo debe estipular los dirigentes, funcionarios y organizaciones que deben recibir el informe.

En lo que concierne a la distribución de informes, los auditores internos deben observar las disposiciones legales aplicables y las políticas que al respecto haya establecido la entidad a la que estén asignados.

Por lo general, los auditores internos deben presentar sus informes a los dirigentes de mayor jerarquía de su entidad, quienes se encargan de su distribución.

2.3 Ética del auditor

La ética general comprende las normas mediante las cuales un individuo decide su conducta.

La ética profesional no es más que un caso especial de la ética general en la que la persona como profesional, recibe pautas de conducta específica en asuntos que reflejan la responsabilidad para con la sociedad.

Los auditores han elaborado su código de ética, donde se señala, tanto al público como a los clientes, que los auditores están dispuestos a aceptar la condición de profesionales y cumplir con todas las normativas establecidas para la prestación de su servicio.

Las partes fundamentales en las que se divide el Código de Ética de los auditores de carácter internacional son:

I Normas Generales y Técnicas.

El auditor debe observar las normas de la profesión con carácter técnico y luchar por mejorar su capacidad y la calidad de sus servicios, deberá expresar su criterio sobre los aspectos auditados.

II Responsabilidades con los clientes

Debe ser imparcial y sincero con sus clientes, servicio lo mejor posible, de acuerdo con su capacidad, con la precaución principal de que sus máximos beneficios se deriven de sus responsabilidades para con el público en general.

III Responsabilidades para con los colegas

El auditor debe comportarse de manera que estimule la cooperación, y las buenas relaciones entre los integrantes de la profesión.

Ser revolucionario, defendiendo los intereses del Estado Socialista, y cumplidor y guardián de la legalidad socialista.

Respetar y aplicar las normas de auditoría estatal.

Debe ser reservado, con relación a los resultados de las auditorías que practique, informando solo a quien corresponda.

Ser integro, sincero, honesto, colaborador y estudioso.

Ser cortés, claro, disciplinado, preciso y discreto.

Ser crítico de forma constructiva.

Mantener su independencia de criterios.

Ser competente profesionalmente.

Ser cuidadoso de su presencia y prestigio profesional.

Derivado de lo expresado en el código de ética se señalan ciertas responsabilidades, que además, debe cumplir el auditor:

Responsabilidad Legal

La responsabilidad legal se identifica con responsabilidad ante qué y ante quién, respuesta que encontramos en las mismas técnicas y éticas de la profesión que se especifican en las leyes y reglamentos estatales, y que ofrecen al auditor orientaciones de cómo realizar su trabajo. En Cuba se identifican con:

- Se presentan como experto y por tanto debe evidenciar el mismo grado de pericia que pueda esperarse de cualquier practicante de la profesión.
- Tiene la obligación, hasta el punto que sea razonable o posible, de demostrar la situación real.
- No es responsable en los casos de fraude cuidadosamente planeados, siempre que no se hayan podido descubrir.
- Es culpable de fraude si:
Ha recibido, con su conocimiento, informes falsos o sin ninguna base razonable para creerlo cierto, o con un descuido extremo.
- Los errores de buena fe no constituyen responsabilidad legal.
- La ignorancia de sus deberes no es defensa.
- El auditor no debe revelar asuntos de la empresa auditada a terceras personas.

En conclusiones, cuando el auditor cumple con sus responsabilidades profesionales, de hecho también cumple con sus responsabilidades ante la sociedad y obligatoriamente cumple con la responsabilidad legal ante los órganos del Estado y de la Sociedad.

Podemos concluir que la responsabilidad social está estrechamente vinculada con la producción y los servicios, el perfeccionamiento del control y uso de los recursos, la mejora de la calidad financiera y por tanto el fortalecimiento de la disciplina social.

Resumen

- a) El Decreto Ley No. 159, tiene como finalidad normar la actividad de auditoría y establecer sus principios fundamentales, con vistas a programar, ejecutar, y controlar la captación y el uso eficaz y eficiente de los recursos, y el ajuste oportuno de las políticas, los programas, la prestación servicios y los proyectos de las entidades así como disponer de información útil, oportuna y confiable, lograr que toda persona asuma con plena responsabilidad sus actos rindiendo cuenta sobre el uso de los recursos que le fueron confiados y de la forma y resultados de su aplicación, desarrollar la capacidad administrativa sobre estos recursos y lograr la adecuada disciplina en el cumplimiento de las obligaciones fiscales.
- b) Sus objetivos son evaluar el control administrativo y sus resultados, examinar las operaciones contables y financieras, dictaminando sobre los resultados expuestos en los Estados Financieros, evaluar la eficiencia, economía y eficacia en la utilización de los recursos, prevenir el uso indebido de los recursos, fortalecer la disciplina administrativa, y coadyuvar a mantener la honestidad en la gestión y la preservación de la integridad moral de los trabajadores.
- c) El propio Decreto Ley, establece la clasificación de las auditorías en auditoría externa e interna. La auditoría externa comprende la auditoría estatal y la auditoría independiente y la auditoría interna es el control que se desarrolla como instrumento de la propia administración.
- d) Además, establece los tipos de auditoría, según los objetivos fundamentales que se persigan y que clasifica como Auditoría de Gestión u Operacional, Auditoría Financiera o de Estados Financieros, Auditoría Especial y Auditoría Fiscal, la definición de los objetivos de cada tipo de auditoría, se dicta en la Resolución ONA-2/97 de fecha 25 de noviembre de 1997, de la Oficina Nacional de Auditoría, donde, además, se establecen las Normas de Auditoría aplicables a esta actividad.
- e) En el Capítulo 3 de la Resolución ONA-2/97 se exponen las Normas generales que deben observarse en la auditoría, referidas a la capacidad profesional del personal, a la independencia de la organización de auditoría y su personal, al debido cuidado profesional con que debe practicarse la auditoría, y prepararse los informes y a la aplicación de controles de calidad.

- f) En el Capítulo 4, la Resolución establece las normas aplicables a la ejecución del trabajo de auditoría, en las que se regulan los criterios y pautas que constituyen las reglas que el auditor debe seguir en la ejecución de la auditoría, las que están relacionadas con las normas generales y con las de preparación de informes.

Las normas de ejecución establecen la necesidad de que el trabajo a realizar sea adecuadamente planeado, que se ejecute su supervisión y revisión, que la auditoría se proyecte de manera de tener una seguridad razonable de que se cumple con las disposiciones legales, regulaciones y otros requisitos importantes para el logro de los objetivos, que se logre la comprensión de los controles de la administración, obtener las evidencias suficientes, competentes y relevantes y llevar a cabo el análisis de los estados financieros.

- g) En el Capítulo 5 de la Resolución ONA-2/97, se establecen las normas para la presentación de informes de auditoría, de cualquier tipo. Se regulan los criterios sobre la preparación de informes por escrito, la necesidad de que sean presentados oportunamente, los aspectos a incluir en el informe, así como la distribución del informe de auditoría.
- h) Los auditores han elaborado su código de ética, donde se señala que los auditores están dispuestos a aceptar su condición de profesionales y cumplir con todas las normativas establecidas para la prestación de su servicio.
- i) Cuando el auditor cumple con sus responsabilidades profesionales de hecho también cumple con sus responsabilidades ante la sociedad.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué objetivos fundamentales de auditoría establece el Decreto - Ley No. 159 de la Auditoría?.
2. ¿Cómo se clasifican las auditorías? Explique el contenido de cada una de ellas?.
3. ¿Qué tipos de auditoría usted conoce? Explique sus objetivos.
4. ¿Qué diferencias existen entre las Normas y los procedimientos de auditoría?.
5. ¿Qué significan las normas de auditoría?.
6. Enumere las Normas Generales de Auditoría, establecidas por la Resolución ONA-2/97.
7. Cuando planteamos que la auditoría debe ser realizada con capacidad profesional, ¿a que nos referimos?.
8. El auditor debe estar libre de impedimentos personales para realizar la auditoría, explique este planteamiento.
9. Explique que significa el planteamiento de que el auditor debe proceder con debido cuidado profesional en su trabajo.

10. ¿Por qué las organizaciones de auditoría deben contar con un apropiado sistema de control de calidad?
11. Enumere el contenido de las normas aplicables a la ejecución del trabajo de auditoría, establecidas por la Resolución ONA-2/97.
12. ¿Cuáles son los objetivos del planeamiento de la auditoría?
13. ¿En que momento debe ejercerse la supervisión y revisión de la auditoría?
14. ¿Cuál es el objetivo que se persigue cuando se plantea que el auditor debe obtener comprensión suficiente en relación a los controles de la administración?
15. Diga como puede ser clasificada la evidencia. Explique cada componente de la clasificación.
16. ¿Cómo debe ser la evidencia para que cumpla con los objetivos de la auditoría?
17. Enumere el contenido de las normas para la presentación de informes de auditorías, establecidas por la Resolución ONA-2/97.
18. ¿Cuáles son las necesidades de presentar informes por escrito al concluir la auditoría?
19. Explique por su orden, los elementos básicos que debe contener el informe de auditoría.
20. ¿En que momento deben ser presentados los informes?
21. ¿Qué aspectos esenciales deberán ser incluidos en el informe de auditoría. ?
22. Explique el planteamiento: "El informe debe ser completo exacto, objetivo y convincente, así como lo suficientemente claro y conciso."
23. ¿A qué personas deberá ser suministrado el informe de auditoría? Explique.
24. Explique con sus palabras qué importancia reviste la ética del auditor para su trabajo profesional.

La auditoría tiene entre sus objetivos fundamentales:

- Evaluar el control de la actividad administrativa y sus resultados.
- Examinar sus operaciones contables y financieras y la aplicación de las correspondientes disposiciones legales, dictaminado sobre la razonabilidad de los resultados expuestos en los estados financieros, así como evaluar cualesquiera otros elementos que, de conjunto, permitan elevar la eficiencia, economía y eficacia en la utilización de los recursos.
- Prevenir el uso indebido de recursos de todo tipo y propender a su correcta protección.
- Fortalecer la disciplina administrativa y económico – financiera de las entidades mediante la evaluación e información de los resultados a quien corresponda.
- Coadyuvar al mantenimiento de la honestidad en la gestión administrativa y a la preservación de la integridad moral de los trabajadores.

La auditoría es un **proceso sistemático** de obtener evidencias, lo que demanda la existencia de un conjunto de procedimientos lógicos y organizativos que emplea el auditor para recopilar información. Aunque los procedimientos adecuados varían de acuerdo a cada caso, el auditor siempre tendrá que observar las normas generales establecidas para la profesión.

La definición señala que la evidencia se obtiene y evalúa de **manera objetiva**. Por consiguiente el auditor debe emprender el trabajo con una actitud de independencia e imparcialidad.

La evidencia examinada por el auditor consiste en una amplia variedad de información y datos que apoyen los informes elaborados. La definición no es restrictiva en cuanto a la naturaleza de la evidencia revisada, más bien implica que el auditor tiene que usar su criterio profesional en la selección de la evidencia apropiada. Debe considerar cualquier elemento que le permita hacer una evaluación objetiva y un dictamen o informe con el debido cuidado profesional.

Se requiere que la evidencia sea suficiente, relevante, competente y razonable para sustentar la opinión y conclusiones del auditor respecto a la entidad, actividad o función objeto de la auditoría.

El papel del auditor es asegurar el **grado de correspondencia** entre la evidencia de lo que ocurrió en realidad y el informe que elabore al efecto.

La evaluación y el informe de los acontecimientos económicos deben corresponderse con los principios establecidos. El auditor utilizará como principios los **Principios de Control Interno** y de **Contabilidad Generalmente Aceptados**.

Evidencia Suficiente y Competente

La evidencia será suficiente, cuando por los resultados de una sola prueba o por la concurrencia de los resultados de varias pruebas diferentes se ha obtenido ésta en la cantidad indispensable, para que el auditor llegue a la convicción de que los hechos que está tratando de probar, dentro de un universo y los criterios cuya corrección está juzgando, han quedado satisfactoriamente comprobados.

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

El resultado de la aplicación de los procedimientos de auditoría deben ser suficiente para suministrar al juicio del auditor, determinado grado de seguridad.

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

La evidencia comprobatoria debe ser competente, es decir, debe referirse a aquellos hechos, circunstancias o criterios que realmente tienen importancia en relación con lo examinado.

La simple acumulación de datos, comprobaciones y elementos que no tienen relación con los objetivos fundamentales e importantes de la auditoría no se califican como evidencia competente.

La unión de estos elementos: evidencia suficiente (características cuantitativa) y evidencia competente (característica cualitativa), proporcionan al auditor la convicción necesaria para tener una base objetiva en su examen.

La evidencia suficiente y competente se debe consignar en los papeles de trabajo

Los resultados, las conclusiones y las recomendaciones de las auditorías deben basarse en evidencias suficientes y competentes que respalden sus criterios al respecto.

Puesto que los auditores pocas veces tienen la posibilidad de verificar toda la información relacionada con la entidad, actividad o función auditada, es indispensable que el volumen de datos que se examine y las técnicas de muestreo que se utilicen se seleccionen adecuadamente. Cuando los datos obtenidos por el sistema automatizado sean parte importante de la auditoría y la confiabilidad de éstos resulte esencial para alcanzar los objetivos de la auditoría, los auditores deben asegurarse que esta información sea confiable y relevante.

Para recopilar las pruebas correspondientes, los auditores deben poseer un amplio conocimiento de técnicas y procedimientos de inspección, observación, investigación y confirmación.

Como línea de trabajo se establece los criterios siguientes:

- Las auditorías no deben limitarse a los puntos formales de carácter contable y administrativo, sino que se adentren con una concepción integral de todos los aspectos que permitan evaluar integralmente, según tipo de auditoría.
- El enjuiciamiento de deficiencias y errores requiere de un tratamiento cuidadoso, que permita distinguir aquello que sea claramente imputable o no a la administración o a los trabajadores individuales.
- Comprobar la legitimidad y veracidad de los documentos primarios, así como su valoración y correcta contabilización, de acuerdo con los procedimientos vigentes.
- Evaluar los sistemas de control interno establecidos, determinando sus fallas, las que propician el despilfarro y la comisión de errores y hechos presuntamente delictivos.
- Verificar la exactitud, veracidad y oportunidad en que se rinden los informes financieros a que está obligada la unidad auditada.
- Consecuentemente, el estilo que debe primar en la labor de control y comprobación que practica el auditor, es de prevención del error, y el tratamiento correcto de los problemas que se presenten.
- La labor de auditoría comprende tanto las auditorías de gestión, financieras y especiales que se practiquen de acuerdo con el plan anual aprobado, y otras necesidades de niveles superiores de dirección.

La correcta aplicación de estos criterios desarrolla en los auditores voluntad y disposición para afrontar sus tareas con esmero, precisión y profundidad, al tiempo que asegura la posibilidad de detección de operaciones irregulares, actuando siempre en función del continuo mejoramiento del control.

CAPITULO 3. Técnicas y procedimientos de auditoría

3.1 Planeación

El auditor debe planear su trabajo de auditoría de modo que esta sea desempeñada de una manera efectiva.

“Planeación” significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría.

El auditor planea desempeñar la auditoría de manera eficiente y oportuna

La planeación adecuada del trabajo de auditoría ayuda a asegurar que se preste atención adecuada a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales son identificados y que el trabajo es completado de forma expedita. La planeación ayuda, además, a la apropiada asignación de trabajo a los auxiliares de auditoría y para la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.

El grado de planeación variará de acuerdo con el tamaño de la entidad, la complejidad de la auditoría y la experiencia del auditor con la entidad y su conocimiento del negocio.

Adquirir conocimiento del negocio es una parte importante de la planeación del trabajo, ya que ayuda a la identificación de eventos, transacciones y prácticas que pueden tener un efecto importante sobre los estados financieros que se auditan.

El plan global de auditoría es de responsabilidad del auditor, aunque puede ser discutido y analizado con la administración y el personal de la entidad, para mejorar la efectividad y eficiencia de la auditoría.

Los asuntos que tendrá que considerar el auditor al desarrollar el plan global de la auditoría incluyen:

- **Conocimiento del negocio.**
- **Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.**
- **Riesgo e importancia relativa.**
- **Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos.**
- **Coordinación, dirección, supervisión y revisión.**
- **Otros asuntos.**
- **Conocimiento del negocio**
 - **Factores económicos generales y condiciones de la industria que afectan el negocio de la entidad**
 - **Características importantes de la entidad, su negocio, su desempeño financiero y sus requerimientos para informar.**
 - **El nivel general de competencia de la administración.**

➤ **Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno**

- **Las políticas contables adoptadas por la entidad y los cambios de esas políticas.**
- **El efecto de pronunciamientos nuevos de contabilidad y auditoría.**
- **El conocimiento acumulado por el auditor sobre los sistemas de contabilidad y de control interno y el énfasis que se espera se desarrolle en las pruebas de procedimientos de control y otros procedimientos sustantivos.**

➤ **Riesgo e importancia relativa**

- **Las evaluaciones esperadas de los riesgos inherentes y de control y la identificación de áreas de auditoría importantes.**
- **El establecimiento de niveles de importancia relativa para propósitos de auditoría.**
- **La posibilidad de representaciones erróneas, incluyendo la experiencia de períodos pasados, o de fraude.**
- **La identificación de áreas de contabilidad complejas, incluyendo las que implican estimaciones contables.**

➤ **Naturaleza, tiempos, y alcance de los procedimientos.**

- **Posible cambio de énfasis sobre áreas específicas de auditoría.**
- **El efecto de la tecnología de la información sobre la auditoría.**
- **El trabajo de auditoría interna y su esperado efecto sobre los procedimientos de auditoría externa.**

➤ **Coordinación, dirección, supervisión y dirección**

- **El involucramiento de otros auditores en la auditoría de subsidiarias, sucursales y divisiones que tengan relaciones con la entidad.**
- **El involucramiento de otros expertos.**
- **El número de locaciones.**
- **Requerimientos de personal.**

➤ **Otros Asuntos**

- **La posibilidad de que el supuesto negocio en marcha pueda ser cuestionado.**
- **Condiciones que requieran atención especial.**
- **Los términos del trabajo y cualesquiera otras responsabilidades de la entidad.**
- **La naturaleza y oportunidad de los informes u otra comunicación con la entidad que se esperan bajo términos del trabajo.**

Cambios en el plan global de auditoría

El plan global de auditoría debería revisarse según sea necesario, en el transcurso de la auditoría, teniendo en cuenta cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Cualquier cambio importante, así como sus razones, debería quedar registrado en el plan global de auditoría.

3.2 Riesgos de auditoría

Significa el riesgo de que el auditor dé una opinión de auditoría inapropiada cuando los estados financieros estén elaborados en forma errónea de una manera importante.

El riesgo de auditoría tiene tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.

3.2.1 Riesgo inherente

Es la susceptibilidad del saldo de una cuenta o clases de transacciones, que pudieran ser de importancia relativa individualmente o cuando se agregan con representaciones erróneas en otras cuentas o clases de transacciones , asumiendo que no hubo controles internos relacionados.

Al desarrollar el plan global de auditoría, el auditor debería evaluar el riesgo inherente a nivel del estado financiero. Al desarrollar el programa de auditoría, el auditor debería relacionar dicha evaluación a nivel de afirmación de saldos de cuentas y clases de transacciones de importancia relativa, o asumir que el riesgo inherente es alto para la afirmación.

El auditor debe usar su juicio profesional para evaluar los numerosos factores de riesgo inherente, como ejemplo:

- **La integridad de la administración**
- **La experiencia y conocimiento de la administración y cambios en la misma durante el período; por ejemplo, la inexperiencia de la administración puede afectar los estados financieros de la entidad.**

- **Presiones inusuales sobre la administración, por ejemplo, circunstancias que podrían predisponer a la administración a dar una representación errónea de los estados financieros.**

- La naturaleza del negocio de la entidad; por ejemplo, **diseminación geográfica de sus instalaciones, obsolescencia tecnológica de sus productos y servicios, la complejidad de sus estructuras de capital, la importancia de sus relaciones con sus dueños y proveedores y la cantidad de instalaciones**
- Factores que afectan a la industria en la que opera la entidad, por ejemplo, **condiciones económicas y de competencia, cambios en la tecnología, demanda del consumidor y prácticas de contabilidad comunes a la industria.**

A nivel de saldo de cuenta y clase de transacciones

- Cuentas de los estados financieros probables de ser susceptibles de representación errónea; por ejemplo, **cuentas que requieren ajuste en el período anterior o que implican un alto grado de estimación.**
- La complejidad de transacciones subyacentes y otros eventos que podrían requerir el trabajo de un experto.
- El grado de juicio implicado para determinar saldos de cuentas.
- Susceptibilidad de los activos a pérdidas o malversación; por ejemplo, **activos que son altamente deseables y movibles como el efectivo.**
- La terminación de transacciones inusuales y complejas, particularmente en o cerca del fin período.
- Transacciones no sujetas a procesamiento ordinario.

3.2.2 Riesgo de control

Es el riesgo de que una representación errónea, que pudiera ocurrir en el saldo de una cuenta o clase de transacciones, y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases de transacciones, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.

La evaluación preliminar del riesgo de control es el proceso de evaluar la efectividad de los sistemas de contabilidad y de control interno de una entidad para prevenir, detectar o corregir representaciones erróneas de importancia relativa. Siempre existirá un riesgo de control a causa de las limitaciones inherentes de cualquier sistema de contabilidad y de control interno, las que, entre otras, podrían enumerarse como sigue:

- Las transacciones no son ejecutadas de acuerdo con la autorización general o específica de la administración.
- Todas las transacciones u otros eventos no son prontamente registrados por su monto correcto, en las cuentas apropiadas y en el período contable en que se desarrollan, de forma de permitir la

preparación de los estados financieros de acuerdo con un marco de referencia para informes financieros identificado.

- **El acceso a activos y registros es permitido, sin que exista la debida autorización de la administración.**
- **Los activos registrados no son comparados periódicamente a intervalos razonables, ni se ejerce la acción apropiada, de existir cualquier diferencia.**
- **El usual requerimiento de la administración de que el costo de un control interno no exceda los beneficios que se espera sean derivados.**
- **La mayoría de los controles internos tienden a ser dirigidos a transacciones de rutina, más que a transacciones que no lo son.**
- **El potencial para error humano debido a descuido, distracción, errores de juicio y falta de comprensión de las instrucciones.**
- **La posibilidad de burlar los controles internos a través de la colusión de un miembro de la administración o de un empleado, con entes externos o de la propia entidad.**
- **La posibilidad de que una persona responsable de ejercer un control interno, pudiera abusar de esa responsabilidad para fines de lucro personal.**
- **La posibilidad de que los procedimientos puedan volverse inadecuados, debido a cambios en condiciones, y que el cumplimiento de los procedimientos pueda deteriorarse.**

El auditor debería obtener una comprensión del ambiente de control suficiente para evaluar las actitudes, conciencia y acciones de directores y administración, respecto de los controles internos y su importancia en la entidad.

Antes de la conclusión de la auditoría, basado en los resultados de los procedimientos sustantivos y de otras evidencias de auditoría obtenidas por el auditor, éste debería considerar si la evaluación realizada por él en relación con el riesgo de control es confirmada.

3.2.3 Relación entre las evaluaciones de riesgos inherentes y riesgos de control.

La administración a menudo reacciona a situaciones de riesgo inherente diseñando sistemas de contabilidad y de control interno para prevenir, o detectar, y corregir representaciones erróneas, y por tanto, en muchos casos, el riesgo inherente y el de control están altamente relacionados. En estas situaciones, si el auditor se decide a evaluar los riesgos inherentes y de control por separado, hay una posibilidad de una evaluación inapropiada del riesgo. Como resultado, el riesgo de auditoría puede ser más apropiadamente determinado en dichas situaciones haciendo una evaluación combinada.

3.2.4 Riesgo de detección

Es el riesgo de que los procedimientos sustantivos de un auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podrían ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otras cuentas o clase de transacciones.

El nivel de riesgo de detección se relaciona directamente, con los procedimientos sustantivos del auditor. La evaluación del auditor del riesgo de control junto con la evaluación del riesgo inherente, influye en la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos que deben realizarse para reducir el riesgo de detección, y por tanto, el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

Existe una relación inversa entre el riesgo de detección y el nivel combinado de riesgo inherente y de control. Por ejemplo, cuando los riesgos inherentes y de control son altos, el riesgo de detección necesita estar bajo para reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo. Por otra parte, cuando los riesgos inherentes y de control son bajos, el auditor puede aceptar un riesgo de detección más alto y aún así reducir el riesgo de auditoría a un nivel aceptablemente bajo.

En un negocio pequeño los procedimientos de contabilidad son desarrollados por unas pocas personas que pueden tener responsabilidades tanto de operación como de custodia, y por tanto no existe la segregación de funciones o estaría severamente limitada. En estas circunstancias, la falta de evidencia necesaria para soportar la opinión del auditor sobre los estados financieros, puede tener que obtenerse con la ampliación de pruebas sustantivas.

3.2.5 Importancia relativa

El objetivo de una auditoría de estados financieros es hacer posible al auditor expresar una opinión sobre si los estados financieros están preparados, respecto de todo lo importante, de acuerdo con las normas establecidas, y que sus representaciones sean razonables en relación con la verdadera situación financiera de la entidad.

La información es de importancia relativa, si su omisión o representación errónea pudiera influir en las decisiones económicas de los usuarios, tomando como base los estados financieros. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea.

La evaluación de qué es importante, es un asunto de juicio profesional del auditor.

Al diseñar el plan de auditoría se debe establecer un nivel aceptable de importancia relativa a modo de detectar, en forma cuantitativa, las representaciones erróneas de importancia relativa. Sin embargo, se requiere considerar tanto el monto (cantidad), como su naturaleza (calidad), de las representaciones. Un ejemplo de representaciones erróneas cualitativas, sería la descripción inadecuada e impropia de una política de contabilidad, cuando es probable que un usuario de los estados financieros fuera guiado equivocadamente por la descripción.

El auditor necesita considerar la posibilidad de representaciones erróneas de cantidades relativamente pequeñas, si estas podrían tener un efecto importante sobre los estados financieros. Por ejemplo, un error en un procedimiento de fin de mes, podría indicar una representación errónea de importancia relativa, si se repite el error cada mes. Debe hacerse énfasis en que las pautas cuantitativas para determinar la importancia relativa, no suplen el juicio profesional del auditor sobre lo que él considera tenga importancia relativa, sino que sólo serán utilizadas como una ayuda al desarrollo de estos juicios.

Las pautas se expresan en términos de rangos de porcentaje aplicados a una base particular, los que requieren ser vistos en el contexto de cada auditoría en particular.

La importancia relativa puede ser expresada, cuantitativamente, sobre términos de rangos de porcentajes aplicados a activos, ingresos, utilidad bruta, etc. Por ejemplo:

$\frac{1}{2} \%$	<u>-1</u>	<u>del total de activos</u>
	$\%$	
$\frac{1}{2} \%$	<u>-5</u>	<u>del capital</u>
	$\%$	
$\frac{1}{2} \%$	<u>-1</u>	<u>de los ingresos</u>
	$\%$	
$\frac{1}{2} \%$	<u>-5</u>	<u>de la utilidad bruta</u>
	$\%$	

Alternativamente, a veces se usa un método mezclado que combina los resultados de cada una de las bases anteriores, con un peso diferente para cada una.

Cuando cambian las circunstancias (como una reducción sustancial en la actividad del negocio de una entidad), es necesario pensar en el uso de un nivel de importancia relativa más bajo que en la auditoría anterior.

El auditor considera la importancia relativa tanto a nivel de estado financiero, como en relación a saldos de cuentas particulares, clases de

transacciones y revelaciones en los estados financieros. Esta puede estar influenciada por requerimientos legales y saldos de una cuenta y sus relaciones con otras cuentas

La importancia relativa debería ser considerada por el auditor cuando:

- a) determina la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos de auditoría; y**
- b) evalúa el efecto de las representaciones erróneas.**

3.2.6 La relación entre importancia relativa y el riesgo de auditoría

La evaluación el auditor de la importancia relativa, relacionada con cuentas y clases de transacciones específicas, ayuda al auditor a decidir sobre qué partidas examinar, y si usar procedimientos de muestreo y analíticos, que en combinación, reduzcan el riesgo de auditoría a un nivel aceptable bajo.

Existe una relación inversa entre la importancia relativa y el nivel de riesgo de auditoría. Mientras más alto el nivel de importancia relativa, más bajo el riesgo de auditoría y viceversa.

Ejemplo, si después de planear procedimientos de auditoria específicos, el auditor determina que el nivel de importancia relativa es más bajo, el riesgo de auditoría aumenta. El auditor compensará esto:

- a) reduciendo el nivel evaluado de riesgo de control, cuando esto sea factible, y apoyando el nivel reducido con pruebas de control extensas o adicionales; o.
- b) reduciendo el riesgo de detección, al modificar la naturaleza, oportunidad y alcance de los procedimientos sustantivos empleados.

3.3 El Muestreo en la Auditoría

3.3.1 Selección de muestras. Pruebas selectivas.

El muestreo estadístico es una herramienta poderosa y altamente técnica en aquellas circunstancias poco usuales donde existe relativamente poco conocimiento acerca de la naturaleza de las posibles debilidades y errores en un universo relativamente grande, constituido por partidas por lo regular homogénea, pero con respecto al cual se requiere una conclusión definitiva dentro de un margen reconocido de error. No hay sustituto para el muestreo estadístico, si es que efectivamente se le necesita en determinada circunstancia, y la mayor parte de los auditores no necesitan aplicarlo con mucha frecuencia. Todos los auditores deberían tener conocimientos de muestreo estadístico y de las circunstancias en las cuales puede resultar aplicable y práctico, no obstante la especialización técnica que se requiere para su uso efectivo no es, en opinión de algunos autores, algo esencial en las características cualitativas del auditor, y otros opinan que el auditor debe ser un amplio conocedor de cualquier técnica aplicable a su trabajo para darle más objetividad al mismo.

El concepto de muestreo en auditoría se basa en la presunción, generalmente válida y comprobable matemáticamente, de que el análisis de una muestra representativa de un grupo de partidas, puede revelar correctamente las características del grupo como un todo. El concepto y las aplicaciones prácticas del muestreo han sido parte de la auditoría por generaciones, y existe una amplia bibliografía al respecto, aunque todavía son motivo de algunas discrepancias. Algunos autores utilizan el término muestrear, como sinónimo de probar, de tal manera que cualquier elemento de evidencia que se examine es una muestra o parte de una muestra. Ese uso amplio, implica que siempre puede inferirse una conclusión respecto al todo, partiendo de una muestra de las partes, sin que se precise cómo se logró. Algunos pretenden corregir esta impresión restringiendo el término a solo muestras de las cuales se puede obtener conclusiones de acuerdo con reglas estrictas matemáticamente verificables.(1)

El hecho de que el auditor examine todo los asientos en los registros contables, todo hecho operativo y todo documento en que se apoye sería extraordinariamente costoso, y además, absolutamente innecesario. El objetivo del auditor es obtener evidencia suficiente para apoyar su opinión acerca de lo razonable de la situación analizada. La actitud aceptada para obtención de tal evidencia incluye las siguientes cuestiones: evaluación del sistema de control interno y pruebas de la información económica.

En la práctica, una auditoría consiste en una combinación de los dos aspectos anteriores. Aún cuando en la evaluación del control interno, en términos generales, se procederá a la verificación de las situaciones económicas e indicará el alcance necesario de tal verificación, gran parte del trabajo efectuado por el auditor persigue la doble finalidad de indicar lo razonable del control interno y, al mismo tiempo de verificar las cantidades mostradas en los estados financieros. Los procedimientos de muestreos son útiles en ambas áreas.

Efectuar pruebas selectivas de la información económica significa examinar una porción, o muestra de las operaciones para determinar su calidad, carácter genuino y carencia de errores.

(1) Auditoría; Montgomery, Philip N. Defliese; Editorial Limusa, México, 1986

Veamos algunos tipos de muestreos estadísticos:

Sobre Importes Acumulados

La selección de la muestra se efectúa sobre importes y no sobre número de documentos, estableciendo un límite máximo de precisión. Puede llegar a aplicarse a través de la computadora.

En la auditoría pudieran considerarse aquellos datos o resultados de mayores o menores importes, en dependencia de la característica fundamental de la partida que se audite y como esta se haya comportado históricamente.

Numérico

Es una combinación entre método de selección por intervalos y el muestreo sobre importes acumulados, determinando, por tanto, un intervalo sobre bases estadísticas. Es menos utilizado, podría referirse a los intervalos de tiempo con relación a los resultados.

De Atributos

Se determinan los atributos o características cualitativas de una muestra de auditoría, delimitando el nivel de confianza, la precisión, y la tasa de error o porcentaje máximo de error que puede aceptar o estimar el auditor en relación con la población sujeta a muestreo.

De Variables

Se determinan las muestras representativas de la población y la estimación aproximada (cuantitativa) del total.

En todos estos métodos estadísticos se utilizan tablas que propician mayor certeza en el resultado, pero que parten del criterio del auditor, por ejemplo, para determinar la tasa de error, o sea, el por ciento de riesgo con exceso de confianza.

El auditor podrá hacer uso de cualquiera de estos métodos estadísticos para determinar el tamaño de la muestra en la verificación del cumplimiento de políticas y procedimientos con el fin de cumplimentar las metas y objetivos trazados en el área a auditar y determinar, la razonabilidad de los datos expresados en los estados financieros.

A nuestro juicio para aplicar las pruebas de cumplimientos y sustantivas, el muestreo tanto estadístico como no estadístico, puede ser muy útil, pero debe hacerse especial énfasis en el conocimiento en detalle de la operación ó área que se revise, pues pudiera llegar a subvalorarse la dimensión de la muestra a seleccionar, y por tanto las posibilidades de llegar a incurrir en riesgos de detección serían mayores

Muestras en bloque

“Una muestra en bloque usualmente incluye todas las partidas en una sección de partidas. Por ejemplo, al verificar los desembolsos, el auditor podría decidir examinar todos los desembolsos en los meses de abril o diciembre, o todas las partidas por pagos a nombre de organismos, unidades o personas que aparezcan clasificadas alfabéticamente desde la L a la N. Los mismos meses o secciones no deberán ser seleccionados para sucesivas auditorías y el auditor deberá ser cuidadoso para no indicar previamente los bloques seleccionados. Por otra parte, muchos auditores piensan que el último mes del período auditado requiere pruebas selectivas más intensas que otros meses en vista de la posibilidad de que se presenten irregularidades precisamente antes del cierre de libros.

Un lado débil de la muestra en bloque es que ignora cambios en el personal de la entidad ocurridos durante el período sujeto a auditoría. Un contador o un cajero que hubiese trabajado tres o cuatro meses durante el año, pudiera haber cometido numerosos errores que no serían descubiertos si la muestra en bloque hubiera abarcado otros meses. Sin embargo, las muestras en bloques son especialmente efectivas para descubrir actividades encubiertas. El muestreo en bloque es ampliamente utilizado por los auditores, no obstante, desde el punto de vista estadístico, es deficiente ya que no todas las partidas tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas.

Muestreo al azar

Cuando se utiliza una muestra al azar todas las partidas que integran el universo tienen la misma posibilidad de ser seleccionadas. Como su nombre lo indica el muestreo al azar puede hacerse de un universo de datos tomando un número de muestras en función del objetivo de la auditoría.

Muestreo estratificado

Este tipo de muestra significa clasificar la población en estratos o subgrupos, aplicándose el muestreo de cada subgrupo de forma independiente.

Este método brinda la posibilidad de que, desde el punto de vista financiero, la muestra examinada sea mayor, pues se puede seleccionar las partidas de un mes o determinados meses, pero sacando por ejemplo, las facturas de mayor importe y un por ciento pequeño del resto. Por tanto este método de muestreo tiene la ventaja de asegurar que todas las partidas de importancia sean examinadas.

Por este método puede estimarse un porcentaje alto del saldo en pesos de una cuenta, examinando un por ciento reducido del total de las partidas que la integran.

Este método puede complementarse haciendo un muestreo al azar de las partidas menores.” (2)

3.3.2 Evaluación de errores

Sin importar el método de selección de una muestra toda partida incluida en la muestra deberá examinarse cuidadosamente. Para determinar el número de partidas erróneas incluidas en una muestra, es necesario definir lo que es un error. Por ejemplo, en el examen de una muestra se encontró que se había anotado como precio unitario de una factura la cantidad de \$10,00, en lugar del precio correcto de \$ 100.00 por unidad. En otra factura aparecía como nombre del cliente Roberto de Miranda Estrada en lugar de Antonio de Miranda Estrada. Estos dos errores no son de la misma significación, aun cuando ambos plantean una interrogante en cuanto a lo razonable de la verificación interna de las facturas. El auditor deberá aplicar su juicio en la evaluación de la significación y causa de cada uno de los errores encontrados en el proceso de muestreo, debiendo constantemente plantearse preguntas tales como las siguientes:

- a) Indica este error una carencia de controles internos importantes.
- b) Indica este error que los controles internos prescritos por la administración no se están siguiendo en la práctica.
- c) Sugiere este error un intento de fraude.

Si los errores localizados en la muestra son numerosos, de naturaleza seria, o plantean la existencia de un fraude, el auditor puede decidir extender el alcance de sus pruebas o hasta efectuar una verificación, al 100 %, de las operaciones en cuestión, si esto es posible. La técnica de muestreo no reemplaza la necesidad de juicio y experiencia del auditor.

3.3.3 El muestreo y el descubrimiento de fraudes

Una consecuencia del hecho de confiar en las pruebas selectivas en lugar de efectuar un examen completo de todas las operaciones, es que las operaciones fraudulentas o erróneas pueden no ser descubiertas por la auditoría. Sin embargo, este argumento no invalida el proceso de muestreo. Si las operaciones fraudulentas y errores se encuentran en varias operaciones o es de una cantidad importante, es probable que las muestras examinadas por el auditor las detecten.

3.3.4 Reglas de trabajo para las pruebas selectivas de auditoría

“Se pueden establecer las siguientes reglas:

- a) El alcance de las pruebas y la amplitud de las muestras depende del sistema de control interno y su efectividad, a mayor efectividad menos pruebas y viceversa.
- b) Una cualidad deseable en las muestras es que sean representativas, pues estas deben mostrar un panorama preciso de la población de la que fueron tomadas.

- c) Por medio de la inclusión de todas las partidas importantes en una muestra, el auditor puede verificar una parte significativa de la cantidad en pesos mostrada en los estados; sin embargo, esta deliberada selección de las partidas no conduce a muestras representativas.
- d) Cada partida incluida en la muestra deberá, ser estudiada en forma intensiva. Cuando las decisiones de auditoría se basan en una pequeña proporción de las operaciones totales, deberán tomarse grandes precauciones para interpretar correctamente cualesquiera irregularidades contenidas en la muestra.
- e) Las auditorías basadas en pruebas selectivas, no necesariamente descubren los casos aislados de fraude. Sin embargo, la continua o extensa falsificación de cuentas probablemente será descubierta.
- f) La deducción de conclusiones basadas en muestras comprende un grado de riesgo; la conclusión puede ser errónea si la muestra no es significativa.
- g) El carácter eficiente y poco costoso del muestreo, lo convierte en la única salida práctica en el examen de grandes organizaciones". (2)

3.3.5 El muestreo estadístico y sus ventajas

Los métodos generales de auditoría sobre la base de pruebas selectivas, confían demasiado en la intuición del auditor. Estos métodos no utilizan procedimientos objetivos para medir lo razonable de las muestras, y los diferentes auditores que se enfrentan con idénticas circunstancias no emplearían el mismo tipo o amplitud de pruebas selectivas.

La solución es la de aplicar los principios de muestreo estadístico a la auditoría, con el propósito de impartir mayor grado de objetividad al proceso de verificación, aunque al utilizar las pruebas selectivas, el auditor se apoye en la teoría de probabilidades, haciendo un uso limitado de las técnicas estadísticas en la selección e interpretación de las muestras.

Al examinar una muestra representativa de un amplio grupo de operaciones homogéneas, el auditor puede obtener conclusiones acerca de todo el grupo de operaciones.

El proceso de muestreo significa más que el simple examen de una parte de la información disponible; en realidad, el muestro indica que se examina una porción de un grupo de operaciones con el objetivo de estimar las características del grupo total. Por ejemplo, “ supongamos que se emitieron 5 000 facturas durante el período sujeto a auditoría. Las 5 000 facturas pueden ser denominadas el universo o población que debe ser probado, supongamos además, que el auditor decide llevar a cabo pruebas selectivas de las facturas por medio del cuidadoso examen de una muestra de 200. Las 5 000 facturas se encuentran prenumeradas y el auditor selecciona una de cada 25 facturas para integrar la muestra de 200 unidades. Es sumamente probable que la proporción de errores encontrados en las 200 unidades seleccionadas, sea muy semejante a la proporción de errores existentes en la población de 5000 facturas, consecuentemente el auditor podrá formarse una opinión respecto a la confiabilidad de las facturas en su integridad. El costo del examen de una muestra es, naturalmente, mucho menor que el costo del examen de la población total. “(2)

La teoría de probabilidades dice que una muestra seleccionada de un gran número de partidas similares tiende a mostrar las mismas características y se asemejan a las del universo. Como ejemplo de la utilización de este procedimiento de muestreo se puede citar la verificación de inventarios; los inventarios pueden ser verificados por medio de pruebas físicas selectivas de una cantidad de renglones, y por medio de pruebas selectivas de precios, multiplicaciones y sumas.

3.3.6 Selección de muestras según la opinión del auditor

En la práctica actual, la determinación de las operaciones que serán verificadas y del alcance de tal verificación, es fundamentalmente, responsabilidad del jefe de auditoría, no existen porcentajes, tablas o reglas generalmente aceptadas para la selección de las muestras en auditoría; más bien, el auditor selecciona las operaciones que serán examinadas, tomando en consideración sus conocimientos acerca del sistema de control interno, la importancia relativa de las operaciones y las clases de errores localizados en la presente y en anteriores auditorías.

Se considera como norma generalmente aceptada la siguiente:

Debe efectuarse un adecuado estudio y evaluación del control interno existente, como base para determinar la confianza que podrá depositarse en el mismo y la extensión a la que habrán de limitarse los procedimientos de auditoría.

Deberá obtenerse evidencia comprobatoria suficiente y adecuada, mediante la inspección, observación, investigación y confirmaciones, para preparar una base razonable para la expresión de una opinión respecto a las situaciones sujetas a examen.

(2) Auditoría Empresa, Tomo I, Dr. Antonio de Miranda Estrada y otros. Editorial EIMAV, 1983

Vale la pena repetir que el alcance del muestreo y de las pruebas selectivas deberá basarse en el juicio independiente del auditor en cuanto a la efectividad del control interno, la cual determinó, como resultado de preguntas, pruebas selectivas e investigaciones. Dependiendo de sus conclusiones al respecto, el auditor podrá ampliar o reducir el grado de detalle del examen.

Además el auditor al considerar los factores de riesgo (en cualquiera de los tipos de riesgos), tendrá que decidirse, o no, por el método para seleccionar la muestra y el tamaño de ésta; pues sería imposible abarcar en su totalidad todas las operaciones vinculadas con el área a auditar.

Los riesgos inherentes y de control existen, con independencia del procedimiento de muestreo. El auditor debe considerar los riesgos de detección surgidos de las incertidumbres debidas al muestreo (Riesgo muestral), así como las surgidas de otros factores sin relación con el mismo (Riesgo no muestral).

La Auditoría en la fase de encuesta inicial y en la investigación y análisis requiere de investigaciones lo más exhaustivas posibles para determinar las causas de los problemas, que permitan seleccionar, en la ejecución del trabajo, las pruebas a realizar y la aplicación o no de muestreos.

El tamaño de la muestra está condicionado por el grado de seguridad que el auditor planea obtener de los resultados del muestreo. En la verificación el auditor practica pruebas de cumplimiento para determinar si el control interno cumple con los requisitos esperados que permitan una confiabilidad razonable desde el punto de vista financiero.

Para todo esto se deben considerar las posibilidades o no de errores, teniendo en cuenta la planeación del error tolerable, considerando a su vez, el criterio de importancia relativa que puede incluir los siguientes pasos:

- Estudiar los niveles de errores identificados en otras auditorías.
- Reconocer los cambios en las políticas y procedimientos seguidos por el auditado.
- Obtener evidencia suficiente.

Los auditores emplean los dos enfoques de las técnicas de muestreo; es decir el muestreo estadístico y el muestreo no estadístico.

En el muestreo no estadístico, el auditor incorpora subjetivamente el control interno, la importancia relativa y el riesgo en la auditoría, justificando su juicio en mecanismos intuitivos.

Este muestreo tiene varias desventajas, pues no proporciona al auditor:

- Un estimado cuantitativo de la cantidad del riesgo tomado.
- Un método objetivo comparable, sistemático, para determinar el tamaño de la muestra o para probar que el tamaño de la muestra es el adecuado.
- Un método objetivo de evaluar el efecto de los errores que se encuentren.
- Asegurar que las muestras están libres de prejuicios.

Sin embargo, en el mundo se ha generalizado el uso de este muestreo, pues el auditor confía en su pericia y juicio profesional, que en muchas ocasiones tienen un nivel aceptable de éxito.

Por otra parte el muestreo estadístico puede ser considerado como una herramienta que ayuda a los auditores a formar juicios, pero se necesita un conocimiento de los auditores de ciertos términos estadísticos.

En el método estadístico se determina el tamaño de la muestra, se seleccionan las partidas que la integran, y la evaluación de los resultados se realiza a través de métodos matemáticos en el cálculo de probabilidades.

La muestra estimada o selectiva se encuentra influenciada por muchos factores subjetivos de difícil medición, estos factores pueden incluir, por ejemplo, las reacciones personales del auditor ante el personal auditado, su exposición a casos de fraude, sus condiciones psicológicas, y algunas veces, desafortunadamente, el tiempo y el personal disponible para completar la auditoría.

La práctica ha demostrado éxitos del muestreo estadístico en el campo del control de calidad industrial, en la medicina y otras ramas.

Generalmente el muestreo estadístico puede subdividirse en dos fases distintas: selección y medición estadística. La selección estadística se refiere al método de obtención de la muestra, en tanto que la medición estadística implica el cálculo de la amplitud de la muestra y la evaluación de los resultados de la misma.

La distinción entre selección y medición estadística es de significación en la práctica. La selección estadística puede ser utilizada, independientemente de la medición.

El auditor puede aplicar técnicas de selección para determinar las partidas que deben tomarse para la muestra, pero puede confiar en su juicio y experiencia profesional para determinar la amplitud y evaluar los resultados de la misma.

La aplicación de cualquier plan de muestreo estadístico tiene cinco fases en las que el auditor debe:

- a) Definir objetivos y naturaleza de la prueba.
- b) Determinar el método de muestreo que se utilizará.
- c) Calcular la amplitud de la muestra.

d) Seleccionar la muestra.

e) Evaluar los resultados de la muestra.

Ventajas del muestreo estadístico

Las principales ventajas de muestreo estadístico son las siguientes.

- a) Permite al auditor calcular la confiabilidad de la muestra (precisión), y el riesgo de confianza en la muestra (nivel de confianza).**
- b) Requiere que el auditor planee su actividad en forma más ordenada que la común al emplear el muestreo sobre la base de su juicio. El auditor debe determinar con anticipación los objetivos de su prueba y la naturaleza de las excepciones de auditoría y llevar a cabo estimaciones respecto a ciertas características de la población sujeta a examen.**
- c) Permite que el auditor interprete los resultados del proceso de muestreo sobre una base más objetiva que la tradicionalmente empleada. Cuenta con una comprensión más clara de las características de la población y de los tipos de excepciones observadas, más aún, se le provee de valores que representan precisión y niveles de confianza, los cuales son más fáciles de evaluar que una serie completa de hechos sin relación entre sí.**
- d) Permite al auditor emplear menor amplitud de muestra que la que utilizaría en el muestreo sobre la base de su juicio, especialmente cuando la población es relativamente grande. A medida que crece la magnitud de la población, disminuye el índice de aumento en la amplitud de la muestra; en consecuencia, si el auditor adopta la tradicional técnica de muestreo sobre la base de juicio para extraer una muestra que represente un simple porcentaje de la población, usualmente extrae una muestra mayor que la necesaria según técnicas estadísticas.**
- e) Permite un examen más intenso de las partidas de la muestra. Debido a que muestras de menor amplitud son posibles y justificables, el auditor está en posición de examinar cuidadosamente cada partida seleccionada para su examen. Está consciente del efecto de cada excepción en sus cálculos de precisión y nivel de confianza, y consecuentemente, tiende a hacer una inspección más detallada.**

Finalmente podemos afirmar que el muestreo estadístico no modifica las decisiones que el auditor debe tomar. Simplemente le ayuda a obtener una muestra más eficiente en comparación a las técnicas a base de juicio y le proporciona medios para medir la confiabilidad y riesgo.

3.4 Evidencia de auditoría

El auditor deberá obtener evidencia suficientemente apropiada de auditoría para poder extraer conclusiones razonables sobre las cuales basar la opinión de auditoría.

La evidencia se obtiene de una mezcla apropiada de pruebas de control y procedimientos sustantivos. En algunas circunstancias, la evidencia puede ser obtenida completamente mediante procedimientos sustantivos.

Evidencia de auditoría, significa, la información obtenida por el auditor durante la ejecución de su trabajo, para documentar las revelaciones, apoyar sus opiniones y llegar a las conclusiones sobre las que basa su opinión de auditoría. La evidencia de auditoría comprenderá documentos fuente y registros contables subyacentes a los estados financieros e información corroborativa de otras fuentes.

Las pruebas de control para la obtención de evidencia de auditoría, significan la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y de control interno.

Los procedimientos sustantivos, significan pruebas realizadas para obtener evidencia de auditoría, con el objetivo de detectar representaciones erróneas de importancia relativa en los estados financieros, y son de dos tipos:

- a) pruebas de detalles de transacciones y balances; y balances; y
- b) procedimientos analíticos.

Las evidencias de auditoría deben ser suficientes, relevantes y competentes.

La evidencia es:

Suficiente: Cuando existe bastante evidencia positiva y convincente que respalde las revelaciones, conclusiones o algunas recomendaciones del auditor.

Relevante: Cuando es lo suficientemente convincente para probar o no, que un aspecto es relevante, si posee una relación lógica y sensible con el aspecto que trata.

Competente: Cuando la evidencia es válida y confiable, por lo que el auditor debe considerar cuidadosamente, si existen razones para dudar de su validez e integridad. De no ser así, se deberá obtener evidencias adicionales para corroborar su confiabilidad.

Para la obtención de evidencias adicionales. El auditor podría:

- Obtener evidencia de una fuente independiente, la que es más confiable que la obtenida en la entidad auditada.
- Efectuar pruebas físicas
- Obtener testimonios de personas sobre determinados aspectos que ayuden a corroborar la evidencia.
- Obtener representaciones escritas de los funcionarios de la entidad auditada.

Los tipos de evidencia pueden ser: física, documental, testimonial y analítica.

La evidencia física: Se obtiene por inspección u observación de las actividades de las personas, la propiedad, los sucesos, etc. Esta evidencia puede estar documentada resumiendo los aspectos inspeccionados u observados, tales como: fotografías, gráficos, mapas, muestras reales, etc.

La evidencia documental: consiste en informaciones mediante cartas, contratos, registros contables, facturas y otras informaciones escritas.

Tres categorías importantes de evidencia documental, que proporcionan diferentes grados de confiabilidad, son:

- a) las creadas y retenidas por terceras partes.
- b) las creadas por terceras partes y retenidas por la entidad
- c) las creadas y retenidas por la entidad.

La evidencia testimonial: se obtiene a través de declaraciones en respuesta a encuestas o a entrevistas. Las declaraciones importantes para la auditoría deben ser corroboradas, cuando sea posible, con evidencia adicional. La evidencia testimonial debe ser evaluada, para tener la certeza de que el testimonio no está influenciado, o sólo ofrece un conocimiento parcial acerca del problema.

La evidencia analítica: incluye cómputo, comparaciones, razonamiento y separación de la información en sus componentes.

De forma general, la evidencia puede ser interna o primaria y externa o corroborativa:

Las internas o primarias son los que el auditor encuentra en la entidad auditada y comprende los datos contables con los que se preparan los estados financieros, incluyendo no solo los libros Diario y Mayor, sino también los libros auxiliares, hojas de trabajo de cálculo, de distribución de importes, conciliaciones, etc.

La evidencia primaria es necesaria, pero por sí sola no es suficiente para apoyar la opinión del auditor.

La evidencia externa o corroborativa, es todo aquello de que el auditor puede disponer para corroborar lo que manifiestan las cuentas y los estados financieros. Incluye los documentos que indican que los datos contables son verdaderos, tales como aprobaciones, endosos y cancelaciones de cheques, comprobantes, facturas y similares, contratos, actas de consejos de dirección, confirmaciones y otros informes escritos por personas que conocen del asunto, observaciones directas, inspección física, así como conclusiones obtenidas por razonamientos valederos.

Un sistema de registro contable bien concebido y que funcione correctamente, proporciona confianza en la integridad interna y en la interrelación de los datos contables, y así, la evidencia obtenida en un área tenderá a corroborar la que se adquiere en otras.

La distinción entre evidencia primaria y evidencia corroborativa es fundamental, aunque algunas veces no es muy clara porque algunos tipos de evidencia primaria son, a su vez, corroborativas y el mismo documento sirve para ambas. Por ejemplo: una factura es parte de la evidencia primaria de una cuenta, pero la firma de recibida la mercancía o el servicio, la referencia a contratos u órdenes de compra y otros datos similares de validación que en ella aparecen, son corroborativos.

3.4.1 Procedimientos para obtener evidencia de auditoría

El auditor obtiene evidencia de auditoría por uno o más de los siguientes procedimientos: inspección, observación, investigación y confirmación, procedimientos de cómputo y analíticos. La oportunidad de dichos procedimientos dependerá, en parte, de los periodos de tiempo durante los que la evidencia de auditoría buscada esté disponible.

Inspección: consiste en examinar registros, documentos o activos. La inspección de registros y documentos proporciona evidencia de auditoría de grados variables de confiabilidad dependiendo de su naturaleza y fuente, y de la efectividad de los controles internos sobre su procesamiento. La inspección de activos proporciona evidencia de auditoría confiable con respecto a su existencia, pero no necesariamente en relación a su propiedad y valor.

Observación: consiste en mirar un proceso o procedimiento que está siendo desempeñado por otro, por ejemplo, la observación por el auditor del conteo de inventarios por el personal de la entidad o el desarrollo de procedimientos de control que no dejan rastro de auditoría.

Investigación y confirmación: consiste en buscar información de personas enteradas dentro o fuera de la entidad. Las investigaciones pueden ser investigaciones formales por escrito dirigidas a terceras partes o investigaciones orales informales dirigidas a personas dentro de la entidad. Las respuestas a investigaciones pueden dar al auditor información no poseída previamente o evidencia de auditoría corroborativa.

La confirmación consiste en la respuesta a una investigación para corroborar información contenida en los registros contables.

Por ejemplo, el auditor ordinariamente busca confirmación directa de cuentas por cobrar, por medio de comunicación con los deudores.

Cómputo: consiste en verificar la exactitud aritmética de documentos fuente y registros contables, o en desarrollar cálculos independientes.

Procedimientos analíticos: consisten en el análisis de índices y tendencias significativas incluyendo la investigación resultante de fluctuaciones y relaciones que son inconsistentes con otra información relevante, o que se desvían de los montos pronosticados. El uso de procedimientos analíticos permitirá al auditor, tener en cuenta, hacia qué áreas deberá estar encaminado fundamentalmente su trabajo, en la consecución de sus objetivos de auditoría.

3.5 Hechos posteriores

El término “hechos posteriores” se usa para referirse, tanto a los hechos que ocurren entre el final del periodo y la fecha del dictamen del auditor, como a los hechos descubiertos después de la fecha del dictamen del auditor, que pudieran afectar los estados financieros.

El auditor deberá considerar el efecto de hechos posteriores sobre los estados financieros y aquellos que ocurren posteriores al dictamen del auditor. Estos hechos pueden ser favorables o desfavorables y pueden ser de dos tipos:

- a) aquellos que proporcionan evidencia adicional de las condiciones que existían al final del período; y
- b) aquellos que son indicativos de condiciones que surgieron subsecuentemente al final del periodo

Por lo tanto, el auditor debe desempeñar procedimientos para obtener evidencia apropiada de auditoría de que todos los acontecimientos, hasta la fecha del dictamen del auditor, que pueden requerir ajustes de, o revelación en los estados financieros, han sido identificados. Estos procedimientos deberán ser realizados lo más cercanamente posible a la fecha del dictamen, y ordinariamente incluyen:

- Revisar los procedimientos de la administración, diseñados para asegurar que los hechos posteriores sean identificados
- Revisar minutas de actas de las juntas de accionistas, el consejo de directores y comités ejecutivos, acerca de acuerdos tomados después de finalizar el período económico, e investigar sobre asuntos que se hayan discutido y no aparezcan en las actas.
- Revisar, si es necesario, presupuestos, pronósticos de flujo de efectivo y otros informes de la administración
- Investigar, o ampliar las investigaciones previas, orales o escritas, con los abogados de la entidad respecto de litigios o reclamaciones.
- Investigar con la administración, si han ocurrido hechos posteriores que podrían afectar los estados financieros.

Cuando el auditor se da cuenta de los hechos que afectan en forma importante los estados financieros, debería considerar si están contabilizados en forma apropiada y revelados en forma adecuada en los estados financieros.

De no ser así, y no ajustarse los estados financieros por la afectación, el auditor podría emitir una opinión calificada o una opinión adversa.

3.6 La auditoría en un ambiente de Sistema de Información por Computadora (Ambiente de CIS) (3)

En el mundo moderno se han desarrollado sistemas informáticos para el procesamiento electrónico de toda la información, lo que ha implicado grandes transformaciones, desde el punto de vista cualitativo, en la contabilidad y el control.

En la actualidad gran cantidad de empresas y otras entidades económicas poseen equipos electrónicos para el procesamiento de datos. Los sistemas informáticos se han convertido en las herramientas más poderosas para materializar los sistemas de información de cualquier organización empresarial, aunque la informática no gestiona la entidad, solamente está a su servicio.

La informatización de la contabilidad y el control ha introducido transformaciones sustanciales sobre el concepto tradicional del control interno y la estructura de los registros contables, condicionando la existencia y el desarrollo de la auditoría con la informática, “algunos de estos cambios son:

- La transformación de los registros y otros medios tradicionales en ficheros como medios de control de documentos y soportes.
- Menor participación de funcionarios en el procesamiento de los datos, con la consecuente concentración de funciones.
- Incremento de la dependencia de directivos, funcionarios y empleados ante los especialistas en informática, en relación directa con la dinámica del desarrollo de la informatización.⁷
- Transacciones generales, correlacionadas, resumidas y registradas internamente de forma automatizada
- La reducción del costo del Hardware y el software básico, dando lugar al crecimiento significativo de microcomputadoras y con ellas el de sistemas informáticos descentralizados o distribuidos.
- La continua expansión de los sistemas de gestión de bases de datos, con la consiguiente influencia en la elevación de la complejidad de los sistemas informáticos que se emplean.
- Crecimiento de las redes locales con el consiguiente incremento de las posibilidades de acceder a bases de datos comunes por parte de diferentes usuarios y similar crecimiento de las posibilidades de comunicaciones remotas.
- Crecimiento del delito informático
- Mayor conciencia por parte de las administraciones de las entidades de la necesidad de proteger sus informaciones y de optimizar sus sistemas informáticos”.

El practicar auditorías en un ambiente computarizado, supone una concepción muy diferente a la que existió durante muchos años, ya que la informática tiene que participar activamente y evolucionar, en la misma medida en que se han transformado las estructuras de registro y del control interno.

En este sentido se deben utilizar técnicas de auditoría asistidas por computadora, que permitan al auditor:

- a) evaluar las múltiples aplicaciones específicas del sistema que emplea la unidad auditada.
- b) examinar un diverso número de operaciones específicas del sistema en explotación.
- c) facilitar la búsqueda de evidencias
- d) garantizar el reducir al mínimo el riesgo de auditoría, para que los resultados expresen la realidad objetiva de las deficiencias y violaciones detectadas; y
- e) elevar notablemente la eficiencia en su trabajo.

La informática no solo debe convertirse en una herramienta eficaz, para la realización de las auditorías contables, sino además, para evaluar la fiabilidad, seguridad y efectividad del hardware y del software en uso.

3.6.1 La auditoría informática

La auditoría informática se define como el conjunto de procedimientos y técnicas que permiten en una entidad: evaluar, total o parcialmente, el grado en que se cumplen la observancia de los controles internos asociados al sistema informático, determinar el grado de protección de sus activos y recursos; verificar si sus actividades se desarrollan eficientemente y de acuerdo con la normativa informática y general existente en la entidad, y para conseguir la eficacia exigida en el marco de la organización correspondiente.

3.6.2 Objetivos de la auditoría informática

Al comenzar una auditoría informática ha de conocerse, con la mayor precisión posible, qué objetivos se persiguen, para ello se debe conocer con exactitud, los deseos y pretensiones de los auditados, para lograr que los objetivos puedan ser cumplidos. Después de determinar estos objetivos, el auditor, deberá añadir los dos objetivos generales y comunes a toda auditoría informática:

- la verificación de la operatividad de los sistemas
- la verificación del cumplimiento de los procedimientos y normativas establecidas para el control de la informática en la entidad.

3.6.3 Alcance de la auditoría informática

El alcance expresa el grado de profundidad en el análisis de los aspectos a auditar en correspondencia con los resultados obtenidos de la fase exploratoria. Debe existir un acuerdo muy preciso entre auditores y auditados sobre las funciones, las materias,

y las áreas informáticas que serán auditadas, así como los criterios generales que serán tomados en consideración.

Tanto el alcance de la auditoría, como sus excepciones, han de ser reflejadas al comienzo del informe de auditoría.

3.6.4 Los programas de auditoría informática

Para realizar auditorías informáticas existen diversas herramientas, tales como: software de auditoría de propósitos generales o específicos, cuestionario, etc.

Los software de auditoría permiten al auditor, describir los sistemas objeto de análisis. Se pueden usar diferentes software, unos con propósitos generales y otros que por su alcance y diseño dependen de los sistemas que auditan, los que son muy costosos, ya que requieren de una alta especialización y necesitan un mantenimiento continuo.

"Ambos programas permiten:

- la revisión de las aplicaciones en uso por la entidad auditada y la verificación de controles de aplicación tales como: secuencia, integridad, rangos, validez, fechas, etc.
- confeccionar reportes que podrán ser empleados por los auditores en procedimientos posteriores.
- organizar datos, consolidarlos y totalizarlos en función de los objetivos perseguidos por el auditor.
- simular en paralelo el procedimiento, a partir de los mismos datos de entrada, y comparando los resultados obtenidos con los ficheros de salida de la aplicación auditada.

Los cuestionarios

Los cuestionarios responden fundamentalmente a dos tipos de filosofía de calificación o evaluación:

Cuestionarios de rango y binarios

Los cuestionarios de rango contienen preguntas que el auditor debe puntuar dentro de un rango preestablecido de 0 a 3, siendo 0 la respuesta más negativa y el 3 el valor más positivo, digamos:

0: inexistente, 1: deficiente, 2: aceptable, 3: satisfactorio.

Los cuestionarios de rango son adecuados, si el equipo auditor no es muy grande y mantiene criterios uniformes y equivalentes en las valoraciones. La bondad de este método depende en gran medida de la formación y competencia del equipo auditor.

Los cuestionarios binarios están constituidos por preguntas con respuestas únicas y excluyentes: Sí o No, que aritméticamente equivalen a 1 ó 0 respectivamente.

Los cuestionarios binarios siguen una elaboración inicial mucho más ardua y compleja. Su contenido debe ser expresado con mayor precisión, al igual que su correspondiente respuesta debe ser precisa. Una vez contruidos, tienen la ventaja de

exigir menos uniformidad del equipo auditor y el inconveniente genérico del sí o no frente a la mayor riqueza del intervalo, por lo que el cuestionario de rango permite una mayor precisión en la evaluación que los binarios.

No existen cuestionarios estándares para todas y cada una de las organizaciones informáticas a auditar. Cada una de ellas posee peculiaridades que hacen necesaria la correspondiente reelaboración o adecuación de los aspectos a investigar y en especial la aplicación de la iniciativa y proyección del auditor.

Resumen

- a) El auditor debe planear su trabajo de modo que la auditoría sea desempeñada de manera efectiva. Planeación significa desarrollar una estrategia general y un enfoque detallado para la naturaleza, oportunidad y alcance esperados de la auditoría de manera eficiente y oportuna.
- b) La planeación ayuda a asegurar que se preste a la debida atención a áreas importantes de la auditoría, que los problemas potenciales sean identificados, que el trabajo sea completado de forma expedita, que el trabajo sea asignado debidamente a los auxiliares de auditoría y que se logre la coordinación del trabajo hecho por otros auditores y expertos.
- c) A los efectos de desarrollar el plan global de auditoría deben considerarse los siguientes asuntos:
 - Conocimiento del negocio
 - Comprensión de los sistemas de contabilidad y de control interno.
 - El riesgos y la importancia relativa
 - Naturaleza, tiempos y alcance de los procedimientos
 - Coordinación, dirección, supervisión y revisión.
 - Otros asuntos.
- d) El plan global de la auditoría debe ser revisado, en la medida que sea necesario, durante el transcurso de la auditoría, teniendo en cuenta cambios en las condiciones o resultados inesperados de los procedimientos de auditoría. Cualquier cambio importante, así como sus razones, debe quedar registrado en el plan global de la auditoría.
- e) El riesgo significa la posibilidad de que el auditor brinde una opinión inapropiada sobre los estados financieros auditados, cuando éstos estén elaborados de forma errónea de una manera importante.
- f) El riesgo de auditoria tienen tres componentes: riesgo inherente, riesgo de control y riesgo de detección.
- g) El riesgo inherente, es la susceptibilidad de que una cuenta o clase de transacciones que pudieran ser de importancia relativa individualmente o agregadas con representaciones erróneas en otras cuentas o clases de transacciones, asumiendo que no hubo controles internos relacionados.

- h) El riesgo de control, es el riesgo de que una representación errónea, que pudiera ocurrir en una cuenta o clase de transacciones, y que pudiera ser de importancia relativa individualmente o cuando se agrega con representaciones erróneas en otros saldos o clases de transacciones, no sea prevenido o detectado y corregido con oportunidad por los sistemas de contabilidad y de control interno.
- i) El riesgo de detección, es el riesgo de que los procedimientos sustantivos del auditor no detecten una representación errónea que existe en un saldo de una cuenta o clase de transacciones que podrían ser de importancia relativa, individualmente o cuando se agrega con otras cuentas o clases de transacciones.
- j) La información obtenida de los estados financieros y de otras transacciones, es de importancia relativa, si su omisión o representación errónea pudiera influir significativamente en las decisiones económicas de los usuarios. La importancia relativa depende del tamaño de la partida o error juzgado en las circunstancias particulares de su omisión o representación errónea. La evaluación sobre qué es importante, es un asunto de juicio profesional del auditor.
- k) El concepto de muestreo en auditoría se basa en la presunción, generalmente válida y comprobable matemáticamente, de que el análisis de una muestra representativa de un grupo de partidas, puede revelar correctamente las características del grupo como un todo.
- l) Si el auditor examinara todas las operaciones de los registros contables, el costo de la auditoría sería sumamente alto, y además, absolutamente innecesario. El objetivo del auditor es obtener evidencia suficiente para apoyar su opinión acerca de lo razonable de la situación analizada. La actitud aceptada para la obtención de tal evidencia, incluye las siguientes cuestiones: evaluación del sistema de control interno y pruebas de la información económica.
- m) Efectuar pruebas selectivas de la información económica significativa examinar una porción, o muestra de las operaciones para determinar su calidad, carácter genuino y carencia de errores.
- n) Los métodos generales de auditoría sobre la base de pruebas selectivas, confían demasiado en la intuición del auditor. Estos métodos no utilizan procedimientos objetivos para medir lo razonable de las muestras, y los diferentes auditores que se enfrentan con idénticas circunstancias no emplearían el mismo tipo o amplitud de pruebas selectivas. La solución es aplicar los principios de muestreo estadísticos a la auditoría, con el propósito de impartir mayor grado de objetividad al proceso de verificación.

- ñ) Evidencia en auditoría, significa, la información obtenida por el auditor durante la ejecución de su trabajo, para documentar las revelaciones, apoyar sus opiniones y llegar a conclusiones sobre las que basa su opinión de auditoría.
- o) Las pruebas de control para la obtención de evidencia, significan la adecuación del diseño y operación efectiva de los sistemas de contabilidad y control interno.
- p) Los procedimientos sustantivos para la obtención de evidencia, se realizan con el objetivo de detectar representaciones erróneas de importancia relativa.
- q) El practicar auditoría en un ambiente computarizado supone una concepción muy diferente a la que existió durante muchos años, ya que la informática tiene que participar activamente y evolucionar en la misma medida en que se han transformado las estructuras de registro y control interno.
- r) La auditoría informática se define como el conjunto de procedimientos y técnicas que permiten en una entidad: evaluar, total o parcialmente, el grado en que se cumplen la observancia de los controles internos asociados al sistema informático, determinar el grado de protección de sus activos o recursos; verificar si sus actividades se desarrollan eficientemente y de acuerdo con la normativa informática y general existente en la entidad, y para conseguir la eficiencia exigida en el marco de la organización correspondiente.
- s) Al comenzar una auditoría informática ha de conocerse, con la mayor precisión posible, qué objetivos se persiguen, para ello se debe conocer la exactitud, los deseos y pretensiones de los auditados, para lograr que los objetivos puedan ser cumplidos.
- t) El alcance de la auditoría informática expresa el grado de profundidad en el análisis de los aspectos a auditar en correspondencia con los resultados obtenidos de la fase exploratoria.
- u) Para realizar auditorías informáticas se deben utilizar herramientas tales como: software de auditoría de propósitos generales o específicos, cuestionarios, etc.

CUESTIONARIO

1. Explique cuáles son los objetivos fundamentales de efectuar una cuidadosa planeación del trabajo de auditoría.
2. Al desarrollar el plan global de la auditoría, ¿qué asuntos deben tenerse en cuenta?
3. Explique por qué motivos y en que momento deberían efectuarse cambios al plan global de la auditoría.
4. ¿Cuál es su apreciación sobre el riesgo de auditoría?. Elaborar un ejemplo.

5. Mencione y explique los componentes del riesgo de auditoría.
6. ¿Qué debe hacer el auditor para evitar el riesgo de detección en un negocio pequeño?.
7. Explique con sus palabras el significado del término “importancia relativa”, ¿qué influencia ejerce ésta en la opinión del auditor?.
8. Explique con sus palabras el concepto de muestreo en auditoría.
9. Explique por qué se plantea que el muestreo estadístico en auditoría proporciona un mayor grado de confiabilidad en la muestra seleccionada.
10. ¿ Por qué es necesario la obtención de evidencia de auditoría y qué características deben tener las mismas?.
11. Explique las características que debe tener la evidencia.
12. Explique los diferentes tipos de evidencia que pueden ser obtenidos por el auditor.
13. Defina con sus palabras que usted entiende por auditoría informática y qué objetivos generales y comunes persigue.
14. Explique como pueden ser los cuestionarios para evaluar los sistemas informáticos.

CAPITULO 4. El Control Interno

4.1 Control Interno

Con el desarrollo, crecimiento y expansión de la gran empresa, así como el incremento constante del volumen de operaciones que ésta realiza, se hace cada vez más importante la necesidad de crear mecanismos que permitan brindar a la administración, hasta donde sea posible, la máxima protección de sus bienes y la obtención de informes más exactos y confiables con el objetivo de tomar las más acertadas decisiones en cuanto a obtener la mayor eficiencia de la gestión económica.

A través de los años los contadores se dieron a la tarea de poner en práctica mecanismos de control que permitieran el logro de estos objetivos.

Aprovechando la división de funciones entre los diferentes trabajadores de la entidad, es posible lograr que las operaciones iniciadas por un empleado, sean seguidas y concluidas por otros empleados, que al mismo tiempo vayan verificando la corrección de las mismas, lo que permite una revisión sistemática y objetiva de las operaciones de forma constante.

La comprobación interna, es la organización y coordinación del sistema de contabilidad y los procedimientos adoptados, que tienen como finalidad, brindar a la administración, hasta donde sea posible y práctico, el máximo de protección, control e información verídica.

El control interno consiste en todas las medidas empleadas con la finalidad de:

- a) Proteger a la entidad contra pérdidas, fraude o ineficiencia en el uso de los recursos.
- b) Promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables, económicos y operativos.
- c) Apoyar y medir el cumplimiento de los planes de la empresa.
- d) Juzgar la eficiencia de operación, en todas las dependencias de la entidad.

El control interno es mucho más que un instrumento dedicado a la prevención de errores y fraudes; sirve además de gran apoyo y ayuda a la administración en su eficiente conducción de la entidad. Algunos autores incluyen en él todos los procedimientos y prácticas tendientes a incrementar la eficiencia en el uso de las operaciones, criterio que cuenta hoy día con una gran aceptación.

4.2 Importancia del control interno tanto para la entidad como para el auditor

La implantación de un eficiente sistema de control interno es parte integrante de toda empresa bien organizada. Mientras mayor sea la empresa, mayor será la necesidad de lograr su adecuada aplicación.

Toda organización económica cuenta, en mayor o menor grado, con procedimientos que surgen de la manipulación de sus bienes y del registro contable de los diferentes hechos económicos que se producen, existiendo instrucciones y reglamentos que norman las distintas actividades que se ejecutan los que tienen gran importancia tanto para la entidad como para el auditor.

4.2.1 Importancia del control interno para la entidad

Como aspectos importantes para la entidad podemos citar:

- a) Permite el control de todos sus bienes.
- b) Evita y previene la comisión de fraudes y errores, o al menos, permite descubrirlos rápidamente.
- c) Promueve una operación más eficiente, aumentando la eficacia de la dirección administrativa.
- d) Logra la obtención de una información más verídica, permitiendo tomar decisiones más acertadas.

4.2.2. Importancia del control interno para el auditor y su influencia en la auditoría

Para el auditor tienen gran importancia ya que la calidad del control interno en uso por la entidad, más que cualquier otro factor, define las características y objetivos del trabajo que deberá realizar.

El auditor evalúa el sistema de control interno en uso por la entidad, determinando la extensión del trabajo de auditoría que le permita expresar sus criterios sobre las diferentes situaciones que examina. Estos procedimientos le permiten al auditor:

- a) Determinar la amplitud de las verificaciones, o sea, la cantidad de pruebas a realizar.
- b) Decidir el tipo o clase de auditoría que deberá acometer.
- c) Definir la responsabilidad que está dispuesto a asumir en relación con la veracidad de la situación que debe examinar.

Desde el punto de vista de la auditoría, mientras menos eficiente sea el sistema de control interno, mayor será el trabajo de detalle de la misma.

Cuando las evidencias demuestran al auditor que el sistema es efectivo, la conclusión a la que arribará es que los datos que muestran las cuentas y los registros de contabilidad, tienen un alto grado de confianza y en concordancia limitará las pruebas de su verificación. Si la investigación demuestra que el sistema tiene sus puntos débiles, el auditor extenderá las pruebas a efectuar, para poder asumir la responsabilidad por los datos que muestran los estados financieros.

4.3 Direcciones del control interno

Dentro de la categoría de control interno se encuentran:

4.3.1 Control interno administrativo

Independientemente que la protección de los medios de las entidades económicas es sin duda una función de primer orden del sistema en vigor, es sólo uno de sus tantos objetivos importantes.

Los procedimientos de control interno administrativo, abarcan todas las actividades de las entidades económicas, tales como la auditoría interna, los análisis estadísticos, el control de la producción y de su calidad, la política de empleo y salarios, etc. Es importante para la administración el mantenimiento de fuertes sistemas de control interno sobre todas sus operaciones de producción, ventas, compras, etc.

Generalizando estos planteamientos podemos decir que el control interno comprende a todos los departamentos y actividades de una entidad económica, incluyendo los métodos de delegación de autoridad y fijación de responsabilidades. Debe quedar bien claro que el control interno no es sólo contable sino, también, administrativo y que se basa en principios generales en la organización de una entidad.

4.3.2. Control interno contable y financiero

Es aquel que se establece con el objetivo de lograr una eficiente operación y control de las actividades de registro de los hechos económicos.

Para obtener un método eficiente que permita que el sistema de contabilidad conlleve a un control interno que cumpla sus objetivos, se hace necesario contar con manuales donde se clasifiquen las diferentes cuentas a utilizar, manuales de procedimientos contables y de sistema de contabilidad de costos apropiados para la actividad que realiza la entidad, modelos de control bien diseñados para las diferentes operaciones que se realizan, planeamiento de las operaciones de la entidad, determinando los marcos dentro de los cuales debe operar cada unidad organizativa de la misma.

4.4. Relación del control interno con los sistemas y subsistemas de contabilidad en vigor.

Cuando en una entidad económica existe un eficiente sistema de control interno, se puede llegar a la conclusión de que los procedimientos de contabilidad en uso son asimismo eficientes y que brindan a la administración a la administración el máximo de protección de sus bienes, control e información verídica.

Si estos presentan deficiencias en su diseño se puede considerar que existirán insuficiencias en los procedimientos de control interno. Al mismo tiempo si el sistema o subsistema de contabilidad presenta un diseño correcto pero los requisitos de control funcionan incorrectamente, el sistema de control será a su vez deficiente.

4.5. Principios de control interno

Existen determinados principios que sirven de base a la conformación de los sistemas de control interno y que son los siguientes:

- a) La división del trabajo.
- b) El cargo y el descargo.
- c) La fijación de responsabilidades.

4.5.1 La división del trabajo

Este principio descansa en el hecho de que cada trabajador de la entidad ejecuta funciones muy específicas dentro del marco de actividades que realiza la entidad económica, por lo que sobre esta base se puede establecer una distribución del trabajo, de manera tal, que una operación no comience y termine en el mismo empleado o departamento. De esta forma, el trabajo, es verificado por otro, que trabaja independientemente, pero al mismo tiempo está comprobando la operación realizada por el primero.

El primer objetivo de este principio es el de lograr que las operaciones estén subdivididas de manera que una persona no tenga el control total de la operación.

Por ejemplo, la operación de confeccionar la nómina debe estar subdividida de tal forma que:

- a) El Departamento de personal controle e informe al departamento de contabilidad sobre los salarios a devengar por los trabajadores, las ausencias a deducir, así como otras retenciones a considerar.
- b) El Departamento de contabilidad confecciona la nómina, realizando los cálculos correspondientes hasta determinar el importe a cobrar por cada trabajador.
- c) La nómina ya confeccionada es aprobada por el departamento de personal.

- d) El departamento de contabilidad confecciona el cheque para la extracción del efectivo del banco por parte del cajero, quien distribuirá el mismo y realizará el pago.

El segundo objetivo de este principio es el de detectar la comisión de errores.

Para poder lograr este objetivo es necesario que las personas que realicen las operaciones no tengan acceso a los registros contables que guarden relación con esas mismas operaciones. Por ejemplo, al realizar un cobro, el cajero emite un recibo \$ 210.00 y anota por error en su relación de cobros \$ 120.00 trasponiendo las cifras, el departamento de contabilidad detecta el error al compatibilizar la relación de cobros con el talón de recibos emitidos.

4.5.2 La fijación de responsabilidades

Este principio nace de la organización; que es el primer elemento de todo proceso de control. La delegación de la autoridad requiere que cada departamento o individuo reciba la responsabilidad que le corresponde de acuerdo con las funciones que debe rendir. Teniendo en cuenta las distintas funciones, se le fijarán las responsabilidades a cada departamento y en cada departamento se distribuirá la responsabilidad entre los que integren la dirección o desarrollen la actividad.

El objetivo de este principio es el de que cada empleado sea responsable de los bienes que tenga en custodia y de la labor que realice durante el cumplimiento de sus funciones.

Se debe tener en cuenta el principio de organización que plantea que la autoridad se delega, pero no la responsabilidad.

Como ejemplo de este principio podemos citar que el responsable de un almacén tiene la función de supervisar, controlar y realizar la recepción, el almacenamiento y la salida de todas las mercancías. Para ello distribuirá estas responsabilidades entre el personal a sus órdenes, indicando a cada uno una labor específica, pero deberá asumir la responsabilidad sobre todas estas operaciones.

Como métodos de aplicación de este principio tenemos:

- a) Las instrucciones escritas.

Estas deben ser dadas por escrito, ya que las verbales se prestan a interpretaciones erróneas, de esta forma se logra establecer el nivel de responsabilidades de cada empleado o unidad organizativa de la entidad en relación con la labor a realizar.

El principal interés del auditor al verificar las instrucciones escritas es descubrir aquellas operaciones que muestren desviaciones de las mismas.

b) Rotación de los empleados entre los diferentes cargos.

Con la rotación de los empleados en los distintos trabajos y procurando que todos tomen sus vacaciones regularmente, se consiguen dos objetivos importantes:

- Un mejor entrenamiento del personal y una mayor eficiencia del trabajo en general, ya que cada trabajador estará en condiciones de conocer las relaciones entre las diferentes tareas que realiza.
- Mayor protección contra el fraude, ya que cada empleado sabe que regularmente será sustituido, por rotación o vacaciones, por lo que no puede efectuar manipulaciones deshonestas indefinidamente sin ser descubierto.
- Establecer pruebas para garantizar la corrección de las operaciones.

4.5.3 El cargo y el descargo

El objetivo de este principio es extender el control hasta el máximo para lograr que se contabilicen y registren los cargos de todo lo que entra y los descargos de todo lo que sale.

Toda cuenta recibe cargos y descargos debiendo estar bien definido en que forma recibirá los débitos y por cuáles transacciones recibe créditos. Por tanto, toda anotación que no obedezca a las normales en una cuenta, debe ser debidamente investigada.

Asimismo deberá ser analizada cualquier anotación que no esté acorde con los procedimientos de contabilidad establecidos para la entidad auditada.

Como ayuda a la comprensión más cabal de este principio debemos retroceder cinco o seis siglos, cuando cada cuenta estaba personificada en un individuo, es decir, la cuenta de efectivo en el cajero; la de inventario en el guarda-almacén, etc.

Estos eran responsables de todo lo que tenían bajo su custodia.

Por ejemplo, al recibir la caja \$ 100.00 se realiza el débito a la cuenta de caja, es decir se carga al cajero \$100.00; cuando éste paga \$30.00 por orden del administrador, ya no es responsable de \$100.00. sino de solamente \$70.00 por lo que es necesario descargarle \$30.00.

En resumen podemos decir, que el cargo y el descargo se basan en la transferencia de la responsabilidad sobre un medio que es asumido por quien lo recibe (cargo), y transferido por quien entrega (descargo).

4.6 Medios para comprobar la eficiencia del control interno

Se hace necesario comprobar periódicamente el sistema de control interno en uso en la entidad para conocer el cumplimiento o no de los métodos y prácticas establecidas, ya que puede suceder que los sistemas establecidos en los manuales de contabilidad y de procedimientos no se cumplan debidamente.

El auditor debe realizar esta verificación durante el desarrollo de su trabajo y para ello cuenta con diferentes medios que son los siguientes: la explotación previa, el cuestionario de control interno, las pruebas que sean necesarias, y métodos gráficos como diagrama de flujos, así como, entrevistas, encuestas, etc.

- a) **La exploración previa** Como su nombre lo indica, este medio de comprobar la eficiencia del control interno se realiza durante los trabajos previos al inicio de la auditoría. La información resultante deberá ser confirmada por la observación o inspección durante la auditoría.
- b) **El cuestionario de control interno** Consiste en una relación de preguntas sobre el control interno de las principales operaciones de la entidad, que nos permite conocer su eficiencia.

Es importante que durante el curso de la auditoría se compruebe la veracidad de la información obtenida en la aplicación de este cuestionario a los diferentes funcionarios y empleados de la entidad auditada.

Generalmente este cuestionario se aplica de forma independiente a cada temática, tales como: inventarios, efectivo, nóminas, ingresos, etc.

Usualmente se dejan espacios para comentar aquellas preguntas que no puedan ser respondidas sin comentarios adicionales.

En pequeñas entidades donde no existan posibilidades de establecer un control interno eficiente, el cuestionario puede ser sustituido por una descripción detallada de los procedimientos en vigor.

En este cuestionario las preguntas contestadas con SI, suponen que los procedimientos de control se aplican correctamente, el No, indica deficiencias. NP, señala que no es aplicable la pregunta a la entidad auditada y Ref. es la referencia cruzada con la nota correspondiente a la Hoja de Notas, donde se efectúan los comentarios de las deficiencias o de la situación de la temática o área auditada.

- c) **Las pruebas que sean necesarias** Como se ha indicado, durante el transcurso de la auditoría se verificará el grado de eficiencia del control interno, mediante pruebas en detalle de los diferentes procedimientos, así como se comprobará la certeza de las respuestas obtenidas de la aplicación del cuestionario del control interno.

4.7 Limitaciones del control interno

Como se ha explicado durante el desarrollo del tema, el control interno constituye un instrumento de suma importancia para la prevención de errores y fraudes, pero no logra que sea imposible la comisión de los mismos.

El control interno tiene un límite en cuanto a su implantación y a sus resultados.

En una entidad no es posible dividir las funciones de los empleados, con el fin de obtener un mayor grado de control interno, de forma que sea necesario aumentar en un número no conveniente la cantidad de trabajadores que implique un incremento irracional de sus costos, lo que se agrava cuando se trata de pequeñas entidades.

La otra limitación es que el control interno no evita manipulaciones de cuentas, cuando los que la realizan son altos funcionarios de la entidad, ni tampoco puede cumplir sus funciones si varios empleados acuerdan cometer el fraude.

4.8 Aspectos generales sobre errores

Como se sabe uno de los objetivos que persigue la auditoría es el prevenir y descubrir errores y fraudes.

Errores, son actos u omisiones casuales o involuntarios, que alteran los hechos económicos y sus resultados, y que generalmente se cometen por descuido. Por mucho cuidado que se tenga en el trabajo de anotación y registro de las operaciones, siempre existen posibilidades de comisión de errores. Estos se deben principalmente a negligencias o a la aplicación incorrecta de los procedimientos contables establecidos.

4.8.1 Clasificación de los errores

Los errores pueden ser clasificados como sigue:

- a) **Error de principio** Se produce por la aplicación incorrecta de los principios de contabilidad generalmente aceptados, con inclusión de las normas y procedimientos establecidos por el sistema de contabilidad en vigor.

Un ejemplo de este tipo de error se expone a continuación:

Al contabilizar la depreciación de un mes por un importe de \$ 300,00, se acreditó a la cuenta de Activos Fijos Tangibles debitándose a la cuenta Depreciación de Activos Fijos Tangibles

Como se observa en esta anotación, la entidad ha incumplido con el principio de que los Activos Fijos Tangibles son bienes inmuebles, muebles y útiles de oficina, equipos y maquinarias adquiridos o recibidos en donación o elaborados en la entidad que tienen una vida útil superior a un año. Dichos bienes se valoran al precio de adquisición o a su costo real de elaboración, o un valor equivalente, no modificándose el mismo durante toda su vida útil, salvo el reconocido por avalúos efectuados.

Para corregir el error cometido, es necesario confeccionar un asiento cancelando la operación contabilizada incorrectamente y procediendo a realizar los correspondientes asientos correctos.

- b) **Error de Omisión.** Este tipo de error consiste en no anotar asientos en los libros, registros, etc., es difícil de detectar y prevenir cuando no se confecciona el comprobante de la operación que se deja de registrar.
- c) **Error de Comisión.** Es el resultado de un descuido y se refleja en las cuentas y registros. Resulta difícil detectarlo cuando es de compensación, ya que las cuentas y los estados muestran cuadrados sus saldos.

Un ejemplo de este error es el siguiente:

Si al pasar al mayor un comprobante de operaciones se debitan erróneamente materiales recibidos, en la cuenta Partes y piezas de repuesto, la igualdad matemática de la ecuación básica se mantiene, el balance de comprobación cuadra, sin embargo la corrección no existe.

4.8.2 Diferentes formas de localizar errores. Rectificación de errores en el Diario.

Cuando se producen errores matemáticos es recomendable proceder a la revisión de las operaciones realizadas, comenzando por la más reciente e ir comprobando hacia las más antiguas. Generalmente, en el proceso de anotación de las operaciones económicas el cansancio mental sobreviene en los finales del trabajo por lo que es método efectivo comenzar la revisión, comenzando con los últimos pasos dados e ir retrocediendo en la rectificación por el camino inverso al recorrido durante la anotación de los hechos económicos.

Por ejemplo, si al sumar los saldos deudores y acreedores del balance de comprobación no se obtiene la igualdad matemática entre ambos, se deberá proceder de la siguiente forma en la revisión:

- a) Sumar de nuevo las columnas del balance de comprobación.
- b) Si la suma de ambas columnas es correcta, comprobaremos si los saldos que aparecen reflejados en ellas son coincidentes con los que muestra el mayor.

- c) Si existe coincidencia entre los saldos, se revisarán las operaciones aritméticas mediante las cuales se obtuvieron los saldos del mayor.
- d) Si los saldos del mayor fueron correctamente obtenidos, deberá revisarse si las partidas pasadas a éste, concuerdan debidamente con los débitos y créditos en los comprobantes de diario.
- e) Si los pases al Mayor son correctos, necesariamente tiene que existir un comprobante de diario que no cumpla con lo establecido por el método de la partida doble, es decir, que la suma del Debe no sea igual a la del Haber, lo que deberá comprobarse.

Si al revisar este último aspecto se mantiene la diferencia, deberá proceder a realizar de nuevo la revisión ya que esto es signo de que la misma fue defectuosa.

Como se observa, cada uno de estos pasos va eliminando progresivamente la posibilidad de los errores y lo lógico es que durante el transcurso de la revisión sean detectados los mismos.

Cuando la cantidad de operaciones en los libros y registros es numerosa, trabajo de revisión total se hace muy extenso y demorado. A los efectos de ahorrar tiempo, se recomienda valerse previamente de algunas pruebas que pueden ayudar a descubrir el error, permitiendo simplificar el trabajo.

Por ejemplo:

- Si se detecta una diferencia de \$0, 01; \$0, 10; \$1, 00; \$10, 00; etc., nos indica que puede existir un error matemático de suma o resta.

- Una diferencia de 9 o múltiplos de 9, indica:

- a) Una trasposición de números.

<u>Cantidad</u> <u>Correcta</u>	<u>Cantidad</u> <u>Incorrecta</u>	<u>Diferencia</u>
\$ 12,00	\$ 21,00	\$ 9,00
0,23	0,32	0,09
340,00	430,00	90,00
181,24	181,42	0,18

- b) Un cambio en el punto decimal.

<u>Cantidad</u> <u>Correcta</u>	<u>Cantidad</u> <u>Incorrecta</u>	<u>Diferencia</u>
\$ 10,00	\$ 1,00	\$ 9,00
108,00	10,80	97,20
1 200,00	120,00	1 080,00

- Una diferencia divisible por 2, indica que:
 - a) Una partida se ha anotado al Debe, en lugar de ser anotada al Haber o viceversa.
 - b) Una anotación repetida de un cargo o abono, terminado en cifra par.
 - c) La omisión del pase de un débito o crédito terminado en cifra par.
- Rectificación de errores en el Diario.

La rectificación de errores en el Diario puede ser realizada de diversas formas.

- a) Mediante un asiento de Diario por la diferencia, con una explicación clara.
- b) Cancelando el asiento incorrecto y confeccionando a continuación el asiento correcto.
- c) Transfiriendo la partida erróneamente registrada a la cuenta correcta.

Las rectificaciones en el Mayor producto de errores de anotación en el mismo, se rectifican sin necesidad de confeccionar asientos de diario.

4.9 Irregularidades y fraudes

Una irregularidad es el resultado de un acto doloso que se realiza con el fin de obtener un beneficio ilícito.

Las irregularidades se dividen en fraudes y manipulación de cuentas.

Se define el fraude como el resultado de una planeación deliberada que persigue como objetivo la apropiación ilícita de bienes o cosas ajenas, sin el consentimiento o conocimiento de sus dueños.

La manipulación inapropiada de cuentas es un tipo de irregularidad que consiste en aparentar una situación financiera de la entidad que no es real, con el fin de engañar a los niveles superiores de dirección.

Este tipo de irregularidad la intentan administraciones deshonestas, para reflejar una buena situación económica de la entidad aunque sea precaria. Esta forma es difícil de descubrir porque estarían implicados dirigentes de la entidad. El Auditor debe estar muy alerta para descubrir esta forma de irregularidades.

4.9.1 Clasificación de los fraudes

Atendiendo a las clases de operaciones donde se realizan, los fraudes se clasifican en:

- a) Fraudes en los ingresos de caja.
 - Por ventas al contado
 - Cobros por ventas al crédito realizados a los clientes.

- b) Fraudes en los egresos de caja.
 - Del fondo para pagos menores.
 - De los fondos del banco
- c) Fraudes en las compras y almacenaje de mercancías.
- d) Fraudes en las ventas y entregas de mercancías
- e) Fraudes en el pago de nóminas.

4.9.2 Algunas formas en que se producen y medidas de control interno para evitarlos.

- a) Fraudes en los ingresos de caja.
 - Por las ventas al contado.

Entre las formas de cometerlo podemos señalar:

- ♦ Efectivo que no se anota en la factura ni se ingresa en la caja.
- ♦ Efectivo que se anota en la factura por menos cantidad que la suma cobrada.
- ♦ Efectivo que se anota como descuento de la venta.
- ♦ Efectivo proveniente de una anotación por un importe menor en los libros, que los ingresos por las ventas al contado, realizando alguna rectificación en las facturas.
- ♦ La sustracción del efectivo es seguida de una disminución de la suma total del débito a la cuenta de banco en el registro de ingreso, para que al final del mes la cuenta del Mayor cuadre con la cuenta bancaria de la entidad. En este caso si se suman los totales diarios de las ventas al contado, no cuadraría con los débitos del registro de ingresos del mes.

Este tipo de fraude puede impedirse estableciendo los procedimientos que siguen:

- ♦ Separar completamente las funciones de vender y cobrar.
- ♦ El vendedor prepara los vales de entrega o facturas, reteniendo las mercancías y entregando al cliente dichos documentos que presentará en la caja para su pago.
- ♦ El cajero cobrará el importe del vale de entrega o factura, estampando en los mismos un cuño gomígrafo con la palabra "Pagado", previa revisión de precios, cálculos y mercancía vendida.
- ♦ El cliente presentará los documentos al vendedor, el que comprobará que no se han realizado alteraciones en los precios y cálculos, procediendo a entregar la mercancía junto a la copia correspondiente al cliente, reteniendo el resto de las copias.
- ♦ Estos documentos deberán estar numerados consecutivamente, preferiblemente desde su impresión.

- ♦ El registro de ingresos debe ser verificado periódicamente por una persona distinta a la que hace las anotaciones y comprobar las anotaciones con los comprobantes de ingreso.
 - ♦ En caso de realizarse descuentos a los precios de las mercancías vendidas, deben tener aprobación de algún funcionario responsable que no pertenezca al Departamento de ventas.
 - ♦ Deben comprobarse, en los Departamentos de cobros y contabilidad, los duplicados de los vales de venta o facturas con la tira de suma de la caja registradora, verificando que no se haya alterado algunos de ellos.
 - ♦ Debe comprobarse el depósito en el banco del efectivo por la venta del día, contra el total de vales de venta o facturas emitidas y cobradas.
 - ♦ Debe comprobarse los cobros por las ventas al crédito realizadas a clientes.

Las formas más usadas para apropiarse de estos cobros son las siguientes:

 - ♦ Ventas que se realizan mediante factura, sin que exista la entrega de ningún producto. Puede ser factible que se cobre sin que se haya procedido por el cliente a la reclamación correspondiente, si éste no tiene los controles adecuados.
 - ♦ Apropiarse de los ingresos sin anotarlos, los que hace que este fraude sea difícil de descubrir.
 - ♦ Cubrir con cobros posteriores, la apropiación de efectivo llevadas a cabo en cobros anteriores.
 - ♦ Cargar el cobro a otra cuenta distinta a la de caja, por ejemplo a una cuenta de gastos que son las preferidas por no estar sujetas a comprobaciones completas.

Este tipo de fraude puede evitarse con las siguientes medidas de control interno:

 - ♦ Los documentos de cobro deben ser presentados al banco por una persona distinta a las que los confeccionan, por lo que las funciones de cobro deben estar separadas de las de contabilidad.
 - ♦ Se debe verificar cuidadosamente la columna de "Débitos Varios" del Registro de Cobro para comprobar el posible uso de una cuenta de gastos para registrar un cobro.
 - ♦ Circular periódicamente los saldos a cobrar a los clientes, solicitando su confirmación.
- b) Fraudes en los egresos de caja.
- Del fondo para pagos menores.
 - ♦ Preparar vales para pagos menores con justificantes falsos o sin justificantes, que pueden corresponder a operaciones ajenas a la empresa.

- ♦ Pagar justificantes dos veces, bien extrayéndolos de los reembolsos o cobrando nuevamente un duplicado.
- ♦ Alterar el importe de los justificantes y/o vales, aumentando las cifras y apropiándose de la diferencia.

Algunas medidas de control interno para evitarlo.

- ♦ Arqueos periódicos y sorpresivos, por funcionarios designados ajenos a la caja.
- ♦ Los vales estarán numerados consecutivamente debiendo estar autorizado su pago.
- ♦ Cancelar mediante cuño con la palabra "Pagado", los vales y los justificantes, por la persona que revisa el reembolso.
- ♦ Los justificantes adjuntos a los vales no deben mostrar alteraciones.
- ♦ Separar las funciones de confeccionar, autorizar y pagar el vale. El cajero confecciona el vale, el contador lo aprueba y otro funcionario autoriza su pago.
- ♦ La persona que cobra el gasto debe firmar o identificarse con su nombre y apellido.
- ♦ Revisar cuidadosamente los reembolsos de los pagos efectuados por el fondo fijo.
- De los fondos del banco.

Para llevar a cabo estos fraudes se requiere el acuerdo de personas ajenas a la entidad que presenta el documento a cobrar.

Puede darse en los siguientes casos:

- ♦ Presentando documentos falsos por cobrar y gastos.
- ♦ Alterando el importe de los documentos.
- ♦ Pagando dos veces un mismo documento.

Algunas medidas para evitar estos tipos de fraudes son:

- ♦ Las funciones de compra deben estar separadas de su contabilización y pago.
- ♦ La preparación de los pagos y la verificación de su corrección debe efectuarse por personas distintas.
- ♦ Los funcionarios que autorizan el pago deben revisar cuidadosamente la documentación y no firmar su aprobación automáticamente.
- ♦ Deben verificarse periódicamente las facturas de los proveedores contra el submayor correspondiente.
- ♦ Las cuentas bancarias deben ser conciliadas, todos los meses, contra el Mayor.

c) Fraudes en las compras y almacenaje de mercancías. Algunos métodos empleados para cometer este tipo de fraude son:

- ♦ Omitir las devoluciones o rebajas en compras en acuerdo con el proveedor.
- ♦ Recibir materiales o servicios de inferior calidad a los requeridos, en acuerdo con el proveedor.
- ♦ Apropiarse de materiales o productos del almacén.

Algunas medidas de control interno para evitarlo pueden ser:

- ♦ Separar las funciones entre los empleados y funcionarios del Departamento de Compras, de almacenes y de Finanzas, de modo que, uno firme las órdenes de compra, otro realiza las recepciones de mercancías y el Departamento de Contabilidad y Finanzas, comprueba los documentos.
- ♦ Establecer un sistema de inventario continuo.
- ♦ Realizar conteos físicos periódicos en el almacén por empleados ajenos al mismo, supervisados por un funcionario responsable.

d) En las ventas y entregas de mercancías.

Algunas posibilidades de comisión de fraudes de estas operaciones son:

- ♦ Enviar mercancías a clientes ficticios, mediante órdenes de compra falsas, y recoger la mercancía en el local del cómplice.
- ♦ Devoluciones de ventas cuyas mercancías no se reintegran al almacén.

Algunas medidas de control interno para evitar estos tipos de fraudes.

- ♦ Una persona o departamento, independiente del departamento de ventas, debe aprobar las ventas.
- ♦ Las funciones de embarque y registro deben estar separadas del Departamento de ventas.
- ♦ Las notas por devoluciones de ventas deben ser aprobadas por una persona independiente del Departamento de Ventas.

Estas notas deben verificarse contra las evidencias por escrito, de la recepción de los productos, confeccionada por el almacén.

e) En el pago de las nóminas.

En este aspecto se presentan las siguientes posibilidades:

- ♦ Aumentar el total de las nóminas, sumando de más.
- ♦ Aumentar el salario de los trabajadores, sin la debida aprobación.
- ♦ Añadir nombres de empleados ficticios.
- ♦ Incluir empleados que han sido dados de baja.
- ♦ Retener salarios no reclamados procediéndose a su apropiación.
- ♦ Retener cantidades devueltas por importes pagados en exceso.

Algunas medidas de control interno para impedir la comisión de estos fraudes pueden ser:

- ♦ Establecer la división de funciones para el pago de la nómina de tal forma que:
 - Un Departamento contrata el empleado.
 - Otro registre el tiempo trabajado.
 - Otro calcule la nómina.
 - Otro proceda al pago.
- ♦ Utilizar un reloj para marcar las tarjetas de entrada y salida.
- ♦ Utilizar informe de tareas o reportes de asistencia.

Además de los fraudes señalados, pueden existir otros que, sólo los conocimientos, habilidades y experiencias del auditor pueden detectar y comprobar.

4.9.3 **Ejemplo demostrativo de fraude**

A continuación procedemos a desarrollar un ejemplo demostrativo de un fraude cometido en los cobros en efectivo por ventas a clientes, conocido como "centrífuga".

De la comprobación realizada al registro de ingresos y los submayores de los usuarios, se obtienen la siguiente información.

- a) El saldo de la cuenta "Cuentas por cobrar a clientes" asciende la cantidad de \$6 000,00.
- b) Los submayores muestran la siguiente información:

Ciente "A"

<u>Fecha</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>Saldo</u>
10/1/20xx	\$ 4 000,00		\$ 4 000,00
20/1/20xx		\$ 4 000,00	
Ciente "B"			
<u>Fecha</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>Saldo</u>
12/1/20xx	\$ 6 000,00		\$ 6 000,00
22/1/20xx		\$ 4 000,00	2 000,00
23/1/20xx		2 000,00	-
Ciente "C"			
<u>Fecha</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>Saldo</u>
22/1/20xx	\$ 4 000,00		\$ 4 000,00
Ciente "D"			
<u>Fecha</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>	<u>Saldo</u>
23/1/20xx	\$ 8 000,00		\$ 8 000,00
23/1/20xx		\$ 6 000,00	2 000,00

- c) El registro de ingresos coincide con el importe depositado en el banco por los cobros realizados por la cantidad de \$ 16 000,00.

Al finalizar estas operaciones se detecta lo siguiente:

- El día 20/1/20xx, aparece un pago realizado por el cliente "A" por un importe de \$ 4 000,00 que realmente fue pagado por el cliente "C", por lo que existe un error de comisión en esta anotación.
- Se comprobó en la confirmación de cuentas realizada, que el cliente "B" pagó con fecha 22/1/20xx el total de su deuda ascendente a \$ 6 000,00, por lo que el crédito realizado a su cuenta por \$ 4 000,00 es incorrecto. El cajero se apropió de los \$ 2 000,00 de diferencia.
- El cliente "D" pagó el día 23/1/20xx los \$ 8 000,00 de su deuda, procediendo el cajero a abonar, con este importe, a la cuenta del cliente "B" los \$ 2 000,00 de los que se apropió el día 22/1/20xx y abonando sólo \$ 6 000,00 restantes a la cuenta del cliente "D", por lo que el importe que adeuda éste (\$ 2 000,00) se encuentra en poder del cajero.

Como se observa de este análisis se ha producido un fraude del denominado centrífuga, que en este caso consiste en cubrir cobros anteriores con cobros realizados posteriormente.

Además, se ha producido un error de comisión al abonársele por error un cobro a un cliente quien no fue en realidad el que realizó el pago.

Resumen

- a) El control interno es la organización de todas las medidas empleadas con la finalidad de proteger a la entidad contra pérdidas, fraudes o ineficiencias en la utilización de los recursos, promover la exactitud y confiabilidad de los informes contables, económicos y operativos; apoyar y medir el cumplimiento de los planes de la empresa y juzgar la eficiencia de operación en todas las dependencias de la entidad auditada.
- b) El control interno es de suma importancia tanto para la entidad como para el auditor.

La importancia del control interno para la entidad consiste en que permite el control de todos sus bienes; impide que se cometan errores y fraudes; promueve una operación más eficiente permitiendo obtener una información más verídica y tomar decisiones más acertadas.

Para el auditor, el control interno reviste gran importancia ya que más que cualquier otro factor, define las características y objetivos del trabajo que deberá realizar.

- c) Las direcciones del control interno son: control interno administrativo y control interno contable y financiero.

El control interno administrativo comprende aquellas situaciones que están relacionadas con actividades operativas que no son de naturaleza financiera.

El control interno contable y financiero es aquel que se establece con el objetivo de lograr una eficiente operación y control de las actividades de registro de los hechos económicos.

El control interno es parte de toda empresa bien organizada y mientras mayor sea la empresa o entidad, mayor será la necesidad de establecer un efectivo sistema de control interno.

- d) El control interno se basa en los siguientes principios:

La división del trabajo, la fijación de la responsabilidad y el cargo y el descargo.

Los objetivos de la división del trabajo son: lograr que el trabajo y las operaciones de contabilidad estén tan subdivididas que ninguna persona tenga un control completo sobre una misma operación, lo que permite detectar la comisión de errores y fraudes.

El principio de fijación de responsabilidades nace de la organización que es el primer elemento de todo proceso de control.

El objetivo de este principio es el de que cada empleado sea responsable de los bienes que tenga en su poder y de la labor que realice.

El objetivo del principio del cargo y el descargo es extender el control hasta el máximo para lograr que se contabilicen y registren los cargos de todo lo que entra y los descargos de todo lo que sale. Se basa en la transferencia de responsabilidad sobre cualquier objeto, documento, etc.; donde se hace dejación del mismo mediante la entrega (descargo) y se asume la responsabilidad mediante la recepción (cargo).

- e) La extensión de las pruebas a realizar y su profundidad depende de la efectividad del sistema de control interno.

- f) El control interno determina la clase de auditoría a realizar y su profundidad, así como el grado de responsabilidad que el auditor puede asumir.

Los medios de que se vale el auditor para comprobar la eficiencia del control interno establecido son: la exploración previa, el cuestionario de control interno y las pruebas que sean necesarias.

La exploración se realiza durante los trabajos previos al inicio de la auditoría. La información obtenida en la exploración, se confirma durante el desarrollo de la auditoría.

- g) El cuestionario de control interno es una relación de preguntas sobre las principales operaciones de la entidad, que permite conocer la eficiencia del control interno. Es importante que se compruebe la veracidad de la información obtenida en este cuestionario durante el transcurso de la auditoría.
- h) Mientras dura la auditoría se verificará el grado de eficiencia del control interno mediante las pruebas que sean necesarias.
- i) El control interno tiene sus limitaciones que estarán dadas en cuanto a su implantación en razón de un posible incremento irracional de los costos y en cuanto a la imposibilidad de evitar manipulaciones en las cuentas y de impedir que se produzcan fraudes por acuerdo de dos o más empleados en su comisión.
- j) Uno de los objetivos de la auditoría es el de prevenir y descubrir errores y fraudes, lo que también es objetivo del control interno.

Los errores son actos u omisiones casuales e involuntarias, que alertan los hechos económicos y sus resultados.

Los errores se clasifican en: de principio, de omisión y de comisión.

Una irregularidad es un acto doloso que se realiza con el fin de obtener un beneficio ilícito. Se divide en fraudes y manipulaciones de cuentas.

La manipulación de cuentas es un tipo de irregularidad que se comete por administraciones deshonestas para dar la impresión de que la entidad presenta una mejor situación económica y financiera de la que realmente tiene.

El fraude es el resultado de una planeación deliberada que persigue como objetivo la apropiación ilícita de bienes o cosas ajenas, sin el consentimiento o conocimiento de sus dueños.

Atendiendo a las clases de operaciones que se realizan en una entidad económica, los fraudes se clasifican, entre otros, en: de ingresos de caja, de egresos de caja, de compras y almacenaje de mercancías, de ventas de mercancías y de pago de nóminas.

Además de los fraudes señalados, pueden existir otros que, sólo los conocimientos, habilidades y experiencia del auditor pueden detectar y comprobar.

A los distintos tipos de fraudes se corresponden distintas medidas de control para evitarlas.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué se entiende por control interno?
2. ¿Cuál es la importancia del control interno, tanto para la empresa como para el auditor?
3. Si el sistema de control interno contable es eficiente en una entidad, ¿qué opinión puede tenerse del sistema de contabilidad en vigor?
4. ¿Cuáles son las direcciones principales del control interno? Explíquelas.
5. Diga y explique los principios del control interno.
6. ¿De qué medios se vale el auditor para comprobar la eficiencia del control interno en la entidad? Explique.
7. ¿Qué se entiende por error? Explique los tipos de errores que usted conoce. Brinde ejemplos.
8. ¿Qué se entiende por irregularidad? ¿Qué tipo de irregularidades usted conoce? Explíquelas.
9. ¿Qué limitaciones tiene el control interno?
10. ¿Qué es un fraude?
11. ¿Qué se entiende por manipulación de cuentas?
12. Diga algunos tipos de fraudes que se pueden cometer. Explique cómo se producen y qué medidas pueden tomarse para evitarlos.

CAPITULO 5. El Programa de Auditoria

5.1 Organización preliminar del trabajo de auditoría y sus principales elementos.

Al realizar la auditoría de una entidad, previamente el auditor debe tener en cuenta algunos aspectos esenciales que le ayudarán en el desarrollo de su trabajo.

En primer lugar, deberá tener en cuenta que en la Orden de Trabajo que emite el Departamento de Auditoria, así como en la carta de presentación a la entidad que va a ser auditada, se ha consignado la finalidad de la auditoría con el objetivo de aclarar cualquier duda que le pueda surgir y discutirla con su jefe inmediato superior, facilitando el trabajo a realizar y la confección del informe final al concluir la comprobación.

El auditor deberá tener en cuenta, además, si la auditoría es la primera que se realiza a la entidad; de no ser así, deberá solicitar el expediente de las auditorías realizadas que se encuentra en el archivo permanente, con el objetivo de ubicarse en las características de la misma, sus deficiencias fundamentales, tanto de control interno como de desarrollo de su registro económico, todo lo cual debe estar plasmado en los informes de las anteriores auditorías realizadas.

Además, es conveniente la revisión de los papeles de trabajo de la auditoría anterior que se encuentran en el archivo corriente.

El análisis de esta información permitirá al auditor trazar su plan de trabajo preliminar, con lo que podrá ahorrar tiempo en el desarrollo de la actividad, evitando la posibilidad de confusiones, omisiones y errores en el trabajo.

En el caso de tratarse de la primera auditoría que se realiza a la entidad deben ser analizados y revisados sus objetivos, con el fin de tomar criterios sobre las condiciones existentes, su tamaño, métodos de registro contable, si se tiene conocimiento de dificultades o alteraciones en el manejo de los medios en su poder, etc., todo lo cual permitirá ubicar al auditor en la preparación de su plan de trabajo.

Los elementos fundamentales a tener en cuenta en la organización preliminar de la auditoría son los siguientes:

- a) Estudio de la organización interna de la entidad a auditar.
- b) Visita previa a los locales de la entidad a auditar
- c) Revisión del sistema de contabilidad que se aplica.
- d) Examen de las actas de consejos de dirección.
- e) Lectura de informes emitidos por la entidad.
- f) Selección de los documentos necesarios para la comprobación.

Pasos a seguir en la realización de una auditoría.

- a) Emisión de la orden de trabajo.
- b) Discusión de la orden de trabajo.
- c) Investigación preliminar.
- d) Confección del plan de trabajo
- e) Confección del programa de auditoría
- f) Realización de la auditoría.
- g) Preparación de los estados, anexos y el borrador del informe.
- h) Discusión crítica del informe con los dirigentes de la entidad.
- i) Mecanografía del informe.

5.2. El programa de auditoría

El programa de auditoría es el plan que relaciona el contenido de los trabajos que han de realizarse durante el transcurso de la misma.

Mientras más detallado sea el programa, más fácil resulta llevar a cabo la auditoría, sobre todo para aquellos auditores no experimentados.

El programa de auditoría constituye plan de acción para guiar y controlar el trabajo del auditor. En términos más o menos generales describe el alcance del trabajo y los aspectos que deberán ser comprobados, constituyéndose en un método ordenado para indicar y controlar la ejecución de los procedimientos de auditoría mediante los cuales se va a efectuar el trabajo.

Debe existir un programa de auditoría para cada trabajo a realizar, sea cual fuere el tamaño de la entidad y el alcance y profundidad de la auditoría. Su extensión variará en función de las circunstancias y las pruebas a realizar.

Su importancia es extraordinaria porque sin un buen programa resulta muy difícil llevar a cabo una buena auditoría.

Sus objetivos fundamentales son:

- a) Conducir la auditoría de una forma adecuada y correcta.
- b) Asegurar que el trabajo sea realizado de la forma y extensión proyectada.

Las ventajas son:

- a) El programa representa una constancia del trabajo realizado siempre que se cumpla en su totalidad, y deberá tenerse en cuenta cuando se requiera conocer la eficiencia de determinada comprobación, ofreciendo una relación detallada del trabajo a realizar.
- b) El programa facilita al jefe de grupo de auditoría, brindar las instrucciones necesarias a sus subordinados, reduciéndose de esta forma la posibilidad de interpretaciones erróneas del trabajo a realizar, ayudando a su distribución.

- c) Para los auditores auxiliares, el programa constituye un medio para familiarizarse con el trabajo y una guía y hoja de control para la ejecución del mismo.
- d) En ocasiones las insuficiencias que surgen en una auditoría son motivadas por un deficiente programa de auditoría o por ausencia del mismo.
A veces las deficiencias que se detectan en el programa son ocasionadas por la mala calidad de la exploración previa realizada.
- e) Mediante el programa se logra la participación simultánea de varios auditores, sin que exista el riesgo de incurrirse en omisiones de las tareas contempladas en éste.
- f) En ocasiones se hace necesario realizar la sustitución de un auditor sin haber concluido su trabajo. En este caso, el programa de auditoría permite llevar a cabo la sustitución sin riesgos de que se omitan pruebas y tareas, así como pérdidas de tiempo, ya que el auditor sustituto podrá continuar el trabajo sin grandes complicaciones e incluso si el jefe de auditoría tiene que ausentarse, el trabajo no se interrumpe ya que cualquier aspecto dudoso puede ser pasado por alto hasta su regreso, continuándose la tarea con el desarrollo de otros puntos hasta su regreso, manteniéndose pendiente el aspecto a consultar.
- g) El programa, al servir de guía del trabajo a realizar, permite que no se incurran en omisiones de los pasos a seguir en el desarrollo de la comprobación.
- h) Al permitir el fraccionamiento del trabajo entre varios auditores, facilita la constancia del trabajo realizado por cada uno, definiendo la responsabilidad que asume por la calidad y resultados de la parte del programa asignado.
- i) Puede servir de ayuda en la confección del informe.
- j) Facilita el estudio para la preparación de auditorías futuras, como fuente de información muy valiosa que sirve de guía al auditor en la confección de un nuevo programa, lo que le permite introducir cambios, ampliaciones y profundización de las pruebas a realizar.

5.2.1 Factores a considerar en la preparación del programa de auditoría.

Al preparar un programa de auditoría y teniendo en cuenta la exploración previa, se deben considerar los siguientes factores: la finalidad de la auditoría, la eficiencia del sistema de contabilidad en uso, la eficiencia del sistema de control interno, las condiciones existentes en la entidad.

- a) **La finalidad de la auditoría.** La finalidad que se persigue con la realización de una auditoría pueden ser varias, y por supuesto que esto incide en la confección del programa. En algunos casos la finalidad será la de comprobar la exactitud de la información contenida en los estados financieros; en otros, la correcta utilización de los créditos presupuestarios; en otros, el manejo del efectivo, de los ingresos, gastos, etc.

En función de la finalidad que se persiga se confeccionará el programa de auditoría correspondiente. A esta variedad de programas generalmente se les denomina programas temáticos, porque abarcan una temática particular dentro del contexto de los aspectos que deben ser comprobados en una entidad.

- b) **La eficiencia del sistema de contabilidad en uso.** La eficiencia del sistema de contabilidad vigente es otro de los factores a tener en cuenta en la confección del programa, ya que un sistema eficiente dará al auditor la posibilidad de obtener buenos resultados en la comprobación, con la realización de menos pruebas que cuando existen deficiencias, por lo que el programa no tendrá que contemplar una profundidad extrema.

- c) **La eficiencia del sistema de control interno.** La eficiencia de los procedimientos de control interno, es el elemento más importante a considerar en la confección del programa de auditoría.

Estos procedimientos y la calidad de la implantación del sistema de contabilidad permiten al auditor evaluar la profundidad y alcance que debe dársele a la comprobación, elementos de importancia en la planificación del trabajo y el número de pruebas a efectuar.

La evaluación del sistema de control interno permite definir qué debe hacerse primero, verificar el funcionamiento del sistema o desarrollar el programa de auditoría. En general ambas tareas deben ser desarrolladas, simultáneamente, debido a que la naturaleza y la extensión de los procedimientos de auditoría dependerán, en parte, de los resultados obtenidos en la verificación del funcionamiento del sistema.

Cuando no existe un buen sistema de control interno, la cantidad de pruebas a efectuar será más amplia.

- d) **Las condiciones existentes en la entidad.** En la confección del programa debe tenerse en cuenta el aspecto físico de las oficinas, el orden y cuidado de los documentos, la calidad técnica y la disposición a cooperar en el desarrollo de la auditoría del personal de oficina y dirigente de la entidad a auditar. Independientemente de estos aspectos, es evidente que el programa de auditoría debe basarse en la información de que dispone el auditor al comienzo del trabajo, estando sujeto a posibles modificaciones en la medida en que se vaya desarrollando y se ponga de manifiesto la existencia de hechos y situaciones que conlleven a cambios necesarios.

Un programa eficaz de auditoría, es aquel que sea sometido constantemente a críticas, que sea periódicamente revisado y enriquecido, con el objetivo de elevar su calidad y eliminar el trabajo innecesario y excesivo que pueda contener.

5.2.2. Clasificación y desarrollo del programa de auditoría.

Teniendo en cuenta sus formas de aplicación los programas pueden clasificarse en rígido, flexible y mixto.

El programa rígido es un programa invariable, ya que el jefe de auditoría no tiene la posibilidad de realizarle modificaciones, debiendo ajustarse a realizar el trabajo en la forma y extensión que son planteados por el programa siendo precisamente éste su mayor defecto ya que no deja posibilidades al auditor de elevar la calidad del trabajo y desplegar sus ideas o iniciativas.

El programa flexible es aquel que permite al jefe de auditoría el realizar, sobre la marcha del trabajo, modificaciones que estime necesarias o convenientes, es decir, que en este tipo de programa el jefe de auditoría está autorizado a ampliar, reducir o modificar el programa de acuerdo a las circunstancias. Su principal inconveniente es que deja en manos del jefe de auditoría todas las atribuciones de dirección, por lo que este tipo de programa debe ser confiado a auditores de gran experiencia.

El programa mixto es el que está formado por dos partes: una rígida y otra flexible.

La parte rígida es la que no permite, al auditor realizar variaciones de ninguna clase por lo que éste está obligado a cumplirla sin modificaciones. La parte flexible le permite realizar adiciones, disminuciones y supresiones de aspectos, de acuerdo con su criterio, experiencia y requerimientos de la comprobación. Por sus características, este programa es el más práctico y efectivo y, por lo tanto, el más utilizado.

El programa de auditoría debe ser preparado por el auditor encargado de dirigir la comprobación, una vez que se haya realizado la exploración previa, teniendo en cuenta la calidad de los procedimientos de contabilidad y de control interno en la entidad que se va a examinar.

5.2.2.1 Desarrollo del programa

El jefe de auditoría, es la persona que debe confeccionar el programa, por poseer una mayor experiencia. Puede ser confeccionado en el mismo orden que aparecen las cuentas en el clasificador del sistema en uso, siempre que no se cuente con un programa uniforme.

El jefe de auditoría puede determinar, según las características de cada caso, por donde se deberá comenzar y por donde continuar, y en ocasiones, después de haberse proyectado un orden en el trabajo, puede verse obligado a variarlo por determinadas circunstancias, tales como la necesidad de conocer de antemano un dato cuya determinación aparece más adelante en el programa, o que en el momento de realizar la comprobación de un libro o registro, un empleado de la empresa esté trabajando con el mismo, o se desee realizar primeramente el arqueado de la caja, etc.

El orden a seguir dependerá del auditor y de las condiciones de cada caso. Lo que sí será obligado para el jefe de auditoría, es cumplir con lo que ha sido programado.

5.2.3. Fundamentos para la confección de un programa de auditoría

El programa de auditoría debe garantizar la verificación de las operaciones registradas en los libros, del cumplimiento de las Normas de Contabilidad, así como la aplicación de leyes, resoluciones, instrucciones y circulares emitidas por los organismos rectores de la economía nacional.

La confección de un programa, por tanto, deberá estar basado en las siguientes pruebas a realizar:

- a) **Prueba aritmética**. Consiste en la realización de punteos de los asientos en los libros y registros, para asegurarse de que las anotaciones que figuran en las cuentas de control sean idénticas a las cifras anotadas en los libros auxiliares.
 - ♦ Se comprobará la igualdad entre la suma de saldos deudores y acreedores del balance de comprobación y de los saldos del Mayor en cada cuenta con las cifras reflejadas en el Balance de comprobación.

- ♦ Deberá examinarse la corrección matemática de los saldos de cada cuenta en el Mayor, comprobar los importes pasados de los registros y comprobantes a las cuentas controles del Mayor.
- ♦ La verificación de las sumas se debe realizar, para casos de importancia, en los dos sentidos, o sea, de arriba hacia abajo y de abajo hacia arriba.
- ♦ Deben verificarse los saldos pasados de un libro a otro y las sumas de todos los registros auxiliares, comprobando sus importes contra los comprobantes de diario confeccionados.
- ♦ Comprobar la corrección de los pases de los documentos justificativos que amparan las diferentes operaciones a los registros.
- ♦ Comprobar que el saldo inicial del período a auditar coincide con el saldo final del período inmediato anterior.
- ♦ Revisar detenidamente aquellas enmiendas, borrones y raspaduras, pues los fraudes consisten frecuentemente en la alteración de una sola cifra, y de los casos en que los números puedan prestarse a confusión a la hora de leerse, por ejemplo, 0 y 6.
- ♦ Revisar que las sumas de los libros y registros estén pasados a tinta.
- ♦ Los saldos al inicio del período auditado y los saldos finales deben ser anotados cuidadosamente en los papeles de trabajo.
- ♦ Las cifras comprobadas deben ser marcadas con un signo o marca convencional.
- ♦ Se debe marcar por medio de un punteo especial, imperceptiblemente distinto a las marcas ordinarias, aquellas cuentas que motiven dudas en cuanto al contenido de sus operaciones, para evitar que llame la atención del personal de la entidad antes de que se haya realizado una verificación con profundidad

La aplicación de esta prueba, por sí sola, no le sirve al auditor para emitir una opinión, pues solamente muestra la exactitud aritmética de los saldos y operaciones anotadas en los libros. Pueden existir errores y fraudes detectables por el resto de las pruebas. La prueba aritmética es aplicable a todas las cuentas.

- b) **Prueba documental.** Para realizar la comprobación de las operaciones llevadas a cabo por la entidad mediante la prueba aritmética y efectuar otras investigaciones que permitan conocer si no se ha incurrido en errores de contabilización de los hechos económicos es preciso tener en cuenta la documentación que ampara el registro de los mismos, por lo que la revisión documental de las operaciones es otro de los elementos a tener en cuenta en la confección de un programa de auditoría.

Entre las comprobaciones a realizar por el auditor en los documentos justificantes podemos citar:

- ♦ Su autenticidad, este aspecto debe tenerse muy en cuenta. Se debe comprobar que no existen documentos falsos que amparen operaciones fraudulentas. El peligro de que se presente falsificación es menor cuando se trate de documentos emitidos por terceras personas, que cuando se emiten por personal de la propia entidad.
- ♦ Verificación de la calidad de su confección. Los aspectos más importantes a tener en cuenta son :
 - ♦ Si las fechas, nombre y cantidades son correctas.
 - ♦ Si los documentos son originales.
 - ♦ Si las operaciones que amparan los documentos son razonables.
 - ♦ Si el documento está aprobado por el personal autorizado mediante su firma.
 - ♦ Si el documento contiene todas las firmas establecidas por el sistema de control interno para el mismo.
 - ♦ Si ha sido contabilizado correctamente.
 - ♦ Si poseen un número de orden consecutivo, que evite su pérdida casual o premeditada.

El responsable de la calidad de un documento justificativo es la persona que lo emite, pero se debe tener presente a aquel personal que interviene en la operación después de su emisión hasta que el documento es contabilizado.

- c) **Prueba física.** Después de haber aplicado la prueba aritmética y la prueba documental, el auditor aún no está en condiciones de determinar si existen errores y fraudes, ya que puede darse el caso de que se hayan llevado a efecto movimientos de fondos, medios, etc., sin que se hayan emitido los documentos justificativos que los amparen, la prueba física permite determinar las existencias reales tanto en físico como en valor, y poder establecer su concordancia con los saldos reflejados en los libros de la entidad auditada.

Esta prueba, por tanto, es un complemento de las anteriores y se utiliza en aquellas cuentas amparadas por artículos que puedan ser medidos o contados, por ejemplo: activos fijos tangibles, inventarios y efectivo.

Esta prueba es de suma importancia, pues muchos errores y fraudes no descubiertos en las pruebas anteriores, pueden ser detectados mediante la misma.

Al realizar la prueba física el auditor deberá atenerse a las siguientes normas:

- ♦ Una vez iniciada la verificación de un inventario, no podrá ser interrumpida hasta su terminación.
- ♦ En el caso de conteos físicos de inventarios deberá realizarse siguiendo un orden que evite la omisión o duplicidad del conteo de los productos. Para ello se numeran los estantes y se trazará el itinerario a seguir en la verificación teniendo en cuenta este orden.
Este conteo debe ser realizado mediante la utilización de dos equipos deferentes que permitan el doble conteo de los productos, para evitar posibles errores y asegurar de esta forma la calidad de la verificación, el mismo deberá hacerse en presencia del auditor.

d) **Prueba de Indicio.** Es el más eficiente y en la que el auditor debe poner su buen sentido, perspicacia y pericia.

Entre los aspectos que deben examinar preferentemente podemos citar:

- ♦ Examinar hechos posteriores a la fecha de la auditoría.
- ♦ Comprobar el motivo por el que una cuenta mantuvo un saldo contrario al de su característica por un período de tiempo.
- ♦ Comparación de los saldos de las cuentas con la de meses anteriores, analizando el motivo de sus variaciones, sobre todo en aquellos casos significativos.
- ♦ Cotejo de los saldos de una cuenta con los de su contrapartida en aquellos casos en que proceda.
- ♦ Examinar aquellas existencias no normales tanto de medios materiales como de efectivo.

- e) **Control interno.** Al confeccionar el programa de auditoría se debe considerar el grado de confiabilidad y calidad del control interno existente en la entidad; a menos calidad se deberán realizar mayor cantidad de pruebas, así mismo deberán considerarse los principios de control interno ya estudiados, a saber: la división del trabajo, el cargo y el descargo y la fijación de responsabilidades, todo lo cual se conoce en principio, gracias a la aplicación del cuestionario de control interno.

5.2.4. Ejemplo de un programa de auditoría

A continuación un ejemplo sencillo de programa de auditoría para la comprobación de las operaciones de Caja.

Al preparar un Programa de Auditoría para comprobar las operaciones realizadas con el efectivo en caja para pagos menores, se cuenta con los siguientes datos de control interno.

- a) El fondo para pagos menores debe ser arqueado por sorpresa, periódicamente, y su resultado cotejado con el saldo de la cuenta correspondiente en el Mayor.
- b) Cada fondo debe contar con la autorización expresa debiendo ser utilizados de acuerdo a las regulaciones en vigor para su tenencia, manipulación y control.
- c) Deben tenerse en cuenta las mayores medidas de seguridad para salvaguardar la integridad de los fondos que se operan.
- d) El aspecto formal de los modelos que sirven de soporte al pago realizado por estos fondos debe cumplimentarse acorde a lo establecido. Cada documento debe estar acompañado, siempre que las circunstancias lo permitan, de su correspondiente justificante oficial.
- e) Al efectuarse el reembolso por los pagos realizados, los documentos de pago y sus justificantes deben ser anulados.

Programa de Auditoría

Efectivo en Caja

Fondos para pagos menores

- 1. Realizar el arqueo del fondo en presencia del custodio, reflejando en el papel de trabajo correspondiente el detalle del efectivo, de los documentos de gastos y de cualquier otros valores en poder del cajero.
- 2. Conciliar el resultado del arqueo con los saldos de la cuenta Efectivo en Caja en el Mayor para comprobar su coincidencia.
- 3. Verificar que los fondos en efectivo utilizados se corresponden con las regulaciones vigentes para la utilización del efectivo para pagos menores.

4. Comprobar que el monto del efectivo para pagos menores, está debidamente autorizado.
5. Verificar si se realizan arqueos y conciliación de los fondos al menos una vez al mes y si se realizan por sorpresa.
6. Investigar si existen medidas de seguridad para ejercer la custodia y manipulación del efectivo.
7. Comprobar si existe la correspondiente Acta de Responsabilidad Material sobre la custodia de los fondos.
8. Comprobar la corrección del aspecto formal de los modelos en uso como soporte del pago por el fondo para pagos menores. Si en los casos en que se requiera, están acompañados del correspondiente justificante del gasto, si estos justificantes y documentos son anulados al ser realizado el reembolso del fondo y si los gastos son razonablemente correctos.
9. Comprobar los reembolsos de un mes aplicando el programa de comprobación preparado a este fin.

Resumen

Antes de comenzar el trabajo de auditoría, el auditor deberá tener en cuenta:

- a) Si en la Orden de Trabajo y en la carta de presentación aparece consignada la finalidad de la auditoría.
- b) Si se trata de la primera comprobación que se realiza a la entidad. De no ser así solicitará el expediente de la entidad con el propósito de conocer sus características esenciales y sus deficiencias.
Lo anterior permitirá al auditor trazar su plan de trabajo, evitando confusiones, omisiones y errores.
- c) Los elementos fundamentales a tener en cuenta durante la organización preliminar de la auditoría son los siguientes:
 - Estudio de la organización de la entidad a auditar.
 - Visita previa a los locales de la entidad a auditar.
 - Revisión del sistema de contabilidad que se aplica.
 - Examen de las actas de los Consejos de Dirección.
 - Lectura de informes emitidos por la entidad.
 - Selección de los documentos necesarios para la comprobación.

d) Es deber de la entidad auditada facilitar toda la información que el auditor solicite, debiendo éste controlar mediante su firma la documentación recibida, hasta que las mismas sean devueltas a la entidad en el estado y orden en que fue recibida.

e) Es necesario tener en cuenta otros aspectos antes de comenzar la auditoría, por ejemplo:

- Trabajos previos del personal de la entidad.
- Selección del personal de auditoría.
- Orden en que debe realizarse el trabajo.
- Asignación de trabajo al personal auxiliar.
- Período que ha de cubrir la auditoría.
- Local para realizar la auditoría.
- Tiempo de realización
- Orden de trabajo y carta de presentación.
- Pasos que comprende la auditoría.

El programa de auditoría es el plan o relación de los trabajos a ejecutar durante el transcurso de una auditoría. El mismo debe ser detallado, lo que facilitará la comprobación, sobre todo a auditores no experimentados.

Los objetivos fundamentales de un programa de auditoría son:

- Conducir la auditoría de forma adecuada y correcta.
- Asegurar que el trabajo realizado en la forma y extensión proyectada.

f) Debe existir un programa de auditoría para cada trabajo a realizar.

g) El programa representa la constancia del trabajo realizado. Facilita al jefe de grupo brindar las instrucciones a sus subordinados. Es una guía y hoja de control para la ejecución de la auditoría.

h) El programa tiene como ventajas:

- Ofrecer en detalle el trabajo a realizar.
- Ayudar a controlar el trabajo.
- Ayudar a distribuir el trabajo entre los auditores.
- Facilitar la sustitución de un auditor por otro.
- Evitar la omisión de pruebas y verificaciones que deben ser realizadas.
- Fijar responsabilidades.

- i) Los factores a tener en cuenta en la preparación de un programa de auditoría son:
 - La finalidad de la auditoría.
 - La eficiencia del sistema de contabilidad en uso.
 - La eficiencia del sistema de control interno
 - Las condiciones existentes en la entidad.
- j) Según sus formas de aplicación, los programas de auditoría pueden ser rígidos, flexibles o mixtos.
- k) El programa de auditoría lo elabora el auditor encargado de dirigir la comprobación, teniendo como base la exploración previa realizada en la entidad; con independencia de lo anterior el programa puede ser confeccionado centralmente, haciendo recaer la responsabilidad de cualquier adecuación en el jefe del grupo de auditores.
- l) El jefe de auditoría puede variar el orden del programa si las circunstancias así lo requieren; lo que sí será su obligación es cumplir con todos los aspectos del programa adoptado.
- m) La confección de un programa de auditoría debe estar basado en los siguientes fundamentos: la prueba aritmética, la documental, la física, la de indicio y la de control interno.

CUESTIONARIO:

- 1. ¿Qué aspectos debe tener en cuenta el auditor antes de comenzar el trabajo de auditoría?
- 2. ¿Cómo el auditor debe controlar la documentación recibida de la entidad para salvar su responsabilidad?
- 3. Diga qué otros aspectos operativos debe considerar el auditor antes de comenzar la auditoría. Explíquelos.
- 4. Diga los objetivos fundamentales del programa de auditoría
- 5. ¿Qué factores deben tenerse en cuenta en la preparación del programa de auditoría? Explíquelos
- 6. ¿Qué tipos de programas de auditoría usted conoce, atendiendo a su aplicación? Explíquelos.
- 7. ¿Qué ventajas ofrece el programa de auditoría? Explíquelos brevemente.
- 8. ¿Quién debe elaborar el programa de auditoría y a partir de qué base debe ser confeccionado?
- 9. ¿En qué pruebas debe basarse la confección del programa de auditoría? Explíquelas.

CAPITULO 6. Los Papeles de Trabajo

6.1 Papeles de trabajo

En el capítulo anterior se trataron los aspectos más generales en relación con la preparación y aplicación del Programa de Auditoría, como el plan de trabajo del auditor para, entre otros, evitar que queden aspectos sin comprobar durante la ejecución de su trabajo.

Se hace necesario conocer de qué forma el auditor recopila la información obtenida durante el desarrollo de su trabajo en cumplimiento de las tareas planteadas en el Programa de Auditoría, ¿cómo logra el auditor el análisis de los hechos económicos verificados durante el transcurso de su comprobación?, ¿mediante qué instrumentos se presentan las pruebas de los errores cometidos y/o de los fraudes y/o irregularidades detectados?

Para dar respuesta a estas interrogantes se debe comenzar por definir qué significan los papeles de trabajo del auditor.

Se conoce como papeles de trabajo del auditor, a las hojas donde este recopila, analiza, sumariza y comenta los datos que han sido obtenidos durante el transcurso de una auditoría. Además, pueden ser incluidos como papeles de trabajo todos aquellos materiales que sean de importancia para elevar la calidad del trabajo de comprobación, tales como: actas, correspondencia, copias de documentos, etc.

6.2 Objetivos e importancia

Los papeles de trabajo son el único medio de conexión entre los registros y documentos originales y el informe final de la auditoría, lo que les confiere una gran importancia por lo que implica un especial cuidado en su preparación, contenido, ordenamiento y archivo.

El auditor emplea papeles de trabajo para facilitar su examen y proporcionar un adecuado registro del trabajo realizado.

Es importante señalar que a partir de la información contenida en los papeles de trabajo, el auditor podrá confeccionar el Informe de Auditoría, reflejando el alcance de su trabajo y el grado de responsabilidad que asume ante la comprobación.

Los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial, ya que en ellos se recogen informaciones de carácter confidencial de la entidad. La custodia de los papeles de trabajo está en manos de las áreas de auditoría.

La habilidad, destreza y conocimientos del auditor, son aspectos que se reflejan en la confección de los papeles de trabajo, por lo que la calidad que éstos presenten y la máxima utilidad que brinden, dará la medida del grado de competencia del auditor.

Los objetivos fundamentales de los papeles de trabajo podemos definirlos como sigue:

- a) Servir de base para la confección del informe, los estados, y formularios que se presentan.
- b) Servir de fuente de información para las observaciones y sugerencias que emita el auditor.
- c) Constituir un elemento de prueba de la exactitud de los registros e informaciones emitidas por la entidad y de los informes de auditoría.
- d) Mostrar cuál ha sido el grado de profundización de la auditoría realizada.
- e) Determinar el grado de responsabilidad que asume el auditor en la comprobación.
- f) Servir de elementos de prueba en caso de acción judicial.
- g) Servir de registro histórico permanente de la información obtenida y los procedimientos de auditoría aplicados, actuando como guía de comprobaciones posteriores.

6.3 Características generales de los papeles de trabajo. Su clasificación. Indiciado.

Referencias cruzadas.

Es importante señalar que no existe un formato estándar al confeccionar los papeles de trabajo; más bien éstos se diseñarán en función de la satisfacción de los requerimientos del trabajo del auditor y de sus preferencias de planeación, forma de obtención de los resultados, etc.

En los papeles de trabajo el auditor debe incluir todas las evidencias obtenidas para mostrar el trabajo que ha realizado, así como los métodos y procedimientos que ha desarrollado y las conclusiones a que ha arribado.

Independientemente de la forma que adopten los papeles de trabajo, deberán contener un registro completo de la evidencia examinada por el auditor en apoyo a su opinión. Como tales, pueden incluir documentos de todas clases, relativos a la evidencia externa e interna, observaciones físicas, pruebas analíticas e información de los registros externos examinados. Por lo general, los papeles de trabajo contienen también listados, análisis y programas de auditoría, formulados para facilitar el examen del auditor y la evaluación de la evidencia de la auditoría.

La información recopilada en los papeles de trabajo no deberá ser superflua, aunque sí debe recoger de forma completa y detallada aquellos aspectos de importancia.

Los papeles de trabajo deben confeccionarse de forma que se facilite su rápida localización y su sencilla interpretación por parte de otras personas.

La información recogida en los papeles de trabajo debe reflejar en forma clara los datos recopilados de los documentos y registros verificados, así como los métodos de verificación empleados y las evidencias que se consideren necesarias como elementos para la formulación de criterios y para la confección del informe.

El trabajo de verificación implica la revisión de numerosos documentos. Esta revisión no implica transcribir rigurosamente los datos contenidos en los documentos a los papeles de trabajo, aunque al menos debe indicarse que dichos documentos han sido examinados.

Comoquiera que al concluir el trabajo de auditoría el auditor debe rendir un informe del trabajo realizado y sus resultados, es conveniente que en los papeles de trabajo se incluyan comentarios y explicaciones que son útiles para la confección del informe. Estos comentarios no necesariamente tienen que ser extensos, pero deben detallar lo más brevemente posible el trabajo realizado, las observaciones necesarias, las razones de haber seguido un determinado procedimiento omitiendo otros, las opiniones del auditor sobre la calidad de la información examinada, el grado de calidad del control interno y la competencia del personal responsable de las operaciones examinadas.

Los papeles de trabajo pueden ser examinados por terceras personas y además pueden ser supervisados para determinar lo adecuado y eficiente del trabajo realizado, por lo que deben ser legibles, estar organizados y completos, de forma tal que no se requieran aclaraciones complementarias por parte del autor.

Aquellos papeles de trabajo que se confeccionan equivocadamente o que contienen informaciones superfluas o no necesarias, deben ser debidamente destruidos para no recargar innecesariamente el expediente de auditoría.

Los aspectos más importantes a tener en cuenta en la preparación de los papeles de trabajo pueden resumirse como sigue:

- a) Debe reflejarse el nombre de la entidad a auditar en la parte superior izquierda de cada papel de trabajo (organismo, empresa, establecimiento, unidad; según proceda).
- b) Debajo, a renglón seguido, se consigna el nombre de la partida que se analiza, o del análisis que se efectúa.
- c) En el renglón siguiente se refleja la fecha del saldo de la cuenta que se analiza o la del período auditado (en caso de cuentas nominales).

- d) En el margen superior derecho o al pié del modelo, debe consignarse el llamado Cuño de Identificación que presenta el formato siguiente:

P/T	(1)
Fecha	(2)
Auditor	(3)

- En el espacio en blanco referenciado con el número (1), se consigna el número índice que identifica el papel de trabajo en cuestión y cuyas siglas se refieren a las primeras letras de las palabras Papel de Trabajo; este número se anotará en color rojo.
- En el espacio (2) se coloca la fecha de confección del papel de trabajo.
- En el espacio (3) se refleja el nombre del auditor que confecciona el papel de trabajo.
- e) Debe usarse solamente el anverso de la hoja para realizar anotaciones.
- f) Cada Hoja Auxiliar debe contar con su propia hoja de trabajo separada.
- g) En cada hoja se expresa el método de verificación utilizado para la partida que se examina y las conclusiones.
- h) Cada papel de trabajo debe firmarse y fecharse.
- i) Los papeles de trabajo deben prepararse de forma ordenada, limpia y legible.
- j) Comprobar que no existen errores aritméticos.
- k) No incluir material superfluo.
- Clasificación de los papeles de trabajo.

Los papeles de trabajo se clasifican en cinco grupos esenciales:

- Hojas de notas.
- Hojas de ajustes.
- Hojas auxiliares o anexos auxiliares.
- Hoja sumaria o anexos principales.
- Hojas de trabajo principales.

6.3.1 Hojas de Notas

Son hojas de papel sin rayado columnar, que confecciona el auditor con las observaciones y comentarios que se derivan de la comprobación efectuada. En ellas se indica el alcance y la profundidad del trabajo realizado, los tipos de pruebas ejecutadas y los errores y deficiencias detectadas. Sirven de base para la confección del informe y de los ajustes de auditoría, por lo que es importante tener en cuenta la

calidad de su contenido. Se debe confeccionar un P/T Hoja de notas para cada cuenta examinada (Ver Fig.6.1).

- a) El encabezamiento, al igual que en el resto de los Papeles de Trabajo, consigna lo siguiente:
 - En el primer renglón del margen superior izquierdo se refleja el nombre de la entidad, establecimiento o unidad donde se realiza la comprobación.
 - A renglón seguido se coloca el nombre y código de la cuenta y subcuenta que se examina.
 - A continuación, en el siguiente renglón, la fecha del período que se comprueba, o la fecha del último saldo del período comprobado, según el caso.
 - En el margen superior derecho se coloca el "Cuño de identificación", donde se refleja el número índice que sirve de identificación al Papel de Trabajo, que puede ser la letra N, seguida de un guión y el número de orden del P/T, en color rojo.
- b) En el cuerpo de la Hoja de Notas se puede utilizar una porción mayor hacia la izquierda, para detallar la información recopilada en la auditoría; se deja un espacio menor hacia la derecha que puede titularse como **Observaciones** y que sirve para mostrar la referencia cruzada (en rojo), o sea, el número índice con que cada detalle se interrelaciona con la Hoja de Ajustes u otro Papel de Trabajo confeccionado por el auditor; (puede habilitarse una pequeña columna a este fin), u otras observaciones que se requiera mostrar, tales como fechas, números de Resoluciones, Normas, etc.

Ministerio de Comercio Interior
Empresas de tiendas de
Artículos de Vestir
Ciudad de la Habana
Hoja de Notas
Activo Fijo Tangible
Diciembre 31 de 200X

P/T	(N-1)
Fecha	15-1-0X
Auditor	J.Díaz

<u>D E T A L L E</u>	<u>P/T</u>	<u>OBSERVAC.</u>

Fig. 6.1

6.3.2

Hojas de ajustes

Son aquellas donde el auditor confecciona los ajustes motivados por errores de contabilización detectados durante el examen de los libros, documentos y registros de Contabilidad, con el objetivo de determinar los saldos que debieron tener las diferentes cuentas comprobadas al cierre del período auditado de no haberse cometido errores.

Los ajustes realizados deben contener amplias explicaciones que muestren los motivos del mismo.

Los ajustes deben ser numerados consecutivamente, teniendo en cuenta que pueden ser de dos clases, aquellos que deben ser incluidos en los libros de la entidad auditada y los que se confeccionan para uso interno de la auditoría, y que no deben ser incluidos en los libros de la entidad. Los asientos de ajustes se numeran y en los de reclasificación se utilizan letras minúsculas. El movimiento que estos ajustes produzcan en las diferentes cuentas serán pasados a las Hojas Auxiliares. Se confeccionan en hojas de 7 columnas, utilizando hojas separadas para cada cuenta analizada, debiendo contener lo siguiente:

- a) El encabezamiento y cuño de identificación presenta las mismas características de formato que la Hoja de Notas, con excepción del número de identificación o índice en que pueden ser utilizadas las letras Aj seguidas de un guión y a continuación el número de orden consecutivo del P/T, en color rojo.
- b) En el cuerpo de la Hoja de Ajustes se utilizan las primeras cuatro columnas para redactar el asiento de ajuste y su explicación, titulándose "Cuentas y Detalles".
 - La quinta columna se titula Parcial y sirve para anotar, al igual que en los asientos de diario, los importes referidos a subcuentas y análisis de las cuentas que se ajustan.
 - La sexta columna se utiliza para reflejar el importe de los débitos a las cuentas que se ajustan y se titula "DEBE"
 - La séptima columna se titula HABER y se utiliza para reflejar los créditos a las cuentas que se ajustan.

El formato tradicional de este P/T se presenta en la figura 6.2. Como se observa, este formato es similar al de un comprobante de Diario.

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tiendas de
Artículos de Vestir
Ciudad de la Habana
Hoja de Ajustes
Activo Fijo Tangible
Diciembre 31 de 200X

P/T	(AJ-1)
Fecha	15-1-0X
Auditor	J:Díaz

CUENTAS Y DETALLES	PARCIAL	DEBE	HABER

Fig. 6.2

6.3.3 Hojas Auxiliares

Tienen como objetivo realizar el análisis de las diferentes cuentas que han sido examinadas y su formato puede cambiar en función de los requerimientos del análisis que realice el auditor, por lo que las denominaciones de las diferentes columnas puede variar, aunque en todos los casos deben presentarse de forma clara y precisa, debiendo confeccionarse una para cada cuenta que se examina.

En cada caso analizado deben reflejarse los comentarios o detalles de la partida que se examina, además de las cifras que reflejen su importe.

Pueden ser utilizadas cuantas hojas de análisis se requieran como hojas subauxiliares y resumir sus resultados en una hoja auxiliar preparada al efecto; en cada caso deben señalarse referencias cruzadas entre unas y otras que permitan identificar rápidamente las operaciones interrelacionadas.

La hoja auxiliar obtienen sus datos del Mayor, Sumayores, documentos y de los ajustes de la auditoría.

El análisis que generalmente se realiza en este P/T es el del movimiento de la cuenta examinada partiendo del saldo al inicio del período auditado, más o menos los débitos y créditos realizados a la misma en el período auditado por aumentos o disminuciones, para llegar al saldo final según libros en la última fecha de este período. A continuación se consignan los movimientos que dicha cuenta presenta, debido a los ajustes realizados por el auditor en la Hoja de ajustes, hasta determinar un "Saldo Ajustado" que deberá ser el que debió tener la cuenta en la última fecha del período auditado, de no haberse incurrido en errores de anotación por parte de la entidad.

Un formato propuesto (figura 6.3), con independencia de la confección de hojas subauxiliares que analicen su contenido, pueden contener lo siguiente:

- a) Se confecciona en una hoja de 7 columnas o más, según se requiera.
- b) El encabezamiento se ajusta a las mismas características del resto de los papeles de trabajo del auditor, ya estudiados.

En cuanto al número índice a utilizar no existe una norma específica, por lo que el auditor podrá decidir, de acuerdo a su experiencia y necesidades de análisis, que método de indiciado optará por utilizar.

- c) La primera columna se titula Fecha y sirve para, en todos los casos analizados, colocar la fecha de la partida que se examina.
 - La segunda columna se titula Comp. No. y en ella se reflejan los números de los documentos que se anotan.
 - Las columnas terceras, cuarta y quinta se titulan Detalles, donde se redacta una breve información del contenido de la partida que se examina.
 - La sexta columna se titula Parcial y en ella se reflejan las cifras de la partida que se examina, siempre y cuando exista más de una partida en cada bloque del cuerpo del P/T.
 - La séptima columna se titula Total y en ella se reflejan las cifras totales de cada bloque del cuerpo del P/T.
- d) El cuerpo del P/T puede analizarse por bloques, a los que titularemos:
 - Saldo inicial según libros.
 - Aumentos.
 - Disminuciones.
 - Saldo final según libros.
 - Ajustes.
 - Saldo final ajustado.
 - Saldo inicial según libros: refleja en la columna Total el saldo de la cuenta que se examina al inicio del período auditado.
 - Aumentos: se consigna en una breve explicación los movimientos de aumentos que haya tenido la cuenta durante el período analizado; las cifras de cada movimiento se van colocando en la columna Parcial y al final se sumarán, colocando su importe en la columna Total para ser sumado al importe del Saldo inicial según libros.

- De haber tenido la cuenta un solo movimiento en el período, la cifra se coloca directamente en la columna Total.
- Disminuciones: se consigna en una breve explicación, los movimientos que hayan disminuido la cuenta durante el período auditado, el tratamiento con las cifras es el mismo explicado para el bloque de aumentos.
- Saldo final según libros: en este bloque se refleja el saldo de la última fecha del período auditado según los libros de la entidad y será el resultado de sumar los Aumentos y restar las Disminuciones al Saldo inicial según libros.
- Ajustes: en este bloque se anotan los débitos y créditos realizados a la cuenta por los ajustes de auditoría que procedan de la Hoja de Ajustes. Es conveniente señalar que en la columna Fecha se consigna la fecha de cierre del período auditado, ya que los mismos modifican el saldo final según libros en esa fecha. En la columna Comp. No. se anota el número de orden dado a los ajustes realizados, debiendo utilizarse el color rojo.

Si el ajuste implica una disminución al saldo final de la cuenta, debe colocarse entre paréntesis.

La suma algebraica de este bloque se coloca en la columna Total para sumar o restar al Saldo Final según libros.

- Saldo Final ajustado: será el resultado de restar o sumar, según sea el caso, el resultado de los ajustes al Saldo Final según libros. Debajo del saldo final ajustado se coloca la referencia de destino de esta información en la Hoja Sumaria.

En la Fig. 6.3, se presenta un ejemplo ilustrativo de una Hoja Auxiliar.

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tiendas de
Artículos de Vestir
Ciudad de la Habana
Hoja Auxiliar
Activos Fijos Tangibles- Mobiliario y Equipos de
Oficina
Diciembre 31 de 200X

P/T	(A-1)
Fecha	15-1-0X
Auditor	J.Díaz

FECHA	Comp No.	DETALLES	PARCIAL	TOTAL
30/6/0X		Saldo inicial según libros		\$ 7 500,00
		Aumentos:		
10/7/0X	7-32	Compra de máquina de escribir	\$ 350,00	
15/11/0X	11-22	Traslado de moto Júpiter	700,00	1 050,00
		Disminuciones:		
7/8/0X	8-12	Baja de un buró		80,00
31/12/0X		Saldo final según libros		\$ 8 470,00
		Ajustes:		
31/12/0X	(AJ-3)	Alta de una calculadora	60,00	
31/12/0X	(AJ-4)	Baja de 4 sillas	(80,00)	(20,00)
31/12/0X		Saldo final ajustado		\$ 8 450,00
				(A)

Fig. 6.3

Comprobaciones

1. Se comprobó físicamente el 10 % de los medios en poder de la entidad.
2. Se realizaron pruebas en los submayores, verificándose su cuadre contable con el Mayor.
3. Se comprobó la coincidencia entre los modelos de Control de Activos Fijos Tangibles en poder de las áreas de responsabilidad y contabilidad.
4. Se analizó la documentación que soporta los movimientos habidos en la cuenta durante el período.

6.3.4

Hojas sumarias

Las hojas sumarias se utilizan para resumir por grupos de cuentas los saldos iniciales, finales y ajustados, así como los ajustes realizados por el auditor, por lo que los datos que en ella se reflejan son tomados de las hojas auxiliares, confeccionadas durante el transcurso de la auditoría. Asimismo permiten presentar los totales por cada grupo.

Dadas sus características y los datos que contienen facilitan extraordinariamente la confección de los estados financieros por el auditor evitando errores u omisiones.

El formato propuesto de este P/T se presenta en la Figura 6.4.

Se confeccionan en papel de 8 columnas, utilizando uno para cada grupo de cuentas auditadas, con el siguiente contenido:

- a) En el encabezamiento, en la primera línea del margen superior izquierdo, se coloca el nombre de la entidad auditada.
 - En la segunda se refleja el nombre del grupo de cuentas que se analiza.
 - En la tercera línea la fecha de cierre del período auditado.
- b) En el margen superior derecho se coloca el Cuño de Identificación, con las mismas características que en el resto de los papeles de trabajo; en cuanto al número de identificación podrá optarse por alguna de las variantes establecidas en función de las necesidades, características o preferencias del auditor.
- c) La primera columna se destina a reflejar los saldos iniciales del período auditado en cada cuenta del grupo, titulándose Saldo Inicial , que se coloca sobre una raya horizontal que se traza, fijándose debajo de esta raya la fecha de estos saldos.
- d) Las tres columnas siguientes se utilizan para colocar el nombre completo de las cuentas que integran el grupo y que sean utilizadas por la entidad.
- e) La quinta columna se titula con la palabra "REF" y sirve para reflejar en color rojo, el número índice de la Hoja Auxiliar que contiene el análisis de cada cuenta, logrando de esta forma la interrelación de este P/T con las hojas auxiliares, mediante referencia cruzada.
- f) En las columnas sexta, séptima y octava se traza una raya horizontal, sobre la que se coloca la fecha de cierre del período auditado.

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tiendas de
Artículos de Vestir
Ciudad de la Habana
Activos Fijos
Hoja Sumaria
Diciembre 31 de 190X

P/T	(A)
Fecha	15-1-0X
Auditor	J. Díaz

1-7-0X Saldo inicial	C U E N T A S	Ref.	31-12-0X		
			Saldo s/l	Ajustes	Saldo Ajustado
\$ 7 500,00	Activos Fijos Tangibles	(A-1)	\$ 8 470,00	\$ (20,00)	\$ 8 450,00
2 000,00	Construcciones en proceso	(A-2)	3 200,00	300,00	3 500,00
500,00	Máquinas y equipos por				
	Instalar	(A-3)	500,00	(350,00)	150,00
800,00	Instalación y Montaje	(A-4)	1 200,00	-	1 200,00
10 000,00	Totales		13 370,00	(70,00)	13 300,00
(B/G)					(B/G)

Fig. 6.4

Debajo de la raya se titulan las columnas como sigue:

- En la sexta columna se colocan la palabra Saldo s/l donde se anotan los importes de los saldos finales según libros de las diferentes cuentas.
- La séptima columna se titula Ajustes sirviendo para reflejar el resultado de la suma algebraica de los ajustes realizados por el auditor a cada cuenta.
- La octava columna se titula Saldo Ajustado que es el resultado de la operación de suma algebraica de las columnas sexta y séptima, y representa el saldo que debió tener la cuenta al cierre del período auditado de no presentar errores de contabilización.

Como puede observarse, todos estos datos están contenidos en las Hojas Auxiliares, por lo que sólo se trata de una simple transcripción de los mismos.

- g) Al finalizar la anotación de las cifras de cada cuenta, las columnas deberán ser sumadas, obteniéndose de esta forma totales por grupo de cuentas del Balance o del Estado de Resultados.
- h) Debajo de cada total, en color rojo, se anota el número de identificación de la Hoja Principal donde se transcribirán los datos; como referencia cruzada.

6.3.5 Hojas de trabajo principales

Estas hojas contienen todas las [cuentas establecidas por la Resolución No. 10/97 del Ministerio de Finanzas y Precios (M.F.P.)], que utiliza la entidad, o sea las cuentas de Activo, Pasivo, Ingresos, Gastos y Resultado.

El contenido y formato de este papel de trabajo, es parecido al de la denominada Hoja de Trabajo o Estado Constructivo, que se confecciona por la Contabilidad y que permite ayudar a la obtención de los Estados Financieros. (Ver Figura 6.5.).

Se confecciona en papel que tenga 20 o más columnas, o que sea adaptado a este fin, con el siguiente formato:

- a) En la primera línea del margen superior izquierdo se coloca el nombre de la entidad auditada.
- El segundo renglón sirve para colocar el nombre del P/T o sea Balance de Comprobación del trabajo.
- A continuación se refleja la fecha del cierre del período que se comprueba.
- b) En el cuño de identificación se coloca como número de identificación las siglas "B/C" o B/C/T" según se prefiera, en lápiz rojo para que se destaque.

c) El contenido columnar del cuerpo de este P/T es el siguiente:

- La primera columna (1), se habilita para la información de los saldos de las distintas cuentas al cierre del periodo anterior al auditado, titulándose Saldo Inicial según libros, y la fecha del inicio de operaciones del periodo auditado.
- Las seis columnas siguientes (2-7), se utilizan para reflejar el nombre y el código completos de las cuentas utilizadas por la entidad, titulándose con las palabras Nombre de la cuenta.
- La octava columna (8), sirve para reflejar los números de identificación, en color rojo, que interrelacionan la información con las hojas de trabajo auxiliares, denominándose Hoja de Trabajo No. o "P/T No. ".
- En las columnas novena y décima (9-10), se inserta una raya horizontal anotándose sobre ésta la fecha del cierre de auditoría y las palabras Saldo Final.

Debajo de la raya, en la novena columna (9), se coloca la palabra Deudores para reflejar los saldos finales de las cuentas de activo, gastos y resultados y en la décima columna (10), se coloca la palabra Acreedores para reflejar los saldos finales de las cuentas de Pasivo, Ingresos y Resultados. Estos importes coinciden con los reflejados en la columna Saldo s/libros de las hojas sumarias correspondientes.

- En las columnas oncenaria y duodécima (11-12), se inserta una raya horizontal anotándose sobre ésta la palabra Ajustes.

Debajo de la raya, en la oncenaria columna (11), se coloca la palabra Debe para reflejar los ajustes que haya realizado el auditor como débitos a las diferentes cuentas, colocando al lado izquierdo de cada importe el número del ajuste correspondiente; en el caso de que sean muchos los débitos realizados a la cuenta pueden sumarse colocándose solamente su importe.

Debajo de la raya de la duodécima columna (12), se refleja la palabra Haber para consignar los ajustes que haya realizado el auditor como crédito a las diferentes cuentas; procediéndose igual que con los débitos.

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tiendas de
Artículos de Vestir
Ciudad de la Habana
Balance de Comprobación del Trabajo
En: Diciembre 31 de 200X

P/T	(B/G)
Fecha	15-1-0X
Auditor	J. Díaz

Saldo inicial	Nombre de las		31-12-0X Saldo Final		Ajustes		Saldos ajustados		Resultado Operaciones		Balance General		Observaciones
1/1/0X	Cuentas	Ref.	Deudor	Acreeedor	Debe	Haber	Deudores	Acreeedores	Gastos	Ingresos	Activo	Pasivo	
(1)	(2) a (7)	(8)	(9)	(10)	(11)	(12)	(13)	(14)	(15)	(16)	(17)	(18)	(19) a (20)

Fig. 6.5.

La diferencia resultante de las columnas Debe y Haber de cada cuenta, se corresponde con los importes reflejados en cada cuenta en la columna Ajustes de la Hojas Sumarias y del Bloque Ajustes de las Hojas Auxiliares.

- Las columnas decimotercera y decimocuarta (13-14), se utilizarán para reflejar los nuevos saldos de las cuentas después de incorporarle a los saldos de las columnas novena y décima (9-10), el importe de los ajustes, al sumar o restar sus importes según corresponda con la naturaleza de cada cuenta.
- En las columnas decimoquinta y decimosexta (15-16), se inserta una raya horizontal, anotándose sobre ésta las palabras Resultado de Operaciones. Debajo de la raya de la columna decimotercera, se coloca la palabra Gastos y sirve para reflejar el saldo ajustado de las diferentes cuentas de Gastos y de Resultados (que tengan saldo deudores). Debajo de la raya de la columna decimocuarta, se coloca la palabra Ingresos y sirve para reflejar el saldo ajustado de las diferentes cuentas de Ingresos y de Resultados (que tengan saldos acreedores).
- En las columnas decimoséptima y decimoctava (17-18), se inserta una raya horizontal, anotándose sobre ésta las palabras Balance General. Debajo de la raya de la columna decimoquinta se coloca la palabra Activo y sirve para reflejar el saldo ajustado de las diferentes cuentas del Activo. Debajo de la raya de la columna decimosexta, se inserta la palabra Pasivo y sirve para reflejar el saldo ajustado de las cuentas del Pasivo. La decimonovena a la vigésima (19-20), pueden ser tituladas Observaciones para reflejar, de ser necesario, cualquier referencia, fecha o comentario que se quiera adicionar.

6.3.6 Indiciado

Durante el análisis de la clasificación de papeles de Trabajo hemos señalado, cómo en el Cuño de identificación, el auditor debe colocar un número que posibilite la identificación del papel confeccionado, aspecto que deberá ser realizado preferentemente durante el desarrollo de su trabajo, lo que le permite la rápida búsqueda de cualquier dato o información que necesite mientras realiza la auditoría.

El índice es de suma importancia en el trabajo de auditoría ya que le permite al auditor interrelacionar sus papeles de trabajo, así como su ordenamiento y manipulación, a la vez que evita posibles extravíos.

El indiciado de los papeles de trabajo debe realizarse en el mismo orden en que aparecen las cuentas en el balance de comprobación, y por tanto en los estados financieros.

Todos los papeles deben ser identificados con el índice que le corresponde, lo que deberá hacerse en color rojo para que resalte, llevando además subíndices de referencias cruzadas, de forma tal que permitan localizar fácilmente y con rapidez cualquier dato relativo a una cuenta, análisis, documentos o detalle de la auditoría.

Los Estados Financieros que emite el Auditor, así como su informe no deben presentar índices. Estos se confeccionan después de terminada la auditoría utilizando la información contenida en los papeles de trabajo.

Se utilizan varios métodos para indiciar los papeles de trabajo. A continuación presentaremos varios métodos de los más comúnmente utilizados.

Método. 1

Consiste en una referencia numérica para cada hoja de trabajo principal y para cada hoja sumaria. Las Hojas auxiliares llevan el número de la hoja sumaria, seguido por un segundo número que señala el anexo auxiliar correspondiente.

Método. 2

En éste método se emplea un número para cada hoja de trabajo principal y para cada sumaria. Las hojas auxiliares llevan el número de la hoja sumaria, seguido por una letra del alfabeto.

Método. 3

Emplea una letra del alfabeto para cada hoja de trabajo principal y para cada hoja sumaria.

Las hojas auxiliares llevan la letra del sumario seguida por un número.

Método. 4

Es una variante del método anterior. Emplea letras para las hojas de trabajo principales, las hojas sumarias y las de ajuste y notas. Las hojas auxiliares llevan la letra de la hoja sumaria, seguida por un número.

A continuación presentamos una tabla resumen en que se muestran los cuatro métodos explicados.

Debemos señalar que no se expone exhaustivamente todas las cuentas y sus números índices, ya que esto haría interminable la tabla.

Además es importante señalar que cualquier hoja de análisis que se acompañe al P/T debe llevar los mismos índices de su papel de trabajo correspondiente, adicionándole un número propio al mismo.

MÉTODOS

<u>1</u>	<u>2</u>	<u>3</u>	<u>4</u>	<u>Nombre del P/T</u>
				<u>Informe</u>
				<u>Balance General</u>
				<u>Ganancia o Pérdida</u>
				<u>Estado de Costo</u>
<u>1</u>	<u>1</u>	<u>A</u>	<u>B</u>	<u>Balance General – Hoja de Trabajo</u>
			<u>G</u>	
<u>2</u>	<u>2</u>	<u>B</u>	<u>R</u>	<u>Resultado de Operaciones – Hoja de</u>
			<u>O</u>	<u>Trabajo</u>
<u>3</u>	<u>3</u>	<u>C</u>	<u>E</u>	<u>Estado de Costo – Hoja de Trabajo</u>
			<u>C</u>	
<u>4</u>	<u>4</u>	<u>D</u>	<u>AJ</u>	<u>Hoja de Ajuste</u>
<u>5</u>	<u>5</u>	<u>E</u>	<u>N</u>	<u>Hoja de Notas</u>
<u>6</u>	<u>6</u>	<u>F</u>	<u>A</u>	<u>Activos Fijos -Hoja Sumaria</u>
<u>6-</u>	<u>6-</u>	<u>F-1</u>	<u>A-</u>	<u>Activos Fijos Tangibles– Productivos en</u>
<u>1</u>	<u>A</u>		<u>1</u>	<u>explotación - Hoja Auxiliar</u>
<u>6-</u>	<u>6-</u>	<u>F-1-</u>	<u>A-</u>	<u>Papel de análisis</u>
<u>1-1</u>	<u>A-1</u>	<u>A</u>	<u>1-a</u>	
<u>6-</u>	<u>6-</u>	<u>F-2</u>	<u>A-</u>	<u>Cargos diferidos a largo Plazo – Hoja</u>
<u>2</u>	<u>B</u>		<u>2</u>	<u>Auxiliar</u>
<u>6-</u>	<u>6-</u>	<u>F-2-</u>	<u>A-</u>	<u>Cargos diferidos a Largo Plazo-Papel de</u>
<u>2-1-</u>	<u>B-1</u>	<u>a</u>	<u>2-a</u>	<u>análisis</u>
<u>7</u>	<u>7</u>	<u>G</u>	<u>B</u>	<u>Inventarios– Hoja Sumaria</u>
<u>7-</u>	<u>7-</u>	<u>G-1</u>	<u>B-</u>	<u>Materias primas y materiales - Hoja</u>
<u>1</u>	<u>A</u>		<u>1</u>	<u>Auxiliar</u>
<u>7-</u>	<u>7-</u>	<u>G-</u>	<u>B-</u>	<u>Materias primas y materiales – Papel de</u>
<u>1-1</u>	<u>A-1</u>	<u>1-a</u>	<u>1-a</u>	<u>análisis</u>
<u>7-</u>	<u>7-</u>	<u>G-2</u>	<u>B-</u>	<u>Combustibles – Hoja Auxiliar</u>
<u>2</u>	<u>B</u>		<u>2</u>	
<u>7-</u>	<u>7-</u>	<u>G-</u>	<u>B-</u>	<u>Combustibles – Papel de análisis</u>
<u>2-1</u>	<u>B-1</u>	<u>2-a</u>	<u>2-a</u>	
<u>7-</u>	<u>7-</u>	<u>G-3</u>	<u>B-</u>	<u>Piezas y repuestos – Hoja Auxiliar</u>
<u>3</u>	<u>C</u>		<u>3</u>	
<u>7-</u>	<u>7-</u>	<u>G-</u>	<u>B-</u>	<u>Piezas y repuestos – Papel de análisis</u>

3-1

C-1

3-a

3-a

Así sucesivamente se procederá con todos los grupos de cuentas y subcuentas que se comprueben durante el transcurso de la auditoría.

De los cuatro métodos el más recomendable, a nuestro juicio, es el cuarto, ya que las siglas van identificando el contenido en orden de los grupos de cuentas de los Estados Financieros.

Obsérvese que se ha añadido una letra al índice que identifica a los papeles adicionales de análisis que confeccione el auditor en caso de ser necesario.

6.3.7. Referencias cruzadas

Hemos dicho que los números índices sirven para identificar los diferentes papeles de trabajo que confecciona el auditor permitiendo interrelacionarlos entre sí.

Para lograr convenientemente esta interrelación se utilizan además los números índices como referencias cruzadas entre los diferentes papeles de trabajo, indicando en primer lugar el papel de destino de una información o dato, y en segundo lugar el papel de origen de dicha información o dato.

Generalmente el índice que identifica el P/T de procedencia de una información que es pasada a otro P/T, se refleja en color rojo por el lado izquierdo y/o por la parte superior del P/T receptor.

Por el contrario, al entregar alguna información hacia otro P/T, generalmente se coloca en color rojo en la parte inferior y/o hacia la derecha, el número índice del P/T al que se pasa la misma.

El índice se coloca a la izquierda o la derecha de un dato específico que se entrega o se recibe a/o de otro P/T; se coloca encima o debajo, cuando lo que se recibe o entrega es una columna de informaciones.

Para una mejor comprensión del análisis vamos a utilizar en todos los casos el número índice explicado en el método 4. Los índices se reflejan entre paréntesis para indicar que se escribirán en color rojo.

6.3.7.1 Hoja de Notas

Las informaciones que se vayan recopilando y anotando en el espacio correspondiente a Detalles, se pasan a los diferentes P/T estudiados, colocando el índice del P/T a donde se traspasan, en el espacio destinado a Observaciones o en la pequeña columna habilitada al efecto, siempre utilizando el color rojo. Como se observa, la información que se entrega, se refleja hacia la derecha del P/T Hoja de Notas, colocándose al lado de cada información. (Ver figura 6.6.)

Empresa de Conserva de frutas y**Vegetales****Materias primas y Materiales****Hoja de Notas****En: Septiembre 30 de 200X**

P/T	(N-1)
Fecha	10-11-0X
Auditor	J.Díaz

DETALLES	P/T	OBSERV.
1. Se detectó que las piezas recibidas en el almacén por la factura No. 16187 de 3074784 de la Empresa Maquimport, por un importe de \$ 3 000,00, fueron cargadas por error a la cuenta Materias Primas y Materiales.	(AJ-1)	Fue informado al Contador

Fig. 6.6**6.3.7.2 Hoja de ajuste**

Cuando sea necesario, debido a un error contable detectado, realizar un ajuste en la hoja de ajustes del auditor: previamente habrá sido recogida esta información en la Hoja de Notas correspondiente.(Ver Fig.6.6).

Como el ajuste procede de una nota recogida en la Hoja de Notas, al lado izquierdo del número de orden del ajuste, se colocará el número índice que identifica a dicha Hoja de Notas, colocándose al lado derecho de ese número el índice de la Hoja Auxiliar a donde se pasará dicho ajuste, todo ello en color rojo. (Ver Figura 6.7)

Empresa de Conserva de frutas y**Vegetales****Materias primas y Materiales****Hoja de Ajustes****En: Septiembre 30 de 200X**

P/T	(N-1)
Fecha	10-11-0X
Auditor	J.Díaz

CUENTAS Y DETALLES	PARCIAL	DEBE	HABER
(N – 1) –1- (B – 1) Partes y Piezas de repuesto Materias Primas y materiales Reclasificando el valor de la factura No. 16187 del 30/4/84 de la Empresa Maquimport, que ampara piezas recibidas en el almacén y que fueron registradas en la cuenta del crédito por error		\$ 3 000,00	\$ 3 000,00

Fig. 6.7

6.3.7.3 Hoja Auxiliar

En el bloque destinado a los Ajustes procedentes de a Hoja de Ajustes se anotarán los mismos, según explicamos al desarrollar el punto 6.3.3.

Es bueno recordar que al explicar la columna Comprobación No. se planteó que en esta se colocará el número de orden dado a los ajustes realizados, utilizándose para ellos el color rojo. Además, se debe colocar debajo del total del Saldo Final Ajustado, el número índice de la Hoja Sumaria a donde se pasará esta información.

Obsérvese que la información recibida entra por el margen izquierdo y la información a trasladar sale por la parte inferior del dato. (Ver figura 6.3).

6.3.7.4 Hoja Sumaria

La información contenida en las hojas de trabajo auxiliares se resumen en las Hojas Sumarias correspondientes, por lo que entre ambas deberán existir referencias cruzadas; para ello se habilita la quinta columna que titulamos con la palabra REF, donde se reflejará el número índice de la Hoja Auxiliar confeccionada para cada cuenta auditada, en color rojo; de igual forma, debajo de cada total columnar se colocará, en color rojo, el número índice del P/T principal a donde se pasará la información. (Ver figura 6.4).

6.3.7.5 Hojas Principales

La información contenida en las diferentes Hojas Sumarias y Auxiliares se reflejará en las Hojas Principales, por lo que debe existir una referencia cruzada entre éstas.

En este caso, en la octava columna que se habilita con el título P/T No, se reflejará el número índice de la hoja auxiliar de donde proceden los datos, siempre en color rojo (Ver figura 6.5)

6.4 Punteos y marcas de auditoría

El trabajo de auditoría en general es un trabajo analítico, y a través de la observación y análisis se puede determinar de forma eficiente lo que se quiere conocer.

En el caso de los llamados punteos, su realización parece simple y mecánica, pero realmente reviste una extraordinaria importancia para el auditor, por cuanto, al efectuarlo se está dejando constancia de la operación verificada y del tipo de verificación efectuada.

En la medida en que el auditor verifica una operación, simultáneamente coloca una marca en el documento que revisa, y en el papel de trabajo correspondiente, lo que le sirve de constancia del trabajo realizado, teniendo en cuenta que cada marca tiene su correspondiente significado.

La capacidad de observación del auditor se mide en los punteos. El auditor debe observar y analizar cada paso de la operación. Mientras con la vista y con las manos, está comprobando y marcando las operaciones, con el cerebro estará simultáneamente analizando si estas son correctas.

El auditor, antes de puntuar una operación, debe estar muy atento para descubrir cualquier irregularidad, y cuando la detecte, deberá volver a revisar la operación, profundizando lo más posible hasta estar bien seguro de su existencia.

Por lo tanto, el realizar punteos, persigue los siguientes objetivos para el auditor:

- a) comprobar que las operaciones que se puntúan hayan sido efectivamente anotadas en los libros de contabilidad y que éstos estén debidamente cuadradas.
- b) dejar constancia que no ocurren errores al efectuar los pases.
- c) dejar constancia de que las operaciones que aparecen en los libros se han registrado de acuerdo con los procedimientos establecidos y responden a operaciones legítimas y correctas.
- d) dejar constancia de las verificaciones realizadas a las operaciones aritméticas.
- e) dejar constancia del cotejo de los papeles de trabajo de la auditoría, con los papeles de trabajo del año anterior.
- f) Dejar constancia de las pruebas físicas efectuadas.
- g) dejar constancia de la revisión de documentos, etc.

Marcas de auditoría

Las marcas de auditoría son símbolos que utiliza el auditor para indicar que un procedimiento o prueba ha sido llevado a cabo. A los efectos de facilitar las supervisiones y revisiones de la auditoría, es conveniente tender a su estandarización, en lo que respecta a los procedimientos de uso más frecuente.

Para los procedimientos de uso menos frecuente, el auditor diseñará sus propias marcas, anotando su significado en la primera página de la carpeta de auditoría, para facilitar las revisiones y supervisiones.

Asimismo, para facilitar las labores de supervisión y revisión, el auditor deberá seguir las siguientes pautas:

- Las marcas deben ser simples y claras para evitar confusiones.
- Deberá utilizarse lápiz rojo, para resaltar su utilización.
- Las marcas deberán colocarse a la derecha de la cifra sometida a prueba.
- Las marcas deberán colocarse después de aplicado el procedimiento, nunca antes.

A modo indicativo presentamos algunas propuestas de marcas que pueden ser utilizadas y su significado.

- ⌋ Utilizada para indicar que se comparó con la cantidad de la fuente, documento o listado original.
- θ Cómputo o cálculo verificado.
- Σ Suma Verificada
- √ Concuerda con el saldo final
- w Verificado y de acuerdo
- ⋈ Documento soporte verificado correcto.
- ⊘ Concuerda con registros contables y auxiliares.
- ☒ Concuerda con el libro control del mayor.
- ψ Cotejado con P/T año anterior.
- @ Pases de las operaciones, correctas.
- ⊗ Cotejado con la información estadística.
- ⋈ Concuerda con los procedimientos contables establecidos.

6.5 Expedientes de auditoría. Conservación, archivo y destrucción de los papeles de trabajo

Al terminar la auditoría y después de ser confeccionado el informe correspondiente, los papeles de trabajo deberán ser archivados convenientemente en el Expediente de Auditoría, en el archivo corriente.

En este archivo se conservan todos los papeles de trabajo confeccionados por el auditor durante el desarrollo de su trabajo, preparándose un legajo por cada una auditoría realizada.

De los papeles de trabajo se toman o extractan las notas que por su interés, contenido, naturaleza e importancia, deban guardarse en el archivo permanente para ser consultadas en auditorías futuras o por personas que estén debidamente autorizadas.

De esta forma, en el archivo permanente se conservan aquellos datos más importantes obtenidos en cada auditoría. Entre otros, estarán guardados en este archivo la información sobre el funcionamiento del sistema de contabilidad y la evaluación del control interno de la entidad, la evaluación sobre su grado de organización; notas importantes sobre actas, informes, etc., copia del informe de auditoría confeccionado por el auditor, etc.

Aquellos papeles de trabajo que por su contenido carezcan de importancia, después de ser debidamente analizados y llegar a la conclusión de su inutilidad deberán ser destruidos, aunque en la práctica la mayoría de los auditores conservan en el archivo corriente todos sus papeles de trabajo.

6.6 Demostración práctica .

En la comprobación realizada a la Empresa Industrial “26 de Julio” cuya actividad fundamental es la fabricación de productos cárnicos, según la O.T: 19 de fecha Marzo 14/0X, por las operaciones del mes de diciembre de 200X en algunas de las cuentas del grupo Inventarios, se obtuvo la siguiente información:

Los saldos según libros en estas cuentas al inicio y final del período auditado se detallan a continuación:

<u>S A L D O S E N:</u>		
<u>Cuentas</u>	<u>Dic. 1ro.</u>	<u>Dic. 31</u>
Materias primas y materiales- Principales	\$ 74 000,00	\$ 66 000,00
Partes y piezas de repuestos	6 500,00	5 400,00
Utiles y herramientas -En almacén.	16 000,00	1 800,00
Producción Terminada	65 000,00	15 000,00

Durante la verificación realizada se obtuvieron los siguientes datos; que se muestran en la Hoja de Notas del auditor:

Empresa Industrial "26 de Julio"**Inventarios****Hojas de Notas****Diciembre 31 del 200X**

P7T	(N-1)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R.Díaz

D E T A L L E S			P/T
<u>Materias Primas y Materiales – principales</u>			
Los aumentos del período a esta cuenta comprobados en los informes de recepción emitidos por el almacén fueron los siguientes:			
Informe de			
<u>Recepción</u>	<u>Fecha</u>	<u>Importe</u>	
142	12 diciembre	\$ 3 200,00	
143	15 diciembre	4 800,00	
145	16 diciembre	7 200,00	
		<u>\$15 200,00</u>	(A-1)
Estas recepciones fueron contabilizadas por Comp. No. 12 – 9 de 31/12/0X			
Las disminuciones por vales de entrega, emitidas por el almacén verificados en esta comprobación y contabilizadas por el Comp. No. 12-15 de 31/12/0X, se detallan a continuación:			
<u>Vale de Entrega</u>			
<u>o devolución No.</u>	<u>Fecha</u>	<u>Importe</u>	
439	3 diciembre	\$ 5 800,00	
441	10 diciembre	6 400,00	
442	16 diciembre	4 500,00	(A-1)
443	21 diciembre	6 500,00	
		<u>23 200,00</u>	
Se comprobó que por la recepción No. 143 de 15/12/0X, se cargaron a esta cuenta indebidamente piezas de repuesto por un valor de \$ 850,00			(AJ-1)
Se comprobó que por el vale de entregas o devolución No. 439 de 31/12/0X, se cargaron al proceso de producción materias primas de menos, por un valor de \$ 200,00, producto de errores en cálculos.			(AJ-1)
Asimismo el vale de salida No. 443 de fecha 21/12/0X, fue confeccionado por \$ 600,00 de más por errores en la fijación de precios.			(AJ-1)
<u>Partes y piezas de repuesto.</u>			(AJ-1)
6. En la verificación de los aumentos contabilizados por el Comp. No. 12-9 de 31/12/0X, a esta cuenta, se obtuvieron los siguientes datos:			
<u>Informe de</u>			
<u>Recepción No.</u>	<u>Fecha</u>	<u>Importe</u>	
141	8 diciembre	\$ 600,00	
144	15 diciembre	200,00	(A-2)
		<u>\$ 800,00</u>	

Empresa Industrial "26 de Julio"**Inventarios****Hojas de Notas****Diciembre 31 de 20xx**

P/T	(N-2)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R. Díaz

DETALLES			P/T
7.	Los vales de entrega o devolución emitidos por el almacén durante el mes y contabilizados por el Comp. No. 12-15 de 31/12/0X, se detallan a continuación:		(A-2)
	<u>Vale de Entrega o devolución No.</u>	<u>Fecha</u>	
	440	7 diciembre	
	444	22 diciembre	
		<u>Importe</u>	
		\$ 1 000,00	
		900,00	
		<u>\$ 1 900,00</u>	
8.	Se verificó que por el informe de recepción no. 141 de fecha 8/12/0X, se cargaron indebidamente a esta cuenta, herramientas por un valor de \$ 250,00		(AJ-2)
	Asimismo y por el mismo documento se cargaron indebidamente a esta cuenta la cantidad de \$ 150,00 que en realidad ampara materias primas.		(AJ-2)
9.	Las salidas del almacén comprobadas fueron encontradas correctas en todos sus aspectos.		
	<u>Utensilios, herramientas y similares</u>		
10.	Las comprobaciones realizadas a esta cuenta no arrojaron deficiencias. No se realizaron salidas durante el período verificado.		
11.	El aumento de \$ 200,00 fue motivado por la recepción No. 145 de fecha 10/12/0X, contabilizada por el Comp. No. 12-15 de 31/12/0X.		(A-3)
	<u>Producción Terminada</u>		
12.	Los aumentos a esta cuenta están amparados por los documentos Reportes de Producción Terminada al almacén, contabilizados por el Comp. 12-15 de 31/12/0X, que fueron verificados y que son los siguientes:		
	<u>Reporte no.</u>	<u>Fecha</u>	(A-4)
	64	10 diciembre	
	65	15 diciembre	
	66	30 diciembre	
		<u>Importe</u>	
		\$ 6 000,00	
		12 000,00	
		7 000,00	
		<u>\$ 25 000,00</u>	

Empresa Industrial “26 de Julio”
Inventarios
Hojas de Notas
Diciembre 31 de 20xx

P/T	(N-3)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R.Díaz

D E T A L L E S			P/T
13. Las disminuciones del periodo están amparadas por la copia de las facturas emitidas, que fueron comprobadas y se detallan a continuación:			(A-4)
<u>Factura No.</u>	<u>Fecha</u>	<u>Importe</u>	
12-1	5 diciembre	\$ 30 000,00	
12-2	10 diciembre	20 000,00	
12-3	15 diciembre	15 000,00	
12-4	25 diciembre	10 000,00	
		\$ 75 000,00	
Estas facturas fueron contabilizada por el Comp. No. 12-26 de 31/12/0X			
14. Se comprobó que los cálculos del costo de la producción entregada en la factura No. 12-1 de 5/12/0X, están incorrectos, lo que motivó una diferencia cargada de menos a esta cuenta por un importe de \$ 2 000,00.			
15. El conteo físico realizado por pruebas al 10 % de los productos terminados en almacén, arrojaron un faltante de \$ 500,00 que debe ser investigado por la Empresa.			(AJ-3)

Con estos datos prepare:

- **Hojas de Ajustes**
- **Hojas Auxiliares**
- **Hoja Sumaria**
- **Hoja de trabajo principal.**

Empresa Industrial “26 de Julio”
Materias primas y materiales principales
Hoja de Ajustes
Diciembre 31 de 200X

P/T	(AJ-1)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R. Díaz

<u>Cuentas y detalles</u>	<u>Parcial</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
(N-3) -1- (A-1) (A-2)			
Piezas y repuestos		\$ 850,00	
Materias primas y materiales principales			\$ 850,00
Rectificando el importe de piezas de			
repuesto cargadas de más a la cuenta			
del crédito según el informe			
de recepción No. 143 de Fecha 15/12/0X			
(N-4) -2- (A-1)			
Producción principal en proceso		200,00	
Materias primas y materiales principales			200,00
Cargando al proceso, el importe de materias			
primas que fueron consideradas de menos			
por error,según el vale de salida de almacén			
No. 439 de 3/12/0X por errores en cálculo			
(N-5) -3- (A-1)			
Materias primas y materiales principales		600,00	
Producción principal en proceso.			600,00
Ajustando importe cargado de			
más al proceso, por errores en la fijación			
de precios en el vale de salida No. 443			
de fecha 21/12/0X			

Empresa Industrial “26 de Julio”
Partes y piezas de repuestos
Hojas de Ajustes
Diciembre 31 de 200X

P/T	(AJ-2)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R. Díaz

<u>Cuentas y detalles</u>	<u>Parcial</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
(N-8) -1- (A-2) (A-3)			
Utensilios, herramientas y similares en almacén		\$ 250,00	
Partes y piezas de repuesto			<u>\$ 250,00</u>
Rectificando herramientas cargadas indebidamente			
a la segunda por error, según informe de			
de recepción No. 141 de fecha 8/12/0X			
(N-8) -2- (A-2) (A-1)			
Materias primas y materiales principales		150,00	
Partes y piezas de repuestos.			<u>150,00</u>
Rectificando materias primas cargadas indebidamente			
a la segunda por error, según informe de recepción			
No. 141 de fecha 8/12/0X			

Empresa Industrial “26 de Julio”
Partes y piezas de repuestos
Hojas de Ajustes
Diciembre 31 de 200X

P/T	(AJ-3)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R. Díaz

<u>Cuentas y detalles</u>	<u>Parcial</u>	<u>Debe</u>	<u>Haber</u>
(N-14) -1- (A-4)			
Costo de ventas		\$ 2 000,00	
Producción terminada			<u>\$ 2 000,00</u>
Cargando a la primera el importe del costo de la			
producción entregada, de la factura No.12-1 de			
5/12/0X, y que por error fue acreditada de menos			
cuenta del crédito			
(N-15) -2- (A-4)			
Pérdidas por deterioro y faltantes de medios		500,00	
Producción terminada			<u>500,00</u>
Cargando a la primera el importe de la diferencia			
faltante en conteo físico por pruebas realizadas,			
y que debe ser investigado por la empresa.			

Empresa Industrial “26 de Julio”
Materias Primas y materiales principales
Hoja Auxiliar
Diciembre 31 de 200X

P/T	(A-1)
Fecha	14-2-0X
Auditor	R. Díaz

Fecha	Comp. No	Detalles	Parcial	Total
1/12/0X		Saldo inicial s/libros		\$ 74 000,00
		Aumentos		
12/12/0X	12-9	I.R. No.142	\$ 3 200,00	
15/12/0X	12-9	I.R. No.143	4 800,00	
16/12/0X	12-9	I.R. No.145	7 200,00	15 200,00
		Materias primas y materiales		
		pincipales disponibles		\$ 89 200,00
		Disminuciones		
31/12/0X	12-15	Vale No. 439	\$ 5 800,00	
10/12/0X	12-15	Vale No. 441	6 400.00	
16/12/0X	12-15	Vale No. 442	4 500,00	
16/12/0X	12-15	Vale No. 443	6 500,00	23 200,00
		Saldo final según libros		\$ 66 000,00
31/12/0X	(AJ-1)	Piezas cargadas indebidamente a		
		esta cuenta, según I.R. 143	\$ (850.00)	
31/12/0X	(AJ-2)	Cargo a Proceso de materias		
		primas consideradas de menos		
		por error en cálculos, según		
		vale No.439	(200,00)	
31/12/0X	(AJ-3)	Importe cargado de más al		
		proceso por errores de precios,		
		según vale No.443	600,00	(450,00)
31/12/0X		Saldo final ajustado		\$ 65 550,00
				(A)

Comprobaciones:

Se anotarán las verificaciones realizadas por el auditor de acuerdo con el programa de auditoría.

Empresa Industrial “26 de Julio”
Partes y piezas de repuestos
Hoja Auxiliar
Diciembre 31 de 200X

P/T	(A-2)
Fecha	14-2-0X
Auditor	R. Díaz

Fecha	Comp. no	Detalles	Parcial	Total
1/12/0X		Saldo inicial s/libros		\$ 6 500,00
		Aumentos		
12/12/0X	12-9	Recepción no. 141 de 8/12/0X	\$ 600,00	
15/12/0X	12-9	Recepción no. 144 de 15/12/0X	200,00	800,00
		Piezas y repuestos disponibles		\$ 7 300,00
		Disminuciones		
7/12/0X	12-15	Vale de consumo no.440	\$ 1 000,00	
22/12/0X	12-15	Vale de consumo no. 444	900,00	1 900,00
31/12/0X		Saldo final según libros		\$ 5 400,00
		Ajustes:		
31/12/0X	(AJ-1)	Piezas cargadas por error a		
		materias primas s/IR 143 de		
		15/12/0X	\$ 850,00	
31/12/0X	(AJ-2)	Trasladando a la cuenta de herra-		
		mientras el importe cargado a		
		esta cuenta indebidamente, según		
		IR no. 141 de 8/12/0X	(250,00)	
31/12/0X	(AJ-2)	Trasladando a materias primas el		
		importe cargado por error a esta		
		cuenta indebidamente, según IR		
		no.141 de 8/12/0X	(150,00)	450,00
31/12/0X		Saldo final ajustado		\$ 5 850,00
				(A)

Comprobaciones:

Se anotarán las verificaciones realizadas por el auditor de acuerdo con el programa de auditoría.

Empresa Industrial “26 de Julio”
Útiles y herramientas
Hoja Auxiliar
Diciembre 31-200X

P/T	(A-3)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R. Díaz

Fecha	Comp. no	Detalles	Parcial	Total
1/12/0X		Saldo inicial s/libros		\$ 1 600,00
		Aumentos		
10/12/0X	12-15	Recepción no. 145		200,00
		Herramientas disponibles		\$ 1 800,00
		Disminuciones		
		Sin operaciones		
21/12/0X		Saldo final s/libros		\$ 1 800,00
		Ajustes:		
31/12/0X	AJ-1	Reclasificando herramientas cargadas a piezas		
		Indebidamente según IR 141 de 8/12/0X		250,00
31/12/0X		Saldo final ajustado		\$ 2 050,00
				(A)

Comprobaciones:

Se anotarán las verificaciones realizadas por el auditor de acuerdo con el programa de auditoría.

Empresa Industrial “26 de Julio”
Producción Terminada
Hoja Auxiliar
Diciembre 31-200X

P/T	(A-4)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R. Díaz

Fecha	Comp. no	Detalles	Parcial	Total
1/12/0X		Saldo inicial s/libros		\$ 65 000,00
		Aumentos		
10/12/0X	12-25	Reporte no. 64	\$ 6 000,00	
15/12/0X	12-25	Reporte no.65	12 000,00	
30/12/0X	12-25	Reporte no.66	7 000,00	25,000,00
		Producción terminada disponible		\$ 90,000,00
		Disminuciones:		
5/12/0X	12-26	Factura no.12-1	\$ 30 000,00	
10/12/0X	12-26	Factura no.12-2	20 000,00	
15/12/0X	12-26	Factura no.12-3	15 000,00	
15/12/0X	12-26	Factura no.12-4	10 000,00	75 000,00
31/12/0X		Saldo final según libros		\$ 15 000,00
		Ajustes:		
31/12/0X	(AJ-1)	Acreditando el importe del costo		
		de productos entregados		
		s/factura 12/1 de 15/12/xx		
		que fue acreditada de menos		
		por error	\$ (2 000,00)	
31/12/0X	(AJ-2)	Anotando faltantes detectados		
		en conteo físico	(500,00)	(2 500,00)
31/12/0X		Saldo final ajustado		\$ 12 500,00
				(A)

Comprobaciones:

Se anotarán las verificaciones realizadas por el auditor de acuerdo con el programa de auditoría.

Empresa Industrial “26 de Julio”
Inventarios
Hoja sumaria
Diciembre 31-20xx

P/T	(A)
Fecha	14-3-0X
Auditor	R. Díaz

1/12/0X Saldo inicial	Cuentas	Ref.		31-12-0X	
			Saldo s/l	Ajustes	Saldo Ajustado
\$ 74 000,00	Materias primas y materiales, principales	(A-1)	\$ 66 000,00	\$ (300,00)	\$ 65 700,00
6 500,00	Piezas y repuestos	(A-2)	5 400,00	450,00	5 850,00
1 600,00	Utensilios, herramientas y similares	(A-3)	1 800,00	250,00	2 050,00
65 000,00	Producción terminada	(A-4)	15 000,00	(2 500,00)	12 500,00
\$ 147 100,00	Totales		\$ 88 200,00	\$ (2 100,00)	\$ 86 100,00

Resumen

- a) Los papeles de trabajo son las hojas donde el auditor recopila, analiza, resume y comenta los datos obtenidos durante el transcurso de la auditoría, pudiendo incluirse como tales, aquellos materiales que sean de importancia para elevar la calidad del trabajo de comprobación.
- b) Su importancia radica en que son el único medio de conexión entre los registros y documentos originales y el informe final de la auditoría por lo que se requiere un especial cuidado en su preparación, contenido, ordenamiento y archivo.
- c) No existe un formato estándar en el diseño de los papeles de trabajo, sino que éste se atiene a los requerimientos del trabajo y a las preferencias de planeación del auditor.
- d) En los papeles de Trabajo se incluyen todas las evidencias obtenidas durante el desarrollo de la auditoría para mostrar el trabajo realizado y obtener las conclusiones.
- e) Los papeles de trabajo son de naturaleza confidencial y su custodia estará en manos de las áreas de auditoría.
- f) Los objetivos fundamentales de los papeles de trabajo pueden resumirse como a continuación se detalla:
 - Servir de base a la confección del informe, los estados, y formularios que se rindan.
 - Servir de fuente de información para las observaciones y sugerencias que emita el auditor.
 - Constituir un elemento de prueba de la exactitud de los registros e informaciones emitidas por la entidad y de los informes de auditoría.
 - Mostrar el grado de profundidad de la auditoría
 - Determinar el grado de responsabilidad que asume el auditor.
 - Servir de elemento de prueba en caso de acción legal.
 - Servir de registro histórico permanente de la información obtenida y los procedimientos de auditoría aplicados, actuando como guía de comprobaciones posteriores.
- g) Las habilidades y conocimientos mostrados por el auditor en la confección de los papeles de trabajo dan fe del grado de competencia del mismo.
- h) En los papeles de trabajo no debe recogerse información superflua, debiendo confeccionarse de forma tal que faciliten su localización y su sencilla interpretación.
- i) Es conveniente incluir las suficientes notas en los comentarios de los papeles de trabajo que ayuden en la confección del informe y aclaren debidamente su contenido y la labor realizada por el auditor.

j) Los aspectos más importantes a tener en cuenta en la preparación de los papeles de trabajo son:

- El encabezamiento, que contiene el nombre completo de la entidad auditada, el nombre del papel de trabajo y la fecha de cierre de la auditoría o del período auditado, según el caso.
- El cuño de identificación que refleja el número índice que identifica al papel de trabajo, la fecha de confección del mismo, el nombre del auditor.
- Los números índices de los papeles de trabajo se colocan utilizando color rojo, que permite resaltar de las demás informaciones.
- El cuerpo, que difiere en su formato en función del papel de trabajo que se confeccione.
- Se utiliza solamente el anverso de la hoja para realizar anotaciones.
- En cada hoja de trabajo se expresa el procedimiento de verificación utilizado.
- Cada papel de trabajo debe firmarse y fecharse.
- Debe prepararse de forma ordenada, limpia y legible.
- Se debe comprobar que no existen errores aritméticos.
- No se debe incluir material superfluo.

k) Los papeles de trabajo se clasifican en :

- Hoja de notas.
- Hoja de ajustes.
- Hojas auxiliares o anexos auxiliares.
- Hoja sumarias o anexos principales
- Hojas principales.
- Balance general – Hoja de trabajo.
- Resultado de operaciones –Hoja de trabajo.
- Balance de comprobación del trabajo.

La Hoja de Notas se utiliza para mostrar las observaciones y comentarios que se derivan de la comprobación realizada.

Las Hojas de Ajustes son aquellas donde el auditor confecciona los ajustes derivados de errores de contabilización detectados durante la comprobación.

Las Hojas Auxiliares o anexos auxiliares, tienen como objetivo reflejar el análisis de las diferentes cuentas auditadas e incluyen los ajustes del auditor.

Las Hojas sumarias o anexos principales, se utilizan para resumir por grupos de cuentas los saldos de las cuentas.

Las Hojas principales contienen los datos de todas las cuentas y sus ajustes, y sirven de base en la confección de los Estados Financieros que presenta el Auditor junto al informe.

- l) Los números índices permiten identificar los diferentes papeles de trabajo del auditor, lo que ayuda a la rápida búsqueda y localización de la información, así como sirven de base para interrelacionar los papeles de trabajo entre sí. Esta identificación siempre se refleja en color rojo para que resalte del resto de la información.

Existen varios métodos de indiciar los papeles de trabajo.

- m) Las referencias cruzadas sirven para lograr convenientemente la interrelación de la información entre los papeles de trabajo para lo que se usan los números índices, indicando en primer lugar a qué papel de destino va dirigida la información y en segundo lugar el papel de procedencia de ésta. Estas referencias cruzadas entre papeles de trabajo se colocan en color rojo.
- n) En la medida en que el auditor verifique una operación, simultáneamente coloca una marca en el documento que revisa y en sus papeles de trabajo, lo que le sirve de constancia del trabajo realizado, teniendo en cuenta que cada marca tiene su correspondiente significado.
- ñ) Las marcas de auditoría son símbolos que utiliza el auditor para indicar que un procedimiento o prueba ha sido llevado a cabo. Es conveniente tender a la estandarización de las marcas, en lo que respecta a los procedimientos de auditoría de uso más frecuente, en aquellos procedimientos menos frecuentes, el auditor diseñará sus propias marcas, las que deben ser explicadas en la primera página de la carpeta de auditoría para facilitar las revisiones y supervisiones.
- o) Al concluir la auditoría y después de confeccionado el informe, se deben archivar los papeles de trabajo en el llamado archivo corriente.
De éstos se extraen o se toman notas que por su interés y contenido deban guardarse en el archivo permanente para ser consultados en auditorías futuras.
- p) Aquellos papeles de trabajo que por su contenido carezcan de importancia, deben destruirse, aunque en la práctica la mayoría de los auditores prefieren guardar en el archivo corriente todos los papeles de trabajo confeccionados.

CUESTIONARIOS

1. Explique a qué llamamos papeles de trabajo.
2. Explique brevemente la importancia y otros aspectos característicos de los papeles de trabajo.
3. Diga los objetivos fundamentales de los papeles de trabajo.

4. ¿Qué aspectos importantes deberán tenerse en cuenta en la preparación de los papeles de trabajo?
5. ¿Cómo se clasifican los papeles de trabajo?
6. Explique el uso de la Hoja de Notas.
7. ¿Para qué se utilizan las Hojas de Ajustes?
8. ¿Cuál es el uso de las Hojas Auxiliares?
9. ¿Para que se utilizan las Hojas sumarias?
10. Explique qué se entiende por indiciado.
11. Explique los métodos de indiciado tratados en el tema.
12. ¿Qué importancia tienen las referencias cruzadas en los papeles de trabajo.
13. ¿Cuál es el objetivo de realizar punteos en los documentos que revisa el auditor y en sus papeles de trabajo?
14. Explique algunos aspectos esenciales del archivo, conservación y destrucción de los papeles de trabajo.

- EL PROPÓSITO DE ESTE CAPITULO ES BRINDAR AL AUDITOR DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN UNA ESTRATEGIA METODOLÓGICA PARA TOMAR PARTE EN EL DESARROLLO DE LA AUDITORIA A LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN.
- EL PRESENTE CAPITULO RESPONDE, ADEMÁS, A LOS SIGUIENTES REQUERIMIENTOS:
- SISTEMATIZAR Y UNIFORMAR LOS PROCEDIMIENTOS DE TRABAJO RELATIVOS A LA AUDITORIA DE SISTEMAS DE INFORMACIÓN CONTABLE DE LAS UNIDADES ORGANIZATIVAS DE AUDITORIA DE LA OFICINA.
- SERVIR DE GUÍA PARA PROFESIONALES QUE SE DESEMPEÑAN EN LABORES DE AUDITORÍA A LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN.
- SERVIR DE APOYO PARA QUE AUDITORES QUE NO CUENTEN CON EXPERIENCIA SUFICIENTE EN AUDITORÍA A LOS SISTEMAS DE INFORMACIÓN.
- FACILITAR LA FUNCIÓN DE SUPERVISIÓN.
- COMPLETAR LA LABOR DE ENTRENAMIENTO PARA MEJORAR LA EFICACIA Y LA EFICIENCIA DEL PERSONAL DEL QUE SE DESEMPEÑA EN ESTA ESPECIALIDAD.

CAPITULO 7. El Cierre e Informe de Auditoria

7.1 Cierre de la auditoría

El auditor debe estar pendiente de ampliar sus papeles de trabajo y notas de auditoría, sacando copias de aquellos documentos que sean de interés. Se debe recurrir a los archivos en busca de informaciones sobre hechos concretos, objeto de observación por parte del auditor.

También durante el transcurso de la auditoría se recomienda investigar qué hechos han ocurrido después de la fecha del Balance General. A estos efectos el auditor debe analizar las siguientes partidas, después de la fecha del cierre de operaciones, compras, ventas, cobros, pagos, costos, gastos, etc.

Es decir, se debe ir al análisis de las operaciones del mes subsiguiente y que aparecen en los registros correspondientes, incluyendo el registro de comprobantes y diario general.

Es necesario, además, observar las entradas y salidas de los inventarios e investigar las fechas de los documentos originales para comprobar a qué período corresponden. En el punto de este capítulo dedicado a Informes, se expresa la necesidad de que el auditor haga las salvedades oportunas para llevar a la mente del lector situaciones y hechos ocurridos con posterioridad a la fecha del balance. La atención cuidadosa de estos detalles es imprescindible.

Las observaciones deben ampliarse a todas las partidas del Balance General y Estado de Resultados, de manera que ajustes efectuados posteriormente al cierre de operaciones, no puedan afectar seriamente la verdadera posición económico-financiera en el período del Balance.

En ocasiones es práctica utilizada por algunas empresas contabilizar operaciones que posteriormente se difieren para hacer aparecer en el Balance una situación favorable para la administración, como por ejemplo, la confección de cheques u otros documentos de pago cuyos comprobantes son pasados al Registro de Pagos y posteriormente a los submayores correspondientes, con la finalidad de no presentar un gran monto de cuentas por pagar en la fecha del Balance, reteniéndose el documento de pago.

Otra práctica conocida es aquella que se usa en la facturación de las ventas realizadas con posterioridad a la fecha del cierre y, sin embargo, facturadas con fecha anterior, con el objeto de que en los Estados de Resultados aparezcan más ingresos de los que realmente existieron, brindando una mejor impresión al lector sobre las condiciones económico-financieras de la empresa.

En fin, el auditor se encuentra con muchos casos en que se pueden falsear hechos y situaciones, por lo que se debe estar siempre alerta para descubrirlos y ajustarlos.

En cuanto al registro de operaciones en las cuentas de inversiones y de años anteriores, se deben analizar con el mismo rigor para detectar gastos e ingresos que no fueron registrados premeditadamente en el año anterior, con el objetivo de brindar una mayor utilidad que la real.

7.2 Aspectos relacionados con el cierre de auditoría

En el proceso de cierre de auditoría deben tenerse en cuenta los siguientes aspectos:

a) Ajustes de auditoría. Notas. Existen algunas confusiones sobre los ajustes que confeccionan y proponen los auditores en el transcurso de sus trabajos así como las notas que ellos suelen redactar sobre observaciones de hechos y situaciones determinadas. Para aclarar algunas dudas, se hacen estos comentarios.

Durante la auditoría, a medida que el auditor prepara su propuesta de asientos de ajuste, los va incorporando a sus hojas de trabajo, Balance General ajustado, al Estado de Situación y el Balance de Comprobación del Trabajo. Antes de dar por terminado su trabajo debe cerrar todas sus hojas de trabajo:

- a) Hojas de ajustes.
- b) Anexos y hojas, auxiliares y sumarios.
- c) Las hojas de trabajo del Balance General y Estado de Resultados o Balance de Comprobación del Trabajo.

Los ajustes propuestos, deben ser revisados y estudiados críticamente teniendo presente varios puntos; a saber:

- a) Corrección matemática y contable de los ajustes.
- b) Lo completo y adecuado de las explicaciones.
- c) Las probables reacciones de los directores y funcionarios de la empresa, ante los ajustes.

El auditor debe trabajar con la eficiencia necesaria para que no se le puedan señalar errores matemáticos o de contabilización, ya que un nuevo cálculo o presentación de los ajustes, será un indicio de ineficiencia.

Las explicaciones de los asientos de ajustes tienen una importancia primordial en una auditoría. Algunas personas son capaces de preparar explicaciones a los asientos en unas cuantas palabras; otras necesitan muchas. La explicación ideal será la más breve posible, y tan clara que no pueda ser mal interpretada, bien por el próximo auditor o por el funcionario de la empresa a quien se somete una copia de los ajustes.

Los auditores deben hacer los ajustes que consideren necesario pero nunca presentarse con un criterio estrecho, en la creencia que los demás son los únicos que están equivocados, es decir, que debe prevalecer el criterio objetivo y no el subjetivo.

El auditor debe presentar los funcionarios de la entidad copia de los ajustes. En la mayoría de los casos, estos ajustes no figurarán en el informe: sólo se mostrarán los resultados corregidos. Revisará los ajustes con el personal de la empresa, de manera que sean completamente comprendidos y apreciados.

La entidad debe contabilizar los asientos de ajuste y el auditor debe velar por que este requisito se cumpla.

Ocurre con frecuencia que los libros de la entidad han sido cerrados para el año que se audita.

En ese caso todos los ajustes que afectan a las cuentas de gastos e ingresos, deben contabilizarse en las cuentas Ingresos y Gastos de años anteriores, según, establece la Resolución 10/97 del Ministerio de Finanzas y Precios. De esta forma los ajustes no afectarían los resultados del año posterior al año auditado. En el caso de las cuentas reales los ajustes se harán directamente a las cuentas afectadas, ya que las mismas no modifican el resultado. Debe quedar definido que el auditor propondrá los ajustes pertinentes a las cuentas correspondientes, sin tomar en cuenta si los libros están cerrados o no.

Si los libros no se encuentran cerrados, se procederá a anotar los ajustes del auditor directamente a las cuentas nominales de ingresos y gastos correspondientes.

En cuanto a las hojas de notas, por lo general no es fácil lograr de los auditores que escriban todas aquellas observaciones que puedan ser interés para los que van a revisar los trabajos realizados y aquellas que son convenientes redactar para tenerlas en cuenta en futuras auditorías.

Las hojas de notas se utilizan tanto para la auditoría que se practica, como para que sirvan de base a futuras auditorías. Las que se vayan a utilizar para futuras auditorías irán al file permanente con el objetivo de que se tomen en consideración y no se desestimen.

Durante el transcurso de la auditoría, es recomendable que se confeccione una hoja de notas denominada "Puntos a investigar", donde se registren aquellas situaciones que merecen ser investigadas, y que por diversas razones no es posible hacerlo de forma inmediata. Antes de cerrar la auditoría todas las investigaciones de cada caso deben quedar terminadas y resueltas.

Las hojas de notas deben ser divididas en tres partes fundamentales:

- Para escribir los comentarios.
- Para estampar la inicial de quien ejecuta la sección objeto del comentario.
- Para indicar las observaciones pertinentes.

Es preciso que las notas se escriban con claridad de manera que puedan ser leídas fácilmente, ya que éstas constituyen generalmente una de las bases para la confección del informe.

Cierre de auditoría. Una vez terminada la auditoría y cerradas las hojas de trabajo, estaremos en posesión de todos los datos necesarios para la corrección de los libros, el análisis de la actividad de la entidad, la preparación de los estados y el informe de auditoría.

Antes de abandonar las oficinas de la entidad que se audita, debemos revisar las hojas de trabajo y confrontarlas con el programa de auditoría a fin de asegurarnos de que todos los materiales y datos han sido recopilados. Después de su revisión, se deben colocar los índices que estemos empleando. Las hojas de trabajo no deben incluir informes y materiales pertenecientes a la organización que auditamos, y que nos fueron entregados para ser examinados mientras estábamos en sus oficinas, salvo aquellas copias que sean necesarias para poder probar determinados hechos importantes para el informe. Debemos cerciorarnos de que se han dejado todos los archivos, libros y documentos en el orden que se nos entregaron y devolver a la entidad, de forma ordenada, toda la documentación en poder del auditor.

Al revisar las hojas de trabajo el auditor debe cerciorarse de que:

- Contienen toda la información necesaria para el informe de auditoría.
- No hay errores matemáticos.
- Las cifras de los anexos auxiliares concilian con los sumarios.
- Se ha hecho un índice completo y cruzado en todas las hojas de trabajo.
- Cada uno contiene una exposición completa del trabajo realizado y se encuentran debidamente cerradas.
- Cada una contiene la fecha, la firma y cualquier otro dato formal necesario.
- Se han efectuado todos los comentarios relativos al trabajo.

Existen distintas formas de cerrar las auditorias y una de ellas es permitir al que hace el trabajo, completarlo en todos sus aspectos, revisando el jefe simplemente el informe de auditoría antes de considerarlo definitivo. Otra forma es limitar la auditoría y la responsabilidad de la persona que hace el trabajo por medio de contactos frecuentes efectuando una revisión completa de todo el trabajo (y de los ajustes), antes de ser sometidos al personal dirigente de la organización que se audita.

Estados financieros. En el pasado los estados financieros tenían formas muy variadas de presentación y era muy necesario determinar la forma que debían adoptar los auditores, pero en el presente no resulta un problema de importancia en vista de la uniformidad que se establece por las Normas de Contabilidad. Lo importante es recordar, que la contabilidad tiene establecido ciertos principios de general aceptación, y cuando estos se aplican, se obtendrán los mismos resultados aunque se expresen de una manera diferente.

La preparación de los estados requiere que:

- sean correctos.
- No induzcan a confusión
- Sean todo lo concisos posible, sin sacrificar detalles necesarios.
- Los detalles se releguen a los estados auxiliares y notas.
- Los encabezamientos sean correctos
- Sean preparados después que se hayan confeccionado las hojas de trabajo, para evitar omisiones
- Se referencien con índices cruzados todos los estados y sus anexos.

Las auditorías de balance necesitan normalmente menos anexos auxiliares que las detalladas. En una auditoría de balance, ordinariamente el Balance General debe determinarse, pero si no se han hecho las pruebas suficientes de las cuentas de gastos e ingresos, de acuerdo con el programa de trabajo, el Estado de Resultados se entregará sin dictaminar.

Análisis de los Estados. Los Estados Financieros puede ser útiles para conocer la situación de una empresa o los resultados obtenidos durante un período determinado de operaciones, pero no servirá de instrumento idóneo si no es a través de análisis e interpretaciones de los mismos, debiéndose para ello utilizar índices o presentar estados comparativos con los cuales podemos cubrir la finalidad propuesta.

Gilman, en su obra Análisis de Estados Financieros, señala que el objetivo de análisis de estados es determinar:

- las tendencias
- la situación en un momento determinado, con el fin de descubrir los síntomas de cada uno de los cinco defectos más comunes de que adolecen las empresas.

Adaptando los cinco defectos señalados por Gilman a las relaciones de producción imperantes en Cuba, podemos resumirlas en:

- Insuficiencia de aportes
- Fondos operacionales excesivos en valores por cobrar.
- Fondos operacionales excesivos en los inventarios.
- Inversiones excesivas en activos fijos.
- Insuficiencia de patrimonio.

El análisis de estados tiene uso externo e interno.

El uso externo es el que tiene por objetivo conocer la necesidad de: reducir o aumentar el financiamiento y hacer nuevas inversiones.

El uso interno es el que se destina como ayuda para medir y regular la eficiencia de las operaciones y para describir y explicar los cambios efectuados en la situación financiera.

El análisis no sólo debe ofrecer una relación de los hechos o acontecimientos ocurridos durante el período del informe, sino señalar las medidas a tomar para mejorar el trabajo y para detectar las reservas ocultas en la economía de las empresas. Sin embargo, para lograr este resultado es necesario que el análisis se realice en el plazo más cercano posible al período examinado, para lograr que las medidas que sean necesarias tomar, puedan realmente ejercer su influencia sobre el desarrollo posterior del trabajo de la empresa.

Indices. Se emplea para indicar las tendencias de ciertos movimientos que pueden medir cuantitativamente y que son de carácter cronológico. Ejemplo de estos movimientos son el nivel de vida, el volumen de la producción, el volumen de la circulación mercantil, etc., Puede decirse que hay un número ilimitado de formas de seleccionar o de cambiar los datos de los cuales se derivan los números índices.

Preparación de análisis con el auxilio de índices:

Esta fase preparatoria del informe relacionado con el estudio económico financiero, consistirá en el análisis con el auxilio de índices, de diversos aspectos del desenvolvimiento de la empresa o unidad, tales como, productividad, rentabilidad, rotación de inventario, etc.

Razones o índices de liquidez

Razones de Liquidez: Es la capacidad que se tiene para enfrentar las obligaciones a corto plazo a su vencimiento, la misma va a estar dada por el activo líquido con que se cuenta, que es aquel que puede convertirse fácilmente en efectivo a un valor justo de mercado, entre ellas se puede decir.

$$\text{CAPITAL DE TRABAJO} = \text{ACTIVO CORRIENTE} - \text{PASIVO CORRIENTE}$$

El capital de trabajo indica la cantidad de recursos propios con los que se cuenta para seguir trabajando normalmente. Se le conoce también como Fondo de Maniobra y representa la parte del activo circulante financiada con recursos a largo plazo.

El valor ha de ser positivo, puesto que en caso contrario se tendrán problemas para pagar las deudas a corto plazo.

De forma general un aumento de capital de trabajo representa un indicativo favorable.

$$\text{LIQUIDEZ CORRIENTE}' = \frac{\text{ACTIVO CORRIENTE}}{\text{PASIVO CORRIENTE}}$$

Este índice se conoce también con los nombres de razón corriente, índice y liquidez media.

Expresa el número de veces que los bienes y valores de fácil realización, en el curso normal de las operaciones, se convertirán en efectivo por cada peso de pasivo exigible en el mismo período. Indica la capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones a corto plazo.

Un índice mayor a la unidad indicaría que la empresa puede cubrir todas sus obligaciones a corto plazo y aún le quedaría un sobrante para hacer frente a sus necesidades o eventualidades, mientras que un índice excesivamente alto podría reflejar la falta de una buena administración de circulante.

Existe la práctica generalizada de dar como aceptable una proporción de 2 a 1, en virtud de que ello permitiría la reducción en el valor del Activo Circulante en un 50 % y aún hacer frente a sus obligaciones.

$$\text{LIQUIDEZ SIN INVENTARIOS} = \frac{\text{ACTIVO CORRIENTE} - \text{INVENTARIO}}{\text{PASIVO CORRIENTE}}$$

(prueba del ácido)

Pone de manifiesto la posibilidad de pagar las deudas corrientes en el curso de sus operaciones con todos los recursos que están en movimientos, incluyendo las reservas de producción.

Esta prueba del ácido es la prueba más rigurosa, ya que indica la solvencia inmediata, sin considerar los inventarios en virtud de que por lo general estos resultan ser los menos líquidos y constituye una prueba estricta de la capacidad de pago a corto plazo. Se le conoce también con el nombre de razón rápida.

Esta razón es válida principalmente en aquellos casos en que los inventarios son especiales y su venta en caso de urgencia o liquidación no es fácil o inmediata.

Razones de actividad o administración de activos

Este grupo mide la eficiencia con que están administrando los activos. A continuación exponemos algunas de estas razones:

$$\text{ROTACIÓN DE ACTIVOS} = \frac{\text{VENTAS}}{\frac{\text{ACTIVOS}}{\text{TOTALES}}}$$

La rotación de activos determina el nivel de recursos generados respecto a la magnitud de los recursos usados

Mide tanto la eficiencia de la administración en el uso y provecho de los recursos disponibles, como las ventas generales por cada peso de inventario, o la magnitud de la inversión necesaria para generar un volumen de ventas.

Si la rotación es baja, podría indicar que la empresa no está generando el suficiente volumen de ventas en proporción a la magnitud de su inversión.

$$\text{ROTACION DE INVENTARIOS} = \frac{\text{COSTO DE VENTAS}}{\frac{\text{INVENTARIOS}}{\text{PROMEDIOS}}}$$

La rotación de inventario determina el número de veces que las existencias rotan en el año y se le conoce también como ciclo de rotación de los inventarios.

Su importancia radica en que si una entidad mantiene un exceso de inventarios significa que tiene fondos restringidos en inventarios que podrían emplearse en otra parte.

Además, habría altos costos de manejos por el almacenamiento de mercancías, lo mismo por el riesgo de que caigan en desuso.

Por otra parte, si el inventario es demasiado bajo la entidad puede perder clientes porque se queda sin mercancías.

$$\text{CICLOS DE COBRO} = \frac{\text{CUENTAS POR COBRAR PROMEDIO} \times T}{\text{VENTAS}}$$

El ciclo de cobro determina el plazo promedio de tiempo en que la entidad recupera sus ventas a crédito.

Es conveniente comparar este índice con las políticas de crédito de la empresa.

Si estas se mantiene sin modificaciones y la rotación aumenta, sería significativo de la debilidad en la gestión de los cobros.

Una herramienta adicional de análisis a esta rotación es el análisis de antigüedad de saldos.

$$\text{CICLOS DE PAGO} = \frac{\text{CUENTAS POR PAGAR PROMEDIO} \times T}{\text{COSTO DE VENTAS O COMPRAS}}$$

Los ciclos de pago representan el plazo promedio de pagos a proveedores y puede mostrar eficiencia en la obtención de créditos de proveedores (muy útil si se complementa con la política de ventas de los proveedores).

Razones de influencia, apalancamiento o administración de deudas

El apalancamiento financiero tiene tres implicaciones de gran importancia:

- Al obtener fondos a través de deudas, los accionistas pueden mantener el control de la entidad con una inversión de capital limitada.
- Los acreedores prestan atención al capital contable o los fondos proporcionados por los propietarios para contar con un margen de seguridad. Cuando los accionistas han proporcionado tan solo una pequeña parte del financiamiento total, los riesgos de la empresa los corren principalmente sus acreedores.
- Si la empresa obtiene un mejor rendimiento sobre las inversiones financiadas con fondos solicitados en préstamos que el interés que paga sobre los mismos, el rendimiento sobre el capital de los propietarios se ve aumentado o apalancado.

Al analizar el endeudamiento es necesario tener bien claro el interés que se tiene, ya que los distintos enfoques conllevan a distintas razones, ejemplo:

$$\text{PASIVO A CAPITAL} = \frac{\text{TOTAL PASIVO}}{\text{TOTAL CAPITAL CONTABLE}} = \text{VECES}$$

Esta fórmula es conocida también como apalancamiento. (Si es menor que uno indica salud en términos financieros).

El Pasivo a Capital indica la solidez del patrimonio, determina hasta qué grado el negocio está en manos de los propietarios o acreedores.

Señala el potencial de endeudamiento de la empresa o puede ser un indicativo de si el capital es suficiente o no, para operar normalmente. Hay empresas que pueden operar exitosamente con pasivos superiores a su capital contable.

Esté índice mide únicamente las proporciones de la estructura financiera y no es indicativo de la capacidad de la empresa para hacer frente a sus obligaciones crediticias.

$$\text{CAPITAL A PASIVO} = \frac{\text{TOTAL CAPITAL CONTABLE}}{\text{TOTAL PASIVO}} = \text{VECES}$$

El Capital a Pasivo se define como relación de estabilidad (Debe ser mayor que 1)

Manifiesta la inversión realizada con recursos propios por cada peso de los acreedores.

$$\text{COBERTURA DE ACTIVOS} = \frac{\text{TOTAL PASIVO}}{\text{TOTAL ACTIVO}} = \%$$

La cobertura de activos es la verdadera razón de apalancamiento. Esta mide la proporción de recursos ajenos con respecto al total del patrimonio reclamable de la empresa.

Razones de Utilidad, Rendimiento o Rentabilidad

$$\text{RENTABILIDAD SOBRE VENTAS} = \frac{\text{UTILIDAD NETA}}{\text{VENTAS}} = \%$$

La rentabilidad sobre ventas determina el porcentaje de las utilidades obtenidas con relación al volumen de las ventas, así como el beneficio por cada peso de ventas.

$$\text{RENTABILIDAD SOBRE EL CAPITAL CONTABLE} = \frac{\text{UTILIDAD NETA}}{\text{CAPITAL CONTABLE}} = \%$$

La rentabilidad sobre el Capital contable determina el porcentaje de rendimiento obtenido por los inversionista en relación a su inversión con recursos propios o el beneficio por cada peso de inversión propia, evalúa la eficiencia del Capital invertido con recursos propios.

$$\text{RENTABILIDAD SOBRE LOS ACTIVOS} = \frac{\text{UTILIDAD NETA}}{\text{TOTAL DE ACTIVOS}} = \%$$

La rentabilidad sobre los Activos refleja el porcentaje del rendimiento obtenido con respecto al total de la inversión y el beneficio por cada peso de inversión total.

Refleja esencialmente la eficiencia en el uso y provecho de la inversión total.

Las razones financieras expuestas anteriormente se analizarán por el auditor teniendo en cuenta los saldos según libros y los ajustados según auditoría, para determinar la verdadera situación económico-financiera de la entidad auditada.

7.3. Finalidad de los informes.

La información es un requisito básico para operar las empresas. Las decisiones inteligentes no se pueden hacer sino sobre la base de una exacta información; de ahí que la principal misión del informe es proporcionar esta información.

Debido a la complejidad del campo económico, un ejecutivo no puede, por sí mismo, recoger toda la información que necesita; tiene, por tanto, que depender mayormente de los informes de otros. La información presentada oralmente no basta; frecuentemente, se necesita presentarla por escrito para ahorrar tiempo y dejar constancia.

Los fines de los informes son los siguientes:

- a) Presentar exacta y adecuadamente los resultados de las investigaciones a aquellos inmediatamente interesados y poner al corriente a la administración con el desarrollo de la empresa.
- b) Presentar; concisa, clara, exacta y convincentemente los resultados de una investigación, que conduzca a recomendar una acción determinada.
- c) Recoger resultados de investigaciones y experimentos para futuras referencias y, de este modo, evitar la innecesaria duplicación del trabajo.
- d) Proporcionar la historia de cualquier desarrollo o investigación.

Los informes permiten dejar constancia de un trabajo en una forma comparativamente permanente y disponible con facilidad.

Expresan los resultados en forma útil para la sociedad y para la conservación de recursos que ayudan a la eficiencia de procedimientos y métodos en la producción y para mantener o elevar los niveles de vida.

En Resumen:

- a) Los informes en su función primordial, comunican información a las personas que la necesitan y la van a utilizar.
- b) Los informes ofrecen un registro muy importante. Algunos no son estudiados ni exigen inmediata acción. Pueden estar en los archivos durante meses y, a veces, años, hasta que la ocasión surge y hay necesidad de usarlos. Mientras tanto el redactor puede haberse marchado a otra entidad y no estar cerca para resolver las lagunas del informe. Este debe ser, por tanto, lo suficientemente exacto y claro para que sea útil a su sucesor. Si esto no es así, tiempo y esfuerzo se perderán al hacer el trabajo de nuevo.

7.4 Algunos aspectos a tener en cuenta en la preparación de un informe

Al preparar un informe deben tenerse en cuenta algunos aspectos que posibiliten la suficiente preparación.

a) Si usted puede redactar informes exactos, convincentes y comprensibles, constituirá un valor para la empresa en la que usted trabaja; no es suficiente realizar un buen trabajo; otros necesitan saber que lo es. Un buen informe brinda evidencias tangibles de la calidad del trabajo.

Es también totalmente cierto, y muchas veces injusto, que la calidad de su trabajo se juzga principalmente por el informe. Y aún el informe puede ser la única base disponible para que el ejecutivo tome una decisión. Ha sucedido que un magnífico y laborioso trabajo se ha convertido en nada, debido a la pobre presentación de los resultados. Lamentablemente, ha sucedido también que un trabajo de segunda categoría, ha ganado aceptación en virtud de una presentación habilidosa.

b) Un informe es la exposición, por escrito, de resultados, eventos, cualidades, condiciones, progreso e interpretación de registros. La base de muchas decisiones en las empresas se originan en los informes. Un informe completamente analítico cubre el pasado, el presente y el futuro de un problema, constituyendo recomendaciones o lo que se estima debe ser la acción futura. Cuanto del pasado, del presente o del futuro se maneje en cualquier informe dependerá del propósito de este y del conocimiento o deseos del lector.

Esencialmente un informe es, más o menos, un documento oficial que presenta los hechos para la información de un lector interesado. Este envuelve investigaciones y análisis y los hechos pueden llevar o conducir a conclusiones o recomendaciones que representan una cuidadosa y considerada opinión. Requiere cuidadosa y exacta presentación, ya que la información que proporcione puede determinar futuras acciones. Los hechos expuestos deben ser exactos y completos, fáciles de localizar y, usualmente, necesitan ser interpretados.

La más simple definición sería: “Un informe es una presentación objetiva e imparcial de los hechos”. Esta definición es más teórica que práctica; sin embargo, ningún escritor puede ser completamente objetivo e imparcial.

En la práctica usted debe utilizar todos sus recursos de redacción para hacer un informe legible, atractivo, convincente y hasta persuasivo. Para hacer un informe digno de crédito, usted se debe esforzar en ser exacto, reuniendo los hechos de forma lógica en su pensamiento y precisándolos en su redacción.

La confección de informes incluye una bien definida habilidad de todas las técnicas de redacción, la explotación de nuevos medios para transmitir la información, situando los puntos importantes primero, el uso de sumarios, mayor énfasis en la atractiva presentación física del informe, adaptación al lector, etc.

- El ejecutivo tiene tanto que leer que sabe estimar los informes que no le hacen perder el tiempo. El deseo de llegar a los puntos importantes primero ha producido, precisamente, la tendencia de escribir las conclusiones y recomendaciones al principio del informe.

- La insistencia del ejecutivo en los sumarios de una sola página crece cada vez más. Muchos ejecutivos tienen el hábito de buscar los sumarios o las conclusiones o recomendaciones, con el objetivo de ver si el resto del informe es lo suficientemente importante para leerlo.

- La comparación entre informes modernos y antiguos demuestra el interés en el uso del moderno, ilustraciones, evitación de grandes bloques de texto, uso de encabezamiento que atraigan interés y un estilo más enérgico de redacción. Una más atractiva presentación es, ciertamente, una de las más sobresalientes características de los mejores informes de la actualidad.

Debe evitarse el uso de terminología contable, tanto como sea posible, a menos que el que lea los informes conozca sobre la materia.

Los gráficos y diagramas se usarán, cuando sea posible, para sustituir o complementar lo narrativo, los números y las estadísticas dentro del cuerpo del informe se mantendrán en un mínimo y serán presentados como apoyo, si estos constituyen el más eficiente enfoque.

Se citan cinco puntos de importancia que caracterizan un informe:

- Debe contener informaciones meticulosamente confiables.

- Teniendo siempre en cuenta la mente del lector, el redactor debe anticipar las preguntas del primero y esforzarse en proporcionar las respuestas en el informe.

- Una de las medidas de un buen informe es el pensamiento que genera en la mente del lector. ¿Cuál es la opinión de éste en la prueba demostrada que constituye los resultados que usted presenta?.

- Es importante que las ideas tengan conexión y sean relacionadas en su orden de importancia; esto facilita la lectura de los informes.

Si usted es un redactor con recursos, estará en situación de arribar a conclusiones significativas y, en consecuencia, a formular recomendaciones valiosas. Es importante ser cuidadoso de los detalles, verificar fuentes de información y chequear notas, citar los casos correctamente, usar los índices con eficiencia, manejar los números con facilidad y exactitud. Usted tiene que estar preparado para invertir largas horas reuniendo material, mucho de lo cual constituye una labor tediosa. Después tendrá que dedicar también horas al arreglo, interpretación y anotación de todos los datos obtenidos; de ahí que es importante tener una mente ordenada, metódica y analítica.

Antes de comenzar a reunir los datos, hay cuatro preguntas que deben hacerse:

- Cuál es el propósito del informe,
- Quién o quiénes van a leerlo,
- Cuáles son las circunstancias y recomendaciones,
- Cómo va a ser utilizado el informe.

Se ha dicho que “un problema bien planteado es un problema medio resuelto”.

Asumamos que ahora el borrador del informe esté terminado. Se hizo un cuidadoso estudio del problema, se reunió la información necesaria, se hizo un proyecto coherente, lógico; se escribió clara, concisa y exactamente, se trató de adaptar la presentación al lector.

Ahora es necesario revisar lo que se ha hecho y, mientras más importante sea el informe, más cuidadosa debe ser la revisión.

Existen tres consideraciones que deben tenerse presente:

- Puntos que le permitirán evaluar el informe.
- Revisión y corrección del trabajo.
- Chequeo y comprobación final.

Sobre los puntos que le permitirán evaluar el informe

- Audiencia y propósito:
 - ♦ Para quién está escrito el material,
 - ♦ Cuál es la idea central. Cuál es el punto principal que se desea poner en claro,
 - ♦ Qué harán los interesados con el informe.
- Contéstese a estas preguntas:
 - ♦ Está el material bien organizado,
 - ♦ Están presentadas las ideas en orden lógico. Esto es, puede el lector entenderlas paso a paso,
 - ♦ Cuántas ideas diferentes se mencionan,
 - ♦ Es cada idea pertinente y esencial al punto principal,

- ♦ Está cada idea desarrollada y explicada claramente,
- ♦ Se ha usado suficiente material explicativo. Demasiado.
- ♦ Son las oraciones claras y rápidamente captadas,
- ♦ Son los párrafos lo suficientemente cortos, al objeto de que el lector no se pierda o se aburra,
- ♦ Se ha logrado que se destaquen los puntos importantes,
- ♦ Se han usado bien los subtítulos, situándolos donde dirijan un cambio deseado en la atención del lector,
- ♦ Se han usado preguntas y respuestas con eficiencia,

- Vocabulario:

- ♦ Se han usado términos conocidos, cada vez que han sido posible,
- ♦ Se ha omitido terminología técnica no esencial,

- Resumen

- ♦ Se han resumido los puntos principales para que se recuerden, y en los lugares correctos.

- Tono del informe

- ♦ Tiene la redacción un tono acogedor, amistoso,
- ♦ Se usa un lenguaje informal,
- ♦ Trata los problemas más bien en términos de personas que en términos abstractos o tecnicismos,
- ♦ Se han utilizado ejemplos concretos, siempre que ha sido posible.

Sobre la revisión y corrección del trabajo.

Si el tiempo disponible lo permite, es recomendable esperar un día para releer lo que se ha escrito. En el momento que se termina la redacción, todo está tan fresco en la mente, que no es posible ver los errores y las deficiencias, es decir, que la mente está saturada.

Leer en alta voz es, algunas veces, útil; más aún, si alguien puede oír y ayudar en la revisión y ofrecer su reacción ante al informe. En cualquier caso, revise siempre para detectar cualquier error producto del descuido, que el redactor o el mecanógrafo haya cometido.

Compruebe especialmente errores de ortografía, faltas de concordancia y puntuación deficiente.

Si aparecen números en el informe, compruebe si han sido copiados correctamente.

Sobre chequeo y comprobación final.

Ahora, el informe está listo para entregar; así, pues:

- a) Compruebe si se han hecho suficientes copias,**
- b) Asegúrese que la encuadernación está segura,**
- c) Compruebe si todos los anexos, etc., están unidos.**

En general, puede escogerse uno de los siguientes tres modelos de organización de un informe; lógico, psicológico y cronológico.

- **El ordenamiento lógico. El tipo de ordenamiento llamado lógico pone el fundamento del trabajo como introducción; presenta los hechos importantes en orden de importancia en la exposición, y de esto se derivan las conclusiones y quizás se hagan recomendaciones.**

Este ordenamiento resulta especialmente útil para el lector que no está demasiado ocupado en el asunto, o está muy interesado en la cuestión, o desea seguirla paso a paso

- **El ordenamiento psicológico. Algunas veces llamado de orden inverso, expone las conclusiones primero y continúa con la discusión de los hechos en detalle.**

Este tipo de organización es útil al ejecutivo ocupado, que desea los resultados rápidamente y confía en el redactor en cuanto a los detalles o delega en alguien para que los compruebe.

- **El ordenamiento cronológico. Presenta los hechos según han ido ocurriendo, o sea, cronológicamente. Es obvio que su desarrollo es lento y que puede opacar y hasta hacer perder de vista puntos importantes.**

Es adaptable a cierto tipos de informes, los de progreso, especialmente aquellos que son diarios, semanales o mensuales, o a los informes en que la secuencia de los hechos sea importante.

En cuanto al tipo de ordenamiento a escoger, esto se determina después de considerar la información, el propósito, el lector, y el uso que se le va a dar al informe. Pero debe existir un plan para la ordenada comunicación de las ideas.

Todas las personas no piensan igual, pero los ejecutivos tienen características similares en cuanto a los informes.

7.5 Dictamen de los auditores independientes

Existen Normas sobre la forma y contenido del dictamen de un auditor independiente como resultado de una auditoría de los estados financieros de una entidad.

El auditor deberá analizar y evaluar las conclusiones extraídas de la evidencia de auditoría obtenida, como base para la expresión de una opinión sobre los estados financieros.

Este análisis y evaluación implica considerar si los estados financieros fueron preparados de acuerdo con las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas o Normas o Prácticas Nacionales Relevantes, y si cumplen con los requisitos legales.

Además, debe contener una clara expresión de opinión escrita sobre los estados financieros tomadas como un todo.

Como elementos básicos del dictamen del auditor podemos considerar:

a) título

b) destinatario

c) entrada o párrafo introductorio,

♦ identificación de los estados financieros auditados.

♦ una declaración de la responsabilidad de la administración de la entidad y de la responsabilidad del auditor

d) párrafo de alcance (describiendo la naturaleza de la auditoría),

♦ referencia a las normas internacionales o prácticas nacionales relevantes.

♦ una descripción del trabajo que el auditor desempeñó

e) párrafo de opinión que contiene la opinión, sobre los Estados Financieros.

f) fecha del dictamen,

g) dirección del auditor, y

h) firma del auditor.

Título

Puede ser apropiado utilizar el término “Dictamen de los auditores Independientes” en el título, para distinguirlo de otros informes emitidos por otros auditores, funcionarios y directivos de la entidad.

Destinatario

El dictamen generalmente es dirigido, ya sea a los accionistas, o al consejo de directores de la entidad auditada.

Entrada o párrafo introductorio

Se identificará los estados financieros que han sido auditados, su fecha y el período cubierto por dichos estados financieros.

Asimismo, incluirá una declaración de que los estados financieros son una responsabilidad de la administración de la entidad y una declaración de que la responsabilidad del auditor es la de expresar una opinión sobre los estados financieros basada en la auditoría.

Como ejemplo de la anterior exponemos una ilustración de un párrafo introductorio o de entrada:

“Hemos auditado el balance general de la Compañía X Y Z al 31 de diciembre del 200X, y los estados de resultados, y de cambios en la posición financiera para el año terminado en esa fecha. Estos estados financieros son responsabilidad de la administración de la Compañía . Nuestra responsabilidad es expresar una opinión sobre estos estados financieros basada en nuestra auditoría”.

Párrafo de alcance

El dictamen del auditor deberá describir el alcance de la auditoría declarando que la auditoría fue conducida de acuerdo con las normas internacionales o normas o prácticas nacionales relevantes. El alcance se refiere a la capacidad del auditor de llevar cabo los procedimientos de auditoría considerados necesarios en las circunstancias, lo que deberá conocer el lector para tener una seguridad de que la auditoría ha sido llevada a cabo con las normas o prácticas establecidas. A menos que se declare algo distinto, se supone que las normas o prácticas de auditoría seguidas son las del país indicado en la dirección del auditor.

Deberá incluirse en este párrafo una declaración de que la auditoría fue planeada y desempeñada para obtener una certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representaciones erróneas de importancia relativa.

Deberá describir la auditoría en cuanto incluye:

- ♦ examinar, sobre una base de pruebas, la evidencia que soporta los montos y revelaciones de los estados financieros,
- ♦ evaluar los principios contables usados en la preparación de los estados financieros
- ♦ evaluar las estimaciones hechas por la administración, e incluidas en los estados financieros; y
- ♦ evaluar la presentación general de los estados financieros.

Como ejemplo de lo anterior exponemos una ilustración de un párrafo de alcance:

“Hemos conducido nuestra auditoría de acuerdo a las Normas Internacionales de Auditoría (o referirse a las Normas o prácticas nacionales relevantes). Dichas Normas requieren que planeemos y practiquemos la auditoría para obtener certeza razonable sobre si los estados financieros están libres de representación errónea de importancia relativa. Una auditoría incluye examinar, sobre una base de pruebas, la evidencia que sustenta los montos y revelaciones de los estados financieros. Una auditoría también incluye evaluar los principios de contabilidad usados y las estimaciones importantes hechas por la administración, así como evaluar la presentación general de los estados financieros. Creemos que nuestra auditoría proporciona una base razonable para nuestra opinión”.

Párrafo de opinión

El dictamen del auditor deberá declarar claramente la opinión del auditor respecto de si los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable, o están representados razonablemente, respecto de todo lo importante, y donde sea apropiado, si cumple con todos los requisitos legales.

Una ilustración sobre la forma de expresar un párrafo de opinión sería la siguiente:

“ En nuestra opinión, los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o presentan razonablemente, respecto de todo, lo importante o significativo) la posición financiera de la Compañía X Y Z al 31 de diciembre del 200X, y de los resultados de sus operaciones y los cambios en la posición financiera, para el año que terminó en esa fecha, de acuerdo son los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados (o las Normas o prácticas nacionales relevantes)”

En cualquier caso donde no se evidencie de qué país son las normas, deberá declararse el país.

“ de acuerdo con los principios contables generalmente aceptados en el país A”

Fecha del dictamen

El auditor deberá fechar el dictamen en la fecha de terminación de la auditoría, nunca deberá fecharlo antes de la fecha en que fueron firmados o aprobados los estados financieros por la administración, ya que la responsabilidad del auditor es dictaminar sobre los estados financieros preparados y presentados por la misma.

Dirección del auditor

El dictamen deberá nombrar una localización específica, que ordinariamente es la ciudad donde el auditor mantiene la oficina que tiene responsabilidad por la auditoría.

Firma del auditor

El dictamen deberá ser firmado a nombre de la firma de auditoría, a nombre personal del auditor, o ambos según sea apropiado. El dictamen del auditor ordinariamente se firma a nombre de la firma de auditores, porque esta asume la responsabilidad por la auditoría.

7.5.1 Tipos de informes o dictámenes de los auditores independientes

Existen diferentes tipos de informes de los auditores independientes, teniendo en cuenta la opinión que tenga el auditor sobre la razonabilidad de la información que contiene los estados financieros presentados por la administración de la entidad auditada, estos pueden ser:

- ♦ **Dictamen limpio**
- ♦ **Dictamen modificado.**

Dictamen limpio

Se considera dictamen limpio, cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable (o están presentados razonablemente, respecto de todo lo importante), de acuerdo con las Normas de Contabilidad Generalmente Aceptadas.

Una opinión limpia también implica que han sido dictaminados y revelados en forma apropiada en los estados financieros, los cambios ocurridos en principios contables o en el método de su aplicación, y los efectos consecuentes.

Dictamen modificado

Se considera como dictamen modificado, aquel que contiene las siguientes situaciones:

- ♦ **Asuntos que no afectan la opinión del auditor**
 - a) **énfasis en el asunto**
- ♦ **Asuntos que sí afectan la opinión del auditor**
 - a) **opinión calificada o con salvedades,**
 - b) **abstención de opinión, o**
 - c) **opinión adversa o negativa**
- ♦ **Asuntos que no afectan la opinión del auditor**

En ciertas circunstancias, el dictamen del auditor puede ser modificado añadiendo un párrafo de énfasis de asunto para hacer resaltar algo que afecta a los estados financieros el cual se incluye en una nota a los estados financieros que discute más ampliamente el asunto.

Añadir este párrafo no afecta la opinión general del auditor sobre la razonabilidad, respecto de todo lo importante, de los estados financieros.

Este párrafo debería, preferiblemente, ser incluido después del párrafo de opinión y ordinariamente se referiría al hecho de que la opinión del auditor no es calificada a este respecto.

En este párrafo se consideraría, si existe una falta de certeza (distinta a un problema de negocio en marcha), cuya solución depende de eventos futuros, no bajo el control de la entidad, y que pueda afectar los estados financieros.

A continuación exponemos una ilustración de un párrafo de énfasis de asunto, para una falta significativa de certeza en el dictamen de un auditor:

“Sin calificar nuestra opinión llamamos la atención a la Nota X a los estados financieros. La Compañía es la demandada en un juicio que alega infracción de ciertos derechos de patentes y que reclama regalías y daños punitivos. La Compañía ha presentado una contrademanda, y están en desarrollo las audiencias y los procedimientos de resultados en ambas acciones. El resultado último del asunto no puede ser determinado actualmente, y no se ha hecho en los estados financieros, ninguna provisión para cualquier obligación que pueda resultar.”

Si existieran situaciones que implican múltiples faltas de certeza que son importantes para los estados financieros, el auditor puede considerar apropiado expresar una abstención de opinión en vez de añadir un párrafo de énfasis en el asunto.

Asuntos que sí afectan la opinión del auditor

Un auditor quizás no pueda expresar una opinión limpia cuando existan algunas de las siguientes circunstancias y, a juicio del auditor, el efecto del asunto es o puede ser de importancia relativa para los estados financieros.

- **Existen limitaciones en el alcance del trabajo del auditor; o**
- **Existen desacuerdos con la administración con respecto de la aceptabilidad de las políticas contables seleccionadas, el método de su aplicación o la adecuación de las revelaciones en los estados financieros**

Estas circunstancias (a) podrían llevar a una salvedad en la opinión o a una abstención de opinión y (b) a una salvedad en la opinión o una opinión adversa.

Opinión con salvedades

Se expresa cuando el auditor concluye que no puede expresarse una opinión limpia, pero que el efecto de cualquier desacuerdo con la administración, o limitación en el alcance, no es tan importante como para requerir una opinión adversa o una abstención de opinión. Una opinión con salvedades debería expresarse como “excepto por “ los aspectos del asunto al que se refiere la calificación.

Abstención de opinión

Se produce cuando el posible efecto de una limitación en el alcance, es tan importante, que el auditor no ha podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y consecuentemente no puede expresar una opinión sobre los estados financieros.

Opinión adversa o negativa

Se produce cuando el efecto un desacuerdo es tan importante para los estados financieros, que el auditor concluye que una salvedad al dictamen no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los estados financieros.

Cada vez que el auditor expresa una opinión distinta a la opinión limpia, debería incluirse en el dictamen una descripción clara de todas las razones sustantivas y, a menos que no sea factible, una cuantificación del (los) posible (s) efecto (s) sobre los estados financieros. Ordinariamente, esta información se expondría en un párrafo separado precediendo a la opinión o abstención de opinión y puede incluir una referencia a un análisis más extenso, si lo hay, en una nota a los estados financieros.

A continuación exponemos a modo ilustrativo un ejemplo de cada uno de estos tipos de informes, sugiriendo en cada caso situaciones hipotéticas:

Opinión limpia

INFORME DE LOS AUDITORES

A la Junta General de Accionistas

Compañía X Y Z

Hemos examinado el Balance General de la Compañía X Y Z al 31 de diciembre de 200X y los estados relacionados de Resultado y de Cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha. Los Estados Financieros constituyen una responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión acerca de esos Estados Financieros basada en nuestra auditoría.

Hemos realizado nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los Estados Financieros están libres de inexactitudes importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que respalda las cantidades y aseveraciones en los Estados Financieros. Una auditoría incluye también la evaluación de los principios de contabilidad empleados y los estimados significativos realizados por la Administración, así como una evaluación de la presentación general de los Estados Financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para la emisión de nuestra opinión.

En nuestra opinión, los Estados Financieros identificados en el primer párrafo de este informe, presentan, razonablemente, respecto de todo lo significativo, la situación financiera de la Compañía X y Z en el año terminado en 31 de diciembre del 200X, y el resultado de operaciones y los cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Ciudad y fecha

*Nombre de la firma de
Auditores Independientes*

Firma del auditor

Opinión con Salvedades

INFORME DE LOS AUDITORES

A la Junta General de Accionistas
Compañía X Y Z

Hemos examinado el Balance General de la Compañía X Y Z al 31 de diciembre de 200X y los estados relacionados de Resultado y de Cambios en la Posición Financiera por el año terminado en esa fecha. Los Estados Financieros constituyen una responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión acerca de esos Estados Financieros basada en nuestra auditoría.

Excepto por lo descrito en los párrafos siguientes, hemos realizado nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los Estados Financieros están libres de inexactitudes importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que respalda las cantidades y aseveraciones en los Estados Financieros. Una auditoría incluye también la evaluación de los principios de contabilidad empleados y los estimados significativos realizados por la Administración, así como una evaluación de la presentación general de los Estados Financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para la emisión de nuestra opinión.

No observamos el conteo de los inventario físicos al 31 de diciembre del 200X, ya que la fecha fue anterior al momento en que fuimos contratados como auditores para Compañía. Debido a la naturaleza de los registros de la Compañía, no pudimos quedar satisfechos respecto de la cantidad del inventario por otros procedimientos de auditoría.

En nuestra opinión, excepto por los efectos de los ajustes a que diere lugar, si los hubiera, como podría haberse determinado si hubiéramos podido quedar satisfechos respecto de las cantidades del inventario físico, los Estados Financieros identificados en el primer párrafo de este informe, presentan razonablemente, respecto de todo lo significativo, la situación financiera, de la Compañía X Y Z, en 31 de diciembre del 200X, y el resultado de operaciones así como los cambios en la posición financiera, en el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Ciudad y fecha

Nombre de la firma de auditores Independientes

Firma del auditor.

Abstención de Opinión

IFORME DE LOS AUDITORES

A la Junta General de Accionistas

Compañía X Y Z

Hemos examinado el Balance General de la Compañía X Y Z al 31 de diciembre de 200X y los estados relacionados de Resultado y de Cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha. Los Estados Financieros constituyen una responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión acerca de esos Estados Financieros basada en nuestra auditoría.

Excepto por lo descrito en los párrafos siguientes, hemos realizado nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas. Esas normas requieren que planifiquemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los Estados Financieros están libres de inexactitudes importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que respalda las cantidades y aseveraciones en los Estados Financieros. Una auditoría incluye también la evaluación de los principios de contabilidad empleados y los estimados significativos realizados por la Administración, así como una evaluación de la presentación general de los Estados Financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para la emisión de nuestra opinión.

No pudimos observar todos los inventario físicos, ni confirmar las cuentas por cobrar. Los Activos Fijos Tangibles no responden a la realidad física ni están debidamente controlados. Existen diferencias en las operaciones con las partidas de Caja y Banco, todo lo cual no permitió la obtención de evidencias suficientes debido a limitaciones impuestas al alcance de nuestro trabajo por la Compañía.

A causa de la importancia de los asuntos tratados en el párrafo precedente, no podemos expresar, y no expresamos, una opinión sobre los estados financieros identificados en el primer párrafo de este informe.

Ciudad y fecha

Nombre de la firma de auditores Independientes

Firma del auditor.

Opinión adversa o negativa

INFORME DE LOS AUDITORES

A La Junta General de Accionistas
Compañía X y Z

Hemos examinado el Balance General de la Compañía X Y Z al 31 de diciembre de 200X y los estados relacionados de Resultado y de Cambios en la posición financiera por el año terminado en esa fecha. Los Estados Financieros constituyen una responsabilidad de la Administración de la Compañía. Nuestra responsabilidad es la de expresar una opinión acerca de esos Estados Financieros basada en nuestra auditoría.

Hemos realizado nuestra auditoría de acuerdo con normas de auditoría generalmente aceptadas en Cuba. Esas normas requieren que planeemos y ejecutemos la auditoría para obtener una seguridad razonable acerca de si los Estados Financieros están libres de inexactitudes importantes. Una auditoría incluye el examen, sobre una base de pruebas, de la evidencia que respalda las cantidades y aseveraciones en los Estados Financieros. Una auditoría incluye también la evaluación de los principios de contabilidad empleados y los estimados significativos realizados por la Administración, así como una evaluación de la presentación general de los Estados Financieros. Consideramos que nuestra auditoría constituye una base razonable para la emisión de nuestra opinión.

Según se expresa en Nota A, el valor de los Activos Fijos Tangibles reflejado en los Estados Financieros, no responde a la realidad física, debido a que existen operaciones que no fueron contabilizadas oportunamente y otros errores contables, por lo que nos es imposible brindar una opinión sobre la corrección del saldo de esta cuenta.

Por otra parte, en la Nota D, se expone que el saldo de la cuenta Pagos anticipados no representa la realidad de las operaciones efectuadas por la Compañía en el periodo auditado, debido a que muchas de las partidas que conforman dicho saldo, por un monto de \$ 114 838,00; deberían haber sido liquidadas el recibirse los productos y servicios que les dieron origen, y no haber sido descargados de la cuenta en su oportunidad, afectando además las cuentas de inventarios y gastos por el mencionado importe.

En nuestra opinión, a causa de los efectos de los asuntos expuestos en los párrafos precedentes, los estados financieros identificados en el primer párrafo de este informe no presentan razonablemente, la posición financiera de la Compañía X Y Z al 31 de diciembre del 200X, los resultados de las operaciones y los cambios en la posición financiera en el año terminado en esa fecha, de conformidad con los principios de contabilidad generalmente aceptados.

Ciudad y fecha

Nombre de la firma de auditores Independientes

Firma del auditor.

Es importante señalar, que de existir algún acuerdo entre la administración de la entidad auditada y los auditores independientes respecto a incluir en los libros de contabilidad de la Compañía, los ajustes propuestos por el auditor, que permitan modificar los saldos de las cuentas del Balance original presentado por la Compañía, y después de comprobar el auditor que dichos ajustes han, sido incluidos, las opiniones a brindar por el auditor con respecto a la razonabilidad de los estados financieros pueden ser modificadas y lo que pudo ser un dictamen con salvedades podría convertirse en un dictamen limpio.

7.6 Otros tipos de informes. Informe largo

El informe largo generalmente es utilizado por auditores internos y gubernamentales. Es aquel en que el auditor expone de forma amplia, el alcance de la auditoría y expresa sus opiniones de una forma mucho más detallada, analizando los resultados negativos y deficiencias de una forma crítica y constructiva por cada cuenta o tema auditado. Se desprende del análisis de una mayor cantidad de información que el que se realiza por los auditores independientes y profundiza en muchos temas que este último solamente verifica por pruebas, ya que sus objetivos y alcance son diferentes.

En el informe largo los auditores exponen sus comentarios amplios y detallados sobre las partidas que integran los estados financieros, y/o sobre el control y uso de los recursos de la entidad auditada, las comprobaciones que se han efectuado con respecto a esas partidas, e incluyen, además, tablas, gráficos, análisis, etc., para una mejor ilustración de los interesados.

A continuación exponemos un ejemplo ilustrativo del tipo de ordenamiento psicológico. (a los efectos de no hacer excesivamente extenso el ejemplo, los comentarios generales del informe, solamente se referirán a la comprobación efectuada a algunas cuentas del Balance, obviando los comentarios de otras partidas auditadas).

Oficina Nacional de Auditoría
Monserate No.213, Habana Vieja, Ciudad de la Habana
Orden de Trabajo No. 14-04
Entidad y Código: Empresa X Y X, 207-1-5802
Subordinada a: Ministerio de la Industria Ligera
Tipo de Auditoría: Auditoría de Balance
Fecha de inicio: 25 de enero del 2002
Fecha de terminación: 14 de marzo del 2002
Jefe de Grupo: Ricardo Díaz Balaguer.

INFORME DEL AUDITOR

Introducción

La Empresa X Y Z fue constituida mediante Escritura Pública No. 476/98, de fecha 15 de abril de 1998, su objeto social es comercializar y exportar los productos elaborados por entidades del Ministerio de la Industria Ligera, fundamentalmente calzado, carteras y otros productos del cuero y calzado.

La auditoría tuvo como objetivo evaluar el Control Interno que ejerce la entidad sobre sus recursos y la razonabilidad de algunas cuentas del Balance.

En las comprobaciones efectuadas se aplicaron las Normas de Auditoría Generalmente Aceptadas, con las limitaciones siguientes:

- **No fue posible comprobar el saldo de la cuenta Pagos Anticipados, debido a no contar la entidad con toda la documentación, debidamente ordenada, para poder realizar su verificación.**
- **No se verificó la legitimidad de las obligaciones de pago registradas, por un importe de \$ 118 835.00 USD, por no existir documentos que las respalden.**
- **No se pudo comprobar los salarios pagados a agentes en el extranjero, por no contar la entidad con la documentación de respaldo.**

El trabajo fue realizado por pruebas que abarcaron el año terminado en 31 de diciembre del 2001, ampliándose a períodos anteriores o posteriores en los casos necesarios para una mejor comprensión de los resultados. La revisión se realizó de forma detallada, incluyendo los cálculos y las anotaciones realizadas en los contratos, documentos y submayores correspondientes.

Conclusiones

De acuerdo con las irregularidades detectadas, se evalúa de DEFICIENTE el control interno y no razonable los estados financieros que emite la empresa, al detectarse que:

- ♦ **Se violan las regulaciones bancarias vigentes, comprobándose que se remesa efectivo desde el exterior a través de los agentes y por valija diplomática, determinándose que durante el año fueron remesados 186 582.00 USD.**
- ♦ **Se observa falta de coordinación entre los departamentos de comercial y contabilidad, comprobándose que este último desconoce el universo de los contratos firmados por el área comercial, lo que dificulta el control y registro oportuno de las cuentas por cobrar.**

- ♦ Se determinó que se han realizado pagos a agentes en el extranjero por concepto de viáticos a razón de 10,00 USD diarios, que ascienden a 12 870.00 USD, adicionales al salario pagado por la parte extranjera, lo cual no está regulado ni aprobado.
- ♦ Incorrectamente aparecen reflejadas en el Balance General, Mercancías en Consignación por valor de 838.00 USD siendo ésta una cuenta de orden o memorándum.
- ♦ Están pendientes de conciliar y/o depurar Pagos Anticipados por un valor según Balance de 18 838.00 USD, sobre los cuales no se ejerce el debido control documental.
- ♦ Están pendientes de conciliar y/o depurar Cuentas por Pagar a proveedores por 18 835.00 USD, que representa el 32 % de la muestra seleccionada.
- ♦ No se cuenta con los recibos de cobro de los salarios pagados a agentes en el extranjero, por lo que no fuimos capaces de verificar la legitimidad de estos pagos por limitaciones en el alcance.
- ♦ El resultado económico obtenido por la entidad en el año 2001 se considera desfavorable, con relación el año anterior, al aumentar el costo total por peso de venta en 0,06 USD, obteniéndose una pérdida en venta de 19,8 MUSD.
- ♦ Existe inobservancia en relación al cumplimiento de las disposiciones estatutarias vigentes y de lo establecido legalmente en materia de contratación.

Resultados

Efectivo en Caja

En la revisión de esta cuenta se pudo comprobar que existe un adecuado control del efectivo, se realizan arqueos sistemáticos y en el arqueo realizado por la auditoría no se detectaron diferencias.

Efectivo en Banco

Al cierre del mes de diciembre de 2001 esta cuenta tiene un saldo ascendente a

144 328.39 USD, comprobándose que se realizan conciliaciones bancarias mensualmente y existe un adecuado control de los cheques emitidos.

- ♦ Se remesa efectivo desde el exterior a través de los especialistas y por valija diplomática, comprobándose que en el año fueron enviados 186 582.00 USD, no utilizándose como medio las transferencias bancarias, según lo establecido en la Carta Circular No. 1 del BNC de diciembre de 1997.

Cuentas por Cobrar

Al cierre del mes de febrero del año 2001 esta cuenta presenta un saldo ascendente a

113 308.24 USD, de los cuales 36 367.97 USD, que representan el 32 %, presentan más de 60 días de antigüedad.

Para el análisis de la cuenta se seleccionó una muestra de 10 deudores por un importe de 34 703.00 USD, que representan el 31 % del total, comprobándose que:

- ♦ **En el departamento Comercial no existe una adecuada organización en el expediente de los documentos que conforman los contratos, dificultando su revisión y control.**

- ♦ Se observa falta de coordinación entre los departamentos de comercial y contabilidad, comprobándose que este último desconoce el universo de contratos firmados por el área Comercial, lo que dificulta el control y registro oportuno de los mismos en las cuentas por cobrar. Asimismo, se detectó que en ocasiones se reciben remesas de efectivo del extranjero, desconociéndose por Contabilidad a qué contrato corresponden, registrándose indebidamente como Cobro Anticipado.

La práctica anteriormente descrita ocasionó contabilizaciones dobles en Cuentas por Cobrar y Pagos Anticipados, por 14 373.45 USD siendo ajustadas en enero del 2002.

Se viola el Principio de Contabilidad Generalmente Aceptado de Registro, toda vez que:

- ♦ No se contabilizan las cuentas por cobrar por el importe total de los servicios contratados, en el momento que surge el derecho de cobro, éstos se registran mensualmente por la cuantía correspondiente al mes, no mostrando la cuenta su ascendencia real.
- ♦ Indebidamente se registraron en esta cuenta operaciones realizadas con Agencias de Viajes que no constituyen actividad fundamental de la empresa, debiendo ser registrada en Cuentas por Cobrar Diversas por un importe de 7 872.04 USD.
- ♦ En una muestra de 6 contratos analizados se comprobó que un total a cobrar de 61 475.00 USD, se encuentran pendientes al cierre del 31 de diciembre del 2001, con más de 180 días de antigüedad.

Mercancías en Consignación

- ♦ Al cierre del mes de diciembre de 2001 la cuenta presenta un saldo ascendente a 838.00 USD, que no reflejan su ascendencia real, al no registrarse en la misma una devolución de 23 pares de zapatos realizada el 1ro de Septiembre de 2001 por un importe de 93.38 USD, la cual fue registrada incorrectamente en la cuenta de Sobrantes de Medios.

Activos Fijos e Inventarios

En las verificaciones realizadas se determinó que estas cuentas muestran razonablemente su ascendencia real.

Cuentas por Pagar

- ♦ Al cierre del mes de febrero del presente año, esta cuenta presenta un saldo ascendente a 144 051.60 USD, de los cuales el 77 % por un importe de 111 105.32 USD presentan más de 60 días, siendo los más significativos 8 866.90 USD y 17 810.00 USD, correspondiente a obligaciones contraídas en los años 1996 y 1997 respectivamente.

De un total de 63 proveedores existentes, se seleccionó una muestra de 10 de ellos comprobándose lo siguiente:

- ♦ Se encuentran pendientes de conciliar y/o depurar importes por 18 835.00 USD que representan el 32 % de la muestra seleccionada (Anexo No. 3).
- ♦ Indistintamente el submayor de Cuentas por Pagar aparece a nombre de los especialistas e Instituciones a las que pertenecen éstos, no existiendo uniformidad de criterios para clasificar los mimos, provocando duplicidad en el registro.
- ♦ Fueron contabilizadas obligaciones de pago por 17 330.00 USD que no están amparadas por contratos, siendo registradas por acuerdos verbales. (Anexo No. 5).
- ♦ Se registró indebidamente 425.00 USD, por adeudos al MINSAP desde marzo de 1997, siendo informado con fecha 14 de abril de 1999 que este importe debía ser cancelado.
- ♦ En esta cuenta además se registran obligaciones de pago con Agencias de Viajes que no son propias de la actividad fundamental por 34 570.85 USD, debiendo ser registrada en Cuentas por Pagar Diversas.

Resultado Económico-Financiero

Análisis de algunos Indicadores Económicos

- ♦ En la junta de Accionistas del 14 de octubre del 2001, se acordó tramitar con el Organismo Superior un incremento de los gastos por encima de lo planificado ascendente a 37 300.00 USD, al plantearse que el mismo, tenía deficiencias en su confección. El presupuesto planificado fue reajustado en esta fecha no existiendo aprobación por escrito del nivel superior.
- ♦ El resultado económico obtenido por la entidad en el año 2001 se considera desfavorable a pesar del crecimiento de las ventas en un 18 % con relación al año 2000, al comprobarse que el costo de venta y los gastos de operaciones no se comportaron de forma proporcional al indicador anterior, mostrando un incremento en igual período de un 25 % y 5 % respectivamente.
- ♦ Al cierre del año las ventas se incrementaron con relación al presupuesto en un 9.6 % mientras que el costo de venta y los gastos de operaciones en un 13.1 % y un 7.4 % respectivamente.
- ♦ Este crecimiento desproporcional de los gastos con respecto a las ventas provoca una afectación del Resultado en Ventas, con una pérdida de 19.8, miles de dólares, la cual es minorada con ingresos financieros de años anteriores y otros ingresos, lográndose finalmente una utilidad neta de 21.8 miles de USD.
- ♦ Esta situación deteriora los indicadores de costo. En el año 2000 para producir un dólar de venta se gastaron 0.76 USD mientras que en 2001 se requirió 0.82 USD.
- ♦ Se observa que los gastos de operaciones más significativos son los siguientes:

<u>Conceptos</u>	<u>Importe</u>	<u>% dentro del total de gastos de operaciones</u>

<u>Salarios</u>	<u>40,5</u>	<u>24</u>
<u>Comunicac</u>	<u>25,7</u>	<u>15</u>
<u>iones</u>		
<u>Promoción</u>	<u>9,8</u>	<u>6</u>
<u>Servicios</u>	<u>6,5</u>	<u>4</u>

Otros Aspectos

- ♦ **Los comprobantes de operaciones no tienen pie de firma donde se identifiquen que personas confeccionaron, revisaron y aprobaron los mismos.**
- ♦ **Como consecuencia de errores contables el Estado de Resultado del mes de diciembre del 2001, muestra un saldo negativo de 160.00 USD correspondiente a la cuenta de gastos de administración y servicios.**

Recomendaciones

- ♦ **Crear una adecuada organización y coordinación entre los departamentos de contabilidad y comercial que garanticen el control de su actividad fundamental.**

Anexos

Se acompañan al informe, detalles de los hallazgos de auditoría, los cuales se relacionan en los siguientes anexos.

- ♦ **No. 1 Análisis Financiero de la contratación.**
- ♦ **No. 2 Salarios y viáticos recibidos por los especialistas contratados.**
- ♦ **No. 3 Cuentas por pagar o pendientes de conciliación y/o depuración.**
- ♦ **No. 4 Importes cobrados, pendientes de pago.**
- ♦ **No. 5 Obligaciones de pago sin documentos justificantes.**
- ♦ **No. 6 Resumen de indicadores económicos**
- ♦ **No. 7 Acta de Responsabilidad Administrativa.**

De acuerdo con lo establecido en el artículo 7, inciso K, del Decreto Ley No. 159, De la Auditoría, la entidad debe informar a esta Oficina, en un termino no mayor de 180 días naturales contados a partir de la fecha de terminación de la auditoría, el plan de medidas de las deficiencias detectadas.

De existir alguna discrepancia con el contenido del informe, la entidad debe comunicar sus descargos a esta Oficina dentro de los 20 días siguientes a la entrega del mismo.

Se agradece a los dirigentes y trabajadores de la entidad, la colaboración prestada durante la realización de la auditoría.

Fraternalmente,

Auditor- Jefe de Grupo.

7. 7 Ciclo de los informes de auditoría.

En los Departamentos de Auditoría debe estar determinado el ciclo del informe. Los pasos a seguir en este ciclo son los siguientes:

- **Una vez realizado el Cierre de la Auditoría, y teniendo el auditor perfectamente claros los objetivos logrados en su trabajo, puede citar a la dirección de la unidad auditada e invitar a las organizaciones de masa y políticas, dando una explicación general del resultado de la auditoría, con base en el borrador de su informe.**
- **En el Departamento de Auditoría, concluye el informe, sometiéndose al supervisor o censor de informes del Departamento.**
- **Finalizada la versión final del informe, se somete a la aprobación del Jefe del Departamento de Auditoría.**
- **Se realiza la mecanografía y encuadernación, debiendo estar perfectamente determinada la trayectoria de cada una de las copias del informe.**
- **Se citará a una reunión final para la discusión del informe de auditoría, donde deben asistir el auditor y los funcionarios que determine la entidad auditada. De esta reunión surgirá un plan de medidas, que es la base para la futura “Auditoría Recurrente”.**
- **Se archivará copia del informe y documentos importantes en el “File Permanente”.**

Resumen

- a) **El concepto de cierre de auditoría consiste en la revisión del trabajo realizado por el auditor antes de abandonar la entidad auditada y el completamiento de los papeles de trabajo en todos sus contenidos.**
- b) **Además, el auditor se debe cerciorar de que todos los estados confeccionados cumplan los requisitos establecidos.**
- c) **El análisis de los estados financieros de una auditoría forma parte también del concepto de cierre.**
- d) **Un informe es una presentación objetiva e imparcial de los hechos.**
- e) **La calidad de la auditoría se juzga principalmente por el informe.**
- f) **Modernamente el informe presenta los puntos importantes primero, con el uso de resúmenes y una presentación atractiva.**
- g) **Hay que redactar el informe pensado en las características del lector.**
- h) **El ordenamiento psicológico es el más usado actualmente.**
- i) **El informe del auditor expresa su opinión.**
- j) **El informe debe ser presentado a la entidad auditada en un breve plazo.**

- k) Se entiende por salvedad la información de las limitaciones del auditor.**
- l) Las críticas que presenta el informe deben ser constructivas.**
- m) Los informes de los auditores independientes pueden ser de dos clases:**
- **Dictamen Limpio.**
 - **Dictámenes modificados.**
- n) El dictamen limpio se confecciona cuando el auditor concluye que los estados financieros dan un punto de vista verdadero y razonable.**
- o) Los dictámenes modificados pueden ser de 3 clases, con salvedades, abstención de opinión, y de opinión negativa.**
- p) El dictamen con salvedades concluye que no puede ser expresada una opinión limpia, pero los efectos de cualquier desacuerdo con la administración no son de importancia relativa.**
- q) La abstención de opinión se produce cuando el posible efecto de una limitación en el alcance, es tan importante, que el auditor no ha podido obtener suficiente evidencia apropiada de auditoría y consecuentemente no puede expresar una opinión sobre los estados financieros**
- r) La opinión adversa o negativa, se produce cuando el efecto de un desacuerdo es tan importante para los estados financieros, que el auditor concluye que una salvedad no es adecuada para revelar la naturaleza equívoca o incompleta de los Estados Financieros.**

CUESTIONARIO

- 1. ¿Cuáles son las partidas que el auditor debe analizar después de la fecha del cierre de operaciones?**
- 2. ¿Qué se entiende por ajustes de auditoría?**
- 3. Con respecto a los ajustes de auditoría, ¿Cuál es la situación cuando están cerrados los libros?**
- 4. Diga brevemente que se entiende por cierre de la auditoría.**
- 5. ¿Cuál es el objeto de análisis de estados financieros?**
- 6. Mencione algunos de los principales índices a utilizar en los análisis de auditoría financiera, utilícelos con datos y determine y comente los resultados.**
- 7. ¿Cuál es el principal objetivo de un informe?**
- 8. Los informes tienen varios fines. Explique tres de ellos.**
- 9. ¿Por qué son tan importantes los informes para los dirigentes? Explique ampliamente esta importancia.**
- 10. ¿Por qué es tan importante que usted sepa redactar un buen informe?**

11. Dentro de las tendencias actuales en la redacción de informes tenemos como puntos más importantes primero; a) El uso de sumarios o resúmenes; b) La presentación atractiva. Explique cada uno de estos puntos.
12. Explique los modelos de organización de los informes.
13. Un funcionario tiene muy poco tiempo para leer un informe. El auditor responsable de la auditoría le sugiere que usted confeccione un informe de tipo cronológico. ¿Qué haría usted? Razone su respuesta.
14. El director de una empresa está muy interesado en conocer la situación financiera de una fábrica de la empresa. El está muy interesado en conocer dicha cuestión punto por punto. ¿Qué organización le daría usted a su informe? Razone su respuesta.
15. Redacte un informe en el tipo de organización lógica.
16. Redacte un informe en el tipo de organización psicológica.
17. Redacte un informe con salvedades a una situación determinada.
18. Redacte un informe con abstención de opinión para una situación determinada.
19. Redacte un informe con opinión adversa, teniendo en cuenta una situación determinada.
20. Redacte un informe con opinión limpia.

CAPITULO 8. Auditoria de los Medios Monetarios y Otros Activos

8.1 Breve recuento del contenido de estas cuentas

Las entidades económicas presentan, generalmente, un control estricto sobre los medios monetarios que mantienen en su poder ya que a pesar de que su monto puede ser mejor apreciado que el de cualquier otra partida del Balance general, también es la partida más susceptible de presentar irregularidades.

El Banco Central de Cuba, mediante sus regulaciones, establece las normas para la tenencia, control y manipulación de estos recursos, las que son de estricto cumplimiento para lograr la más eficiente operación sobre los mismos.

La Resolución 10/97 establece los Principios de Contabilidad Generalmente Aceptados así como el nomenclador de Cuentas Nacional para las entidades públicas y privadas, sean nacionales o extranjeras radicadas en el territorio nacional.

A los efectos del registro y control de los hechos económicos en que se encuentran involucradas operaciones con los medios monetarios, el nomenclador de cuentas establece el uso de las cuentas: Efectivo en Caja, Efectivo en Banco y Efectivo en Banco para Inversiones Materiales, con el siguiente contenido.

Efectivo en Caja:

Representan las existencias de medios monetarios y valores depositados en las cajas de la entidad. Entre otros comprende: efectivo para pagos menores, para cambios, fondo fijo para operaciones específicas u otros destinos, así como los importes que se ingresan en la caja, para ser depositados en las cuentas bancarias correspondientes o para pagos de nóminas. Incluye las existencias de sellos adquiridas para uso de la entidad.

Efectivo en Banco

Representan las existencias de los medios monetarios depositados en las cuentas bancarias.

Corresponden todas las cuentas bancarias que se operan, ya sean en moneda nacional como extranjera así como las de destino específico.

Efectivo en Banco para Inversiones Materiales

Representa el saldo del efectivo depositado en la cuenta bancaria específica, recibido del Presupuesto del Estado con destino a financiar inversiones materiales, contratadas o ejecutadas con medios propios.

8.2 Aspectos generales sobre medidas de seguridad y control interno de estos medios.

En relación con el efectivo en caja.

- a) El efectivo que las entidades económicas mantienen en su poder fuera del banco, debe ser debidamente custodiado; para ello la entidad debe contar con una caja de seguridad ubicada en un local que presente las máximas condiciones y evitar que personal ajeno a la caja pueda tener acceso a la misma.
- b) Dicho local debe estar debidamente cerrado; de tener ventanas, es aconsejable que sean de rejas o estén aseguradas por éstas. La llave de entrada al local deberá tenerla solamente el custodio, y una copia de la misma puede estar en poder del máximo responsable de la entidad o de quien este delegue. La caja de seguridad debe tener una cerradura de combinación que sólo conozca el custodio, debiendo estar la misma escrita en un sobre cerrado y preferiblemente lacrado, que también tendrá en su poder el máximo responsable de la entidad o quien este delegue, en un lugar seguro.
- c) En cada oportunidad que el cajero realice operaciones con el efectivo; extracciones, depósitos, etc., deberá trasladarse al banco acompañado de un custodio y utilizando un vehículo seguro en su traslado.
- d) En el local de la caja sólo debe permanecer el cajero salvo casos excepcionales autorizados.
- e) El efectivo en poder del cajero deberá encontrarse dentro de la caja de seguridad separado por los diferentes conceptos.
- f) El custodio de la caja no manipulará libros, registros o cualquier otro documento ajeno a sus funciones, por lo que los mismos deberán estar inaccesibles a este.
- g) El custodio confeccionará un comprobante numerado consecutivo por cada pago que realice por los fondos fijos en su poder, el que deberá estar aprobado por la persona o personas que estén debidamente autorizadas para ejecutar la operación, recogiendo la firma del beneficiario del pago y firmando él, a su vez, el documento, que quedará guardado en la caja como parte del monto del fondo
- h) El monto de los fondos fijos en poder de la entidad es aprobado por algún nivel de dirección. Dicha aprobación debe mantenerse debidamente archivada para cuando sea solicitada por quien proceda, como justificación de su importe.
- i) Los comprobantes de pago emitidos por el cajero deben ser confeccionados en tinta, evitando alteraciones, enmiendas, tachaduras y raspaduras.
- j) Los cheques que se emiten a los efectos de reembolsar el fondo deben confeccionarse a nombre del custodio.

- k) Los comprobantes de pago reembolsados deberán, estar acompañados de un justificante oficial de la operación realizada, debiendo ser anulados mediante un cuño inmediatamente después de ser reembolsados, por la persona que aprueba el reembolso, archivándose en el área de contabilidad de la entidad, adjuntos al modelo de liquidación.
- l) No deben quedar comprobantes liquidados por reembolsar, de fechas atrasadas.
- m) Los fondos y otros medios monetarios y valores en poder del custodio, deberán ser arqueados por sorpresa al menos una vez al mes, por personal ajeno al custodio y en su presencia, cuadrando su importe con las cuentas de control y análisis correspondiente.
- n) El custodio extenderá recibos numerados consecutivamente por el efectivo recibido, manteniéndose un estricto control sobre estos, por personal del área de contabilidad. De ser posible, estos recibos deben estar prenumerados.
- o) El efectivo proveniente de cobros u otros ingresos deberá ser depositado en el banco, el día hábil siguiente de haberse recibido por el custodio, salvo en entidades autorizadas. En el caso de efectivo extraído para el pago de nóminas y no pagado, el plazo de su reintegro debe atenerse al término establecido por el banco.
- p) El depósito en la agencia bancaria debe ser realizado, preferiblemente por el custodio.
- q) El duplicado de la Hoja de depósito, firmado y acuñado por el banco, se entregará por el custodio a la persona en el área de Contabilidad que proceda para su registro inmediato.
- r) La entidad económica no puede realizar pagos de ningún tipo con el efectivo recibido por operaciones de cobro
- s) El efectivo extraído para cambios debe ser entregado a su custodio, mediante recibo que debe ser cuidadosamente archivado.
- t) Se deben realizar arqueos sorpresivos a las cajas que mantengan la custodia del fondo para cambios.
- u) El custodio no debe poseer medios monetarios ajenos a la entidad.

En relación con el efectivo en banco.

- a) Los cheques o documentos de pago deben encontrarse debidamente archivados. La numeración de estos documentos debe aparecer en el Registro de Pagos correspondiente, y se comprobará periódicamente por personal ajeno al que realiza la Conciliación Bancaria.
- b) Al someter a las firmas autorizadas los cheques u otros documentos de pago, deberán ir acompañados de los justificantes que amparan la operación.

- c) Los justificantes de los documentos de pago deben ser anulados mediante un cuño gomígrafo, en el momento de ser firmados los cheques o documentos de pago para evitar usos posteriores indebidos.
- d) Los justificantes deben ser archivados acompañados de una copia del documento de pago.
- e) Debe realizarse mensualmente la Conciliación Bancaria para detectar posibles errores en el registro de las operaciones con el banco, por personal que no esté relacionado con la manipulación del efectivo, documentos de cobros y pagos, ni con el registro de estas operaciones, dejando constancia escrita de dicha conciliación y aprobándose por quién proceda, de acuerdo con la estructura organizativa de la entidad.

8.3 Objetivos de la auditoría de los medios monetarios

Como objetivos esenciales de la auditoría de estos medios podemos mencionar los siguientes:

- a) Determinar lo adecuado del sistema de control interno establecido por la entidad sobre estos medios y recomendar la forma de eliminar las deficiencias que hubiere.
- b) Verificar el cumplimiento de la legislación vigente para el control, tenencia y manipulación de los medios monetarios.
- c) Comprobar la corrección del saldo de estas cuentas y su correcta utilización.

8.4 Auditoría del efectivo en caja. Pasos a seguir en su comprobación.

Arqueo de caja. Después de aplicar el cuestionario de control interno y realizar las pruebas necesarias para comprobar su corrección, el auditor está en disposición de comenzar su trabajo de comprobación, siendo el arqueo y cuadre de caja las operaciones más importantes a realizar.

Los pasos que debe seguir en su trabajo pueden ser resumidos en tres momentos: antes de efectuar el arqueo; durante el arqueo y después de concluido el arqueo.

- a) Antes de efectuar el arqueo
 - El auditor debe conocer cuántos fondos existen y donde están ubicados, el nombre de los custodios y la relación de firmas autorizadas para su manipulación, con el objetivo de verificarlas en los comprobantes (aprobación y autorización).
 - Conocer si existen sospechas de manejos indebidos en algunos de los fondos o efectivo en poder del cajero.
 - Determinar la fecha y hora más oportuna para realizar el arqueo.
- b) Durante el arqueo
 - En esta etapa el custodio tiene que estar presente desde el inicio hasta la culminación del arqueo, debiendo participar el jefe inmediato del cajero; como testigo de la operación.

- Una vez iniciado el arqueo, ha de continuarse hasta su terminación. Cuando fuera imprescindible su interrupción, se deben guardar en la caja de seguridad todos los valores y documentos, debe salir todo el personal del local de la caja y sellar la misma hasta el reinicio del arqueo.
 - Cuando existan dos o más fondos, el arqueo se realiza simultáneamente. De no ser posible, se procede a sellar aquellas cajas que no puedan ser arqueadas en la fecha y hora de comienzo determinadas previamente, hasta que pueda ejecutarse a cada una.
 - El arqueo comprende todos los valores y documentos que se encuentren en la caja: efectivo, sellos de correo y timbre, comprobantes, vales, cheques, etc.
 - Asimismo se verificarán los documentos de soporte de las operaciones en cuanto a su aspecto formal (fechas, importes, confección a tinta, bolígrafo o máquina de escribir, tachaduras, borrones, enmiendas, firmas, etc.
 - Se irá confeccionando en borrador el modelo Arqueo de Caja; donde se refleje en detalle el efectivo arqueado y los documentos encontrados. Cuando el modelo no sea suficiente se confecciona un anexo, reflejando el importe total en el modelo Arqueo de Caja. Se confeccionará un modelo de Arqueo de Caja por cada concepto de efectivo en poder del cajero.
- c) Después de concluido el arqueo.
- Se entrega al custodio los medios monetarios arqueados y toda la documentación, recogiendo su firma en el modelo Arqueo de Caja debajo de una declaración que certifique su conformidad con la devolución íntegra de estos bienes y documentos. Esta declaración se hará en presencia del superior jerárquico del custodio.
 - El modelo Arqueo de Caja se confecciona en tinta, como borrador, por el auditor durante el desarrollo de su trabajo, formando parte de sus papeles de trabajo.
 - El Auditor hace constar en el modelo Arqueo de Caja su conformidad o no, sobre la revisión formal de los documentos justificantes.
 - En caso de discrepancias detectadas entre el arqueo y los libros, si esta tiene características de hechos delictivos, se levanta un acta que debe ser firmada por los involucrados en el arqueo, como constancia de la diferencia detectada. Es importante señalar que en caso, que haya o no discrepancias, el resultado debe aparecer en el modelo Arqueo de Caja.
 - El resultado de la discrepancia debe ser ajustado por el auditor en su Hoja de Ajustes, de no poderse determinar su origen.

Cuadre de caja.

En el caso del efectivo arqueado por concepto de cobros u otros ingresos obtenidos, el auditor procede a realizar la verificación de dicha partida partiendo del saldo que se encuentra pendiente de depósito al inicio del mes.

A este importe se le adiciona el total de ingresos en efectivo recibido por el custodio durante el mes, que debe ser verificado mediante los recibos emitidos por el mismo y que deben estar debidamente controlados y prenumerados por personal ajeno a este.

Posteriormente, se deduce el importe de las sumas de las copias de las Hojas de Depósito acuñadas y firmadas por la caja del banco.

El resultado de esta operación es el importe del efectivo que debe haber en la caja pendiente de depositar en el banco, el cual no debe ser mayor que el ingreso del día anterior al arqueo, ya que está establecido el depósito diario de los ingresos en efectivo recibidos por la entidad.

De resultar diferencias, faltantes o sobrantes, se debe levantar acta por la misma, que se acompaña al informe final de auditoría, informando previamente de la situación a quien proceda en la entidad.

El resultado de la discrepancia debe ser ajustado por el auditor en su Hoja de Ajustes, de no poderse determinar su origen.

Comprobación del fondo para pagos menores y su reembolso, y de los anticipos para gastos de viaje y dietas.

El fondo para pagos menores se aprueba por los niveles de dirección correspondientes, con el objetivo de que la entidad realice pagos de pequeñas sumas que no excedan las cifras reguladas.

Dicha aprobación se otorga por un monto que se determina de acuerdo con el volumen de operaciones de gastos en efectivo promedio durante un mes, por ejemplo: si la entidad utiliza para gastos menores, como promedio mensual, la suma de \$300,00, se pudiera aprobar un fondo fijo por \$150,00 con dos reembolsos mensuales, o un fondo fijo de \$100,00 con tres reembolsos mensuales, ya que es política mantener la menor cantidad de dinero efectivo en circulación, como medida de control de la circulación monetaria, además del riesgo que implica mantener sumas excesivas fuera del banco.

El fondo para pagos menores solo puede ser usado para los fines que ha sido creado y su utilización está regulada por la Resolución conjunta, vigente, dictada por el Banco Central de Cuba (BCC) y por el Ministerio de Finanzas y Precios (M.F.P).

El total de efectivo y documentos justificativos de los gastos pagados debe ser igual al importe total del fondo aprobado.

Cuando el total de efectivo extraído para el fondo haya sido totalmente utilizado, o se esté agotando, se determina el importe total de los justificantes y se realiza el Reembolso del Fondo para pagos menores, que consiste en la emisión de un cheque a nombre del custodio del mismo por el importe de los justificantes, que después de ser hecho efectivo, repondrá el importe utilizado en pago de gastos menores.

Para ello se deben relacionar los documentos justificantes en un modelo creado al efecto, que sirve de soporte al comprobante de contabilidad, mediante el cual se registran los gastos pagados.

Es conveniente insistir en que al momento de la liquidación o reembolso del fondo para pagos menores que se lleva a efecto, todos los justificantes deben ser anulados mediante un cuño con la palabra Pagado, para evitar que puedan ser cobrados nuevamente.

Precisamente esta operación de reembolso del fondo para pagos menores, es la que deberá realizar la entidad, tantas veces al mes como se haya determinado en la aprobación para la creación del mismo.

Es importante recordar que fondos creados con otros destinos, tales como: pagos de nómina, compra de productos agropecuarios, etc., conllevan el mismo tratamiento explicado anteriormente.

Cuando el auditor realiza una comprobación del Efectivo en Caja, generalmente verifica algunos reembolsos del fondo fijo del período auditado para tener la certeza de su corrección.

Para ello debe tener en cuenta los siguientes aspectos:

- a) Si el fondo se utiliza para los fines que ha sido aprobado.
- b) Si existe aprobación escrita por el monto del fondo y si este coincide con lo aprobado.
- c) Si se realizan los reembolsos que han sido aprobados por la autorización del fondo.
- d) Si los pagos realizados por el fondo no exceden del límite establecido por el banco.
- e) Si cuando el fondo sufre modificaciones, las mismas han sido aprobadas por los niveles correspondientes.
- f) Si el saldo según libros de la subcuenta que registra el fondo coincide con la suma del efectivo y los justificantes en poder del custodio y con el monto aprobado por el banco al cierre de operaciones del período auditado.
- g) Si el modelo Reembolso del Fondo Fijo, está correctamente confeccionado a tinta o bolígrafo y si su importe coincide con el cheque emitido a nombre del custodio para la extracción del efectivo.

- h) Si coincide el importe del reembolso con los vales que lo soportan, y si estos coinciden con los justificantes.
- i) Si existen vales y justificantes con enmiendas, borrones, tachaduras y raspaduras.

En relación con los anticipos a justificar para dietas y gastos de viajes deberá comprobarse:

- a) Si las entregas de efectivo se corresponden con las disposiciones vigentes en cuanto a los gastos de viajes, alojamiento y dietas, de acuerdo con el tiempo fijado para la duración del viaje.
- b) Que no se entreguen anticipos a trabajadores que no hayan liquidado anteriores entregas.
- c) Que el anticipo sea aprobado por personal autorizado para ello, correspondiéndose a tareas emanadas de la actividad de la entidad.
- d) Que los anticipos se utilicen solamente para los fines para los que han sido aprobados.
- e) Que sean utilizados por la persona beneficiaria de los mismos.
- f) Si existen anticipos pendientes de liquidar de trabajadores que ya no trabajan en la entidad.
- g) Si se conceden a través del fondo para pagos menores, anticipos por sumas superiores a las establecidas oficialmente.
- h) Si se liquidan los anticipos por parte de sus beneficiarios dentro del plazo regulado por las disposiciones vigentes.
- i) Si existe cuadre entre el control de anticipos a justificar y los anticipos pendientes de liquidar en poder del cajero.

Ejemplos ilustrativos de arqueo y cuadre de caja.

A usted, como auditor del Ministerio de Comercio Interior, se le ordena según la O.T. No. 7-16 de fecha julio 22 de 200X, realizar la comprobación del fondo de pagos menores y del efectivo pendiente de depositar en la tienda de artículos de vestir “Modicuba”, por las operaciones del mes de julio del mismo año.

El día 1ro. de agosto, siendo las 8 a.m., usted, comienza su trabajo realizando el correspondiente arqueo de caja, el cual fue concluido a las 10 a.m.

Los resultados obtenidos en la comprobación son reflejados por usted, en su Hoja de Notas:

Empresa de Tienda de Artículos de Vestir
Unidad "Modicuba"
Hoja de Notas
Julio 31 de 200X

P.T.	(N-1)
fecha	1-8-0X
Auditor	R. Díaz

DETALLES				Ref.
1. Nombre del custodio: Joaquín Pérez García.				
2. Nombre del contador que participó en el arqueo: Beatriz Díaz Felipe.				
3. Importe aprobado por el banco como fondo para pagos menores: \$150,00 con 3 reembolsos.				
4. Detalles del efectivo arqueado:				
	<u>Billetes</u>	<u>Fondo para Pagos Menores</u>	<u>Venta de Mercancías</u>	
	\$ 20.00	2	1 400	
	10.00	6	700	
	5.00	4	650	
	3.00	2	300	
	1.00	7	220	
	<u>Monedas</u>			
	\$ 0.20	10	350	
	0.05	140	200	
	0.02	20	600	
	0.01	50	430	
5. Los justificantes de pago por el fondo para pagos menores encontrados en la caja son los siguientes:				
<u>Fecha</u>	<u>Vale No.</u>	<u>Beneficiario</u>	<u>Concepto</u>	<u>Importe</u>
14-7	16-7	Jorge Fuentes	Compra de Sellos	\$ 2,00
15-7	19-7	Carlos Pérez	Viaje en auto de Alquiler	3,00
16-7	30-7	Julián Gómez	Pasajes	4,00
6. El saldo del efectivo pendiente de depositar el día 30 de Julio ascendió a \$ 42 825,35.				
7. El Importe de las ventas en efectivo según Registro de ingresos, durante el mes fue de \$ 986 838,70.				
8. La suma de las Hojas de depósito comprobadas asciende a: la cantidad de \$ 983 783,27, las que fueron verificadas durante la comprobación.				

- Confeccione Papeles de Trabajo donde se muestren los resultados de los arqueos practicados.
- Prepare la Hoja de Ajustes del Auditor.

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tienda de Artículos de Vestir
Unidad "Modicuba"
Julio 31 de 200X
ARQUEO DE CAJA
Fondo para pagos menores

P.T	(AC-1)
Fecha	1-8-0X
Auditor	R. Díaz
Hora inicio	8 a.m
Hora terminac.	10 a.m

<u>Billetes</u>	
2 de \$ 20,00	\$ 40,00
6 de 10,00	60,00
4 de 5,00	20,00
2 de 3,00	6,00
7 de 1,00	7,00
Total de billetes	<u>\$ 133,00</u>

<u>MONEDAS:</u>	
10 de \$ 0,20	\$ 2,00
140 de 0,05	7,00
20 de 0,02	0,40
50 de 0,01	0,50
Total de monedas	<u>9,90</u>
Total de efectivo arqueado	<u>\$ 142,90</u>

COMPROBANTES:

<u>Vale No.</u>	<u>Fecha</u>	<u>Beneficiario</u>	<u>Detalles</u>	<u>Importe</u>	
7-14	16-7	Jorge Fuentes	Compra de sellos	\$ 2,00	
7-15	19-7	Carlos Pérez	Viaje en auto	3,00	
7-16	20-7	Julián Gómez	Pasajes	4,00	
Total de comprobantes				<u>\$ 9,00</u>	
Total de efectivo arqueado				<u>\$ 142,90</u>	
Total de comprobantes				9,00	
Total de efectivo y comprobantes				<u>\$ 151,90</u>	
Importe del fondo autorizado				150,00	
Diferencia (sobrante)				<u>\$ 1,90</u>	(AJ-1)

Recibí conforme el efectivo arqueado.

Joaquín Pérez García
Custodio

Los documentos revisados son a nuestro entender correctos en su aspecto formal.

Auditor

Beatriz Díaz Felipe
Contador

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tienda de Artículos de Vestir
Unidad "Modicuba"
Julio 31 de 200X
ARQUEO DE CAJA
Efectivo pendiente de depositar

P.T	(AC-2)
Fecha	1-8-0X
Auditor	R. Díaz
Hora inicio	8 a.m
Hora terminac.	10 a.m

<u>BILLETES</u>		
1 400 de \$ 20,00	\$ 28 000,00	
700 de 10,00	7 000,00	
600 de 5,00	3 250,00	
300 de 3,00	900,00	
220 de 1,00	220,00	
Total de billetes		\$ 39 370,00
<u>MONEDAS:</u>		
350 de \$ 0,20	\$ 70,00	
200 de 0,05	10,00	
600 de 0,02	12,00	
430 de 0,01	4,30	
Total de monedas		96,30
Total del efectivo arqueado.		<u>\$ 39 466,30</u> (CC-1)

Recibí conforme el efectivo arqueado.

Joaquín Pérez García
Custodio

Auditor

Beatriz Díaz Felipe
Contador

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tienda de Artículos de Vestir
Unidad "Modicuba"
Julio 31 de 200X
CUADRE DE CAJA
Efectivo pendiente de depositar

P.T	(CC-1)
Fecha	1-8-0X
Auditor	R. Díaz

Efectivo al inicio según libros (30-6-0X)	\$ 42 825,35	
<u>más:</u> Ingresos del mes de Julio	986 838,70	
Efectivo disponible a depositar	<u>\$ 1 029 664,05</u>	
<u>Menos:</u>		
Depósitos realizados en el mes	983 783,27	
Efectivo que debe haber en caja en 31-7-0X	\$ 45 880,78	
Efectivo en Caja según arqueo (AC-2)	<u>39 466,30</u>	
Diferencia (faltante)	<u>\$ 6 414,48</u>	(AJ-2)

Comprobaciones:

1. Se verificaron los vales de ventas en todos sus aspectos.
2. Se comprobó el importe anotado en el registro de ingresos.
3. Se revisaron las Hojas de Depósito bancarias por los depósitos realizados en el mes, contra los Estados de Cuenta del Banco.
4. Se realizó el cuadre de caja a partir del arqueo practicado.

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tienda de Artículos de Vestir
Unidad "Modicuba"
Hoja de Ajustes
Julio 31 de 200X

P.T	(AJ-1)
Auditor	R. Díaz
Fecha	1-8-0X

Cuentas y detalles	Parcial	Debe	Haber
(AC-1) -1-			
Efectivo en Caja		\$ 1,90	
Fondo para pagos menores.	\$ 1,90		
Sobrantes de medios			\$ 1,90
Anotando el sobrante detectado en el fondo para pagos menores			
(CC-1) -2-			
Pérdidas por deterioro y faltantes de medios		6 414,48	
Efectivo en Caja			6 414,48
Efectivo por depositar en Banco	\$ 6 414,48		
Anotando el faltante detectado en el cuadro de caja, hasta tanto sea investigada su procedencia.			

8.5 Pasos a seguir en la comprobación del efectivo en banco

Al realizar la verificación de las operaciones que realiza la entidad con sus medios monetarios depositados en el banco, el auditor debe quedar suficientemente satisfecho de su corrección y del saldo que presentan los libros y las cuentas bancarias.

Las cuentas de efectivo en banco constituyen recursos monetarios que se encuentran en poder del banco, a nombre de las entidades económicas.

En estas cuentas se registran los aumentos (ingresos) que por concepto de depósitos por la realización de mercancías o servicios, efectúan las entidades económicas, así como por los cobros por la realización mediante cheques u otros documentos y los reintegros efectuados al banco.

Asimismo se registran las disminuciones (pagos) que realizan las entidades económicas a sus proveedores, los importes extraídos para el pago de las nóminas, aportes al presupuesto y a la organización superior, impuestos, transferencias, liquidación de préstamos bancarios, reembolsos del fondo para pagos menores y cualquier otra erogación correspondiente a sus actividades.

La formalización y ejecución de las operaciones en las cuentas bancarias se atienen a las regulaciones que a este efecto dicta el Banco Central de Cuba, y es obligación de las entidades económicas conciliar mensualmente su saldo con los estados de cuenta emitidos por el banco, por personal ajeno a dichas operaciones.

La comprobación del efectivo en banco tiene como finalidad principal, verificar el saldo que muestran los libros con el saldo que presentan los estados de cuenta del banco. Para ello se debe cruzar la información contable brindada por ambos controles.

Como se conoce, las cuentas bancarias registran los medios monetarios que posee la entidad económica depositados en el banco. La característica de estas cuentas es que son medios de la entidad y por lo tanto su saldo será siempre deudor, aumentando con los débitos que reciba y disminuyendo con los créditos.

Por otra parte, los medios monetarios de la entidad económica depositados en el banco, constituyen fuentes de financiamiento de las operaciones que éste realiza; por lo tanto, los depósitos realizados por la entidad económica serán un aumento de sus medios y a su vez un aumento de las fuentes de financiamiento de sus operaciones, por lo que podemos resumir, que cuando la entidad contabiliza un débito, el banco a su vez considerará un crédito, ya que como se sabe las fuentes de financiamiento aumentan con los créditos.

Por el contrario, cuando la entidad disminuye sus medios monetarios depositados en el banco por alguna operación económica de extracción o pago, contabiliza la minoración de sus medios mediante un crédito, debiendo el banco disminuir la fuente de financiamiento recibida, mediante un débito, ya que como se sabe, estas disminuyen con los débitos.

Por tanto, los débitos que realiza la entidad económica a sus cuentas bancarias, representan créditos para el banco, cuando la entidad económica registra créditos en sus cuentas bancarias, estas representan débitos para el banco.

Al realizar la conciliación bancaria, el auditor debe obtener de la entidad los comprobantes emitidos en el período auditado y los correspondientes registros de ingresos y pagos, así como la cuenta de control del Mayor y el estado de cuenta emitido por el banco.

Con estos documentos en su poder, el auditor cruza las operaciones de ambas entidades, determinando al final cuáles operaciones no han sido consideradas durante el período auditado, ya sea por la entidad o por el banco.

Con estos datos y después de realizar comprobaciones de los documentos y registros en su poder, hasta encontrarse satisfecho de su corrección, el auditor procede a confeccionar la Conciliación Bancaria.

Para ello puede utilizar cualquiera de los siguientes criterios o alternativas: a partir del saldo según libros; a partir del saldo según banco y a partir de ambos saldos.

a) Partiendo del saldo según libros.

El procedimiento a seguir en esta alternativa es el siguiente:

- Se toma el saldo de la cuenta de control del Mayor el último día del período auditado o del mes analizado.
- Se le suman aquellas partidas que representan créditos para la entidad y que no aparecen debitados por el banco y aquellos créditos anotados en el estado de cuenta del Banco y que no se han debitados por la entidad.
- Se restan las partidas que representan débitos para la entidad y que no aparecen acreditadas por el banco y aquellas anotadas por el banco y que no se han acreditado por la entidad.
- Se llegará de esta forma al saldo que presenta el estado de cuenta del banco.

b) Partiendo del saldo según banco.

Esta alternativa conlleva al siguiente procedimiento:

- Se toma el saldo del estado de cuenta del banco el último día del período auditado o del mes analizado.
- Se le suman aquellas partidas que representan débitos para la entidad y que no aparecen acreditados por el banco y aquellos débitos acreditados según el estado de cuenta y que no se han acreditado por la entidad.
- Se llegará de esta forma al saldo que presentan los libros de la entidad.

c) Partiendo de ambos saldos.

Esta variante puede ser considerada como la más técnica, ya que al finalizar el trabajo podemos obtener el saldo que debieron mostrar tanto la entidad como el Banco, de haberse registrado todas las operaciones de forma correcta.

Además, el procedimiento permite delimitar las operaciones que deben ser consideradas en los libros, tanto de la entidad, como del banco, de forma independiente.

El procedimiento a seguir es el siguiente:

- Se determinará si debe ser registrada la operación no considerada, por la entidad o por el banco.
- Se preparará el modelo de trabajo colocando a la izquierda las operaciones que debe considerar la entidad, debiendo partirse del saldo según libros y a la derecha las operaciones que debe considerar el banco, debiendo partirse del saldo según estado de cuenta del banco.
- Se procederá a determinar las operaciones que representan créditos no considerados por la entidad, los que se sumarán al saldo según libros, restándose aquellos débitos igualmente no considerados.
- Se procederá a determinar las operaciones que representan débitos no considerados por el banco, los que se restarán al saldo según banco, sumándose aquellos créditos igualmente no considerados.

- Al finalizar obtendremos un saldo conciliado entre ambas entidades.

Al concluirse la conciliación bancaria, por cualquiera de las tres variantes, el auditor procederá a confeccionar los asientos de ajuste a las cuentas de la entidad auditada en su Hoja de Ajustes, con el objetivo de obtener el saldo correcto de medios monetarios depositados en el banco al cierre de operaciones del período que se audita.

Ejemplo ilustrativo de la conciliación del efectivo en banco, con el saldo en los libros de la entidad

A usted como auditor del Ministerio de Comercio Interior, se le ordena, mediante la O.T No. 7-17 de Julio 23 de 200X, realizar la comprobación de las operaciones con el banco de la Unidad “Modicuba” de la Empresa de Tiendas de Artículos de Vestir de la Ciudad de La Habana, durante el mes de julio del mismo año.

El día 2 de agosto, usted comienza su trabajo revisando los cargos y créditos a la cuenta bancaria de operaciones de la unidad, comparándolos con las anotaciones realizadas por el banco en el estado de cuentas recibido.

A continuación se muestran las operaciones anotadas en libros en la cuenta Efectivo en Banco-Cuenta de Operaciones, y las anotaciones del estado de cuenta remitido por el banco:

CUENTA:**Efectivo en Banco, Cuenta de operaciones**

Fecha	Detalles	Debe	Haber	Saldo
200X				
Julio 3	Saldo inicial			\$ 36 580,00
7	Depósito	\$ 6 000,00		42 580,00
9	Depósito	4 000,00		46 580,00
10	Cobro de factura No. 16	3 000,00		49 580,00
12	Pago de la nómina		\$ 12 000,00	37 580,00
15	Pago de factura No. 1836		1 500,00	36 080,00
18	Depósito	4 500,00		40 580,00
21	Depósito	3 000,00		43 580,00
23	Pago de factura No. A-112		2 800,00	40 780,00
25	Pago de factura No. F-986		3 200,00	37 580,00
25	Depósito	4 700,00		42 280,00
26	Pago de nómina		11 580,00	30 700,00
28	Pago de factura No. D.18		4 300,00	26 400,00
31	Depósito	5 200,00		31 600,00

Banco de Crédito y Comercio

Estado de Cuenta

Mes de Julio de 200X

FECHA 200X	D E B I T O S		CREDITOS	SALDO
Julio 1				\$ 36 580,00
3		\$ 2 800,00		33 780,00
5		1 200,00		32 580,00
7			\$ 6 000,00	38 580,00
9			4 000,00	42 580,00
10			3 000,00	45 580,00
12	\$ 12 000,00			33 580,00
15	1 300,00			32 280,00
18			4 500,00	36 780,00
21			3 500,00	40 280,00
23		2 800,00		37 480,00
25			4 700,00	42 180,00
26	11 580,00			30 600,00
28			6 400,00	37 000,00
31		50,00		36 950,00

Del análisis de las discrepancias entre ambas informaciones se obtuvieron las siguientes operaciones no conciliadas:

- Julio 3. Orden de Cobro por un importe de \$ 2 800,00, cargada por el banco, correspondiente al pago de la factura No. 2687 de la Empresa Central Mayorista de Artículos de Vestir, no considerada por la unidad, por extravío del aviso de débito.
- Julio 5. Orden de Cobro por \$ 1 200,00, cargada por el banco, correspondiente al pago de la factura No. A-161 de la Empresa Mayorista Central de Juguetes, no considerada por la unidad, por extravío del aviso de débito.
- Julio 15. Importe de la factura A-112 de la Empresa Mayorista Central de Juguetes, cuyo pago fue considerado por \$ 200,00 de más por error.
- Julio 21. Depósito considerado por \$ 500,00 de menos por la unidad.
- Julio 25. Cheque emitido en pago de la factura No. F-986, de la Empresa Mayorista Central de Artículos de Ferretería, que no ha sido cobrado en el banco, por un importe de \$ 3 200,00.
- Julio 28. Pago de la factura No. D-18, por un importe de \$ 4 300,00, de la Empresa Mayorista Central de Artículos Domésticos, que aún no ha sido cobrado.
- Julio 28 Importe indebidamente considerado por el banco, de un depósito realizado en su cuenta, por la Empresa de Tiendas de Artículos de Ferretería, por la cantidad de \$ 6 400,00, la que mantiene su cuenta en la misma agencia bancaria.
- Julio 31 Cargo efectuado por el banco por concepto de servicios bancarios por un importe de \$ 50,00, que no ha sido contabilizado por la unidad, por no haberse recibido aún el correspondiente aviso de débito.
- Julio 31 Importe del depósito realizado por la unidad por la suma de \$ 5 200,00, que no ha sido considerado por el banco, debido al cierre de operaciones de fin de mes.

Con esta información, prepare:

- Conciliación Bancaria utilizando las diferentes alternativas conocidas.
- Asientos de ajustes en la Hoja de Ajustes del Auditor.

a) Partiendo del saldo según libros.

Ministerio de Comercio Interior
Empresa de Tienda de Artículos de Vestir
Ciudad de la Habana
Unidad "Modicuba"
Estado de Conciliación Bancaria
En: Julio 31 de 200X

P.T	(CB-1)
Auditor	R.Díaz
Fecha	2-8-0X

Saldo según libros en 31-7-0X

\$ 31 600,00

Más

Julio 15	Importe considerado de más en el pago de la factura A-112 de la Empresa Central de Juguetes.	\$ 200,00	
Julio 21	Depósito considerado de menos.	500,00	
Julio 25	Cheque emitido en pago de la factura F-986 de la Empresa Central de Artículos de Ferretería, no cobrado.	3 200,00	
Julio 28	Cheque emitido en pago de la factura D-18 de la Empresa Central de Artículos Domésticos, no cobrado.	4 300,00	
Julio 28	Depósito anotado indebidamente por el banco en la cuenta de la unidad.	<u>6 400,00</u>	<u>14 600,00</u>
			\$ 46 200,00

Menos:

Julio 3	Cargo del banco por pago de la factura 2687, de la Empresa Central de Artículos de Vestir, no anotado por la unidad.	\$2 800,00	
Julio 5	Cargo del banco por pago de la factura A-16; de la Empresa Central de Juguetes, no considerada por la unidad	1 200,00	
Julio 31	Cargo del banco por concepto de servicios bancarios, no registrado por la unidad.	50,00	
Julio 31	Depósito del último día del mes no considerado por el banco.	<u>5 200,00</u>	<u>9 250,00</u>
	Saldo según ESTADO DEL BANCO (31-7-0X)		<u>\$ 36 950,00</u>

b) Partiendo del saldo del banco

Empresa de Tienda de Artículos de Vestir

Ciudad de la Habana

Unidad "Modicuba"

Estado de Conciliación Bancaria

En: Julio 31 de 200X

Saldo según estado del banco (31-7-0X)

P.T	(CB-2)
Auditor	R.Díaz
Fecha	2-8-0X

\$ 36 950,00

Más

Julio 3	Cargo del banco por pago de la factura 2687, de la Empresa Central de Artículos de Vestir, no anotado por la unidad.	\$2 800,00	
Julio 5	Cargo del banco por pago de la factura A-161; de la Empresa Central de Juguetes, no considerada por la Unidad	1 200,00	
Julio 31	Cargo del banco por concepto de servicios bancarios, no registrado por la unidad.	50,00	
Julio 31	Depósito del último día del mes no considerado por el banco.	<u>5 200,00</u>	<u>9 250,00</u>
			\$46 200,00

Menos:

Julio 15	Importe considerado de más en el pago de la factura A-112 de la Empresa Central de Juguetes.	\$200,00	
Julio 21	Depósito considerado de menos.	500,00	
Julio 25	Cheque emitido en pago de la factura F-986 de la Empresa Central de Artículos de Ferretería, no cobrado.	3 200,00	
Julio 28	Cheque emitido en pago de la factura D-18 de la Empresa Central de Artículos Domésticos, no cobrado.	4 300,00	
Julio 28	Depósito anotado indebidamente por el banco en la cuenta de la unidad.	<u>6 400,00</u>	<u>14 600,00</u>
	Saldo según libros (31-7-0X)		<u>\$ 31 600,00</u>

c) A partir de ambos saldos:

Empresa de Tienda de Artículos de Vestir
Ciudad de la Habana
Unidad "Modicuba"
Estado de Conciliación Bancaria
En: Julio 31 de 200X

P.T	(CB-3)
Auditor	R.Díaz
Fecha	2-8-0X

Saldo según libros en 31-7-0X	\$ 31 600,00	Saldo según estado del banco 31-7-0X	\$ 36 950,00
<u>más:</u>		<u>más:</u>	
Julio 15 Importe considerado de más el pago de la factura A-112 de la Empresa Central de Juguetes.	\$ 200,00 (AJ-1)	Julio 31 Depósito de esta fecha no considerado por el banco.	5 200,00
			<u>\$ 42 150,00</u>
Julio 21 Depósito considerado de menos por la unidad	<u>500,00</u> (AJ-2)	<u>menos:</u>	
		Julio 25 Cheque emitido en la unidad no cobrado por la Empresa Central de Artículos de Ferretería en pago de la factura F-986.	\$ 3 200,00
	<u>700,00</u>		
	\$ 32 300,00	Julio 28 Cheque emitido en pago de la factura D-18 de la Empresa de Artículos Domésticos, no cobrado.	4 300,00
<u>menos:</u>		Julio 28 Error al considerar el depósito de la Empresa de Tiendas de Ferretería	<u>6 400,00</u>
Julio 3 Pago de la factura 2687, de la Empresa Central de Artículos de Vestir, no considerado por la unidad.	\$ 2 800,00 (AJ-3)		13 900,00
Julio 5 Pago de la factura A-161; de la Empresa Central de Juguetes, no anotada por la Unidad	1 200,00 (AJ-4)		
Julio 31 Servicio Bancario no contabilizado	<u>50,00</u> (AJ-5)		
Saldo conciliado	<u><u>\$ 28 050,00</u></u>	Saldo conciliado	<u><u>\$ 28 250,00</u></u>

Empresa de Tiendas de Artículos de Vestir**Ciudad de la Habana****Unidad "Modicuba"****Hoja de Ajustes****Julio 31 de 200X**

P.T	(AJ-1)
Auditor	R. Diaz
Fecha	2-8-0X

CUENTAS Y DETALLES	PARCIAL	DEBE	HABER
(CB-3)-1- Efectivo en Banco-cuenta de operaciones Cuentas por pagar a proveedores Empresa Mayorista Central de Juguetes Ajustando el importe pagado en Julio 15 por la factura A-112, considerado por \$1 500,00, debiendo ser \$1 200,00.	<u>\$200,00</u>	\$200,00	\$200,00
(CB-3)-2- Efectivo en Banco-cuenta de operaciones Efectivo en Caja - Por depositar en banco. Anotando correctamente el importe del depósito realizado el día 21 de julio, considerado por \$3 000,00, debiendo ser por \$3 500,00.	<u>\$500,00</u>	500,00	500,00
(CB-3)-3- Cuentas por pagar a proveedores Empresa Mayorista Central de Artículos de Vestir. Efectivo en Banco- Cuenta de operaciones. Anotado el pago realizado por el banco de la factura 2687 , el día 3 de julio , y que no ha sido contabilizado por la unidad.	<u>\$ 2 800,00</u>	2 800,00	2 800,00
(CB-3)-4- Cuentas por pagar a proveedores. Empresa Mayorista Central de Juguetes Efectivo en Banco-Cuenta de operaciones. Anotando el pago realizado por el banco de la factura A-161 del 5 de Julio, y que no ha sido contabilizado por la unidad	<u>\$ 1 200,00</u>	1 200,00	1 200,00
(CB-3)-5- Gastos financieros Efectivo en Banco-Cuenta de operaciones. Contabilizado el importe del servicio bancario, cargado por el banco, que no ha sido contabilizado por la unidad.		50,00	50,00

8.6 Verificación de otras cuentas de medios circulantes

En el grupo de cuentas denominado como Activos Circulantes del Balance General, se incluyen además aquellas que en un momento determinado y de acuerdo con el desarrollo de las operaciones de la entidad son susceptibles de convertirse en breve plazo en medios monetarios a disposición de la misma.

Entre otras podemos citar, las cuentas y efectos por cobrar, los pagos anticipados y los anticipos a justificar.

El nomenclador de cuentas orientado por la Resolución 10/97, a la que ya hemos hecho referencia al inicio de este Capítulo, establece el contenido de estas cuentas como se analiza:

Efectos por Cobrar a Corto Plazo

Representan los documentos mercantiles de crédito recibidos y que están pendientes de cobro.

Comprenden, ente otros las letras de cambio y los pagarés aceptados por los clientes.

Cuentas por cobrar a Corto Plazo

Se registra en esta cuentas el importe de las ventas de productos y mercancías, así como el valor de los trabajos ejecutados y de las Certificaciones de Avance de obras facturadas, debiéndose analizar por clientes y estos por cada documento emitido.

Pagos Anticipados a suministradores

Se registra en estas cuentas el importe de los pagos efectuados a los proveedores por la recepción futura de los productos o mercancías, así como por la aceptación posterior de los trabajos y/o servicios recibidos, así como por los reintegros por pagos en exceso.

Pagos Anticipados del Proceso Inversionista

Estas cuentas registran los importes de los pagos efectuados a los ejecutores de las inversiones (entidades constructoras), de proyectos o suministradores de equipos que requieren instalación y de materiales previos a la recepción de los equipos y materiales o a la ejecución de los trabajos, de acuerdo con los contratos suscritos.

Anticipos a justificar

Se registran el importe de los anticipos entregados a los trabajadores con el objetivo de financiar gastos administrativos u operacionales, incurridos en la comisión de servicios.

Los objetivos fundamentales de la comprobación de estas cuentas son:

- a) Determinar la corrección de las anotaciones realizadas en estas cuentas.
- b) Obtener evidencias sobre su existencia real.

- c) Determinar su cobro dentro de los plazos conveniados en los contratos suscritos entre comprador y vendedor.
- d) Determinar si los productos y/o servicios, por los cuales se realizaron los pagos anticipados han sido recibidos dentro de los marcos establecidos por los contratos suscritos.
- e) Comprobar el registro correcto de las operaciones de anticipos.
- f) Comprobar el cumplimiento de la legislación vigente en relación con los anticipos a justificar y su liquidación dentro de los plazos establecidos.

8.7 Aspectos a considerar en la auditoria de estos medios Cuestionario de control interno para la comprobación del Efectivo en Caja, Banco y Otros medios circulantes.

	S I	N C	N P
1. Cuenta la entidad con el máximo de seguridad en la custodia del efectivo en su poder por los diferentes conceptos, tales como:			
a) Caja de seguridad con combinación.	-	-	-
b) Local debidamente resguardado.	-	-	-
2. La llave de entrada al local de la caja, sólo se encuentra en poder del cajero, manteniendo un duplicado debidamente guardado en poder del máximo responsable de la entidad o en quien este delegue, en un lugar seguro.	-	-	-
3. La combinación de la caja sólo es conocida por el cajero, manteniéndose escrita dentro de un sobre cerrado, preferiblemente lacrado, en custodia del máximo responsable de la entidad o en quien este delegue, en un lugar seguro.	-	-	-
4. En las oportunidades en que el cajero se dirija al banco a realizar operaciones de depósito o extracción, lo hace acompañado de un custodio y en un vehículo seguro.	-	-	-
5. Al local de la caja no tiene acceso personal ajeno a la misma.	-	-	-
6. Existen dentro de la caja de seguridad efectivos ajenos a las operaciones normales de la entidad.	-	-	-
7. Interviene el cajero en la manipulación de libros, registros o cualquier otro documento ajeno a sus funciones en el Departamento de Contabilidad.	-	-	-
<u>Fondos para pagos menores</u>	-	-	-
8. Están debidamente aprobados los fondos fijos en custodia del cajero.	-	-	-
9. Se adjuntan a los vales, en los casos que proceda, los documentos justificantes de los pagos realizados.	-	-	-

[illegible]

	S I	N C	N P
10. En los casos en que no se pueda obtener el justificante del gasto, se detalla en el vale el concepto del mismo en forma tal que permita su verificación posterior.	-	-	-
11. Se encuentran los vales del fondo confeccionados a tinta, máquina de escribir o de tal manera que se dificulte efectuar alteraciones.	-	-	-
12. Se autorizan los vales por personas ajenas al custodio, encontrándose firmados, además, por el beneficiario y el cajero.	-	-	-
13. Se numeran los vales en orden consecutivo.	-	-	-
14. Se revisa en Contabilidad la corrección de los vales que se reembolsan	-	-	-
15. Se cancelan los vales y justificantes en el momento en que se efectúa la revisión y aprobación del reembolso. Se archivan debidamente en Contabilidad.	-	-	-
16. Se tiene como sistema no mantener vales pendientes de liquidar de fechas anteriores la del último reembolso.	-	-	-
17. Se realizan arqueos periódicos sorpresivos al menos una vez al mes, existiendo documentos que evidencien los mismos.	-	-	-
<u>Anticipos a Justificar</u>	-	-	-
18. Se aprueban los anticipos a justificar por personal responsable.	-	-	-
19. Se tiene en cuenta la legislación vigente en materia de anticipos a justificar, en la concesión de estos en gestiones de comisión de servicios y otras.	-	-	-
20. Se liquidan dentro del plazo establecido los anticipos otorgados al concluir el servicio que le dio origen.	-	-	-
21. Se observa la disposición de no entregar anticipos a personal que no haya liquidado anteriores entregas.	-	-	-
<u>Ingresos</u>	-	-	-
22. Es recepcionado por el cajero el efectivo proveniente de los diferentes ingresos mediante recibo impreso y prenumerados de imprenta.	-	-	-
23. Existe un control estricto sobre los documentos de ingresos prenumerados, utilizados y por utilizar, por personal ajeno al cajero.	-	-	-
24. Si los recibos no se encuentran prenumerados de imprenta, se controla la numeración manual o con gomígrafo, por personal ajeno al cajero.	-	-	-
25. Se confeccionan los recibos a máquina de escribir, tinta o de tal manera que dificulte que se realicen alteraciones.	-	-	-
26. Se encuentran justificados los ingresos con copias de facturas, u otros documentos de recibo, a fin de poder comprobar su corrección.	-	-	-
27. Se comprueban periódicamente los ingresos, por personal ajeno al cajero.	-	-	-
28. Se deposita el efectivo en el banco a más tardar al día hábil bancario siguiente al de su recepción.	-	-	-
29. Se contabiliza sin demora los ingresos recibidos.	-	-	-

[illegible]

4. Efectuar el arqueo independiente de cada concepto de efectivo en poder del cajero. Confeccionar el papel de trabajo correspondiente al arqueo de cada concepto de efectivo, en los casos en que proceda, utilizar hojas de trabajo anexas con el objetivo de relacionar documentos u otras operaciones realizadas en el arqueo.
5. De traer trastornos el arqueo del fondo para cambios, por ocasionar dificultades con el normal desarrollo de las actividades de la entidad, relacionar los mismos en una hoja de trabajo donde se indique los lugares en que se encuentran situados, confirmándose verbalmente con los custodios.
6. Durante el arqueo no se permitirá que el cajero se ausente y si fuera necesario, se cerrará y sellará la caja hasta su regreso, en que se continuará el arqueo.
7. Solicitar la conformidad del custodio con relación al resultado del arqueo, así como de haber recibido a su entera satisfacción el efectivo arqueado y documentos, y de que los mismos son todos los que se encuentran bajo su custodia.
8. El arqueo comprenderá todos los valores en custodia en poder del cajero.
9. Comprobar la autorización escrita para la constitución y monto del fondo en poder del cajero.
10. Determinar el efectivo pendiente de depositar en banco, conciliando su importe con el efectivo que debe existir en caja en el momento del arqueo, mediante la confección del cuadre de caja, y la revisión de los documentos de ingresos y depósitos.
11. Si como resultado del arqueo y/o cuadre de caja se determina la existencia de un sobrante, se indicará su depósito inmediato en el banco. De detectarse un faltante levantar el Acta correspondiente, entregándola a la administración a los efectos correspondientes.
12. Si el custodio tiene en su poder valores ajenos a la entidad, efectúe su arqueo y confirme su importe con el propietario de los mismos, indicando que dentro de la caja no deben existir valores ajenos a la entidad.

Efectivo en banco

13. Comprobar las conciliaciones bancarias realizadas por la entidad durante el período auditado.
14. Comprobar la legitimidad y corrección de los pagos efectuados mediante el banco, realizando las siguientes pruebas:
 - 14.1 En el caso de pagos menores, comprobar las regulaciones vigentes, para su entrega.
 - 14.2 Comprobar la suma de los vales de pagos menores y su coincidencia con el reembolso según el cheque emitido para la reposición del efectivo.

- 14.3 Efectuar pruebas en relación con los aspectos formales de los modelos, Vale del fondo de pagos menores y Anticipos de dietas, a justificar y la corrección del gasto y su autorización, así como, si presentan enmiendas, borrones y tachaduras, debiendo en este caso confirmar su legitimidad con el funcionario que autorizó el gasto.
- 14.4 Verificar los comprobantes justificantes de gastos para comprobar su legitimidad, observando si se trata de duplicados, que pudieran haber sido pagados doblemente.
- 14.5 Comprobar si se han efectuado pagos por importes superiores a los aprobados por el banco.
- 14.6 Verificar si se han realizado pagos de salarios por el fondo para pagos menores.
- 14.7 Verificar si se han realizado préstamos a cuenta de salarios, mediante el fondo.
- 14.8 Verificar si los gastos se han contabilizado correctamente de acuerdo a la naturaleza del pago.
15. Verificar si se realizan pagos cuyo fin es la celebración de actividades festivas u otras de naturaleza similar con cargo a los gastos de la entidad, sin previa autorización.
16. Comprobar si se realizan pagos por concepto de gastos de inversiones por la cuenta de operaciones corrientes de la entidad y no se han realizado los reintegros correspondientes, por no contarse con un plan de inversiones aprobado.
17. Verificar por pruebas las anotaciones de los Registros de Pago y de Ingresos, tomando en consideración lo siguiente.
- Que los comprobantes sean legítimos y debidamente aprobados.
 - Que las operaciones se hayan contabilizado correctamente.
 - Que exista cuadro contable de las operaciones.

Otros medios circulantes

18. Comprobar si los submayores habilitados para el control de las cuentas por cobrar se encuentran debidamente cuadradas con la cuenta de control de Mayor, verificando las operaciones de cobro anotadas en el Registro de cobros correspondiente, verificar la coincidencia de los saldos por clientes con la suma de las facturas pendientes de cobro.

19. Verificar la gestión de cobro de las cuentas pendientes, dentro de los términos establecidos por las regulaciones vigentes y los contratos suscritos.
 - a) Para ello debe prepararse un análisis por edades de las cuentas por cobrar.
 - b) Se debe circularizar las cuentas pendientes para su confirmación por parte de los deudores, para determinar, su legitimidad, posibles fraudes y errores de anotación.
20. Comprobar las anotaciones originadas por operaciones de adquisición de mercancías y servicios que se pagan anticipadamente de acuerdo a convenios o contratos suscritos en cuanto a:
 - a) legitimidad de la operación.
 - b) Control sobre la amortización del pago anticipado en las fechas previstas en los contratos.
 - c) Utilización de un submayor por deudor para el control del pago anticipado y su cuadro con la cuenta de Control del Mayor.
 - d) Correcto registro de las operaciones relacionadas con los pagos anticipados.

Anticipos a Justificar

21. Comprobar que el saldo de la cuenta Anticipos a Justificar se conforma con los anticipos que en la fecha del mismo se encuentren pendientes de liquidación y de aquellos entregados mediante cheques, analizando los casos que se encuentren atrasados.
22. Verificar que se aprueban las entregas de anticipos a justificar por personal autorizado, y si los mismos se enmarcan dentro de las operaciones de la entidad.
23. Verificar si se cumplen las disposiciones vigentes en materia de anticipos para gastos de viaje, dieta y otros, en comisión de servicios.
24. Comprobar la liquidación de los anticipos otorgados dentro del límite establecido por las regulaciones vigentes al término del trabajo realizado por los beneficiarios.
25. Verificar si se entregan anticipos a personal ajeno a la entidad de acuerdo a la plantilla cubierta y si se cumple lo establecido en cuanto a no otorgar anticipos a personal que tiene pendiente la liquidación de anticipos otorgados con anterioridad.
26. Examinar el Registro de Anticipos a Justificar determinando su cuadro contable con la cuenta de control del Mayor.
27. Verificar la corrección del llenado del modelo establecido para la entrega y liquidación de anticipos a justificar y los documentos justificativos de gastos que procedan para determinar su legalidad y corrección.
28. Revisar la corrección de la contabilización efectuada de las operaciones de anticipos a justificar.

Resumen

- a) Como se sabe, las entidades económicas presentan, por lo general, un mayor control sobre las operaciones relacionadas con sus medios monetarios, que sobre los otros activos con que cuentan.
- b) El Banco Central de Cuba y el Ministerio de Finanzas y Precios mediante una serie de regulaciones, establece las principales medidas encaminadas a la correcta manipulación y control sobre los medios monetarios.
- c) La Resolución No.10/97, del Ministerio de Finanzas y Precios, además, ha establecido cuentas de control para registrar el movimiento de los medios monetarios en las entidades económicas.
- d) Es objetivo de la auditoría, la comprobación de los saldos de dichas cuentas, así como su movimiento, para conocer sobre el estricto cumplimiento de las regulaciones vigentes sobre la tenencia, manipulación y control sobre estos recursos.
- e) Los objetivos fundamentales de la comprobación de los medios monetarios pueden resumirse:
 - Determinar lo adecuado del control interno de la entidad sobre estos medios, recomendando la forma de eliminar las deficiencias que hubiere.
 - Verificar el cumplimiento de la legislación vigente para el control, tenencia y manipulación de los medios monetarios.
 - Comprobar la corrección del saldo de estas cuentas y su correcta utilización.
- f) Es importante para la entidad y para el auditor el cumplimiento de una serie de medidas de control interno generalmente aceptados en algunos casos, y establecidas en otros, que posibiliten el máximo de protección a la entidad con respecto a sus medios monetarios.
- g) La cuenta Efectivo en Caja se utiliza para reflejar el saldo y movimiento de los medios monetarios en poder de las entidades económicas.
- h) Los pasos a seguir por el auditor para la comprobación del efectivo en caja, pueden resumirse en tres momentos:
 - Antes de efectuar el arqueo
 - Durante el arqueo
 - Después de concluido el arqueo

- i) En el caso del efectivo arqueado por concepto de cobros u otros ingresos realizados y pendientes de ser depositados en el banco, el auditor procederá a realizar de llamado Cuadre de Caja, que consiste en analizar el movimiento del efectivo durante el período auditado, partiendo del saldo de la cuenta al inicio y determinando el saldo que debe tener la misma al finalizar el período, el cual al compararse con el total del efectivo arqueado muestra su corrección o discrepancia.
- j) El Fondo para pagos menores, se aprueba por los niveles de dirección de la entidad, con el objetivo de que la misma realice pagos de pequeñas sumas que no excedan las cifras establecidas. Es necesario aclarar que también se crean fondos fijos con otros destinos.
- k) Los justificantes correspondientes a los pagos por los fondos fijos, deben estar debidamente aprobados y su confección se atenderá a las normas establecidas.
- l) Los fondos fijos deberán ser reembolsados en la medida en que el monto aprobado se vaya consumiendo, lo que les brinda el carácter de fijos, otorgado tradicionalmente.
- m) El auditor deberá realizar comprobaciones de algunos reembolsos del fondo fijo por el período auditado, hasta encontrarse suficientemente satisfecho de su corrección.
- n) Las cuentas de efectivo en banco, representan recursos monetarios que posee la entidad en depósito en la agencia bancaria con que opera.
- o) La formalización y ejecución de las operaciones en las cuentas bancarias se atenderá a las regulaciones que a este efecto dicte el Banco Central de Cuba.
- p) Es obligación de las entidades económicas el conciliar el saldo de sus cuentas bancarias mensualmente, con los estados de cuenta emitidos por el banco.
- q) El auditor, después de revisar las operaciones realizadas por la entidad en sus cuentas bancarias sobre la base de los documentos primarios emitidos, cruzará la información contable entre los libros y banco, para determinar si existen partidas no consideradas o incorrectamente consideradas entre ambas entidades.
- r) De esta comprobación procederá a confeccionar la conciliación bancaria por cualquiera de las variantes conocidas, que son:
 - Partiendo del saldo en libros-
 - Partiendo del saldo según el banco.
 - A partir de ambos saldos.
- s) En el grupo de cuentas denominado como Activos Circulantes del Balance General se incluyen cuentas que son susceptibles de convertirse en medios monetarios en un plazo más o menos corto.

- t) Entre otras podemos citar las Cuentas por cobrar, los Pagos anticipados y los Anticipos a justificar.
- u) Los objetivos fundamentales de la comprobación de estas cuentas pueden resumirse como se detalla a continuación:
 - Comprobar la corrección de las anotaciones en estas cuentas y su saldo en el Mayor.
 - Verificar la corrección de las operaciones realizadas con estas cuentas, y su liquidación, de acuerdo a las disposiciones vigentes.

CUESTIONARIO

1. ¿Qué objetivos fundamentales persigue la comprobación de los medios monetarios?.
2. Diga y exponga ejemplos sobre las medidas de control interno generalmente aceptadas para la tenencia, manipulación y control sobre los medios monetarios en caja.
3. Diga y explique algunas medidas de control interno sobre los medios monetarios depositados en el banco.
4. ¿Qué pasos debe seguir el auditor en el proceso de realización del arqueo de la caja?.
5. Explique los pasos a seguir para realizar el cuadre de la caja.
6. Explique sus consideraciones con respecto a la utilización del fondo para pagos menores y su proceso de operación.
7. ¿Qué aspectos deben ser considerados en relación con el reembolso del fondo para pagos menores y su comprobación?.
8. ¿Qué finalidad persigue la verificación del efectivo depositado en el banco? ¿Qué pasos usted daría usted como auditor, para comprobar estas operaciones?.
9. Explique las alternativas para la confección de la Conciliación Bancaria.
10. ¿Explique el contenido de las Cuentas por cobrar, los Pagos anticipados y los Anticipos a justificar?.
11. ¿Qué objetivos fundamentales persigue la comprobación de estas cuentas y qué aspectos deben ser comprobados?.
12. Desarrolle un programa sencillo de auditoría para comprobar el fondo para pagos menores. Incluya el correspondiente Cuestionario de Control Interno.
13. Desarrolle un programa sencillo de auditoría sencillo para comprobar las operaciones de la cuenta Efectivo en Banco. Incluya el correspondiente Cuestionario de control interno.
14. Proponga un ejercicio práctico integral para verificar los medios monetarios, de acuerdo a los aspectos estudiados en el capítulo.

CAPITULO 9. Auditoría de los Inventarios

9.1 Breve recuento del contenido de las cuentas de inventarios

Según establece la Resolución 10/97, en sus Normas de Valoración, los inventarios son bienes constituidos por adquisición, en proceso de elaboración o terminados, bien sean para su consumo o para su comercialización. Los inventarios se valoran a su precio de adquisición o al costo real de producción en que se incurre para su obtención. El costo de adquisición está constituido por la suma de las erogaciones efectuadas para su compra o producción, los gastos incurridos para situarlos en el lugar de almacenamiento y los correspondientes para su uso o entrega.

Los inventarios están representados en todas las fases de la actividad de las empresas, según sus características los mismos se integran de forma directa o indirecta a los productos elaborados y/o a los servicios que se prestan, constituyen bienes con destino a la venta y contribuyen al desenvolvimiento de las actividades que se desarrollan.

Constituyen la partida menos líquida del grupo de cuentas del Activo Circulante, teniendo, además, gran incidencia en los resultados de la gestión de la Empresa, por lo que se hace necesario velar porque se mantenga un control riguroso sobre los mismos mediante procedimientos de control interno adecuados.

La magnitud de los inventarios debe corresponder con las exigencias de la producción y los servicios, manteniendo las cantidades mínimas indispensables para garantizar el proceso de producción sin que ocurran interrupciones, logrando una mayor eficiencia económica al no mantener en los almacenes recursos innecesarios inmovilizados.

El Nomenclador de cuentas de la antes mencionada Resolución 10/97, establece el contenido de esta cuenta, como se expone a continuación:

Inventarios

Estas cuentas representan el valor de las existencias de recursos materiales destinados al consumo de la entidad o a su comercialización.

Se registran entre otros, el valor de las existencias de materias primas y materiales, combustibles, partes y piezas de repuesto, envases y embalajes retornables, útiles y herramientas, producciones terminadas, mercancías para la venta, etc. No incluyen, los animales en proceso de cría, ceba y desarrollo.

Con excepción de las producciones terminadas, que se registran a su costo real de producción, el registro de estos medios; en su expresión monetaria, se efectúa por el precio de adquisición.

Las existencias para las cuales no se tenga destino inmediato y por lo tanto se consideran en las condición de ociosas, tanto por exceso como por desuso, se mantienen en este rango de cuentas, pudiendo establecerse cuentas específicas para su control.

El importe de los valores de los recursos materiales que al fin del mes, habiéndose pagado se encuentre en tránsito, también se registran en estas cuentas.

Los faltantes y/o sobrantes que se detecten, se transfieren desde estas cuentas, a las cuentas habilitadas para su registro, de acuerdo con lo establecido por las disposiciones vigentes.

A continuación explicaremos el contenido de las cuentas fundamentales que se incluyen en este grupo de medios.

Materias primas y materiales

Se registra en esta cuenta el importe de las materias primas y los materiales que se han recibido de los proveedores, hayanse pagado o no, y de otras fuentes (excepto las producciones propias para insumo) y que se destinan a ser consumidos en la producción que se elabora formando su base, o que son componentes necesarios para su elaboración.

Incluye los productos adquiridos con destino a ser utilizados en comedores y cafeterías.

Combustibles

Se registra en esta cuenta el importe de combustibles destinados a la generación de energía (eléctrica, automotor, vapor, etc.) que se haya recibido de los proveedores, hayanse pagado o no, y de otras fuentes (excepto los producidos para insumo).

Partes y piezas de repuesto

Incluye esta cuenta el importe de las partes y piezas de repuesto que se han recibido de los proveedores, hayanse pagado o no, y de otras fuentes (excepto las producidas para insumo) destinadas a efectuar las reparaciones, sustitución de piezas desgastadas en las máquinas y equipos, instalaciones y medios de transporte, que se encuentran formando parte de los activos fijos tangibles.

Envases y embalajes retornables

En esta cuenta se registra el importe de los envases y embalajes, destinados a contener los productos elaborados o a facilitar su entrega, que por sus características pueden ser realizables con el mismo objetivo y no se integran al costo de producción cada vez que se utilizan.

Útiles y herramientas

Se registra en esta cuenta el importe de los utensilios, generalmente manuales, que se utilizan para efectuar las actividades de la empresa, recibidos de los proveedores, hayanse pagado o no y de otras fuentes, así como los producidos por la propia empresa.

Producción principal en proceso

Esta cuenta incluye el importe de los gastos que se cargan directamente en el costo de la producción que realiza la empresa como actividad principal.

Producciones auxiliares en proceso

Se registra en esta cuenta el importe de los gastos que se incluyen directamente en el costo de las producciones que se realizan para auxiliar o apoyar la producción principal de acuerdo con las disposiciones que al efecto se emitan por los organismos competentes.

Producción terminada

Se registra en esta cuenta el importe de la producción de bienes cuya elaboración ha sido completamente finalizada, haya pasado los correspondientes controles de calidad y técnicos vigentes y entregada al almacén de la empresa o remitida al cliente sin haber sido previamente almacenada.

Mercancías para la venta

Se registra en esta cuenta el importe de las mercancías destinadas a ser vendidas que se han recibido de los proveedores, háyanse pagado o no.

9.2 Necesidad de la exactitud de los inventarios

Se requiere un efectivo control sobre las existencias con el objetivo de mantener su integridad física, así como los niveles necesarios para cumplimentar sin dificultades los planes de producción previstos.

Es importante mantener reservas de estos medios en las empresas, para garantizar el proceso productivo; sin embargo, cuando las existencias se encuentran muy por encima de determinados niveles se convierten en medios ociosos que conspiran contra el proceso de la reproducción ampliada socialista.

Cuando existen medios ociosos por encima de las necesidades de la entidad, para esta y para la economía en general representa un incremento de sus costos de producción u operación, motivado por los recursos a invertir en las capacidades de almacenaje necesarias, gastos de mantenimiento y manipulación, pérdidas por roturas y disminución de sus propiedades físicas.

Por lo tanto, se requiere lograr una buena organización y control sobre los inventarios en las entidades económicas, que permitan asegurar los niveles suficientes para garantizar el proceso ininterrumpido de la producción y que sean los imprescindibles.

Por todo ello, el auditor al realizar la verificación debe tener presente lo siguiente:

- a) Los inventarios son, en casi todos los casos, los medios de mayor importancia y escasos.
- b) Los inventarios son sumamente susceptibles de la comisión de errores y fraudes.
- c) La verificación de cantidades, condiciones y valor de los inventarios, es una tarea sumamente compleja y difícil.
- d) La incorrecta determinación del valor de los inventarios afecta el costo de ventas, la ganancia y la rentabilidad.
- e) Los inventarios ociosos implican costos de producción u operaciones en exceso, que afectan la ganancia de la entidad.

Por otra parte, se requiere lograr la más eficiente utilización de estos recursos, tomando como base la elaboración eficiente de normas de consumo que determinen las necesidades reales de insumo de acuerdo con las cartas tecnológicas confeccionadas por cada producto a elaborar.

Si el insumo se encuentra por encima de las necesidades del producto, este se encarece y afecta su calidad; por el contrario, un insumo real inferior a las necesidades, aunque disminuye el costo, afecta la calidad del producto.

A partir de la correcta determinación de las normas de consumo y teniendo en cuenta los niveles planificados de producción, se determinan las normas de inventario que permitirán determinar las necesidades reales de existencias de cada inventario, lo que posibilita evitar la acumulación de recursos ociosos.

Existen diversos factores que motivan la existencia de estos recursos por encima de las necesidades reales, y que se enumeran de la forma siguiente:

- a) Dificultades de organización en las relaciones existentes entre las entidades consumidoras y las suministradoras, que implican incumplimientos de abastecimiento en tiempo y forma según lo contratado.
- b) Deficiencias en el control de las existencias físicas que motivan excesos en los pedidos, acumulándose recursos innecesarios.
- c) Incumplimientos del plan de producción que motivan exceso de existencias.
- d) Modificaciones en el surtido con relación al plan de producción, que implica la no utilización de los recursos previstos en el plan de abastecimiento.
- e) Desviaciones del consumo con relación a las normas técnicas, lo que afecta la calidad del producto.

Los niveles de existencia por encima de las necesidades pueden ser reducidos si se toman medidas oportunas, tales como:

- a) Mejorar la organización del proceso productivo.
- b) Elevar la calidad del plan, tanto a nivel de toda la empresa como en sus talleres.
- c) Establecer medidas que eleven la organización científica del trabajo y de las normas técnicas de utilización del equipamiento productivo y su mantenimiento.
- d) Elevar la calificación de los obreros.
- e) Garantizar el suministro ininterrumpido de los abastecimientos a las áreas productivas.
- f) Elevar la calidad y el cumplimiento del perfeccionamiento técnico de la producción y el equipamiento.

En el caso de las existencias excesivas de los productos en la esfera de la circulación (productos terminados y mercancías), existen algunos factores que las determinan:

- a) Deficiente calidad de los productos, por lo que no tienen salida.
- b) Deficiencias en el proceso de distribución de la producción, que implican demoras en el envío de los productos a los consumidores.
- c) Dificultades organizativas de las relaciones interempresas, productoras y distribuidoras.
- d) Incumplimientos de extracción de las mercancías por el distribuidor, cuando así se establece en los contratos.

9.3 Aspectos relacionados con el control interno.

Principios y procedimientos inherentes al subsistema de inventarios que están relacionados directamente con el control interno.

Los procedimientos de control de estos medios tienen como objetivo garantizar suficiente seguridad contra los deterioros, mermas, consumo en exceso de las normas, pérdidas de todo tipo, etc., permitiendo una razonable confiabilidad en cuanto a la información, tanto de las existencias, como de su movimiento.

Los métodos organizativos para lograr estos objetivos, varían en dependencia de las actividades que se realizan en las distintas entidades y de acuerdo con la complejidad y volumen de las operaciones de la entidad.

Como documentos de control interno generalmente establecidos para lograr un efectivo control sobre los inventarios, se analizan a continuación los siguientes:

- a) Tarjetas de Estiba. Se utiliza para controlar las existencias de productos en almacén (por surtidos) en unidades físicas, mediante la anotación del movimiento de entradas y salidas de los mismos.
- b) Un sistema de submayores. Para controlar las existencias por distintos niveles de análisis compuesto por:
 - Submayor de inventario por surtidos
 - Submayor por productos afines o agregados
 - Submayor por almacenes
- c) Solicitud de Compras. Se utiliza para solicitar a los proveedores los productos necesarios para el desenvolvimiento de las operaciones de la entidad.
- d) Informe de Recepción. Sirve para formalizar la recepción de los productos en los almacenes que procedan de otras entidades o de la propia entidad por concepto de transferencia recibidas o por concepto de producción terminada.
- e) Registro de Entradas de Almacén. Registro de todas las operaciones de entrada en el almacén, originadas por informes de recepción, transferencias entre almacenes, devoluciones y entregas de producción terminada al almacén, con vistas a obtener resúmenes mensuales que faciliten las anotaciones contables.
- f) Informe de Reclamación. Notifica al suministrador o al transportador las reclamaciones que deban ser tramitadas, tales como errores de cálculo, diferencias de precios, artículos no recibidos, etc.
- g) Entrega de Producción Terminada al Almacén. Formaliza la entrega de productos terminados al almacén, bien sean con destino a la comercialización o al consumo, proveniente de las áreas de producción en que se les da terminación a los mismos y sirve de soporte a las anotaciones en los controles del almacén.
- h) Solicitud de Entrega. para formalizar el pedido de productos con destino al consumo de la unidad solicitante.
- i) Vale de Entrega o Devolución. Ampara los despachos de productos por el almacén, con destino al consumo; o formaliza la devolución de productos al almacén de origen.

- j) Transferencia entre almacenes. Ampara las transferencias entre almacenes de una misma entidad; y sirve de soporte a las anotaciones de las entregas de productos entre almacenes.
- k) Orden de Despacho. Ordenar al almacén las entregas de mercancías y productos terminados, con destino a la comercialización.
- l) Registro de Salida de Almacén. Registrar todas las operaciones de salidas del almacén o disminución del inventario por cualquier concepto.
- m) Conduce. Sirve para formalizar las entregas parciales de los productos, a incluir en una factura, amparando su tránsito hasta su destino.
- n) Factura. Formalizar las ventas de productos que se efectúan, así como las entregas de productos en consignación, o en depósito.
- o) Ajuste de inventario. Sirve de base a los ajustes de inventario que surjan, como consecuencia de los conteos físicos u otras causas.

Además, existen procedimientos que a partir de los principios de control interno, son de general aplicación;

- a) Que la solicitud de compra, así como los contratos de suministros, contengan la firma del funcionario autorizado de acuerdo con las regulaciones establecidas, a los efectos de su validez.
- b) Que existan muestras de las firmas de funcionarios autorizados para aprobar la solicitud de compra y contratos de suministros, las que deben obrar en poder del área de contabilidad para posibilitar su comparación con las firmas de los mencionados documentos.
- c) Que no coincida en los mismos funcionarios la facultad de firmar la solicitud de compra o contratos de suministros, con los de firmar los informes de recepción y los modelos de vale de entrega u orden de despacho.
- d) En todo expediente de pago procede dejar constancia de la persona que ha verificado la correspondencia entre: solicitud de compra o contrato, informe de recepción, factura y documentos bancarios, así como de quién ha comprobado la corrección de los precios, recargos o descuentos comerciales, cálculos, sumas, etc.
- e) Que el informe de recepción se elabore en cada área de almacenaje, en base a las calidades y cantidades físicamente recibidas, independientemente de los datos que aparezcan en el conduce o factura.

Para facilitar lo anterior, puede utilizarse el método de “informe de recepción ciego”, que consiste en que por personal diferente al que recepciona, se prepare el documento con los códigos y descripciones de los productos, para que el dependiente de almacén sea quien concilie las cantidades físicamente por él recibidas.

En el caso de existir diferencias entre los productos recibidos y los amparados por los documentos del vendedor, se elabora de inmediato la reclamación por el almacén o por el área de Contabilidad, debiendo coordinarse entre ambas áreas la elaboración del mencionado documento.

- f) De existir más de un almacén o área de responsabilidad de almacenamiento, resulta necesario que la numeración consecutiva de los documentos sea individual por área, identificando con siglas o códigos, que antecedan a la numeración, el área a que corresponda.
- g) Que los productos solo sean despachados mediante los documentos de salida oficialmente establecidos.
- h) Que el área donde se almacenan los productos cuente con una relación o tarjetero de los nombres, cargos y muestra de las firmas de personas facultadas para aprobar las entregas y transferencias entre almacenes.
- i) Que los productos en existencias se controlen en el almacén mediante la Tarjeta de Estiba, la que se ubica junto a cada producto o en un lugar cercano al mismo, donde sea más factible su cuidado y manipulación, su objetivo consiste en mantener el control operativo de los productos almacenados e incorporar directamente a los dependientes en el control de inventarios.

Las anotaciones en la tarjeta de estiba se realizan inmediatamente después de haberse efectuado el movimiento físico de los productos.

- j) Los submayores de Inventarios (unidades físicas y valor), deben ser elaborados en el área de Contabilidad. Estos submayores pueden ser ubicados en el área del almacén cuando esto se considere más racional, de acuerdo con la lejanía existente entre esta área y la de Contabilidad, cantidad y movimiento de los productos, medios de procesamiento utilizados, etc.; el personal que opere dichos submayores en el área de almacén, debe estar subordinado al área de Contabilidad y cuando por causas de lejanía u otras ya mencionadas anteriormente, esta subordinación no sea posible, siempre debe responder metodológicamente a dicha área. En este caso debe estar ubicado en un local que lo separe físicamente del personal responsabilizado con la custodia de los materiales, materias primas y productos en general, ya que uno de los objetivos principales de estos submayores es servir de control de las existencias físicas.

- k) Los jefes de almacén, abastecimiento o comercial no pueden tener acceso a los submayores de inventarios, así como tampoco instruir a quienes los mantienen a que efectúen anotaciones de ningún tipo. La información que estos requieren debe solicitarla a los compañeros encargados de esta tarea.
- l) Las anotaciones en los submayores se efectúan solamente sobre la base de los documentos primarios oficialmente vigentes, observándose el orden de prelación que se establezca, acorde al tipo de procesamiento en uso por la entidad. Debe existir la mayor actualización posible en el registro de los documentos para lograr un control efectivo.

Los documentos primarios requieren contener la información de las existencias en unidades físicas, después de efectuada cada anotación en la tarjeta de estiba.

- m) La Conciliación y cuadro de las existencias en unidades físicas entre las tarjetas de estiba y los submayores de inventario debe ser una tarea sistemática y permanente, la que se logra mediante los documentos de entrada y salida de productos, que contienen la información de existencias en unidades físicas, lo que permite que los errores u omisiones que se detecten en la conciliación sean rectificados de inmediato en el submayor o en las tarjetas de estiba.

Mientras menor sea el ciclo de conciliación se facilita la detección y el ajuste de errores, estando el citado ciclo en función del tipo de procesamiento y el lugar en que se ejecute. Lo aconsejable es que se realice diariamente.

- n) En los casos en que se efectúen pre-despachos se rebajan las salidas de las tarjetas de estiba y de los submayores de inventario en el momento que son extraídos los productos de las estibas debiéndose establecer un procedimiento de control adicional de los productos predespachados hasta su entrega final.
- o) Se requiere que diariamente se concilien las anotaciones que se realizan en los submayores de inventario, con las de los registros que afectan las cuentas y subcuentas contables que correspondan.

Para cumplir lo anterior puede establecerse un modelo mediante el cual el personal que opera los submayores de inventario informe el saldo de estos, al final del día, por cada cuenta y subcuenta, de la Contabilidad general, cuando proceda, tomando como base el saldo al inicio (final del día anterior) y el movimiento de las existencias en el día (entradas y salidas).

- p) En los casos que de acuerdo con las cantidades de surtido y de almacenes, se considere necesario, se utilizan submayores para analizar las existencias en valores de los productos, por grupos afines (agregados) y por almacenes.
- q) Procede que esté perfectamente delimitada la responsabilidad por la custodia de las existencias, no permitiéndose el acceso a las áreas de almacenaje de otras personas, salvo las expresamente autorizadas, y solo bajo la directa supervisión de los responsables de la custodia de las existencias.
- r) Se requiere efectuar el inventario físico de todas las existencias al menos una vez al año, en forma progresiva acorde a una programación, y en su defecto, de una sola vez; bajo la supervisión y control de personal independiente de los custodios y de los que mantienen el registro.

Para la ejecución de estos inventarios procede tomar las medidas de control sobre las tarjetas de inventarización y las hojas de inventario físico, que garanticen que se tomen en consideración la totalidad de los renglones objeto de conteo y recuento.

Especial cuidado hay que tener en cuenta de no incluir inventarios ya amparados por documentos de salida y la no consideración de productos cuyos documentos de entrada aún no se han registrado por lo que no forman parte de los saldos a verificar.

Cuando los resultados del doble conteo sean distintos, el tercer y definitivo conteo corresponde ser efectuado directamente, por o bajo la estricta supervisión del funcionario responsabilizado con los resultados del inventario físico.

Las diferencias resultantes de los inventarios físicos precisan ser investigados por personal que no tenga acceso a las existencias, o la función de efectuar anotaciones en los registros para evitar que puedan ser alterados los resultados.

Los ajustes de inventarios, resultantes de los conteos físicos, deben estar amparados mediante el correspondiente expediente y ser aprobados por los niveles establecidos.

Como se observa el estricto cumplimiento de estos principios y procedimientos para el control del sub-sistema de inventarios, brinda la posibilidad de un control adecuado por parte de la entidad, y la auditoría, como control de controles, verificaría la eficiencia del funcionamiento del sub-sistema.

9.4 Objetivos de la comprobación

Los objetivos que se persiguen con la auditoría de los inventarios, como es de suponer están estrechamente relacionados con la necesidad de mantener la exactitud del control sobre estos medios y pueden resumirse en general como sigue:

- a) Comprobar la aplicación de los procedimientos de control interno y contable sobre los inventarios, tanto en los movimientos de entrada, como de salida.
- b) Verificar su existencia física real, especialmente de aquellos que son susceptibles de apropiación ilícita y rápido deterioro.
- c) Comprobar que se encuentran valorados correctamente,
- d) Detectar los posibles excesos de inventarios, así como, comprobar la calidad de las medidas tomadas para su cuidado y conservación.
- e) Verificar que la información que se brinda a los niveles superiores sobre el valor de los medios en existencia es correcta.
- f) Verificar que la toma física de inventario realizada por la entidad responde a los procedimientos instruidos y por tanto es confiable.

Para lograr el cumplimiento de estos objetivos, el auditor deberá apelar en primer lugar a su experiencia y conocimientos, y en segundo lugar organizará su trabajo acorde a un plan que incluye la aplicación del Cuestionario de Control Interno y la preparación del Programa de Auditoría, los que desarrollará durante su trabajo de comprobación.

9.5 Aspectos a considerar en la Auditoría de Inventarios

Es necesario al realizar la auditoría de inventarios tener en cuenta que:

- a) los inventarios tienen una gran importancia en una entidad,
- b) la determinación del valor de los inventarios afecta directamente el costo e ventas y la rentabilidad de la empresa,
- c) los inventarios son más susceptibles de errores y manipulaciones que cualquier otra categoría de medios de la empresa,
- d) La verificación de cantidades condiciones y valor de los inventarios es una labor más compleja y difícil que la verificación de la mayor parte de los elementos en la situación financiera.

9.6 Cuestionario de control interno

El auditor al comienzo de la auditoría realizará una evaluación del sistema de control interno establecido en la unidad, tanto contable como administrativo, para sobre la base de su eficiencia, realizar las pruebas que sean necesarias con el objetivo de obtener una evidencia que posibilite dar una opinión razonable acerca de la situación de su control.

A continuación ofrecemos una ilustración de una propuesta de cuestionario de control interno aplicable a las empresas a auditar, en relación con, el almacenaje, documentación, recepción y entrega, inventarios, inventarios ociosos, medidas de control interno, tarjeteros de inventarios, aspectos generales y submayores.

CUESTIONARIO DE CONTROL INTERNO

INVENTARIOS

Aplicado en: Almacén _____ Fecha _____ Funcionario _____

P R E G U N T A S	S i	N c	N p	R e f.
<u>En el almacén:</u>				
1. Se cuenta con un Manual de Normas y Procedimientos de Inventarios, aplicando y conociendo lo que este señala y establece.	-	-	-	-
2. Están ordenadas las mercancías (en áreas de almacenaje, estantes), y no en áreas de producción, pasillos, etc.	-	-	-	-
3. Tienen un área habilitada para recepcionar los productos, que es suficiente para el volumen de operaciones que realiza el almacén.	-	-	-	-
4. Mantiene señalizados o rotulados los estantes, así como las áreas de estiba.	-	-	-	-
5. Tienen los pasillos el ancho necesario para trasladar las mercancías y transitar los equipos que se manipulan.	-	-	-	-
6. Tienen establecida la tarjeta de estiba para controlar las existencias físicas.	-	-	-	-
7. Firman los dependientes del almacén o su responsable, la tarjeta de estiba, cuando realizan los movimientos de inventarios.	-	-	-	-
8. Se concilian y cuadran sistemáticamente la existencias en unidades físicas entre las tarjetas de estiba y submayores de inventarios.	-	-	-	-
9. Son adecuados los espacios, estantes, etc., para los productos que se almacenan y están debidamente aprovechados.	-	-	-	-
10. Están ubicadas las mercancías de mayor movimiento en los lugares más cercanos al punto de despacho.	-	-	-	-
11. Se le dan salida a las mercancías según la fecha de entrada al almacén, principalmente a las de fácil descomposición y deterioro.	-	-	-	-

[illegible]

PREGUNTAS	S i	N o	N p	R e f .
<u>Documentación</u>				
12. Se entregan los productos en base a una solicitud previa (solicitud de entrega u orden de despacho).	-	-	-	-
13. Los productos solo se despachan mediante los documentos de salida oficialmente establecidos:	-	-	-	-
Vale de entrega o devolución.	-	-	-	-
Transferencia entre almacenes.	-	-	-	-
Conduce o factura.	-	-	-	-
Orden de despacho.	-	-	-	-
14. Se llenan los modelos con los datos requeridos, sin tachaduras, borrones o alteraciones.	-	-	-	-
15. Están debidamente archivados los modelos tramitados en el almacén.	-	-	-	-
<u>Recepción y entrega</u>				
16. Está establecido que las mercancías sean recepcionadas en el almacén antes de ser consumidas.	-	-	-	-
17. La mercancía recibida y almacenada se encuentra en buen estado.	-	-	-	-
18. En caso de diferencia en la recepción de mercancías, se deja constancia escrita en los documentos que se firman al transportador y se emite el informe de reclamación (verificar).	-	-	-	-
19. Se mantiene el control sobre las reclamaciones.	-	-	-	-
20. Se efectúa la recepción detallada dentro de las 72 horas siguientes a la recepción de la mercancía en el almacén (verifique el atraso existente en darle entrada a las facturas pendientes de informe de recepción).	-	-	-	-
21. Cuando se recibe la solicitud de entrega u otro documento autorizando un despacho, se verifica que la firma de dicho documento sea la autorizada para realizar esta operación.	-	-	-	-
22. Todos los despachos de mercancías que efectúa el almacén estan acompañados de sus documentos correspondientes (vale de entrega, transferencia, conduce o factura).	-	-	-	-
23. Los anteriores documentos se encuentran debidamente cumplimentados en cuanto al nombre y la firma de la persona que recibe.	-	-	-	-

[illegible]

[illegible]

PREGUNTAS	S i	N o	N p	R e f.
<u>Medidas de control interno</u>				
33. Las llaves de las puertas y/o candados de los almacenes, están bajo custodia del Jefe de almacén solamente, y copia de las mismas se encuentran en un lugar seguro.				
34. Ofrece el almacén la protección en cuanto a:	-	-	-	
Incendio (existencia de equipos extintores actualizados).	-	-	-	
Robo (seguridad en puertas y ventanas).	-	-	-	
Lluvia (buen estado del techo y las paredes).	-	-	-	
35. Las mercancías almacenadas a la intemperie están debidamente protegidas y creadas las condiciones para que no se deterioren.	-	-	-	
36. Tienen establecidas normas de conservación de productos y materiales.	-	-	-	
37. Los materiales y/o productos nocivos, explosivos o inflamables están en un local separado del resto de los productos.	-	-	-	
Reúnen los almacenes las condiciones siguientes:	-	-	-	
Buen estado de techos, paredes y pisos.	-	-	-	
Limpieza	-	-	-	
Ventilación adecuada	-	-	-	
Iluminación suficiente (ver además las áreas a la intemperie).	-	-	-	
38. Tienen y conocen las Normas de Seguridad dictadas por el Comité de Protección Física.	-	-	-	
39. Están bien cercadas las áreas a la intemperie y los almacenes que lo requieren.	-	-	-	
40. Se ha orientado al personal que custodia los accesos a la Empresa (portero, CVP) que no dejen entrar o salir productos sin la documentación oficial correspondiente.	-	-	-	
<u>Submayores de Control de inventarios</u>	-	-	-	
41. Tienen una tarjeta de inventario continuo que permite controlar las existencias mediante el registro del movimiento de entrada y salida, en unidades físicas y valor.	-	-	-	
42. Se han determinado las cantidades máximas y mínimas a tener en existencia.	-	-	-	

[illegible]

[illegible]

		-		-
		-	-	
		-	-	
		-	-	
		-	-	-
			-	-
			-	-
				-
				-
				-
				-

9.7 El Programa de Auditoría

Es un elemento fundamental para realizar la auditoría con eficiencia, por cuanto contiene una relación detallada de todo el trabajo a ejecutar, evita omisiones y facilita el control y distribución del trabajo.

El programa de auditoría para los inventarios tiene como objetivo:

- a) Conocer el grado de implantación del subsistema inventarios y otras medidas de control interno.
- b) Verificar la legitimidad de las anotaciones, su valoración y correcta contabilización.
- c) Comprobar la existencia física de los medios, fundamentalmente de aquellos que son susceptibles de apropiación ilícita.
- d) Confirmar si la información financiera que reporta la entidad, con relación a estos medios, es confiable.
- e) Determinar las causas y los responsables que originan las deficiencias comprobadas, y proponer las soluciones para eliminar dichas causas.

Propuesta del programa de auditoría para la comprobación de los inventarios

a) En el área de Contabilidad

1. Aplicar el cuestionario de control interno correspondiente.
2. Investigue cuáles dependencias se encuentran subordinadas a la entidad, tales como establecimientos, talleres, almacenes, etc.
3. Comprobar si las cuentas que conforman los Inventarios, están controladas mediante los submayores que correspondan.
4. Verificar la coincidencia entre la suma de los saldos de las subcuentas, subcontroles o análisis con la cuenta de control del Mayor.
En los casos de existir diferencia debe analizar todas las operaciones del mes o de meses anteriores hasta lograr determinar las causas que la originan.
5. Verificar si las subcuentas o análisis establecidos en estas cuentas, responden a las necesidades del control contable sobre los medios, de acuerdo con las dependencias o almacenes subordinados.
6. Comprobar si en la Empresa tienen habilitados los submayores de inventarios, por cada cuenta, subcuenta, almacén, taller o establecimiento, que proceda, por los costos de transportación y almacenaje que se paguen a terceros, cuando la importancia económica de estos así lo aconsejan.

Si la empresa no tiene habilitados estos submayores, solicite al jefe del área de contabilidad las evidencias suficientes que demuestren que los pagos que se efectúan por estos conceptos, no son económicamente significativos.

7. Comprobar si en la entidad controlan los recargos y descuentos comerciales, utilizando cualquiera de las variantes establecidas para ambas actividades.
 8. Verificar si la suma de las operaciones registradas en los submayores de inventarios, coincide con los reflejados en las correspondientes cuentas y subcuentas, en la misma fecha.
 9. Comprobar la corrección, legitimidad, registro y contabilización de las operaciones relacionadas con el movimiento de los inventarios. Para efectuar estas comprobaciones, se revisarán, por pruebas, las operaciones de un mes, a partir de los documentos primarios que originan y formalizan las entradas y salidas de los inventarios, mediante los siguientes pasos:
 - 9.1 Comprobar la correspondencia entre las Solicitud de Compra o contrato, el Informe de Recepción, la Factura del proveedor y los documentos bancarios por los que se realiza el pago, en lo referente a calidades, cantidades, precios, recargos o descuentos comerciales, cálculos, sumas, etc. Prestar especial atención a las facturas que se han pagado y no han sido recibidos los productos.
 - 9.2 Si en el caso de existir diferencias entre los productos recibidos y los amparados por los documentos del vendedor, se efectuó la correspondiente reclamación; o el pago se realizó por lo realmente recibido. Comprobar si el importe de la reclamación se debitó a Cuentas por Cobrar Diversas, al proveedor de que se trate.
 - 9.3 Comprobar la correspondencia entre los documentos primarios que originan las salidas de los productos (Solicitud de Entrega, Orden de Despacho), con los que la formalizan (Vale de entrega o Devolución, Transferencia entre almacenes, Conduce, Factura).
- Investigue en las áreas que procedan (la que entrega, y la que solicita y recibe los productos) los casos en que no exista esta correspondencia y también en los que en los documentos de salida no aparece la firma del receptor.

- 9.4 Comprobar en los vales de Entrega o Devolución, la legitimidad del uso y destino de productos deficitarios y susceptibles de apropiación. Para efectuar esta verificación, tome como base una selección de los documentos que amparan estas entregas y compruebe, documental y físicamente, de ser posible, su recepción o existencia en el área receptora.
- 9.5 Comprobar en los vales de entrega o devolución, si los productos que se entregan para un determinado centro de costo, orden de producción u orden de trabajo, se corresponden con la producción o actividad de éstos.
- 9.6 Verificar los nombres y firmas de las personas, que constan en las solicitudes de entrega, para determinar si son las facultadas para aprobar las entregas y transferencias entre almacenes.
- 9.7 Verificar los nombres y firmas de las personas que, de acuerdo con los vales de Entrega o Devolución, reciben los productos, para determinar si las firmas son reales y pertenecen a trabajadores del área.
- 9.8 Verificar las anotaciones realizadas en el Registro de Entradas de almacén, para verificar si se corresponden con los documentos de entrada que las originan (Informes de Recepción, transferencia entre almacenes, devoluciones y entregas de producción terminada al almacén): si se efectúan correctamente los débitos y créditos a las cuentas que correspondan, y si son correctas las sumas y cuadros.
- 9.9 Verificar las anotaciones realizadas en el Registro de Salidas de Almacén para verificar si se corresponden con los Vales de Entrega, Transferencias entre Almacenes, Facturas, Conduces y Ajustes de Inventarios; si se efectúan correctamente los débitos y créditos a las cuentas que correspondan y si son correctas las sumas y cuadros.
- 9.10 Comprobar en los modelos de ajuste de inventario, si los conceptos por los cuales se ajustan las diferencias son razonables, de acuerdo con la cantidad ajustada y la naturaleza de los productos.
10. Comprobar en todas las cuentas de inventarios que tengan saldo en la subcuenta en tránsito, al final del período que se comprueba, si el saldo existente corresponde a productos o mercancías pendientes de recepcionar en esa fecha. Se investigarán todas aquellas partidas que permanecen en esta subcuenta y no hayan sido acreditadas oportunamente.

11. Comprobar mediante los contratos suscritos con los suministradores, si se cumplen de acuerdo con lo pactado en cuanto a condiciones de entrega y formas de pago.

Para cumplimentar lo anterior, verifique a través de los informes de recepción, o de los submayores de inventario, la frecuencia de las entregas y si están en concordancia con las cantidades y periodicidad establecidas en los contratos, determinando si se han recibido productos o mercancías fuera de los términos convenidos.

12. Verificar en las empresas que han sufrido pérdidas de los inventarios a consecuencia de desastres naturales o siniestros, si se ajustaron a los procedimientos financieros y contables establecidos en las Resoluciones vigentes.

Además de las comprobaciones indicadas en los puntos precedentes, las que son comunes para todas las cuentas que conforman el grupo de Inventarios, en cada cuenta específica deberán efectuar las siguientes:

13. Partes y piezas de repuesto.

- 13.1. Si en los casos de las partes de equipos y piezas de repuesto, recuperadas y fabricadas, se aplica el procedimiento contable y de control establecido.

14. Envases y embalajes retornables.

- 14.1. Si el importe de estos medios, que han sido puestos en uso o han salido del almacén con ese fin, están ubicados en sus áreas de utilización, así como los que se encuentran en poder de los clientes (que no han sido comprados por éstos) y deben ser devueltos de acuerdo con las condiciones y términos establecidos, se controla en la subcuenta En uso,
- 14.2. Si la subcuenta En uso, se encuentra analizada por áreas o clientes, de forma que posibilite el control físico de estos medios.
- 14.3. Verificar por pruebas, en los casos que sea posible, si la existencia física de estos medios en uso, coincide con la de los submayores o modelos de control. Investigue las diferencias con los responsabilizados con su custodia.

15. Útiles y herramientas

- 15.1. Verificar si el saldo de la subcuenta En uso, coincide con las sumas de los valores de estos medios entregados a las áreas o a trabajadores, según los correspondientes modelos control de útiles y herramientas.
- 15.2. Comprobar, por pruebas, si la existencia física de los medios en uso, coincide con la de los correspondientes submayores de control. Investigar las diferencias.

16. Mercancías para la venta

16.1. Comprobar en las empresas de comercio minoristas, si controlan y contabilizan las mercancías para la venta de acuerdo con lo establecido.

17. Verificar mediante su conteo físico, si existe coincidencia entre las existencias contadas, y las registradas en el submayor de inventario y las registradas en las tarjetas de estiba.

Para la selección de los productos tome en consideración, entre estos los criterios siguientes: Los que tengan mayor requerimiento de la población; los que por su naturaleza puedan considerarse como críticos o de fácil manipulación, los que tengan gran valor; los de mayor movimiento y los de poco o ningún movimiento.

18. En los casos en los que de efectúen predespachos, si es eficiente el control físico y contable de los productos predespachados.

19. Comprobar la existencia de Actas de Responsabilidad Material, firmada por cada responsable de la custodia física de los inventarios.

9.8 Ejemplo ilustrativo del uso de los papeles de trabajo para la auditoría de los inventarios.

A usted como auditor Ministerio de la Industria Alimenticia se le encomienda la tarea de comprobar las operaciones realizadas con los inventarios, según la OT No. 12-8, por el mes de diciembre del año 2000, en la Empresa de Conservas de Frutas y Vegetales.

El día 28 de enero del siguiente año, usted se presenta ante el Director de la Unión y después de informarle de la tarea encomendada y de entregar la Carta de Presentación, procede a comenzar su trabajo acompañado de sus dos auditores auxiliares

El resultado de su comprobación es mostrado en sus Hojas de Notas, como se expone:

DETALLES								REF.
1. El saldo de las cuentas de inventarios, al inicio y al final del mes de diciembre era el siguiente:								
					Inicial	Final		
- Materias primas y materiales					\$ 45 966,00	\$ 11 169,00		
- Principales					36 586,00	2 334,00		
- Auxiliares					9 380,00	8 835,00		
- Partes y piezas de repuesto					5 430,00	5 095,00		
- Utiles y herramientas					5 460,00	3 260,00		
2. El movimiento de la cuenta materias primas y materiales durante el mes, contabilizado por el comprobante No. C-12-6 (Entradas) y No. C-12-17 (Salidas) de fecha 31-12-00 , se presenta a continuación:								
<u>Fecha</u>	<u>Informe</u>			<u>Fecha</u>	<u>Entrega</u>			
	<u>Rec.No.</u>	<u>Princip.</u>	<u>Auxil.</u>			<u>Princ.</u>	<u>Auxil.</u>	
2-12	12-1	\$ 1 648,00		3-12	12-1	\$ 6 580,00	\$ 145,00	
6-12	12-3		\$ 130,00	8-12	12-7	7 428,00		
8-12	12-6	386,00		12-12	12-16		154,00	
10-12	12-18		160,00	17-12	12-22	4 736,00	430,00	
15-12	12-24	594,00		19-12	12-31	9 598,00		
17-12	12-28		80,00	21-12	12-46	5 474,00	136,00	
25-12	12-31	1 421,00		25-12	12-53	4 596,00		
27-12	12-36		135,00	31-12	12-54	(111,00)		
		<u>\$ 4 049,00</u>	<u>505,00</u>			<u>\$ 38 301,00</u>	<u>\$ 865,00</u>	
3. El movimiento de la cuenta Partes y piezas de repuesto en el mes, que fue contabilizado por el comprobante No. C-12-6 (entradas) y No. C-12-17 (salidas), de fecha 31-12-00, fue el siguiente:								
<u>Fecha</u>	<u>I:Recepción</u>	<u>Importe</u>	<u>Fecha</u>	<u>Vale de entrega</u>	<u>Importe</u>			
3-12	12-2	\$ 325,00	4-12	12-2	\$			
					548,00			
7-12	12-4	155,00	7-12	12-6	152,00			
8-12	12-6	241,00	11-12	12-15	236,00			
11-12	12-10	159,00	16-12	12-21	144,00			
			23-12	12-52	135,00			
		<u>\$ 880,00</u>			<u>\$ 1</u>			
					215,00			

MINISTERIO DE LA INDUSTRIA ALIMENTICIA**EMPRESA DE CONSERVAS DE FRUTAS Y****VEGETALES****INVENTARIOS****HOJAS DE NOTAS****DICIEMBRE 31-200X**

P.T	(N-2)
Fecha	28-1-01
Auditor	

DETALLES						REF.
4. El movimiento de la cuenta Utiles y herramientas en almacén : durante el mes, y que fue contabilizado por el comprobante No. C-12-6 (entrada) y No. C-12-17 (salida), de fecha 31-12-00; se detalla a continuación:						
<u>Fecha</u>	<u>L.Recepción</u>	<u>Importe</u>	<u>Fecha</u>	<u>Vale de entrega</u>	<u>Importe</u>	
7-12	12-5	\$ 240,00	4-12	12-3	\$	
					220,00	
8-12	12-7	170,00	4-12	12-4	1	
					150,00	
9-12	12-8	380,00	5-12	12-5	540,00	
9-12	12-9	620,00	8-12	12-8	340,00	
			9-12	12-9	690,00	
		<u>\$ 1 410,00</u>	9-12	12-10	670,00	
					\$ 3	
					610,00	
5. Se comprobó que el comprobante No. C-12-17, por medio del cuál se contabilizo el consumo presenta un error, ya que en el importe acreditado a materiales principales fueron considerados como tales \$ 185,00 que corresponden a materiales de mantenimiento y limpieza, los cuales se utilizaron en los locales de la fábrica, según vales de entrega o devolución No. 12-53 del 25-12-00.						(AJ-1)
						(AJ-2)
6. Se comprobó que el consumo de materiales auxiliares, amparado por el vale de entrega o devolución No- 12-55 del 31-12-00 por \$ 235,00, no fue contabilizado hasta el mes de enero.						
7. El consumo de piezas de repuesto para el mantenimiento planificado de los equipos y maquinarias durante el mes, amparado por el vale de entrega o devolución No. 12-22 de fecha 17-12-00, fue acreditado por error a la subcuenta materiales auxiliares, de la cuenta materias primas y materiales por un importe de \$ 430,00.						(AJ-3)
8. El informe de recepción No. 12-37 de 30-12-00, por un importe de \$ 1 925,00, de los cuales \$ 190,00 corresponden a piezas de repuesto, \$ 1 255,00 a materiales principales, \$ 180,00 a materiales auxiliares y \$ 300,00 a herramientas, no fue contabilizado en las operaciones del mes.						(AJ-4)

Con esta información prepare:

- a) Hoja de Ajustes.
- b) Hojas Auxiliares de las cuentas:
 - Materias primas y materiales.
 - Principales.
 - Auxiliares.
 - Partes y piezas de repuestos.
 - Utiles y herramientas.
- c) Hoja Sumaria.

MINISTERIO DE LA INDUSTRIA ALIMENTICIA

EMPRESA DE CONSERVAS DE FRUTAS Y

VEGETALES

HOJAS DE AJUSTES

INVENTARIOS

DICIEMBRE 31-200X

P.T	(AJ-1)
Fecha	28-1-01
Auditor	

Cuentas y detalles	PARCIAL	DEBE	HABER
(N-5) -1- (B-1) (B-2)			
Materias primas y materiales		\$185,00	
- Materiales principales	<u>\$185,00</u>		
Materias primas y materiales			\$185,00
- Materiales Auxiliares	<u>\$185,00</u>		
Reclasificando de subcuenta el consumo de materiales auxiliares según vale de salida No. 12-53 de 25-12-00			
(N-6) -2- (B-2)			
Gastos de producción		235,00	
- Materiales Auxiliares	<u>\$ 235,00</u>		
Materias primas y materiales			235,00
- Materiales Auxiliares	<u>\$ 235,00</u>		
Contabilizando el consumo de materiales auxiliares según vale de salida No.12-55 de 31-12 que no fue considerado en ese mes.			
(N-7) -3- (B-2) (B-3)			
Materias primas y materiales		430,00	
- Materiales Auxiliares	<u>\$ 430,00</u>		
Partes y piezas de repuestos			430,00
Reclasificando el consumo de piezas de repuesto según vale de salida No. 12-22 de 17-12-00			
(N-8) -4- (B-1) (B-2) (B-3) (B-4)			
Materias primas y materiales		1 435,00	

- Materiales principales	\$ 1 255,00		
- Materiales Auxiliares	<u>180,00</u>		
Partes y piezas de repuestos		190,00	
Utiles y herramientas		300,00	
- En almacén	<u>300,00</u>		
Cuentas por pagar a proveedores			\$ 1 925,00
-Contabilizando el informe de recepción No.12-37 de fecha 30-12-00, que no fue registrado dentro del mes.			

MINISTERIO DE LA INDUSTRIA ALIMENTICIA

EMPRESA DE CONSERVAS DE FRUTAS Y VEGETALES

MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES PRINCIPALES

HOJA AUXILIAR
DICIEMBRE 31-2000

P.T	(B-1)
Fecha	28-1-01
Auditor	

FECHA	COM. No.	DETALLES	PARCIAL	TOTAL
1-12-00		Saldo inicial según libros		\$ 36 586,00
31-12-00	C-12-6	AUMENTOS		
		I. Recepción No. 12-1, 2-12-00	\$ 1 648,00	
		I. Recepción 12-6, 8-12-00	386,00	
		I. Recepción 12-24,15-12-00	594,00	
		I. Recepción 12-31, 25-12-00	1 421,00	
		Vale entrega o devolución No. 12-54 de 31-12-00	111,00	4 160,00
31-12-00	C-12-17	DISMINUCIONES		
		Vale de entrega No. 12-1, 3-12-00	\$ 6 580,00	
		V. Entrega 12-17, 8-12-00	7 428,00	
		V. Entrega 12-22, 17-12-00	4 736,00	
		V. Entrega 12-31, 19-12-00	9 598,00	
		V. Entrega 12-46, 21-12-00	5 474,00	
		V. Entrega 12-53, 25-12-00	4 596,00	38 412,00
31-12-00		Saldo final según libros		\$ 2 334,00
31-12-00	(AJ-1)	AJUSTES		
		Reclasificando de subcuentas consumo de materiales auxiliares según vale No. 12-53, acreditado a esta cuenta por error.	\$ 185,00	
21-12-00	(AJ-4)	Contabilizando entrada según IR No. 12-37, no considerado	1 225,00	1 440,00
31-12-00		Saldo final ajustado		\$ 3 774,00
				(B)

Comprobaciones:

1. Se comprobaron precios, cálculos y sumas de los documentos de entrada y salida.
2. Se analizaron los registros de las operaciones de entrada y salida.
3. Se comprobaron los totales de los registros contra los comprobantes de contabilidad emitidos.
4. Se comprobaron los procedimientos de control interno.

MINISTERIO DE LA INDUSTRIA ALIMENTICIA**EMPRESA DE CONSERVAS DE FRUTAS Y VEGETALES****MATERIAS PRIMAS Y MATERIALES AUXILIARES****HOJA AUXILIAR****DICIEMBRE 31-2000**

P.T	(B-2)
Fecha	28-1-01
Auditor	

FECHA	COM. No.	DETALLES	PARCIAL	TOTAL
1-12-00		Saldo inicial según libros		\$ 9 380,00
		AUMENTOS		
31-12-00	C-12-6	I. Recepción No. 12-3, 6-12-00	\$ 130,00	
		I. Recepción 12-18,10-12-00	160,00	
		I. Recepción 12-28,17-12-00	80,00	
		I. Recepción 12-36, 27-12-00	135,00	505,00
		DISMINUCIONES		
31-12-00	C-12-17	Vale de entrega No. 12-1 3-12-00	\$ 145,00	
		V. Entrega 12-16, 12-12-00	154,00	
		V. Entrega 12-22, 17-12-00	430,00	
		V. Entrega 12-46, 21-12-00	136,00	865,00
31-12-00		Saldo final según libros		\$ 8 835,00
		AJUSTES		
31-12-00	(AJ-1)	Anotando correctamente el consumo de materiales de mantenimiento y limpieza según vale No. 12-53, de 25 -12-00	\$ (185,00)	
31-12-00	(AJ-2)	Contabilizando el consumo según vale No. 12-55 de 31-12-00 no contabilizado en el mes.	(235,00)	
31-12-00	(AJ-3)	Reclasificando consumo de piezas según vale No. 12-22 de 17-12-00 indebidamente acreditado a esta cuenta	430,00	
31-12-00	(AJ-4)	Contabilizando IR No. 12-37 de 30-12-00, no considerado dentro de las operaciones del mes.	180,00	190,00
31-12-00		Saldo final ajustado		\$ 9 025,00
				(B)

Comprobaciones:

1. Se comprobaron precios, cálculos y sumas de los documentos de entrada y salida.
2. Se analizaron los registros por las operaciones de entrada y salida.
3. Se analizaron los totales de los registros contra los comprobantes de contabilidad emitidos.
4. Se comprobaron los procedimientos de control interno.

MINISTERIO DE LA INDUSTRIA ALIMENTICIA

EMPRESA DE CONSERVAS DE FRUTAS Y VEGETALES

PARTES Y PIEZAS DE REPUESTO

HOJA AUXILIAR
DICIEMBRE 31-2000

P.T	(B-3)
Fecha	28-1-01
Auditor	

FECHA	COM. No.	DETALLES	PARCIAL	TOTAL
1-12-00		Saldo inicial según libros		\$ 5 430,00
		AUMENTOS		
31-12-00	C-12-6	I. Recepción No. 12-2, 3-12-00	\$ 325,00	
		I. Recepción 12-4, 7-12-00	155,00	
		I. Recepción 12-6, 8-12-00	241,00	
		I. Recepción 12-10,11-12-00	159,00	880,00
		DISMINUCIONES		
31-12-00	C-12-17	Vale de entrega No. 12-2, 4-12-00	\$ 548,00	
		V. Entrega 12-6, 7-12-00	152,00	
		V. Entrega 12-15, 11-12-00	236,00	
		V. Entrega 12-21, 16-12-00	144,00	
		V. Entrega 12-52, 23-12-00	135,00	1 215,00
31-12-00		Saldo final según libros		\$ 5 095,00
		AJUSTES		
31-12-00	(AJ-3)	Anotando correctamente el consumo de piezas según vale No. 12-22, de 17 -12-00	\$ (430,00)	
31-12-00	(AJ-4)	Contabilizando IR No. 12-37 de 30-12-00, no considerado en el mes	190,00	(240,00)
31-12-00		Saldo final ajustado		\$4 855,00
				(B)

Comprobaciones:

1. Se comprobaron precios, cálculos y sumas de los documentos de entrada y salida.
2. Se analizaron los registros de las operaciones de entrada y salida.
3. Se compararon los totales de los registros contra los comprobantes de contabilidad emitidos.
5. Se comprobaron los procedimientos de control interno.

MINISTERIO DE LA INDUSTRIA ALIMENTICIA**EMPRESA DE CONSERVAS DE FRUTAS Y VEGETALES****UTILES Y HERRAMIENTAS****HOJA AUXILIAR**
DICIEMBRE 31-2000

P.T	(B-4)
Fecha	28-1-01
Auditor	

FECHA	COM. No.	DETALLES	PARCIAL	TOTAL
1-12-00		Saldo inicial según libros		\$ 5 460,00
31-12-00	C-12-6	AUMENTOS		
		I. Recepción No. 12-5,7-12-00	\$ 240,00	
		I. Recepción 12-7,8-12-00	170,00	
		I. Recepción 12-8,9-12-00	380,00	
		I. Recepción 12-9,9-12-00	620,00	1 410,00
31-12-00	C-12-17	DISMINUCIONES		
		Vale de entrega No. 12-3 4-12-00	\$ 220,00	
		V. Entrega 12-4, 4-12-00	1 150,00	
		V. Entrega 12-5, 5-12-00	540,00	
		V. Entrega 12-8, 8-12-00	340,00	
		V. Entrega 12-9, 9-12-00	690,00	
		V. Entrega 12-10, 9-12-00	670,00	3 610,00
31-12-00		Saldo final según libros		\$ 3 260,00
31-12-00	(AJ-4)	AJUSTES		
		Contabilizando IR No. 12-37 de		
		30-12-00, no considerado		
		en su oportunidad		300,00
31-12-00		Saldo final ajustado		\$3 560,00
				(B)

Comprobaciones:

4. Se comprobaron precios, cálculos y sumas de los documentos de entrada y salida.
5. Se analizaron los registros de las operaciones de entrada y salida.
6. Se comprobaron los totales de los registros contra los comprobantes de contabilidad emitidos.
6. Se comprobaron los procedimientos de control interno.

MINISTERIO DE LA INDUSTRIA ALIMENTICIA

EMPRESA DE CONSERVAS DE FRUTAS Y VEGETALES

INVENTARIOS

HOJA SUMARIA
DICIEMBRE 31-2000

P.T	(B)
Fecha	28-1-01
Auditor	

1-12-00 SALDO INICIAL S/LIBROS	Cuentas	SALDO FINAL S/LIBROS	SALDOS	
			AJUSTES	AJUSTADO
\$ 45 966,00	(B1,B2) Materias primas y materiales	\$ 11 169,00	\$ 1 630,00	\$ 12 799,00
5 430,00	(B-3) Partes y piezas de repuesto	5 095,00	(240,00)	4 855,00
5 460,00	(B-4) Utiles y herramientas	3 260,00	300,00	3 560,00
\$ 56 856,00	TOTALES	\$ 19 524,00	\$ 1 690,00	\$ 21 214,00
				(B/G)

Resumen

- a) A las entidades económicas, se les asignan medios representados por existencias físicas de materias primas, materiales, piezas y repuesto, útiles y herramientas, etc., para que sean transformados mediante el trabajo del hombre en bienes y servicios para la sociedad; a estos medios se les denomina objetos de trabajo y se clasifican contablemente como Inventarios.

Como resultado de esta transformación se obtienen productos que, al pasar a la esfera de la circulación para su distribución, se convierten en mercancías.

- b) A los efectos de su control se hace necesario su clasificación en función de sus características físicas; por lo que en todo sistema de contabilidad se habilitan cuentas que responden a estas características.
- c) Se requiere que el control sobre estos medios de establezca con una elevada calidad, con el objetivo de conservar su integridad física, así como los niveles necesarios para cumplimentar los planes de producción previstos. Además estos recursos son siempre escasos, susceptibles de apropiación ilícita y de la comisión de errores en su manipulación y control; dado el volumen de operaciones, su valor y cantidad, pudiendo afectar la ganancia y rentabilidad de la entidad económica.
- d) La utilización de estos medios debe ser racional, tomando como base las normas de consumo determinadas en las cartas tecnológicas con el objetivo de su ahorro y consecuente disminución de los costos de producción.
- e) Existen diversos factores que motivan la existencia de estos medios por encima de las normas, tales como:
- Dificultades de organización entre proveedores y consumidores que implican incumplimientos de abastecimiento en tiempo y forma, según lo contratado.
 - Deficiencias en el control de las existencias físicas, que motivan excesos en los pedidos, acumulándose recursos innecesarios.
 - Incumplimientos del plan de ventas que motivan excesos de existencias.
 - Modificaciones en el surtido, en relación con el plan de producción que implican la no utilización de los recursos previstos en el plan de abastecimiento.
 - Desviaciones del consumo en relación con las normas técnicas, lo que, además, afecta la calidad del producto.

- f) Deben tomarse medidas oportunas para reducir las existencias de estos recursos, y que no estén por encima de las necesidades reales.
- g) En el caso de la esfera de la circulación, los factores que implican exceso de existencias pueden resumirse en:
 - Deficiente calidad de lo producido, por lo que los productos terminados y mercancías no tienen salida.
 - Dificultades en las relaciones entre las entidades productoras y distribuidoras.
 - Incumplimiento en la extracción de las mercancías por el distribuidor.
- h) Las medidas de control interno sobre estos medios deben ser cumplimentadas al máximo, con independencia de que el control sobre estos medios es muy complejo.
- i) Para lograr un efectivo control se establecen modelos para las compras y almacenaje, así como para su movimiento, cuya metodología esta enfocada a resolver con la mayor calidad esta necesidad, por lo que debe hacerse el mayor énfasis en su cumplimiento.
- j) Independientemente a la utilización de los modelos de control, se establecen procedimientos aplicables a las diferentes entidades, en función de sus características, para lograr el efectivo control interno sobre estos medios, los que de cumplirse estrictamente, posibilitarán un efectivo control interno sobre las existencias y su movimiento.
- k) Los objetivos de la auditoría de estos medios se relacionan directamente con la necesidad de mantener la exactitud de los inventarios y pueden resumirse en general como sigue:
 - Comprobar la aplicación de los procedimientos de control interno
 - Verificar su existencia física, especialmente de aquellos que son susceptibles de apropiación ilícita y rápido deterioro.
 - Comprobar que se encuentran valorados correctamente.
 - Detectar posibles excesos, así como comprobar la calidad de las medidas tomadas para su cuidado y conservación.
 - Verificar que la toma física de inventarios efectuada por la entidad responde a los procedimientos establecidos y por tanto es confiable.
- l) Para lograr el cumplimiento de estos objetivos, el auditor deberá apelar a su experiencia y conocimiento, aplicará el cuestionario de control interno evaluando la eficiencia del control y preparará el programa de auditoría el cual le servirá de guía en el desarrollo del trabajo de comprobación.

- m) Entre los aspectos esenciales que el auditor debe tener en cuenta al desarrollar su trabajo de comprobación, a partir del cual asume la responsabilidad sobre la calidad del control sobre los inventarios, se puede enumerar los siguientes:
- Verificación del correcto desarrollo del trabajo de control y su evaluación.
 - Comprobación de la existencia física, así como de la toma de inventarios realizada.
 - Determinación de la correcta valoración de los inventarios.

CUESTIONARIO

1. Explique que recursos pueden ser considerados como Inventarios y mencione cómo se clasifican algunos de ellos contablemente.
2. Explique cuál es la importancia de lograr la exactitud de los inventarios.
3. ¿Que importancia tiene lograr la más eficiente utilización de estos recursos?
4. Diga qué factores motivan existencias excesivas de medios de rotación y materiales.
5. ¿Que medidas deben tomarse para lograr la reducción de las existencias de inventarios?.
6. Enumere los modelos que permiten ejercer un efectivo control sobre las compras y almacenaje de los medios de rotación y materiales. Explique brevemente su utilización.
7. Enumere los modelos que permiten ejercer un efectivo control sobre el movimiento de los inventarios; explique brevemente su utilización.
8. Diga que objetivos fundamentales tienen los procedimientos de control interno sobre estos recursos.
9. Enumere algunos procedimientos de control interno sobre los medios de rotación y materiales.
10. Diga que objetivos tienen la comprobación de estos medios.
11. Explique los aspectos generales que el auditor debe tener en cuenta al realizar la comprobación de estos medios.
12. ¿Que importancia tiene el programa de Auditoría para la realización del trabajo?.
13. ¿Que aspectos debe tener en cuenta el Auditor al confeccionar el Cuestionario de Control Interno?.

CAPITULO 10. Auditoría de los Activos Fijos y de su depreciación

10.1 Breve recuento del contenido de estas cuentas.

Para el desarrollo de la producción y los servicios, el hombre requiere de medios que le permitan aplicar el mínimo de sus energías físicas y mentales, para obtener los bienes que necesita para la satisfacción de sus necesidades. La mayor parte de los medios que el hombre utiliza son creados por éste, aunque algunos los brinda la naturaleza con la intervención del hombre.

El desarrollo de la ciencia y la técnica ha impulsado el desarrollo de los medios de trabajo, lo que ha permitido un elevado incremento de su productividad, limitando con ello, cada vez más, el desgaste de energías humanas en la satisfacción de las necesidades del hombre.

Se consideran Activos Fijos, aquellos medios destinados a la producción material y los servicios, que conservan su vida útil por largos períodos y, a su vez, van incorporando el valor de su desgaste de forma gradual a los productos y servicios que ayudan a crear.

A los efectos del control y registro contable de estos activos, la Resolución 10/97, del Ministerio de Finanzas y Precios (M.F.P) establece un grupo de cuentas, para contabilizar, tanto los medios como su desgaste físico, y define en el Nomenclador de Cuentas, lo siguiente:

Activos Fijos Tangibles

Representa propiedades físicamente tangibles que han de utilizarse por un período largo en las operaciones regulares de la entidad y que normalmente no se destinan a la venta. Estos Activos, con excepción de los terrenos y animales productivos del ganado mayor, trasladan su valor paulatinamente, durante su vida útil, a la producción de bienes y a la prestación de servicios. En el caso de los animales productivos su valor se traslada de una sola vez, al final de su vida útil productiva. Incluyen entre otros, terrenos, animales, maquinarias y equipos, equipos de transporte, muebles, enseres y equipos de oficina, equipos de laboratorio, etc.

Se registran por su valor de adquisición y los gastos de transportación y montaje, en los casos de los adquiridos, y en los ejecutados con medios propios, se valoran de acuerdo con las disposiciones vigentes.

Las Normas de Exposición de la mencionada Resolución 10/97, establecen que comprende los bienes inmuebles, muebles y útiles de oficina, equipos de computación, otros equipos y maquinarias adquiridos, recibidos en donación o elaborados por la entidad, que tienen una vida útil superior a un año, no se agotan en el primer uso y su incorporación se realiza con el propósito de utilizarlos en la actividad que desarrolla la empresa y no para su venta. Dichos bienes son depreciables en períodos uniformes de tiempo, de acuerdo a las características de los mismos.

Las Normas de Valoración establecen, que el precio de adquisición incluye el precio neto pagado por los bienes, más todos los gastos necesarios para colocarlos en el lugar y condiciones de uso, tales como fletes, seguros, derechos y gastos de instalación, hasta su puesta en marcha, o momento de su alta.

Como cuenta reguladora del valor en libros de los Activos Fijos Tangibles se establece la cuenta.

Depreciación de Activos Fijos Tangibles

Estas cuentas se corresponden con la pérdida del valor que sufren los Activos Fijos Tangibles y que se registran en ellas (excepto los terrenos y animales productivos), debido al desgaste ocasionado por el uso normal o extraordinario durante los períodos que presten servicios o participen en la producción, o a su obsolescencia.

“Este desgaste es registrado como gasto, incurrido en la producción o los servicios, por lo que se va incorporando al valor que la utilización de los Activos Fijos Tangibles conlleva”.

Activos Fijos Intangibles

Son aquellos bienes no materiales que poseen las entidades para llevar a cabo sus actividades operativas. Su característica fundamental es que no adoptan formas corpóreas y sólo son visibles en el instrumento legal que justifica el derecho a su usufructo.

Los activos intangibles se registran sólo si se ha tenido que pagar algún costo de adquisición o desarrollo para obtenerlos. En algunos casos se amortizan, lo que equivale a recuperar lo invertido mediante su absorción como costos o gastos. Incluyen entre otros, patentes, marcas de fábrica, nombres comerciales, franquicias, propiedad intelectual, arrendamiento financiero con opción de compra, programas computacionales y otros.

Inversiones Materiales

Las inversiones son la base del desarrollo de la economía de la entidad en el orden particular y de toda la economía en su conjunto, ya que permiten el mejoramiento de las condiciones de vida de la sociedad.

Al ejecutar inversiones, la entidad garantiza la ampliación de sus capacidades de producción y servicios, logra mejorar la organización de la producción y permite la introducción de los nuevos avances del desarrollo científico-técnico. De todo ello se desprende la importancia de las inversiones en el incremento de la eficiencia de la actividad económica en cada uno de las esferas de la economía nacional.

Para garantizar la reproducción ampliada socialista, el país debe invertir recursos en la ejecución de nuevos objetos de obra que permitan avanzar por este camino hacia la construcción de la nueva sociedad. Pero no solo invertir sino también controlar, ya que se requiere que en cada caso la puesta en marcha de la explotación de las nuevas inversiones se garantice dentro de los períodos mínimos posibles, teniendo en cuenta el cronograma de su ejecución; y ser controlados para evitar desviaciones o insuficiente aprovechamiento de los mismos, lo que provocaría gastos excesivos de estos recursos.

Las fuentes que el país utiliza para obtener los recursos con destino a las inversiones son: el presupuesto estatal, fondos de desarrollo creados por las empresas, utilidades reinvertidas, recursos formados a partir del fondo de depreciación para la reposición y crédito bancario.

Para registrar los gastos que se incurren durante el proceso de construcción y montaje, así como el valor de las maquinarias, equipos y otros gastos, se establecen cuentas de control y análisis que permiten conocer el avance obtenido en la ejecución de las inversiones.

Activos Fijos Tangibles en Ejecución e Inversiones Materiales

Se registra el importe de los gastos que se incurren para la ampliación, modernización, reposición o nuevas construcciones, las que pueden ser nominalizadas o no nominalizadas, ejecutadas con medios propios o contratadas con terceros, atendiendo a la estructura tecnológica de las mismas.

Asimismo comprende el valor de los equipos y maquinarias ya sean de producción nacional o de importación, transferidos a esta cuenta de la cuenta de Equipos por Instalar y Materiales para el Proceso Inversionista.

Incluye los demás gastos que se incurran en la transportación, desde el lugar de almacenaje hasta el área de instalación, gastos de conservación y almacenaje de los equipos, mientras no se hayan instalado, acondicionamiento de terrenos para

edificaciones y los gastos de demolición de obras cuando se vaya a edificar sobre la misma superficie.

Se registra, además, el costo de las edificaciones, instalaciones, obras viales, hidráulicas, marítimas y otras, así como las modernizaciones, ampliaciones o reposición de las existentes; los gastos de las operaciones dirigidas a situar, fijar y acoplar equipos tecnológicos con sus complementos hasta su puesta en funcionamiento.

Se incluyen los valores de otras inversiones que no contemplan partidas de construcción civil y equipos o montaje, tales como:

- a) Fomentos y desarrollo forestales,
- b) Fomentos agrícolas,
- c) Fomentos y desarrollo mineros,
- d) Proyectos y trabajos de prospección geológica,
- e) Materias primas, materiales y fuerza de trabajo para efectuar pruebas tecnológicas antes de la puesta en marcha,
- f) Asistencia técnica (vinculada a la formación de cuadros, construcción montaje y puesta en explotación),
- g) Gastos vinculados con la administración mientras no se concluya la inversión, e
- h) Investigaciones y experimentaciones.

Es importante señalar que además de utilizar subcuentas para el análisis de las inversiones en ejecución se debe registrar los gastos de inversiones de acuerdo con sus componentes que son: construcción; montaje; equipos y otros.

En el componente Construcción se analiza los trabajos destinados a crear una nueva edificación, instalación, obra vial, hidráulica, marítima o fomento minero, mediante los cuales se produce una modificación de sus funciones, formas o dimensiones originales, o se reconstruye o repara una parte esencial de éstas, con inclusión de los costos de demolición necesarios para poder ejecutar los trabajos.

No incluye los costos de facilidades temporales que sean necesarios incurrir por parte del constructor y que al finalizar la obra sean desmantelados.

En el componente Montaje se incluye los costos de las operaciones dirigidas a situar, fijar y acoplar los equipos tecnológicos con sus componentes hasta el inicio de su explotación.

En el componente Equipos se agrupa el valor de las maquinarias y equipos al que se le adicionan los gastos de transportación, conservación, almacenaje y otros, incurridos previa instalación.

En el componente Otros se registra el valor de gastos incurridos en la inversión, tales como:

- a) Valor de la documentación técnica,
- b) Costos de la tecnología, licencia, patentes, cuando forman parte del valor de una planta o instalación,
- c) Gastos de asistencia técnica, cuando forman parte del valor de una planta, instalación de materiales y equipos, servicios técnicos incurridos en su instalación, montaje y puesta en marcha,
- d) Gastos incurridos en la fase de puesta en marcha, una vez concluida la construcción, montaje o instalación de las maquinarias y equipos, concluyéndose ésta cuando se inicia la explotación por el inversionista,
- e) Gastos incurridos en los estudios e investigaciones, vinculados a la ampliación o creación de una nueva planta, tales como: estudio de suelos, prospección geológica, estudios de factibilidad, etc,
- f) Gastos administrativos vinculados a la ejecución de la inversión,
- g) Gastos de preparación de cuadros en el entrenamiento de personal, vinculados a la inversión, y otros.

Es necesario que antes del desarrollo del proceso de ejecución de las inversiones se establezca el control sobre los medios materiales destinados a este objetivo, para lo que se crea la cuenta:

Equipos por instalar y materiales para el proceso inversionista.

En esta cuenta se registra el valor de los equipos tecnológicos, energéticos y productivos que requieren montaje e instalación, así como los materiales de construcción y montaje (incluyendo estructuras), háyanse pagado o no, que son destinados a convertirse en Activos Fijos Tangibles.

El registro de estos medios se efectúa por su costo total de adquisición, el que incluye los recargos y descuentos que realizan las empresas abastecedoras, los gastos de transportación hasta los almacenes, cuando corresponda, y los de conservación y almacenaje.

10.2 Aspectos relacionados con el control interno y registro de las operaciones con estos medios y su depreciación

En nuestra sociedad socialista, el eficiente control y valuación de los Activos Fijos reviste una gran importancia. Los recursos destinados por el Estado para la adquisición y construcción de estos medios son cuantiosos, sobre todo teniendo en cuenta el nivel de subdesarrollo heredado de la etapa capitalista y neocolonial que vivió durante muchos años nuestro país, lo que ha requerido realizar enormes inversiones en la obtención de tecnologías que permitan a la sociedad alcanzar un

desarrollo acorde con los actuales niveles de la economía mundial, logrando con ello tecnificar lo más posible nuestra producción y hacerla más eficiente con el menor desgaste de energías humanas, además de lograr el máximo aprovechamiento de estos recursos, y evitar su pérdida y deterioro prematuro.

El control eficiente sobre los Activos Tangibles, permitirá conocer con exactitud los recursos con que contamos y con ello lograr una planificación más eficiente de lo que podemos obtener mediante su óptima utilización, así como sobre las nuevas necesidades que vayan surgiendo en períodos futuros para lograr un desarrollo consecuente y continuo de la economía en su conjunto.

Para ello es necesario establecer eficientes procedimientos de control interno sobre estos medios y lograr su cumplimiento por todos los niveles de la estructura organizativa de la sociedad.

Los procedimientos de control interno en lo particular pueden ser muy variados; lo importante es que cumplan con los objetivos para los que se crean y deben estar encaminados a distintos aspectos, como:

- a) El registro correcto del costo de los Activos Fijos Tangibles (valuación),
- b) El registro de todas y cada una de sus características físicas y técnicas,
- c) Su ubicación y destino de su utilización,
- d) Su desgaste físico y moral,
- e) Su mantenimiento y reparaciones menores,
- f) Las reparaciones capitales a que son sometidos con el objetivo de mantener su existencia y óptima eficiencia,
- g) Las ampliaciones y/o adiciones que incrementen su capacidad productiva y modifiquen sus características tecnológicas,
- h) Su existencia física integral,
- i) Los movimientos o cambios, de ubicación, uso o destino.

Con el objetivo de delimitar la responsabilidad sobre el control de estos medios se establece su custodia a nivel de cada unidad organizativa de la estructura de la entidad, a la que se denomina área de responsabilidad.

De esta forma, cada responsable de área debe responder por cualquier deficiencia en el control de los activos bajo su custodia, así como la pérdida y/o deterioro prematuro de los activos. Para ello se establece la utilización de un registro denominado “Control de Activos Fijos Tangibles” cuyo original se archivará en el área de Contabilidad y el duplicado quedará en poder del responsable del área, bajo la custodia del cual se encuentran los medios.

En este registro se anotan los detalles identificativos más importantes del activo que permitan localizar el mismo y facilitar su control; ellos son: código de identificación, número de orden interno del inventario, nombre del activo, valor y movimiento de altas y bajas con su fecha.

Con el objetivo de analizar el saldo que muestra en el Mayor la cuenta Activo Fijos Tangibles, se establece el uso de submayores, mediante modelos, cuyo diseño está dado en función de la naturaleza de cada activo en poder de la entidad, los cuales se habilitan en tarjetas u hojas y cuya clasificación debe responder al uso y destino de los mismos.

Los submayores de Activos Fijos Tangibles se habilitan en cada caso como se detalla:

- a) Por la terminación de un proyecto efectuado con medios propios o por una empresa constructora, de acuerdo con la información recibida de la misma en el Acta de Certificación de obra terminada,
- b) Por la recepción de activos nuevos, de acuerdo con la información contenida en el documento de entrega del proveedor,
- c) Por cambios tecnológicos que modifiquen los parámetros técnico-económicos y/o amplíen la capacidad productiva de los activos,
- d) Por ajustes que se produzcan de acuerdo con la información brindada en el modelo Movimiento de Activos Fijos Tangibles emitido el efecto,
- e) Por el traspaso de animales en desarrollo a productivos o de trabajo,
- f) Por la terminación de la etapa de fomento de las plantaciones permanentes,
- g) Por la incorporación de otros medios a los que no se les haya habilitado submayor.

El modelo submayor diseñado para el control sobre los muebles y otros objetos, y animales productivos y de trabajo, tiene el objetivo de permitir el registro de todos los medios que respondan al mismo código de identificación, con un mismo valor, por lo que no es necesario habilitar un modelo para cada uno de los activos de iguales características.

Para lograr un eficiente archivo y control de este submayor se establece que los modelos se archiven como se detalla a continuación: (ver fig. 10-1)

- a) Se habilita un archivo titulado Activos Fijos Tangibles Productivos, que contendrá los modelos de submayor que respondan por su uso a esta clasificación.
- b) Se habilita un archivo titulado Activos Fijos Tangibles no productivos, que contendrá los modelos de submayor que no tengan un uso productivo.
- c) Estos archivos se clasifican a su vez en: en explotación, en almacén y ociosos.
- d) Los Activos Fijos Tangibles en explotación, se clasifican atendiendo a los diferentes centros de costo o áreas de responsabilidad a que estén asignados, lo que deberá coincidir con la información contenida en el modelo de registro denominado Control de Activos Fijos Tangibles en poder de cada área.
- e) Se habilita un archivo denominado Activos Fijos Tangibles Bajas, en el que se conservarán los modelos de submayor de aquellos activos retirados del servicio de forma definitiva, por cualquier motivo. En el mismo se mantendrán archivados los modelos correspondientes por un período no menor de 5 años para cualquier comprobación o consulta que se desee realizar.
- f) En los casos de Activos Fijos Tangibles que se anotan de forma colectiva (muebles y otros objetos y animales), las bajas se reflejan en el movimiento de salida y las altas en el correspondiente movimiento de alta, manteniéndose los modelos en el archivo Activo mientras tengan como saldo al menos uno de los activos que controla.
- g) El responsable del submayor realiza los cambios en el archivo, de acuerdo a los documentos que reciba por los diferentes movimientos que se produzcan, con el objetivo de mantener actualizada la información de la situación de cada activo fijo tangible en poder de la entidad.
- h) Periódicamente se realiza la confrontación de los submayores archivados en el área de Contabilidad con los modelos de control denominados Control de Activos Fijos Tangibles, en poder de las áreas que controlan operativamente los mismos.
- i) La suma de los valores de los Activos que conforman el archivo de los submayores tiene que ser igual al saldo de la cuenta de control Activos Fijos Tangibles en el Mayor, lo cual debe ser verificado al menos trimestralmente.
- j) Mensualmente, con el objetivo de verificar la corrección de los movimientos ejecutados durante el mes con los activos fijos tangibles, se debe proceder a la comprobación de cada uno; tanto en el Mayor, como en

los submayores, así como en el Registro del Control de Activos Fijos Tangibles de las áreas, lo que facilitará su cuadre contable trimestral.

. En el siguiente esquema se expone la organización del archivo de los submayores.

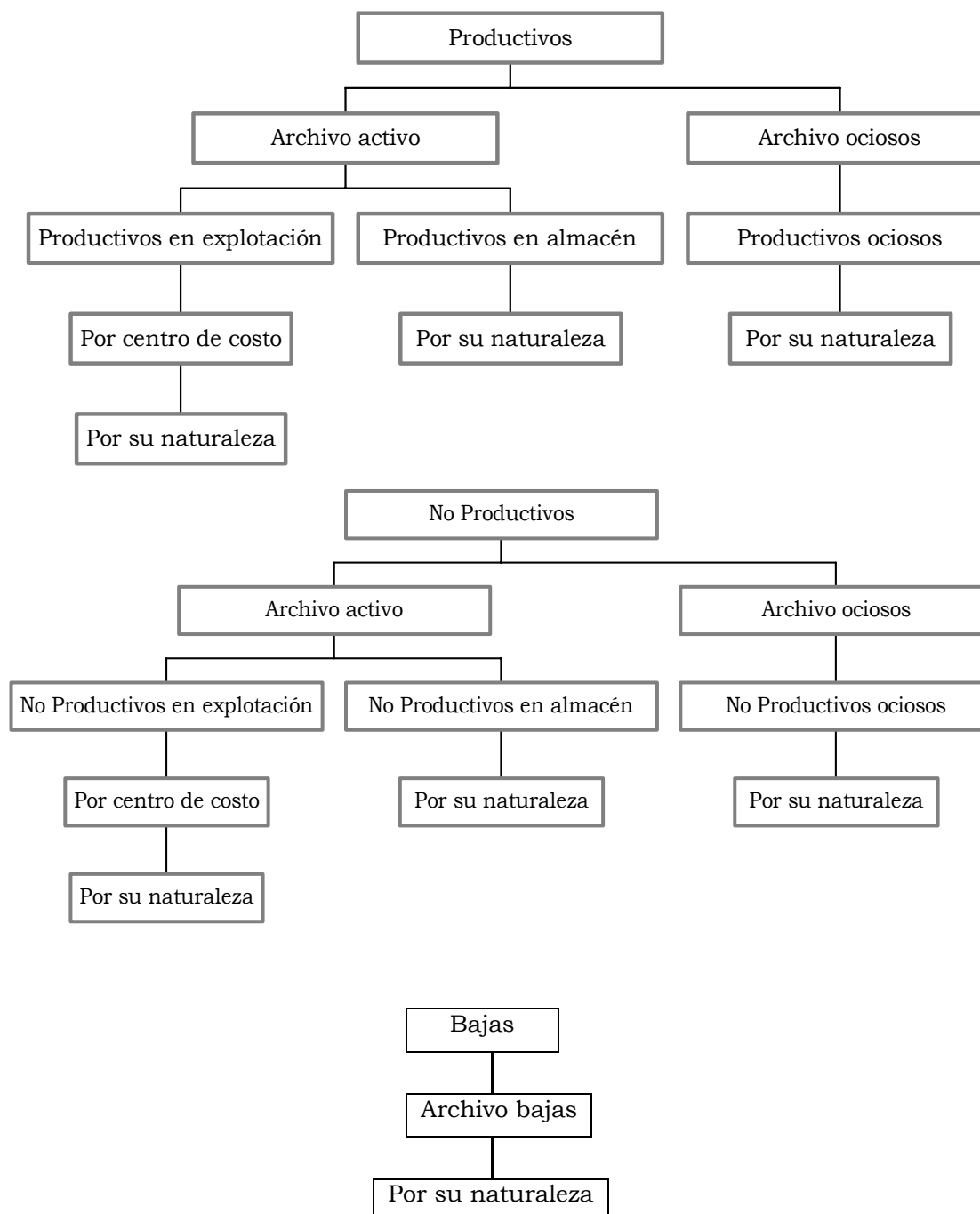


Fig. 10.1 Organización del archivo de los submayores de Archivos Fijos Tangibles.

A partir de la información contenida en los submayores y el registro de control de los Activos Fijos Tangibles, se debe realizar un conteo físico mensual del 10 % de los activos en poder de las áreas para comprobar la corrección de estos controles, así como su existencia e integridad física.

De existir un eficiente control interno sobre los Activos Fijos Tangibles, dado por el cumplimiento de estos procedimientos, se evita la necesidad de realizar periódicos conteos físicos totales que tan costosos son a la economía de las entidades, con independencia de que se decida realizar el conteo total anualmente.

En relación con el movimiento de los Activos Fijos Tangibles y su correcto control, se establece la utilización del modelo Movimiento de Activos Fijos Tangibles, cuyo propósito es múltiple, ya que se utiliza para todo tipo de movimiento que se realice con los medios, y cuya cumplimentación y copias a emitir, estarán dadas en función del tipo de movimiento de que se trate.

10.2.1 Depreciación de los Activos Fijos Tangibles.

En relación con el control sobre la depreciación de los Activos Fijos Tangibles, en cada entidad económica se establecerá un registro donde mensualmente se anote por cada activo en su poder, el valor del desgaste físico que se incorpora a la producción de bienes y servicios, de forma que se cuente con la información sobre el valor actualizado de los mismos en cada momento que se requiera.

Las anotaciones en este modelo son un análisis del crédito que se realiza a las cuentas de Depreciación de los Activos Fijos Tangibles.

En este modelo se anota mensualmente la depreciación individual de cada activo, de acuerdo con los por cientos aplicables, cuya suma total debe coincidir con el cargo a las cuentas de gastos correspondientes, teniendo como contra partida la cuenta Depreciación de Activos Fijos Tangibles.

Este modelo puede ser habilitado por área de responsabilidad, lo que permite la determinación del monto mensual de la depreciación a los efectos de su incorporación analizada a los costos por área y en los casos en que esto no sea necesario, puede ser habilitado de acuerdo con el número de orden de inventario que se les haya asignado a los medios.

En los casos en que se incorpore un nuevo activo se añade al registro, cancelándose las columnas de los meses anteriores al mes siguiente de su incorporación. En cada oportunidad en que se produzca una baja, se cancelan las columnas a partir del mes anterior a la fecha de la baja.

Es importante que este registro se mantenga actualizado y cuadrado contablemente para que provea un eficiente control del valor del desgaste que sufren los medios.

10.3. Objetivos de la comprobación de los activos fijos tangibles y su depreciación acumulada, así como de las inversiones en proceso.

Entre los objetivos a lograr podemos relacionar los siguientes:

- a) Determinar la existencia e integridad física de los medios registrados en los libros,
- b) Verificar que los medios son propiedad de la entidad por su adquisición o por asignación estatal, existiendo la correspondiente documentación que así lo acredite,
- c) Comprobar la corrección de la valuación realizada a estos medios,
- d) Analizar y comprobar el cumplimiento de los procedimientos de control interno establecidos y proponer las medidas para su implantación en los casos que así lo requiera,
- e) Verificar la corrección de la aplicación de los por cientos de depreciación vigentes y su cálculo correcto; así como su cuadre contable,
- f) Verificar que las altas de Activos Fijos Tangibles producidas durante el período auditado responden al plan de inversiones aprobado,
- g) Comprobar la correcta aplicación de los procedimientos contables para el registro de los movimientos de estos activos y su depreciación,
- h) Comprobar la óptima explotación de los activos fijos tangibles mediante la utilización de indicadores,
- i) Verificar la correcta ejecución del plan de inversiones aprobado a la entidad.
- j) Comprobar el control interno establecido para la ejecución de las inversiones y sobre los recursos destinados a la misma, proponiendo las medidas necesarias para mejorar su calidad, de ser necesario,
- k) Verificar el registro y contabilización de la ejecución de las inversiones y de los recursos, para comprobar su corrección de acuerdo con lo establecido por la Resolución 10/97 del Ministerio de Finanzas y Precios (M.F.P.)

10.4 Aspectos a considerar en la comprobación. El cuestionario de control interno. El programa de auditoría.

En la comprobación de los activos fijos, su depreciación y de las inversiones en ejecución; es importante, como primer paso, determinar el grado de eficiencia del control interno, para lo cual el auditor debe comenzar su trabajo por la aplicación de un cuestionario de control interno, que le brinde una idea más o menos correcta de la profundidad y alcance de la auditoría a efectuar, del tamaño de la muestra a seleccionar y de las pruebas a realizar. Las respuestas obtenidas en el cuestionario deben ser comprobadas por el auditor durante el desarrollo de su trabajo.

En el caso de una auditoría que se realiza por primera vez se hace necesario realizar una mayor cantidad de pruebas y análisis, extendiéndose los mismos a años anteriores al del período auditado, lo que permite una mayor seguridad en la corrección de los saldos que muestran los libros.

Si no se trata de una auditoría que se realice por primera vez, no es necesario comprobar operaciones de años anteriores por haber sido ya verificadas, lo que simplifica el trabajo a realizar.

En estos casos el auditor puede comparar las cifras del Mayor con los Papeles de Trabajo de la auditoría anterior, verificando las operaciones del período que se audita así como el cuadro del submayor con el de la cuenta de control.

En todos los casos es importante la realización de pruebas físicas que permitan cerciorar al auditor, de la exactitud de los registros y de la existencia física de los medios.

Asimismo se deben realizar pruebas relacionadas con los por cientos utilizados para el cálculo de la depreciación y su importe, así como verificar el cuadro contable del registro de depreciación, de acuerdo con el movimiento que ha tenido la cuenta de control Activos Fijos Tangibles.

A continuación se propone un Cuestionario de Control Interno y Programa de Auditoría para la verificación de los Activos fijos tangibles, su depreciación y las inversiones en ejecución:

<u>Cuestionario de Control Interno</u>	Si	No	Np
<u>1. Se mantienen actualizados los submayores para el control de los Activos Fijos Tangibles y el registro de depreciación.</u>	_____	_____	_____
2. Se efectúa trimestralmente el cuadro contable de los submayores y el registro contra las cuentas de control de Mayor.	_____	_____	_____
3. Se ha autorizado por alguna vía el personal que tiene facultades para realizar movimientos de Activos Fijos Tangibles.	_____	_____	_____
4. Se cumple con la anterior disposición impidiendo el movimiento de Activos Fijos Tangibles sin la debida autorización.	_____	_____	_____
5. Se controlan en todos los casos los movimientos de Activos Fijos Tangibles mediante el modelo establecido.	_____	_____	_____
6. Contienen dichos modelos los datos requeridos de acuerdo a su metodología de utilización.	_____	_____	_____
7. Se encuentran debidamente habilitados y actualizados los modelos de Control de Activos Fijos Tangibles por área de responsabilidad.	_____	_____	_____
8. Se efectúan conteos físicos periódicos de los Activos Fijos Tangibles.	_____	_____	_____
9. Los conteos son dirigidos y supervisados por personal responsable ajeno a las áreas.	_____	_____	_____
10. Se encuentran identificados los Activos Fijos Tangibles con algún elemento que permita su localización y control (calcomanías, chapillas metálicas, etc.).	_____	_____	_____
11. Se revisan anualmente los submayores para detectar los casos de que al vencimiento de su vida útil. Se continúen depreciando.	_____	_____	_____
12. Existe algún control establecido para los Activos Fijos Tangibles dados de baja, que permita conocer su destino final.	_____	_____	_____
13. Están confeccionadas las Actas de Responsabilidad Material por cada área de responsabilidad.	_____	_____	_____

PROGRAMA DE AUDITORIA

Activos Fijos Tangibles

1. Evaluar la utilización de procedimientos de control, con la aplicación del correspondiente cuestionario de control interno y otras observaciones.
2. Comprobar el cuadro contable de los submayores de control de Activos Fijos Tangibles con su correspondiente cuenta de control; así como la calidad de su confección formal.
3. Revisar si los submayores de Activos Fijos Tangibles se encuentran debidamente habilitados, clasificados y archivados de acuerdo a los procedimientos establecidos según las normas vigentes.
4. Comprobar, mediante la selección de una muestra, si los Activos Fijos Tangibles en poder de la entidad, tienen habilitados sus correspondientes modelos de submayor y si su clasificación responde a sus características, uso y naturaleza.
5. Verificar la existencia física de los Activos Fijos Tangibles que son susceptibles de apropiación ilícita, por ser de una u otra forma útiles a las personas; sobre todo si son deficitarios, propiciándose la comisión de delitos por fallas en el control establecido.
6. Analizar los débitos y créditos a la cuenta Activos Fijos Tangibles para comprobar su corrección y constatar su legitimidad contra los documentos que le dieron origen.
7. Comprobar la legitimidad de los documentos emitidos para amparar los movimientos de los Activos Fijos Tangibles y su correcta confección formal.
8. Verificar las autorizaciones para bajas, traslados, traspasos, ventas, etc., con los funcionarios expresamente autorizados para efectuarlas.
9. Comprobar la coincidencia y actualización de ambas copias del modelo Control de Activos Fijos Tangibles y su archivo y control eficiente.
10. Verificar, si al contabilizar reparaciones y/o mantenimientos a los Activos Fijos Tangibles, se han cargado a las cuentas de gastos corrientes de la entidad.
11. Investigar si al valor de adquisición de los Activos Fijos Tangibles se le han añadido los costos de transporte, instalación y montaje, etc., en los casos en que se haya incurrido.
12. Investigar si existen Activos Fijos Tangibles ociosos, que no se encuentren debidamente considerados como tales, en el archivo de los submayores.
13. En el caso de donaciones, investigar si se cumplen los procedimientos financieros vigentes.

14. Verificar, mediante pruebas, si los por cientos de depreciación utilizados se corresponden con los establecidos o acordados en las políticas de la entidad.
15. Revisar por pruebas la corrección de los cálculos para la determinación de la depreciación de los Activos Fijos Tangibles de acuerdo con los por cientos establecidos o acordados.
16. Comprobar la utilización del Registro de la depreciación de los Activos Fijos Tangibles, tanto en su aspecto formal, como su cuadro contable con la cuenta del Mayor.
17. Verificar por pruebas el registro anual y acumulado de la depreciación, en los submayores de control correspondientes.

Inversiones en proceso contratadas

18. Compruebe que el inversionista central, como responsable de la tarea de inversión, ha desagregado las cifras directivas del plan financiero de inversiones para el año que se analiza.
19. Verifique la formalización de los contratos suscritos entre el inversionista con el Proyectista y Suministrador y/o Constructor, así como que éstos se ajustan al Plan de Inversiones aprobado.
20. Compruebe si las facturas pagadas están acordes con el modelo de certificación de obras por etapas o certificación de obras, según corresponda, así como si el pago ha sido contabilizado correctamente.
21. Verifique la correcta contabilización de las inversiones en proceso, tal como se establece en la Resolución 10/97 del Ministerio de Finanzas y Precios y si analiza en submayores cada proyecto de inversión.
22. Verifique en las empresas y unidades presupuestadas que están ejecutando inversiones, las cuales consten de más de un objeto de obra, si las mismas han sido contabilizadas como Activos Fijos Tangibles desde el momento en que entren en explotación, aunque la inversión total no haya concluido, para aplicarles el por ciento de depreciación que proceda, con el fin de su inclusión en la determinación del costo de las empresas, o por ser un Activo Fijo Tangible en explotación en las unidades presupuestadas.
23. Verifique que al concluirse la inversión y recibirse la certificación del constructor, se hayan efectuado correctamente los procedimientos contables establecidos.
24. Verifique si el inversionista directo, ha establecido a los contratistas reclamación de los contratos incumplidos, parcial o totalmente, para lo cual se procederá a la revisión de dichos contratos y la documentación que se posee de las reclamaciones establecidas.

25. Verifique que los pagos por concepto de asistencia técnica, preparación de cuadros para trabajos específicos, producciones de prueba y demás gastos de puesta en marcha de proyectos, están contabilizados en la subcuenta correspondiente y determine si las partidas contabilizadas, objeto de contratación, se corresponden con los contratos firmados entre el inversionista y el suministrador, debiéndose investigar aquellos gastos que no hayan sido contratados, para lo cual se tomará como muestra un mes o un trimestre de operaciones.

Inversiones con medios propios.

26. Verifique que las inversiones que se están ejecutando se encuentren aprobadas en el Plan de Inversiones de la entidad.

27. Compruebe que en las empresas se hayan creado los correspondientes centros de costos por proyectos u objeto de obra, donde se registren los gastos analizados por elementos.

28. Comprobar:

- Que los salarios de los trabajadores vinculados a la inversión están respaldados por su correspondiente nómina.
- Que se haya acumulado el descanso retribuido sobre las nóminas y el importe de los impuestos y contribuciones vigentes.
- Que todos los demás gastos que forman parte de la inversión estén amparados por sus correspondientes justificantes.

29. Verifique mediante pruebas los vales de salidas de almacén, nóminas y otros gastos, con la finalidad de detectar gastos de inversión que se hayan contabilizado indebidamente como gastos corrientes.

30. Verifique si los datos mostrados en los Estados Financieros coinciden con las cifras que reflejan los libros en lo relacionado con:

- ascendencia de las inversiones en proceso,
- fuentes de financiamiento,
- análisis de las inversiones ejecutadas con medios propios,
- desglose de la ejecución financiera por componentes,
- detalle de las cuentas por pagar por concepto de inversiones,
- información de los créditos situados y el presupuesto anual aprobado.

31. Determine, de acuerdo con el resultado de las comprobaciones realizadas, si la información que rinde la entidad en los Estados Financieros, se corresponde con la situación real de las inversiones en proceso.

32. Efectúe un análisis de la cuenta Equipos por instalar y materiales para el proceso inversionista, para determinar si el saldo que presenta esta cuenta se corresponde con las maquinarias y equipos que la entidad tenga pendiente de instalar, de acuerdo con el plan de inversiones y los recursos constructivos en almacén. Comprobar los informes de recepción y vales de entrega emitidos.

10.5 Ejemplo ilustrativo del uso de papeles de trabajo en una auditoría de Activos Fijos Tangibles y su depreciación.

Después de aplicado el cuestionario de control interno y realizadas las pruebas necesarias para su comprobación, así como de preparar el Programa de Auditoría, usted comienza su trabajo de verificación de las operaciones realizadas en los Activos Fijos Tangibles y su depreciación, en la Empresa de Alimentos Infantiles El Pionerito, según la O.T no. 186 del 28 de diciembre del 2000, por el 3er trimestre de operaciones:

El día 3 de enero, usted se persona con dos auditores auxiliares en la entidad, y después de entregar su carta de presentación al Director, da inicio a la comprobación cuyos resultados refleja en su hoja de notas:

Empresa de Alimentos Infantiles “El Pionerito”

Activos Fijos Tangibles y su depreciación acumulada

Hoja de Notas

30 Septiembre del 2000

P.T.	(N-1)
Fecha	3-1-2001
Auditor	R. Díaz

<u>DETALLES</u>				REF.
<u>1. El saldo de la cuenta Activos Fijos Tangibles al inicio y al final del trimestre era el siguiente:</u>				
	1-7-00	30-9-00		
<u>Análisis</u>	<u>Al inicio</u>	<u>Al final</u>		
<u>Productivos en explotación</u>	\$ 235 000,00	\$ 242 700,00		
<u>Productivos de almacén</u>	12 500,00	27 500,00		
<u>Productivos ociosos</u>	7 000,00	7 000,00		
<u>2. El saldo de la cuenta Depreciación Acumulada de los Activos Fijos Tangibles al inicio y al final del trimestre era:</u>				
<u>Al inicio</u>	\$ 130 000,00			
<u>Al final</u>	\$ 130 950,00			
<u>3. Las altas de Activos Fijos Tangibles productivos en explotación en el trimestre fueron las siguientes:</u>				
				%
<u>Fecha</u>	<u>Comp.No</u>	<u>Descripción</u>	<u>Valor</u>	<u>Depreciación</u>
14-7	10-7	Turbina áreas envasado	\$ 1 500,00	15
16-7	15-7	Máquina enlatado	12 000,00	5
16-7	16-7	Gastos de instalación	1 000,00	-
15-8	14-8	Automóvil LADA	3 000,00	20
19-9	17-9	Muebles Oficina	500,00	5
<u>4. El movimiento de la Cuenta Depreciación de los Activos Fijos Tangibles en el trimestre se detalla a continuación.</u>				
<u>Aumentos</u>				
<u>Fecha</u>	<u>Comp.No</u>	<u>Detalles</u>	<u>Importe</u>	
31-7	30-7	Depreciación del mes	\$ 2 200,00	
30-8	30-8	Depreciación del mes	2 150,00	
30-9	30-9	Depreciación del mes	2 250,00	

Disminuciones					
<u>Fecha</u>	<u>Comp. No.</u>	<u>Descripción</u>	<u>Operación</u>	<u>Valor</u>	<u>Dep. Acum.</u>
16-7	17-7	Máquina enlatado	Baja	\$ 7 000,00	\$ 5 000,00
15-9	20-9	Turbina área enlatado	Traslado	3 000,00	600,00
20-9	21-9	Caja agua	Venta	300,00	50,00

Empresa de Alimentos Infantiles “El Pionerito”

Activos Fijos Tangibles y su depreciación acumulada

Hoja de Notas

Septiembre 30 de 2000

P.T.	(N-2)
Fecha	3-1-2001
Auditor	R. Díaz

DETALLES	REF.
<u>Los cálculos de la depreciación son correctos, según las pruebas realizadas, así como su registro contable.</u> 5. En relación con la turbina recibida el 14 de julio, valorada en 1 500,00, fue contabilizada incorrectamente, ya que se encuentra pendiente de instalar en el almacén. La depreciación hasta la fecha fue, por tanto, considerada indebidamente. 6. El día 5 de julio y según comprobante No. 7-11 se recibió una máquina para el procedimiento de jugos de frutas cuyo valor es de \$ 15 000,00 con un por ciento de depreciación del 5 % anual. Esta máquina fue contabilizada como pendiente de instalación, aunque realmente fue instalada, comenzando su explotación al otro día de la recepción, no incurriéndose en gastos adicionales de instalación y montaje; asimismo no se ha considerado su depreciación en libros hasta la fecha de la comprobación. 7. En relación con la turbina contabilizada como trasladada al establecimiento No. 1 de la Empresa, realmente aún no se ha efectuado el traslado por estar pendiente de decisiones administrativas; por tal motivo se debe cancelar dicha anotación y la correspondiente cancelación de la depreciación acumulada. Por otra parte, debe considerarse la depreciación del mes de septiembre ya que el equipo aún se encuentra en explotación en la empresa, teniendo en cuenta el 5 %.	(AJ-1) (AJ-2) (AJ-3) (AJ-4) (AJ-5) (AJ-6)

Con esta información, confeccione:

1. Hoja de ajustes del auditor
2. Hoja auxiliar de la cuenta Activos Fijos Tangibles en explotación
3. Hoja auxiliar de la cuenta Depreciación de los Activos Fijos Tangibles

Empresa de Alimentos Infantiles “El Pionerito”

P.T.	(AJ-1)
------	--------

Activos Fijos Tangibles y su depreciación
acumulada

Hoja de Ajustes

Septiembre 30 de 2000

Fecha	3-1- 2001
Audit or	R. Díaz

<u>Cuentas y Detalles</u>	Parcial	Debe	Haber
<u>(N-2) -1- (A-1)</u> Equipos por instalar y materiales para el Proceso Inversionista. <u>- Equipos</u> <u>Activos Fijos Tangibles</u> <u>- Productivos en Explotación</u> <u>Registrando correctamente el valor de la turbina registrada en explotación con fecha 14 de julio por el comprobante 10-7, que aún se encuentra pendiente de instalación.</u>	<u>\$ 1 500,00</u> <u>\$ 1 500,00</u>	\$ 1 500,00	\$ 1 500,00
<u>(N-2) -2- (A-2)</u> Depreciación de Activos Fijos Tangibles Maquinaria y equipos Producción Principal en Proceso c.c Envasado - Depreciación Cancelando la amortización de los meses de agosto y septiembre de una turbina dada de alta como en explotación en el área de envasado el día 14 de julio según comprobante No. 10-7, indebidamente, ya que aún se encuentra pendiente de instalación. Cálculos: \$ 1 500. 0,15. 2/12 = \$ 37,50	<u>37.50</u> <u>37.50</u>	37.50	37.50
<u>(N-2) -3- (A-1)</u> Activos Fijos Tangibles. <u>-Productivos en explotación</u> <u>Equipos por instalar y materiales para el Proceso inversionista</u> <u>- Equipos</u> <u>Anotando el alta de una máquina de procesamiento de jugos de frutas que comenzó a operar inmediatamente, y que fue registrada indebidamente como pendiente de instalación el 5- 7 - 00 según comprobante No. 7-11.</u>	<u>15 000,00</u> <u>15 000,00</u>	15 000,00	15 000,00

Empresa de Alimentos Infantiles “El Pionerito”
Activos Fijos Tangibles y su depreciación
acumulada
Hoja de Ajustes
Septiembre 30 de 2000

P.T.	(AJ-2)
Fecha	3-1- 2001
Audit or	R. Díaz

<u>Cuentas y Detalles</u>	Parcial	Debe	Haber
(N-2) -4- (A-2) <u>Producción Principal en Proceso</u> <u>CC. Procesamiento</u> - Depreciación Depreciación de los Activos Fijos Tangibles <u>\$ 125.00</u> -Maquinaria y equipos <u>\$ 125.00</u> <u>Anotando la amortización no considerada, correspondiente a los meses de agosto y septiembre de una máquina de procesamiento de jugos de frutas dada de alta, indebidamente, como pendiente de instalación el día 5-7-00 según comprobante 7-11, ya que comenzó a operar inmediatamente.</u> Cálculos: \$15 000,00. $0,05.2/12=\\$125,00$	<u>\$ 125.00</u> <u>\$ 125.00</u> <u>\$ 3 000,00</u> <u>\$ 600,00</u> <u>\$ 2 400,00</u>	\$ 125.00 3 000,00 600,00	\$ 125.00 2 400,00
(N-2) -5- (A-1) Activos Fijos Tangibles - Productivos en explotación Depreciación de los Activos Fijos Tangibles - Maquinarias y equipos Operaciones entre dependencias - Establecimiento No. 1 Dando de alta a una turbina que fue registrada como baja por traslado a un establecimiento el día 15 de septiembre con inclusión de su depreciación acumulada, según comprobante 9-20, la cual no se ha efectuado hasta la fecha por decisiones administrativas pendientes. <u>\$ 12.50</u>	<u>\$ 600,00</u> <u>\$ 2 400,00</u> <u>\$ 12.50</u>	12,50	
(N-2) -6- (A-2) Producción principal en proceso CC.Enlatado -Depreciación Depreciación de los Activos Fijos Tangibles Maquinaria y equipos Considerando la amortización por el mes de septiembre de una turbina que se encuentra en explotación, pendiente de traslado al establecimiento No. 1 Cálculo: \$ 3 000. $0.05. 1/12= \\$ 12.50$	<u>\$ 12.50</u>		12,50

Empresa de Alimentos Infantiles "El Pionerito"

Activos Fijos Tangibles Productivos en
Explotación

Hoja Auxiliar

Septiembre 30 de 2000

P.T.	(A-1)
Fecha	3-1-2001
Auditor	R. Díaz

<u>Fecha</u>	<u>Comp. No.</u>	<u>DETALLES</u>	<u>Parcial</u>	<u>Total</u>
1-7-00		Saldo inicial según libros		\$ 235 000,00
		AUMENTOS		
14-7-00	10-7	Alta de turbina área de envasado	\$ 1 500,00	
16-7-00	15-7	Alta máquina enlatado	12 000,00	
16-7-00	16-7	Gastos instalación y montaje	1 000,00	
15-8-00	14-8	Alta automóvil Lada	3 000,00	
19-9-00	17-9	Alta muebles de oficina	500,00	18 000,00
				\$ 253 000,00
		DISMINUCIONES		
16-7-00	17-7	Baja Máquina enlatado	\$ 7 000,00	
15-9-00	20-9	Traslado de turbina del área de Enlatado	3 000,00	
20-9-00	21-9	Venta de Caja de agua	300,00	10 300,00
30-9-00		Saldo final según libros		\$ 242 700,00
		AJUSTES		
30-9-00	(AJ-1)	Anotando la cancelación del comprobante No. 10-7; que dió de alta una turbina indebidamente, la que se encuentra pendiente de instalación.	\$ (1 500,00)	
30-9-00	(AJ-1)	Alta de máquina de procesamiento de jugos de frutas que fue contabilizada como pendiente de instalar, según comprobante No. 7-11, y	15 000,00	

30-9-00	(AJ-2)	que se encuentra en explotación		
		Alta de una turbina que fue contabilizado su traslado, según comprobante No. 20-9 indebidamente, ya que no se ha efectuado el traslado y se encuentra en producción.	<u>3 000,00</u>	<u>16 500,00</u>
30-9-00		Saldo final ajustado		\$ 259 200,00
				(A)

Comprobaciones:

1. Se comprobaron movimientos de la cuenta contra documentos
2. Se verificaron documentos de conteos periódicos del trimestre.

Empresa de Alimentos Infantiles “El Pionerito”

Depreciación de Activos Fijos Tangibles

Maquinarias y equipos

Hoja Auxiliar
Septiembre 30 de 2000

P.T.	(A-2)
Fecha	3-1-2001
Auditor	R. Díaz

<u>Fecha</u>	<u>Comp. No.</u>	<u>DETALLES</u>	<u>Parcial</u>	<u>Total</u>
1-7-00		Saldo inicial según libros		\$ 130 000,00
		AUMENTOS		
31-7-00	30-7	Depreciación del mes	\$ 2 200,00	
31-8-00	30-8	Depreciación del mes	2 150,00	
30-9-00	30-9	Depreciación del mes	<u>2 250,00</u>	<u>6 600,00</u>
				\$ 136 600,00
		DISMINUCIONES		
16-7-00	17-7	Por la baja de una Máquina de enlatado	\$ 5 000,00	
15-9-00	20-9	Por el traslado de turbina del		

		área de Enlatado	600,00	
20-9-00	21-9	Por la venta de una caja de agua	<u>50,00</u>	<u>5 650,00</u>
30-9-00		Saldo final según libros		\$ 130 950,00
AJUSTES				
30-9-00	(AJ-1)	Cancelando Depreciación registrada de una turbina durante el mes de Agosto y Septiembre que se encuentra pendiente de instalación.	\$ (37,50)	
30-9-00	(AJ-2)	Anotando depreciación de una máquina de procesamiento de jugos de frutas, por Agosto y Septiembre, que se encuentra en explotación desde el 6 julio.	125,00	
30-9-00	(AJ-2)	Anotando depreciación de una turbina en explotación, que fue considerada como trasladada, indebidamente, en Septiembre.	<u>12.50</u>	<u>100,00</u>
30-9-00		Saldo final ajustado		\$ 131 050,00
				(A)

Comprobaciones:

1. Se verificaron sumas y cálculos, así como por cientos de depreciación aplicados
2. Se comprobó el saldo de la cuenta de control del Mayor, contra Registros de Depreciación.
3. Se verificaron los movimientos de la cuenta durante el trimestre.

Resumen

- a) Para desarrollar la producción y los servicios, se requiere utilizar medios de trabajo que faciliten la obtención de bienes materiales para satisfacer las necesidades del hombre.**
- b) Los medios de trabajo transfirieren su valor paulatinamente al producto que elaboran o al servicio que prestan, conservando su vida útil por largos períodos.
 - c) La disminución gradual del valor de los medios de trabajo se registra en una cuenta que permite conocer el valor neto de los medios en poder las entidades.
 - d) Es importante la correcta valuación y control sobre los medios de trabajo, lo que permite una planificación más eficiente de los recursos necesarios en periodos futuros.
 - e) El movimiento de los medios de trabajo se controla mediante un modelo denominado Movimiento de los Activos Fijos Tangibles, por medio del cual se legalizan y controlan todas las operaciones que se realizan con estos medios.
 - f) Los medios de trabajo se clasifican de acuerdo a su naturaleza, utilizándose para su identificación códigos previstos que permite su agrupación de acuerdo a sus características comunes.
 - g) A los efectos de realizar un control eficiente sobre los medios de trabajo, se establece un registro por área de responsabilidad, así como un submayor, mediante el cual se analiza, además, el saldo de la cuenta de control del Mayor.
 - h) Para controlar la depreciación o desgaste físico de los medios de trabajo, se establece la utilización de un registro, donde mensualmente se anota la depreciación individual de cada medio, determinándose de esta forma el total anual que se registra en el submayor correspondiente.
 - i) Los objetivos de la comprobación de los Activos Fijos Tangibles y su depreciación acumulada son:
 - Determinar su existencia real,
 - Verificar que los medios son propiedad de la entidad,
 - Comprobar la corrección de su valuación,
 - Comprobar los procedimientos de control interno,
 - Verificar la correcta aplicación de los por cientos de depreciación y su cálculo,
 - Comprobar si las altas de los medios se corresponden con el Plan de Inversiones aprobado,
 - Comprobar la correcta aplicación de los procedimientos contables en el registro del movimiento de los medios,
 - Comprobar su óptima utilización, mediante el análisis, basado en indicadores de eficiencia.

- j) Al verificar los Activos Fijos Tangibles y su depreciación, es importante determinar el grado de eficiencia del control interno, sobre estos recursos, para ello el auditor basará su trabajo de estudio y análisis del mismo con la aplicación del Cuestionario de Control Interno preparado a este fin y comprobará su eficiencia mediante la aplicación del Programa de Auditoría.

CUESTIONARIO

1. Explique el uso de la cuenta Activos Fijos Tangibles según el contenido establecido por la Resolución 10/97 del Ministerio de Finanzas y Precios.
2. Explique el contenido y uso de la cuenta Depreciación de los Activos Fijos Tangibles
3. Diga algunos aspectos relacionados con el control interno sobre los Activos Fijos Tangibles.
4. Explique el objetivo y uso del modelo Control de Activos Fijos Tangibles.
5. Explique el objetivo y uso del modelo Submayor de Activos Fijos Tangibles.
6. ¿A que aspectos deben estar encaminados los objetivos del control interno sobre los Activos Fijos Tangibles?
7. Explique los mecanismos de control a utilizar sobre el valor del desgaste físico de los Activos Fijos Tangibles.
8. Mencione los objetivos de la comprobación de estos medios.
9. Explique algunos aspectos a tener en cuenta durante la verificación de los Activos Fijos Tangibles.
10. Mencione algunos pasos a considerar en el programa de auditoría de los Activos Fijos Tangibles y su depreciación.